



T.C.  
Maliye Bakanlığı  
Strateji Geliştirme Başkanlığı  
Yayın No:2012/419

# **TÜRK KAMU HARCAMA YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU**

**Dr. Recep KAPLAN**

**Ankara, 2012**

**T.C.  
Maliye Bakanlığı  
Strateji Geliştirme Başkanlığı**

**TÜRK KAMU HARCAMA  
YÖNETİMİNDE HESAP VERME  
SORUMLULUĞU**

**Dr. Recep KAPLAN**

**Ankara, 2012**

T.C.  
Maliye Bakanlığı  
Strateji Geliştirme Başkanlığı  
Yayın No:2012/419

www.sgb.gov.tr  
e-mail: sgbyayin@sgb.gov.tr

Her hakkı Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı'na aittir.  
Kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.

ISBN: 978-975-8195-59-6

Ankara, 2012

Tasarım: İvme  
Tel: 0312 230 67 01

Baskı: Hermes Matbaacılık

Sevgili Eşime ve Selin'e



## ÖNSÖZ

Dünyada finansal krizlerin ve küreselleşme olgusunun sonucu olarak kamu harcama yönetimi sistemlerinde reform yapma ihtiyacı doğmuştur. Küresel alanda yaşanan bu gelişmelere paralel olarak kamu harcama yönetimi sistemimiz 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) vasıtasıyla tamamen yenilenmiştir. Kanun incelendiğinde, hesap verme sorumluluğu konusuna özel bir önem verildiği görülmektedir. Kanunun en önemli amaçlarından birisi sağlıklı bir hesap verme sorumluluğu mekanizmasının kurulmasıdır. Bu çalışmanın amacı da ülkemizde KMYKK çerçevesinde oluşturulmuş olan hesap verme sorumluluğu sisteminin, kamu harcama yönetimi çerçevesinde incelenerek aksayan yönlerinin belirlenmesi ve çağdaş bir yapıya kavuşturulabilmesi için neler yapılabileceği sorusuna yanıt aranmasıdır.

Bu çalışma ilk şekliyle “Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” başlığı altında, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında, 2009 yılında, oybirliği ile başarılı bulunarak Doktora tezi olarak kabul edilmiştir. 2009 yılından günümüze kadar olan dönemde yerli literatürde hesap verme sorumluluğu konusuyla ilişkili yayınların artması, başta 6085 sayılı Sayıştay Kanunu olmak üzere birçok hukuki düzenlemenin yürürlüğe sokulması ve 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde belli bir uygulama tecrübesinin oluşmuş olması nedeniyle bu çalışma kapsam, içerik ve konunun ele alınışı bakımından güncellenmiş ve genişletilmiştir. Bu vesile ile tez çalışmasının yürütülmesi esnasındaki ilgi ve desteklerinden dolayı tez danışmanım Prof.Dr. Tefik Murat ÖZDEN’e, Tez İzleme Komitesi üyeleri Prof.Dr. Nurettin BİLİCİ ve Prof.Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU’na ve akademik çalışmalarımın her aşamasında desteğini yanımda hissettiğim çok değerli hocam Prof.Dr. Doğan ŞENYÜZ’e içtenlikle teşekkür ederim.

Bu çalışmanın kitap haline getirilmesindeki desteklerinden ötürü Başbakanlık Strateji Geliştirme Başkanı Muhsin SEZGİ’ye, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanı Doç.Dr. Ahmet KESİK’e, Daire Başkanı Füsun SAVAŞER’e ve emeği geçen herkese ayrıca teşekkür ederim.

Dr. Recep KAPLAN



# İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	v
TABLolar LİSTESİ .....	xvi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xvi
SİMGELER VE KISALTMALAR .....	xvii
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### BÜTÇE VE KAMU HARCAMA YÖNETİMİ YAKLAŞIMI ÇERÇEVESİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1. Bütçeleme Sürecinin Gelişimine İlişkin Genel Açıklamalar.....	3
1.1. Bütçeleme Sürecinin Gelişimi ve Bütçe İlkelerinin Oluşması.....	3
1.1.1. Bütçe Sistemleri .....	5
1.1.1.1. Harcama Kalemleri Bütçesi .....	5
1.1.1.2. Performans Bütçe.....	6
1.1.1.3. Program Bütçe ve Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi .....	7
1.1.1.4. Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi .....	9
1.1.2. Bütçe İlkelerinin Oluşması .....	11
1.2. Bütçe İlkelerinin Arzulanan Bütçesel Sonuçlara Ulaşmada Tek Başına Yeterli Olamaması .....	12
1.3. Bütçe Anlayışında Reform.....	14
1.3.1. Bütçe Reformlarında Genel Eğilimler.....	14
1.3.2. Güçlü Bütçeleme ve Mali Yönetim Sisteminin Ana Prensipleri ...	16
2. Kamu Harcama Yönetimi Yaklaşımı .....	17
2.1. Kamu Harcama Yönetimi Yaklaşımında Bütçesel Sonuçlara Odaklanma .....	18
2.2. Kamu Harcama Yönetiminde Hedefler ve Hedefleri Gerçekleştirmeye Yönelik Kurumsal Düzenlemeler .....	21
2.2.1. Toplam Mali Disiplin: Problemler ve Önerilen Kurumsal Düzenlemeler .....	23
2.2.1.1. Toplam Mali Disiplin.....	23
2.2.1.2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Toplam Mali Disiplin Açısından Problemler Alanlar.....	28
2.2.1.3. Toplam Mali Disiplin İçin Kurumsal Düzenlemeler .....	28



2.2.1.3.1. Orta Vadeli Bir Perspektifle Toplam Harcama Düzeyinin Sınırlandırılması .....	29
2.2.1.3.2. Etkin Koordinasyon İçin Maliye Bakanlığının Güçlendirilmesi .....	30
2.2.1.3.3. Üzerinde Uzlaşılan Mali Hedeflere Uyulması .....	31
2.2.1.3.4. Bütçenin Hükümetin Bütün Mali İşlemlerini Kapsaması ..	31
2.2.2. Kaynakların Önceliklere Uygun Biçimde Tahsisi: Problemler ve Önerilen Kurumsal Düzenlemeler .....	32
2.2.2.1. Kaynakların Önceliklere Uygun Biçimde Tahsisi .....	33
2.2.2.2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Kaynakların Önceliklere Uygun Biçimde Tahsisi Açısından Problemler Alanlar .....	34
2.2.2.3. Kaynakların Önceliklere Uygun Biçimde Tahsisi İçin Kurumsal Düzenlemeler .....	35
2.2.2.3.1. Hükümetin Orta Vadeli Bir Yaklaşımla Öncelik Değerlendirmesi Yapması .....	36
2.2.2.3.2. Öncelik Belirleme Sürecinin Kapsamlı Müzakereler Aracılığıyla Yürütülmesi .....	37
2.2.2.3.3. Bütçe Kapsamının Geniş Olması .....	38
2.2.2.3.4. Harcamacı Kuruluşlar Açısından Harcama Tavanlarının Belirlenmesi .....	39
2.2.2.3.5. Kaynakların Kurum İçinde Yeniden Tahsisinde Kurumların Kendilerinin Yetkili Olması .....	39
2.2.2.3.6. Öncelikler Belirlenirken Nesnel Ölçütlerin Kullanılması ..	40
2.2.3. Kaynak Yönetiminde Etkinlik: Problemler ve Önerilen Kurumsal Düzenlemeler .....	40
2.2.3.1. Kaynak Yönetiminde Etkinlik .....	40
2.2.3.2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Kaynak Yönetiminde Etkinlik Açısından Problemler Alanlar .....	42
2.2.3.3. Kaynak Yönetiminde Etkinlik İçin Kurumsal Düzenlemeler ..	42
2.2.3.3.1. Yöneticilere Kaynak Yönetiminde Özerklik Tanınması ....	43
2.2.3.3.2. Öngörülebilir Kaynak Akışının Gerçekleşmesi .....	44
2.2.3.3.3. Başarı ve Yeteneği Esas Alan İşe Alma ve Terfi Sisteminin Geliştirilmesi .....	45
2.2.3.3.4. Yöneticinin Performansından Dolayı Hesap Verme Sorumluluğu Olması .....	45
2.2.4 Kamu Harcama Yönetiminin Hedefleri Arasındaki İlişki .....	46
2.3. Kamu Harcama Yönetiminde Öne Çıkan Kavramlar .....	47

2.3.1. Ekonomiklik .....	47
2.3.2. Etkinlik .....	47
2.3.3. Verimlilik .....	48
2.4. Kamu Harcama Yönetiminde Yetki Devri ve Hesap Verme Sorumluluğu.....	49
3. Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ile İlgili Teorik Altyapı .....	54
3.1. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının İncelenmesi.....	54
3.1.1. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Tanımı ve Önemi .....	54
3.1.2. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Benzer Kavramlarla İlişkisi.....	56
3.1.2.1. Hesap Verme Sorumluluğu ve Yönetişim Olgusu.....	56
3.1.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık .....	57
3.1.2.3. Hesap Verme Sorumluluğu ve Hukuki Sorumluluk .....	58
3.1.3. Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesini Gerektiren Nedenler .....	59
3.1.3.1. Üç Açık.....	59
3.1.3.2. Halkın Beklentilerinin Artması.....	61
3.1.3.3. Akademik Alanda Yaşanan Gelişmeler.....	61
3.2. Hesap Verme Sorumluluğunun Gelişimi ve Yönetim Sorumluluğu Modeli.....	62
3.2.1. Girdi Odaklı Yönetim Anlayışından Yönetim Sorumluluğu Modeline Geçiş .....	62
3.2.2. Yönetim Sorumluluğu Modeli ve Harcama Esnekliği .....	63
3.2.3. Yönetim Sorumluluğu Modeli ve Performans Denetimi.....	64
3.3. Hesap Verme Sorumluluğunun Boyutları.....	66
3.3.1. Yapısına Göre.....	66
3.3.1.1. Dikey Hesap Verme Sorumluluğu.....	66
3.3.1.2. Yatay Hesap Verme Sorumluluğu .....	68
3.3.2. Niteliğine Göre.....	68
3.3.2.1. Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu.....	68
3.3.2.2. İdari (Yönetmel) Hesap Verme Sorumluluğu .....	69
3.3.2.3. Mali Hesap Verme Sorumluluğu .....	71
3.4. Hesap Verme Sorumluluğu Çevrimi.....	72
3.5. Hesap Verme Sorumluluğunun Prensipleri ve Etkinliği Açısından Gerekli Öğeler.....	75
3.5.1. Hesap Verme Sorumluluğunun Prensipleri.....	75

3.5.1.1. Rollerin ve Sorumlulukların Net Bir Şekilde Tanımlanması ...	75
3.5.1.2. Performans Beklentileri Üzerinde Anlaşılmış Olması.....	75
3.5.1.3. Kapasiteler ve Beklentilerin Dengeli Olması .....	76
3.5.1.4. Raporların Güvenilir Olması .....	76
3.5.1.5. Rasyonel Gözden Geçirme ve Düzeltme Mekanizmalarının Olması.....	77
3.5.2. Hesap Verme Mekanizmasının Etkinliği Açısından Gerekli Öğeler .....	77
3.5.2.1. İşleyen Bir Demokratik Sistem.....	77
3.5.2.2. Mali Saydamlık.....	77
3.5.2.3. Uygun Muhasebe Sistemi .....	78
3.5.2.4. Etkin Denetim .....	78
3.6. Hesap Vermede Kullanılan Mekanizmalar ve Denetim Birimlerinin Rolü.....	79
3.6.1. Hesap Vermede Kullanılan Mekanizmalar .....	79
3.6.1.1. Faaliyet Raporları .....	79
3.6.1.2. Performans Sözleşmeleri .....	81
3.6.2. Hesap Verme Sorumluluğu Mekanizmasında Denetim Birimlerinin Rolü .....	84
3.6.2.1. İç Denetimin Üst Yöneticiyi Destekleyici Rolü .....	84
3.6.2.2. Sayıştayların Parlamento'ya Güvence Sağlama Rolü .....	85
3.6.2.3. Parlamento Komisyonlarının Yürütmenin Faaliyet Sonuçlarını Değerlendirme Rolü .....	86

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE VE BAZI YABANCI ÜLKE KAMU HARCAMA YÖNETİMLERİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN İNCELENMESİ

1. Bazı Yabancı Ülke Kamu Harcama Yönetimlerinde Hesap Verme Sorumluluğunun İncelenmesi .....	88
1.1. Yeni Zelanda'da Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi .....	88
1.2. İngiltere'de Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi .....	95
1.3. İrlanda'da Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi .....	100
1.4. Kanada'da Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi.....	104
1.5. İsveç'te Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi .....	108
2. Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun İncelenmesi.....	111

2.1. Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesini Gerektiren Sebepler.....	112
2.1.1. Mali Disiplinsizliğe Bağlı Makroekonomik İstikrarsızlık.....	113
2.1.2. Bütçe Kapsamının Darlığı ve Sayıştay Denetimi Dışındaki Alanlar.....	115
2.1.3. Bütçenin Sağlıksız Yapısı ve Kaynakların Öncelikli Alanlara Tahsis Edilememesi.....	116
2.1.4. Önceliklerin Harcamalara Yansıtılmasını Sağlayacak Çerçevenin Oluşturulamaması.....	117
2.1.5. Karar Alıcıların Yeterli Enformasyona Sahip Olamaması.....	118
2.1.6. Siyaset Bürokrasi İlişkinin Uygun Zemine Oturtulamaması....	118
2.1.7. Yöneticilerin Performansına İlişkin Değerlendirme Yapılamaması.....	118
2.1.8. Sunulan Hizmetlerin Maliyetlerinin Belirlenememesi.....	119
2.1.9. Bütçede Yer Alan Öğeler Arasındaki Entegrasyonun Yetersizliği.....	119
2.1.10. Öngörülebilir Kaynak Akışının Bulunmaması.....	120
2.1.11. Yöneticilere Esneklik Tanınmaması.....	120
2.2. Hesap Verme Sorumluluğunu Geliştirmeye Yönelik Çalışmalar.....	121
2.2.1. Kamu Mali Yönetim Projesi Çerçevesinde Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Gelişmeler.....	121
2.2.2. Kalkınma Planlarında Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Düzenlemeler.....	123
2.2.3. AB Adaylık Süreci Dokümanlarında Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Düzenlemeler.....	123
2.2.3.1. Katılım Ortaklığı Belgeleri ve İlerleme Raporlarında Hesap Verme Sorumluluğu.....	124
2.2.3.2. Katılım Öncesi Ekonomik Programlarda ve Ulusal Planlarda Hesap Verme Sorumluluğu.....	126
2.2.3.3. Müzakere Sürecinde Hesap Verme Sorumluluğu.....	128
2.3. Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi.....	129
2.3.1. Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Genel Çerçevesi.....	129
2.3.2. Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Amaçları.....	130
2.3.3. Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Uygulanacağı Kamu İdareleri.....	131
2.3.4. Hesap Verme Sorumluluğunun Boyutları.....	132

2.3.4.1. Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu .....	132
2.3.4.2. İdari ve Mali Hesap Verme Sorumluluğu .....	134
2.3.4.2.1. Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu.....	134
2.3.4.2.2. Harcama Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu .....	135
2.3.4.2.3. Gerçekleştirme Görevlilerinin Hesap Verme Sorumluluğu.....	137
2.3.4.2.4. Muhasebe Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu .....	138
2.3.5. Hesap Verme Sorumluluğunun Kapsamı .....	139
2.3.6. Hesap Verme Sorumluluğu İlişkisinde Hesap Verilecek Taraflar .....	140
2.3.6.1. Hiyerarşik ve Siyasi Üstler .....	141
2.3.6.2. Denetimle Görevli Olan Kurumlar .....	141
2.3.6.3. Meclisler .....	143
2.3.6.4. Kamuoyu.....	143
2.4. Hesap Verme Sorumluluğu Sistemini Destekleyici Yapısal ve Kurumsal Araçlar.....	145
2.4.1. Bütçe Kapsamının ve Sayıştayın Denetim Yetkisinin Genişletilmesi.....	145
2.4.2. Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Plan .....	148
2.4.3. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi .....	150
2.4.4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Analitik Bütçe Sınıflandırması .....	156
2.4.5. İç Denetim .....	158
2.4.6. Strateji Geliştirme Birimleri .....	160

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRK KAMU HARCAMA YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Tasarımındaki Eksikliklerin Değerlendirilmesi .....	162
1.1. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramıyla İlgili Algılama Sorunu Açısından .....	162
1.1.1. Hesap Verme Sorumluluğunun Sadece Mali Boyutunun Öne Çıkarılması .....	162
1.1.2. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramına Sahip Olduğunun Ötesinde Misyon Yüklenmesi .....	164

1.2. Sistemin Tasarımında Ulusal ve Uluslararası Birikimden Yeterince Yararlanılmaması Açısından.....	165
1.3. Kamu Yönetimindeki Mevcut Yönetim Kültürünün Yönetsel Esneklik Uygulamalarına Elverişsizliği Açısından.....	167
1.4. Geçiş Döneminin Planlanmasıyla İlgili Problemler Açısından .....	169
1.5. Sistemin Diğer Yapısal ve Kurumsal Araçlarla Uyum ve Koordinasyonsuzluktan Kaynaklanan Problemler Açısından.....	171
1.6. Sistemi Destekleyici Yapısal ve Kurumsal Araçlar Arasındaki Uyum Açısından .....	174
1.7. Sistemin Uygulanmasında İnsan Kaynakları ve Yönetim Kapasitesinin Eksikliği Açısından .....	177
1.8. Görev-Yetki-Sorumluluk Dengesinin Açıklığı İlkesi Açısından .....	180
2. Hesap Verme Sorumluluğu Sistemini Destekleyici Yapısal ve Kurumsal Araçların Değerlendirilmesi .....	182
2.1. Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Planın Değerlendirilmesi	182
2.1.1. Orta Vadeli Harcama Sitemine İlişkin Tek Bir Belge Hazırlanması Gereği.....	182
2.1.2. Bütçe Uygulama Döneminde Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Planla Uyumlu Karar Alınması Gereği .....	183
2.1.3. Kurumsal Ödenek Tavanları İçin Kurumlarla Ön Görüşme Yapılması Gereği.....	184
2.1.4. Bütçe Hazırlık Takvimine Uyumlu Davranılması Gereği.....	185
2.1.5. Orta Vadeli Programın Uygulanan Politika Sonuçlarını Değerlendiren Bir Yapıya Kavuşturulması Gereği .....	186
2.2. Performans Esaslı Bütçelemenin Değerlendirilmesi.....	186
2.2.1. Stratejik Planlama Açısından .....	186
2.2.1.1. Kamu İdarelerinin Yetki ve Görev Ayrıştırmasının Netleştirilmesi Gereği.....	186
2.2.1.2. Stratejik Planların Kurumların Kendisi Tarafından Hazırlanması Gereği .....	187
2.2.1.3. Stratejik Planlarda Alınan Kararlara Bağlı Kalınması Gereği	187
2.2.1.4. Yükseköğretim Kurumlarında Tek Bir Stratejik Plan Hazırlanması Gereği .....	188
2.2.1.5. Stratejik Planlama Sürecinde Etkinliğin Arttırılması Gereği.	188
2.2.2. Performans Programları ve Performans Ölçüm Sistemleri Açısından.....	189

2.2.2.1. Stratejik Planlar ile Performans Programları Arasındaki Bağı Güçlendirilmesi Gereği .....	189
2.2.2.2. Performans Ölçüm Sistemlerinin Geliştirilmesi Gereği .....	190
2.2.3. Faaliyet Raporlarına İlişkin Düzenlemelerin Gözden Geçirilmesi Gereği Açısından .....	192
2.2.4. Performans Esaslı Bütçelemeye Bütüncül Bir Yaklaşımın Geliştirilmesi Gereği Açısından .....	193
2.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Değerlendirilmesi .....	195
2.4. İç Denetim Mekanizmasının Değerlendirilmesi .....	199
2.4.1. İç Denetim Birimi Kurulmasına İlişkin Kısıtların Belirlenmesi Gereği .....	199
2.4.2. İç Denetçi Atamalarının Tamamlanması Gereği .....	199
2.4.3. İç Denetim Birimi Başkanlarının Konumlarının Netleştirilmesi Gereği .....	200
2.4.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Kapasitesi ve Fonksiyonlarının Geliştirilmesi Gereği .....	201
2.5. Strateji Geliştirme Birimlerinin Değerlendirilmesi .....	202
3. Hesap Verme Sorumluluğu Sistemindeki Mekanizmalar ve Yaptırımların Değerlendirilmesi .....	204
3.1. Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu Açısından .....	204
3.1.1. Seçimler .....	204
3.1.2. Parlamentonun Yürütmeyi Denetleme Araçları .....	206
3.1.2.1. Soru .....	206
3.1.2.2. Genel Görüşme .....	207
3.1.2.3. Meclis Soruşturması .....	207
3.1.2.4. Gensoru .....	208
3.1.3. Bütçe Görüşmeleri .....	208
3.2. İdari ve Mali Hesap Verme Sorumluluğu Açısından .....	210
3.2.1. Mahalli İdare Meclislerinin Kullanabileceği Araçlar .....	210
3.2.1.1. Belediyeler Açısından .....	210
3.2.1.1.1. Soru .....	210
3.2.1.1.2. Genel Görüşme .....	210
3.2.1.1.3. Faaliyet Raporunu Değerlendirme .....	211
3.2.1.1.4. Gensoru .....	211
3.2.1.1.5. Denetim Komisyonu .....	211
3.2.1.2. İl Özel İdareleri Açısından .....	212

3.2.1.2.1. Soru.....	212
3.2.1.2.2. Genel Görüşme .....	212
3.2.1.2.3. Faaliyet Raporunu Değerlendirme.....	212
3.2.1.2.4. Denetim Komisyonu .....	212
3.2.2. İdare Hiyerarşisi İçerisinde Kullanılabilecek Mekanizmalar .....	212
3.2.2.1. Mali Hesap Verme Sorumluluğu Açısından .....	212
3.2.2.1.1. Ödenek Üstü Harcama Durumunda Yaptırım .....	213
3.2.2.1.2. Kamu Zararı Durumunda Yaptırım .....	214
3.2.2.1.3. Yetkisiz Tahsil ve Ödeme Durumunda Yaptırım.....	215
3.2.2.1.4. Yaptırım Uygulamaya Yetkili Mercii .....	216
3.2.2.2. İdari Hesap Verme Sorumluluğu Açısından .....	216
4. Sayıştayın ve Plan ve Bütçe Komisyonunun Hesap Verme Sürecindeki Rolünün Değerlendirilmesi .....	218
4.1. Sayıştayın Denetim Kapsamının ve Denetime İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi .....	218
4.1.1. Sayıştayın Denetim Kapsamının Değerlendirilmesi.....	218
4.1.2. Sayıştay Denetimine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi	222
4.1.2.1. Genel Uygunluk Bildirimine İlişkin Değerlendirmeler .....	222
4.1.2.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporuna İlişkin Değerlendirmeler .....	223
4.1.2.3. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuna İlişkin Değerlendirmeler .....	225
4.1.2.4. Performans Denetimlerinin Performans Göstergeleri Çerçevesinde Yapılmasına İlişkin Değerlendirmeler .....	226
4.2. Plan ve Bütçe Komisyonunun Etkinliğinin Değerlendirilmesi .....	227
4.2.1. Hesap Sorma Açısından Plan ve Bütçe Komisyonunun Etkinliğinin Değerlendirilmesi .....	227
4.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Güçlendirilmesi İçin Öneriler.....	228
4.2.2.1. Kamu Hesapları Komisyonu Kurulması .....	228
4.2.2.2. TBMM Bütçe Başkanlığının Güçlendirilmesi .....	230
SONUÇ .....	233
KAYNAKÇA .....	237
Yazar Hakkında .....	263



## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Kamu Harcama Yönetiminde Kurumsal Düzenlemeler ve Hedefler.....	22
Tablo 2: 2007 Yılı İçinde Ertelenmiş Bazı Harcamalar .....	197
Tablo 3: Bütçe Tasarılarının Parlamentoya Sunum Zamanına İlişkin Bazı Yabancı Ülke Örnekleri .....	209

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Asil-Vekil İlişkileri .....	52
Şekil 2: Dikey ve Yatay Hesap Verme Sorumluluğu .....	66
Şekil 3: Hesap Verme Sorumluluğu Çevrimiyle İlgili Analitik Model.....	73
Şekil 4: Hesap Verme Sorumluluğu Çevrimini Etkileyen Çevresel Faktörler .....	74

## SİMGELER VE KISALTMALAR

ABS	Analitik Bütçe Sınıflandırması
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m	Adı Geçen Makale
a.g.t	Adı Geçen Tez
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
APK	Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu
Bkz.	Bakınız
Çev.	Çeviren
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
Ed.	Editör
IMF	Uluslararası Para Fonu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KKGB	Kamu Kesimi Borçlanma Gereği
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MUK	Muhasebe-i Umumiye Kanunu
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
OVP	Orta Vadeli Program
OVMP	Orta Vadeli Mali Plan
PEB	Performans Esaslı Bütçeleme
PPBS	Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi
SGB	Strateji Geliştirme Birimleri
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TOKİ	Toplu Konut İdaresi
TRT	Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu



## GİRİŞ

İçinde bulunduğumuz dönemde giderek artan kamu açıkları, borç yükü, küreselleşme ve rekabet, devletler açısından yeniden yapılandırmayı zorunlu hale getirmektedir. Bu bağlamda; kamu yönetimlerinin yeniden yapılandırılmasıyla ilgili çalışmalar, ülkelerin gündem maddelerinde ön sıralarda yer almaktadır.

Kamu yönetiminin etkin bir yapıya kavuşturulması amacıyla yapılan reform çalışmalarının önemli ayaklarından birisini kamu harcama yönetiminin yeniden yapılandırılması oluşturmaktadır. Kamu harcama yönetimi alanındaki bu değişimde hedeflenen sonuçlar, kaynakların öncelik sıralamasına göre tespit edilmiş alanlara tahsis edilmesi, etkili ve verimli bir biçimde kullanılması, kurumların bütçe hazırlık ve uygulama dönemlerindeki yetkilerinin artırılması ve yönetsel esnekliğin artırılması ile kamu kaynaklarının kullanımında hesap verme sorumluluğu sisteminin oluşturulması ve şeffaflığın tesisi oluşturmaktadır.<sup>1</sup> Buna paralel olarak; yönetim sorumluluğu modeli gibi kamu hizmetlerinin sunumunda yöneticilerin kaynaklar üzerinde tam anlamıyla kontrolünü öngören yeni yaklaşımlar çerçevesinde, hesap verme sorumluluğu kavramının kamu harcama yönetimi tartışmalarının önemli bir parçası haline geldiği görülmektedir.

Küresel alanda ortaya çıkan bu gelişmeler paralelinde ülkemizde de genel anlamda kamu yönetimi özel olarak da kamu harcama yönetimi alanında bir dizi reform yapılmış ve bu amaçla hazırlanan 5018 sayılı KMYKK 01/01/2006 tarihi itibarıyla bütün unsurlarıyla yürürlüğe girmiştir. Söz konusu reform çalışmaları neticesinde kamu harcama yönetimi alanında şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerine uygunluk ile kaynakların kullanımında etkinlik, etkililik ve ekonomikliğin sağlanması hedeflenmiştir. Bu kapsamda, kamu harcama yönetimi çerçevesinde, hesap verme sorumluluğu sisteminin incelenerek ülkemiz açısından değerlendirmeye tabi tutulması, çalışmanın temel konusunu oluşturmaktadır.

İnceleme konusunun çalışmada hangi çerçeve dahilinde analiz edildiğini anlatmadan önce, çalışmanın sınırlamalarını belirtmek gerekmektedir. Literatürdeki çalışmalar incelendiğinde, hesap verme

---

<sup>1</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu (2006)*, Ankara, 8.

sorumluluğu konusunda yapılan çalışmaların hemen hemen tamamının kamu kaynaklarının tahsisi ve kullanımına odaklandığı gözlenmektedir. Bu sebeple bu çalışmada da, hesap verme sorumluluğu kavramı kamu kaynaklarının elde edilmesi değil söz konusu kaynakların tahsisi ve kullanımı bağlamında ele alınacaktır. Diğer taraftan, çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluş baz alınmayacaktır. Çünkü 5018 sayılı KMYKK gereğince, hesap verme sorumluluğu sistemi, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tamamı açısından geçerlidir. Yani bu sistem merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri (genel bütçeye dahil idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar), sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacaktır.

Çalışma, yukarıda belirtilen hususlar dikkate alınarak, üç bölüm halinde tasarlanmıştır. İlk bölümün başlangıcında bütçe ve bütçe sistemleri açısından genel açıklamalar yapılacaktır. Daha sonra, bütçeleme alanında ortaya çıkan kamu harcama yönetimi isimli bütçeleme yaklaşımının, toplam mali disiplin ile kamu kaynaklarının önceliklere uygun biçimde tahsisi ve bu kaynakların etkin bir şekilde yönetimi açısından sürdürülecek uygulamaların hesap verme sorumluluğu zemininde yürütülmesini öngörmesi nedeniyle kamu harcama yönetimi yaklaşımı incelemeye tabi tutulacaktır. Bu bölümün sonunda, hesap verme sorumluluğu sistemi ile ilgili bilgilere yer verilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, hesap verme sorumluluğu sisteminin uygulaması Türkiye ve bazı yabancı ölkeler açısından incelenecektir. Bu bölümün temel amacı, hesap verme sorumluluğu sisteminin çeşitli ölkelerdeki uygulamasını gözden geçirerek, sistemin uygulanmasında önem taşıyan unsurları tespit etmek ve Türkiye uygulamasını detaylı bir biçimde açıklamaktır. Bu sebeple bu bölümde, literatürde iyi uygulama örnekleri olarak gösterilen Yeni Zelanda, İsveç, İngiltere, İrlanda ve Kanada uygulamaları gözden geçirilecektir. Bölümün ikinci kısmında ise Türkiye uygulaması ele alınacaktır.

Son bölümde ise Türk kamu harcama yönetiminde hesap verme sorumluluğu sisteminin değerlendirilmesi yapılacaktır. Bu kapsamda, ölkemizde uygulanmakta olan sistemin eksiklikleri ve aksayan yönleri tespit edilecek ve sistemin etkin bir şekilde işlemediği açısından yapılması gereken bazı çalışmalara yer verilecektir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### BÜTÇE VE KAMU HARCAMA YÖNETİMİ YAKLAŞIMI ÇERÇEVESİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

#### 1. Bütçeleme Sürecinin Gelişimine İlişkin Genel Açıklamalar

##### 1.1. Bütçeleme Sürecinin Gelişimi ve Bütçe İlkelerinin Oluşması

Bütçe, kamu gelirlerinin toplanması ve toplanan gelirlerin kullanılması için siyasi iktidarın halkın temsilcisi olan yasama organından aldığı bir yetkidir. Bütçe, bu yönüyle, halk ile hükümet arasında, hükümetin kendi yetkisi altına verilen kamu kaynaklarını ne şekilde değerlendireceklerini gösteren bir sözleşme hüviyetindedir.<sup>2</sup> Bu sözleşmenin, kamu otoritesinin kamu hizmetlerinin sunumuyla ilgili önceliklerinin belirlendiği, hizmet sunumunda rol alan aktörlerin performanslarının değerlendirildiği ve sonuç olarak kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir biçimde kullanımını hedef alan bir süreç içerisinde hayata geçirilmesi ihtiyacı vardır.<sup>3</sup> Bütçeler bir yönüyle toplumun ekonomik ve sosyal tercihlerinin bir aynası görünümünde olmak durumundadırlar. Bu kapsamda devletin de vatandaşlarının beklentilerini karşılayabilmek adına, ekonomik kaynakları yeterli ve uygun bir biçimde elde etmesi ve elde ettiği kaynakları sorumlu bir biçimde, etkin ve verimli olarak kullanması gerekmektedir.<sup>4</sup>

Modern bütçe uygulamaları, 19. yüzyılda Avrupa’da artan kamu harcamalarıyla baş etmek üzere yapılan çalışmalar sırasında ortaya çıkmıştır. Söz konusu dönemde kamu kesimi günümüzdeki boyutlarından oldukça küçük olmasına rağmen, kamu harcamalarının tahsisi ve kontrol edilmesi açısından gerekli süreçlerin oluşturulması bağlamında yeterli büyüklüğe sahiptir.<sup>5</sup> Bu bağlamda, modern bütçe uygulamalarının çıkış noktası, yürütmenin kaynak tahsisi ve kullanımıyla ilgili kararlarının yasama organı

---

<sup>2</sup> Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2005), *Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı*, Ankara, 1.

<sup>3</sup> Atiyas, İ. ve Sayın, Ş. (1997), *Siyasi Sorumluluk, Yönetmelik Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, TESEV Yayını, Boyut Matbaacılık, İstanbul, vi.

<sup>4</sup> Schiavo-Campo, S. ve Tommasi, D. (1999), *Managing Government Expenditure*, Asian Development Bank Publications, Manila, Philippines, 1.

<sup>5</sup> Schick, A. (1999), *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, World Bank Institute, Governance, Regulation, and Finance Division, 2.Baskı, 3.

tarafından kontrol edilmesine dayanmaktadır. Yaşanan süreçte, kaynak tahsisi ve kullanımıyla ilgili sorumluluk ve yetkiler çeşitli kurumlar arasında paylaştırılmıştır. Politik ve idari fonksiyonlar arasındaki ayırım belirginleştirilerek, politik sorumluluk yasama organı ve hükümete bırakılmış, idari fonksiyonların ise maliye bakanlığı ve diğer harcamacı birimlerde görev alan bürokratlar tarafından icra edilmesi öngörülmüştür. Bu sistemde bürokratlar ilgili karar alıcılara kaynak tahsisiyle ilgili tavsiyelerde bulunabilmekte ancak nihai kararlar tamamen siyasetçiler tarafından alınmaktadır. Bürokratlar kamu kaynaklarının kullanımıyla ilgili rutin faaliyetlerden sorumlu tutulurken siyasiler tahsis edilen kaynakların idari kurallara ve bütçe ödenekleriyle ilgili kurallara uygun olarak kullanılmasından dolayı parlamentoya hesap vermekten sorumlu tutulmuştur.<sup>6</sup>

Bütçe, ilk ortaya çıktığından beri, hükümetin kaynakları harcamacı kuruluşlar arasında dağıtması ve her bir harcamacı kuruluşun ne kadar harcadığını denetlemesi suretiyle; yıldan yıla değişmeyen ya da çok az değişen ve her yıl tekrar eden ilkeler bütünü olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda bütçeleme de kamu maliyesi ile ilgili tercihlerin standartlaştırılması olarak algılanmıştır. Bu özellik bütçelemeyi kamu harcamalarını etkileyen ulusal planlama ve hükümetin politik kararları gibi hükümet faaliyetlerinden ayırır.<sup>7</sup>

Tarihsel süreç içerisinde bakıldığında, ülkeler zaman içerisinde geliştirilen harcama kalemleri bütçesi (klasik bütçe), performans bütçe, program bütçe ve sıfır tabanlı bütçeleme sistemi gibi yaklaşımları uygulamaya çalışmışlardır.<sup>8</sup> Bu bütçe sistemleri aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

---

<sup>6</sup> Fozzard, A. (2001), *The Basic Budgeting Problem: Approaches to Resource Allocation in the Public Sector and their Implications for Pro-Poor Budgeting*, Overseas Development Institute, Center for Aid and Public Expenditure, Working Paper 147, UK, <http://www.odi.org.uk/resources/odi-publications/working-papers/147-resource-allocation-public-sector-pro-poor-budgeting.pdf>, (Erişim: 14/01/2008, 23).

<sup>7</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 3-4.

<sup>8</sup> World Bank (1998), *Public Expenditure Management Handbook*, Washington, 11-15. Dünya Bankasının 1998 tarihli "*Public Expenditure Management Handbook* (Kamu Harcama Yönetimi El Kitabı)" başlıklı eserine ilişkin detaylı bir çalışma için bkz. Yılmaz, H.H. (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi*, Devlet Planlama

## 1.1.1. Bütçe Sistemleri

### 1.1.1.1. Harcama Kalemleri Bütçesi

19. yüzyılın sonlarından önce, birçok ülkede bütçeleme sistemini karakterize eden temel özellikler zayıf bir uygulama gücü, yetersiz merkezi kontrol ve nevi şahsına münhasır bütçeleme süreçleri olmuştur. Bu bağlamda klasik bütçe sistemi olarak da bilinen harcama kalemleri bütçesi, merkezi kontrollerin yetersizliği nedeniyle oluşan yolsuzlukları engellemeye yönelik bir reform hareketi olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle 19. yüzyılın sonu ve 20. yüzyılın başlarında bütçe reformcuları bütçe hesaplarının etkin kontrolüne ve iktisadiliği bütçeleme aslı ilkesi yapmaya dönük çabalara girişmişlerdir.<sup>9</sup>

Klasik bütçeleme sisteminde bütçe tıpkı bir aile bütçesi gibi değerlendirilerek gelir ve giderlerin denkliliği esas alınır. Başka bir deyişle, bu bütçe sisteminde gelirlerden fazla harcama yapılmaması esası geçerlidir. Ödenek tahsisi yapılırken sunulacak kamusal hizmetlerin nitelik ya da niceliği değil, ödeneğin tahsis edildiği kurum esas alınır. Ödenek tahsisi yapan kurumların (maliye bakanlığı ve parlamento gibi) ödeneğin verildiği kurum tarafından sunulacak kamu hizmetlerinin verimi ve bu hizmetlerin nasıl sunulduğuna ilişkin bir değerlendirme yapması söz konusu değildir.<sup>10</sup>

Harcama kalemleri bütçelemesinde, her kurumun personel, sosyal haklar, seyahat, araç-gereç ve diğer gider unsurlarının her birine ne kadar bütçe ayırabileceği detaylı olarak belirlenir. Burada odak noktası bütçe hazırlama sürecinde her bir harcama kalemine ne kadar ödenek ayrılacağı ve bütçe uygulamasında bu ödeneklerin aşılmasıdır.<sup>11</sup> Klasik bütçe sistemine yönelik eleştiriler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:<sup>12</sup>

- Klasik bütçe hükümetin neyi, niçin yaptığı ve hangi amaçlara ulaşmak istediği ile değil neleri satın aldığı ve bunlara ne kadar

---

Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü  
Finansman Dairesi, Ankara.

<sup>9</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 11.

<sup>10</sup> Tosun, E. (2004), "Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçe Anlayışı", *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı 19, <http://www.butce.org/html/dergi/pdf/sayi19.pdf> (Erişim: 12/11/2011)

<sup>11</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 11.

<sup>12</sup> Özer, H. (1997), *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 189.



harcandığıyla ilgilenir. Harcamalar sonucu elde edilen yararlar ve hükümet programlarının maliyet-fayda ilişkileri üzerinde durmaz.

- Amaçların saptanmasındaki bu eksiklik, hizmetlerin programlanmasına engel olduğu gibi, alternatif programların yapılmasına ve bunlar arasında karşılaştırma yapılmasına da olanak vermez.

Klasik bütçeleme sisteminde esas olan şey harcamaların mevzuata uygunluğudur. Bu bütçeleme sisteminde ödenek tahsisinde esas ölçüt ödenek tahsis edilen kurumun ihtiyaçlarıdır. Söz konusu kurumun sunmakta olduğu hizmetlerin niteliği, niceliği ya da hizmetin sunumu neticesinde oluşan sonuçlar değerlendirmeye alınmamaktadır. 1929 ekonomik buhranı ve İkinci Dünya Savaşı ile birlikte ekonomik hayatta ortaya çıkan gelişmeler neticesinde kamu harcamalarına ilişkin klasik maliye anlayışı değişmiş ve dolayısıyla klasik bütçeleme yaklaşımı terkedilmiştir.<sup>13</sup>

### **1.1.1.2. Performans Bütçe**

Bu bütçeleme türünde, hükümetin ne yaptığı ve bu yapılanın ne kadara mal olduğu ön plana çıkmaktadır. Performans bütçe reformu esas olarak yöneticilere maliyetler konusunda esneklik sağlamak amacıyla tasarlanmıştır. Yöneticiler bir birim çıktının maliyetini toplam çıktı sayısı ile çarparak gelecek yılın bütçesini hazırlamaktadırlar.<sup>14</sup> Bu bütçe sisteminde odak noktası, girdiler yerine bu girdilerin faaliyetler yapılırken nasıl kullanıldığına doğru kaymaktadır.<sup>15</sup>

Öte yandan performans bütçe, harcamaların kontrolü yerine yönetsel konulara odaklanan bir yaklaşımı öne çıkarmaktadır. Burada vurgu yapılan nokta, milli bütçe içerisindeki öncelikler arasında sıralama yapılması değil her bir harcama biriminin faaliyet maliyetlerinin ölçülmesidir. Diğer taraftan, bu bütçe sisteminde işin yapılması neticesinde elde edilen sonuçlara değil, işin kendisine odaklanılmaktadır. Performans bütçe sistemi, faaliyetlere ilişkin bilgiler ile bütçeleme süreci arasında bağ kurulmasını öngördüğünden, daha sonra yapılan reform çalışmalarına zemin oluşturması yönüyle önemlidir. Bu bütçe sistemine yönelik en büyük eleştiri ise sistemin

---

<sup>13</sup> Yılmaz, S. (2007), *Performans Esaslı Bütçeleme ve Türkiye'deki Pilot Uygulamalar*, Ankara, 4.

<sup>14</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 12.

<sup>15</sup> Ataç, E., Gülay Coşkun, G., ve Moğol, T. (2004), *Bütçe*, Anadolu Üniversitesi Yayını No:1587, Eskişehir, 40.

kaynakların tahsisi açısından yeterli kriterlere sahip olmamasıdır. Ayrıca yapılan faaliyetler sonucu elde edilen sonuçların değerlendirmeye alınmaması da bir diğer eleştiri noktasıdır. Sonuçların öne çıkarılmasına dönük eleştiriler program bütçenin doğmasına vesile olmuştur.<sup>16</sup>

### **1.1.1.3. Program Bütçe ve Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi**

Program bütçe, 1950'lerin sonunda kaynak tahsisinde etkinliği arttırmak amacıyla geliştirilmiş olan bir bütçe sistemidir. Program bütçede her bir program hükümetin amaçlarıyla ilişkilendirilir. Programlara ilişkin genel alanlar, sağlık, eğitim ve ekonomik kalkınma gibi alanlardır. Bu programların her birisi çeşitli kurumların tamamını veya belli birimlerini ilgilendirebilir. Örneğin ABD/Pennsylvania'da geliştirilen "Kişilerin ve Varlıkların Korunması Programı" Polis Departmanından, Süt Pazarlama Kurulu'na varıncaya dek yaklaşık 20 kurumu kapsamına almıştır.<sup>17</sup>

Program bütçe, kamusal faaliyetlerde toplumsal refahın arttırılmasını, maliyet-fayda analizleri vasıtasıyla alternatif programların değerlendirilmesini, aynı hizmete ilişkin faaliyetler arasında koordinasyon sağlanmasını ve kaynak tahsisinde kurumlar yerine hizmetin kendisinin esas alınmasını içeren bir bütçe sistemidir.<sup>18</sup>

Program bütçe yaklaşımında, performans bütçeden farklı olarak, veri kabul edilen bir amacın en düşük maliyetle nasıl gerçekleştirileceği yerine bizzat amaçların değerlendirilmesi söz konusudur. Bu kapsamda program bütçe kaynakların nasıl kullanıldığından ziyade nasıl tahsis edileceğiyle ilgilidir. Bu sistemde programların maliyetleri ve sonuçları arasında bağlantı

---

<sup>16</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 12.

<sup>17</sup> Hager, G., Hobson, A. ve Ginny Wilson, G. (2011), *Performance-Based Budgeting: Concepts and Examples*, Program Review & Investigation Committee Staff Report, Research Report No:302, <http://www.lrc.ky.gov/lrcpubs/RR302.pdf> (Erişim: 12/11/2011, 8., farklı bir çeviri için bkz. Bağdigen, M. "Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme ve Yerel Yönetimler", *Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar*, ed. Özgür, H. ve Kösecik, M. (2007), Nobel Yayınevi, Ankara, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1430865](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1430865) (Erişim: 11/11/2011)

<sup>18</sup> Arslan, M. (2004), "Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:54, 18.

kurulmaya çalışılır. Bütçenin dizaynında hizmeti sunan kurumlar değil bizzat hizmetlerin kendisi esas alınmaktadır.<sup>19</sup>

Program bütçe sisteminde öncelikli olarak amaçlar tespit edilerek bu amaçları gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerin ve programların koordinasyonunun sağlanması esas alınır. Bu kapsamda toplumsal refahın artırılması için hangi programların daha faydalı olacağı belirlenmeye çalışılır.<sup>20</sup>

Program bütçe uygulaması gelişmekte olan ülkelerde başarılı olamamıştır. Bu bütçe sistemine yönelik eleştirilerin başında, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, bu sistemin uygulanması için gerekli olan ön koşulların bulunmaması gelmektedir. Bu eleştiri yapanlar, program bütçenin kendisine yönelik eleştirilerden ziyade program bütçe uygulamalarının başarılı olabilmesi için gereken koşulların eksikliğine vurgu yapmaktadır. Bir diğer eleştiri, bütçelemede kurumlar yerine programların esas alınmasında başarılı olunamamasıdır. Çünkü kamu görevlileri faaliyetleri kurumsal çerçevede değerlendirmektedir. Bu açıdan, program bütçedeki programlar kurumsal en azından sektörel bazda spesifikleştirilebildiği ölçüde başarılı olmuştur. Kamu programlarını değerlendirmek için standart bir kriterler setinin olmaması da bir başka eleştiri noktasıdır. İlave olarak, birçok ülkede program bütçe uygulamalarını hayata geçirecek nitelikte personel eksikliği söz konusudur.<sup>21</sup>

Program bütçe, gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi, gelişmiş ülkelerde de başarılı sonuçlar vermemiştir. Gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıkan problemlerin birçoğu gelişmiş ülkelerde de ortaya çıkmıştır. Bu bütçe uygulamasında merkezi bütçe birimlerinin rolü ön plana çıkmış harcamacı kurumlar geri planda kalmıştır. Programların etkinliğini veya kurumların performansını arttıracak araçların ve mekanizmaların başarılı olması, kamu kesiminde performansa odaklanan diğer kurumsal düzenlemelerle desteklenirse mümkün olur.<sup>22</sup>

Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi (PPBS) program bütçe sisteminin daha gelişmiş bir versiyonudur. Birçok eserde PPBS program bütçe sistemi ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Bu bütçeleme sistemi hem

---

<sup>19</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 13.

<sup>20</sup> Ataç, Coşkun, Moğol, *a.g.e*, 40.

<sup>21</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 13.

<sup>22</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 14.

performans bütçenin hem de program bütçenin çeşitli özelliklerini bünyesinde taşımaktadır. Fayda-maliyet analizlerinin yapılması yönüyle performans bütçe, alternatif programların değerlendirilmesi yönüyle de program bütçe yaklaşımıyla ilgilidir.<sup>23</sup>

Geniş politik kararların makroekonomik analizinin yapılması amacıyla tasarlanan PPBS'nin beklentileri boşa çıkarması nedeniyle, PPBS sisteminde oluşan sorunların giderilmesi ve boşlukların doldurulması amacıyla sıfır tabanlı bütçeleme sistemi geliştirilmiştir.<sup>24</sup>

#### **1.1.1.4. Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi**

Sıfır tabanlı bütçeleme sisteminde her yılın bütçe işlemleri kendi içinde değerlendirilmekte, geçmiş yılların bütçe politikaları ya hiç önemsenmemekte ya da çok az dikkate alınmaktadır. Bu bütçeleme tekniği ilk olarak ABD Tarım Bakanlığında 1964 yılında uygulama alanı bulmuştur. İlgili kuruluştaki uygulama normal bütçe hazırlık çalışmaları dışında ek bir çalışma olarak yapılmıştır.<sup>25</sup>

Sıfır tabanlı bütçeleme sisteminde sıfır tabanlılığının anlamı, tüm harcama ve faaliyetlerin gerekçesinin sil baştan belirlenmesidir. Bu kapsamda, harcama birimlerinin yöneticileri bütçeye ilişkin ödenek taleplerini sıfırdan ele alarak en küçük detayına kadar tekrar inceleyecektir. Bu inceleme sonucunda alternatif karar paketleri hazırlanacak ve bu paketlerden en uygun olanı seçilecektir.<sup>26</sup>

Bu bütçe sisteminin orijinal tasarımına göre, her bir program her bütçe yılında sıfırdan ele alınacaktır. Bu çalışma ulusal düzeyde, “bir ordumuz olmasaydı ne olurdu”, “sosyal güvenlik sistemi olmasaydı ne olurdu” gibi soruların yanıtlanmasını gerektirir. Pratikte hiçbir ülkede bu sistem bu derecede uygulama alanı bulamamıştır. Bu kapsamda sorular “savunma bakanlığı cari yıl ödeneğinin %90'ını almış olsa ne olurdu” gibi sorulara

---

<sup>23</sup> Tüleykan, H. (2009), “Kamu Bütçeleme Sistemleri ve Çok Yıllı Bütçeleme”, *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, Sayı:2, 6-7.

<sup>24</sup> Edizdoğan, N. (1998), *Kamu Maliyesi 1*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 193.

<sup>25</sup> Akdoğan, A. (2006), *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 11. Baskı, Ankara, 393.

<sup>26</sup> Edizdoğan, a.g.e, 193.

dönüşmüştür. Bu bütçe sistemi yıllık bütçe açısından, nadiren faydalı olduğu konular olsa da, iyi bir uygulama aracı olamamıştır.<sup>27</sup>

Sıfır tabanlı bütçe sistemi aşırı zaman kaybına yol açtığından ve çok sayıda doküman ile yoğun büro çalışmasına ihtiyaç gösterdiğinden terk edilmiştir.<sup>28</sup> Harcamacı kurumlar açısından alternatif bütçe önerileri hazırlamak ve bunlar arasında seçim yapmak oldukça zaman alıcı bir süreç olmuştur. Kurumlar bütçe büyüklüklerinde hiçbir artış öngörmeyen ya da düşüş öngören bütçe önerileri yerine daha fazla ödenek talep etme yönünde bir eğilime sahiptirler. Kanun koyucu da kaynak tahsisi sürecinde kurumun geçmiş yıllardaki bütçe ödeneklerini veri olarak kabul etme ve sadece bu ödenekte artış öngören değişiklikleri değerlendirme eğilimindedir.<sup>29</sup>

Yukarıda açıklandığı şekilde, ülkeler, bütçelemeyle ilgili çalışmaların başından bu yana çeşitli bütçe sistemlerini denemişlerdir. Fakat bu sistemlerin hiçbirisi, kaynakların amaçlara uygun biçimde tahsisini sağlamayı ve bütçe ödeneklerindeki artış eğilimini azaltmayı başaramamıştır. Her bütçe sisteminin kendi içinde birtakım eksiklikleri bulunmakla birlikte, bu sistemlerin tamamı merkezi bütçe kurumlarının ve harcamacı birimlerin kapasitelerini zorlamış, söz konusu taraflar arasındaki çatışmayı arttırmış ve kaynak tahsisi sürecinde yeterli kaynak alamama riskiyle karşı karşıya kalan harcamacı birimleri kendi çıkarlarının korunması adına yanlış uygulamalara sevk etmiştir.<sup>30</sup>

Çağdaş bütçeleme tekniklerini benimsemeye dönük çabalara rağmen arzu edilmeyen birtakım bütçesel sonuçlarla karşı karşıya kalınmıştır. Söz konusu yaklaşımları uygulama konusunda önemli avantajlara sahip olan gelişmiş ülkelerin, zengin kaynaklarına rağmen istenmeyen geniş bütçe açıkları ve kamu harcamalarında gayrisafi milli hasılaya oranla önemli artışlarla karşı karşıya kalmaları ya da kaynakların öncelikli alanlara tahsisinde başarılı olamamaları bu durumu daha iyi açıklamaktadır.<sup>31</sup>

---

<sup>27</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, s15.

<sup>28</sup> Akdoğan, *a.g.e.*, 394.

<sup>29</sup> Hager, Hobson, Wilson, *a.g.e.*, 9.

<sup>30</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 16.

<sup>31</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 3.

### 1.1.2. Bütçe İlkelerinin Oluşması

Kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanımı için bütçeleme sistemlerinin tamamında, tüm ülkeler tarafından titizlikle takip edilmesi gerektiğine inanılan bir takım temel ilkeler belirlenmeye çalışılmıştır. Bu ilkeler zaman içerisinde geliştirilmiş ve güncellenmiştir. Bu ilkeler arasında, tüm gelir ve harcamaların bütçede yer almasını öngören genellik ilkesi, bütçedeki işlemlerin gerçeği yansıtmasını ifade eden doğruluk ilkesi, bütçenin genel olarak belirli bir dönemi tipik olarak da bir mali yılı kapsamaya anlamına gelen yıllık olma ilkesi, bütçenin yasama organının verdiği yetkiye dayalı olarak kullanılmasıyla ilgili kanunilik ilkesi ile kamu otoritesinin öngörülen ve gerçekleşen harcamalarla ilgili kamuoyunu doğru bir biçimde bilgilendirmesini öngören açıklık ilkesi önemli yer tutmaktadır. Bu ilkelere uyulmasını sağlamak üzere yasal düzenlemeler yapılmış ve merkezi hükümet ve harcama birimlerinde yer alan bütçe kontrol yetkilileri vasıtasıyla söz konusu ilkelerin uygulanmasını sağlamak hedeflenmiştir. Bütçeleme ilkeleri titizlikle takip edildiğinde, arzu edilen bütçesel sonuçların kendiliğinden gerçekleşeceği kabul edilmiştir. Bütçeleme sisteminin bu şekilde bir gelişim izlemesi; bütçeleme ilkelerini sıkı bir şekilde takip etmenin arzu edilen bütçesel sonuçlara ulaşılmasını kendiliğinden sağlayacağı şeklinde bir algının oluşmasına yol açmıştır. Bu kapsamda, uluslararası kuruluşlar geliştirmekte olan ülkeleri söz konusu ilkelerin uygulamaya konulması için desteklemiştir. Birçok ülkenin yürürlüğe koyduğu tipik reform paketi, bütçe dışında yer alan fonların bütçe kapsamına alınması, bütçenin planlandığı şekilde uygulanması için harcama kontrollerinin sıkılaştırılması ve zamanında ve güvenilir bilgiler üreten yeni bir muhasebe düzeninin oluşturulması olmuştur.<sup>32</sup>

Geleneksel bütçe sistemlerinde önemli olan bütçe ilkelerine eksiksiz bir biçimde uyulmasıdır. Bu bütçeleme anlayışında, örneğin, bütçe kapsamıya, bütün ödenek teklifleri kurallara uygun şekilde teklif edilmiş ve bütçe birimleri tarafından incelenerek ödenek tahsisi yapılmışsa, bütçe uygulamasının genel olarak doğru olduğu varsayılmaktadır. Önemli olan şey bütçe ilkelerine uyumlu davranılmasıdır. Ancak zaman içerisinde, birçok

---

<sup>32</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 4-6. farklı bir çeviri için bkz. Tolga Demirbaş, (2006), *Kamu Harcama Yönetimi Bağlamında Orta Vadeli Harcama Sistemi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa, 5-6.

ülkenin bütçe ilkelerine sıkı bir şekilde uyumuş olmalarına rağmen, arzu edilmeyen bir takım bütçesel sonuçlarla karşı karşıya kaldıkları görülmüştür. Söz konusu ülkeler, mali disiplini sağlayamamış, kamu kaynaklarının etkili bir şekilde tahsis edilmesinde başarılı olamamış ve kamu hizmetlerinin sunumunda etkili programlar oluşturamamıştır. Yani bütçe ilkelerine uyulması, arzulanen bütçesel sonuçların elde edilmesinde tek başına yeterli olamamıştır.<sup>33</sup>

## **1.2. Bütçe İlkelerinin Arzulanen Bütçesel Sonuçlara Ulaşmada Tek Başına Yeterli Olamaması**

Yaşanan deneyimler, bütçe ilke ve tekniklerinin, özellikle az gelişmiş ülkelerde, bütçe sonuçlarını iyileştirmede tek başına yeterli olamadıklarını göstermiştir.<sup>34</sup> Gelişmekte olan birçok ülke, uluslararası örgütler tarafından yapılan teknik önerileri benimsemesine rağmen, bu ülkelerde kamu harcamalarının etkinliğinin zayıf kaldığı, yolsuzluğun devam ettiği, kamu hizmetlerinin kötü bir şekilde hatta bütçe reformları öncesi dönemlerden de daha kalitesiz bir biçimde sunulduğu görülmüştür.<sup>35</sup>

Az gelişmiş ülkelerde başarısız bütçesel sonuçların nedeni kaynak yetersizliğidir. Bu nedenle, gerçekçi ve ulaşılabilir bütçesel sonuçlar elde edilebilmesi için bütçesel reforma ilişkin tavsiyelerde bu husus dikkate alınmalıdır. Gelişmiş ülkelerde bütçesel sonuçların daha iyi görünmesinin sebeplerinden birisi bu ülkelerin az gelişmiş ülkeler gibi kaynak sıkıntısı içinde bulunmamalarıdır. Fakat bu ülkelerde de bütçesel sonuçlar açısından ciddi başarılarından söz etmek zordur. 1960'lerden sonra gelişmiş ülkelerdeki trendler incelendiğinde söz konusu ülkelerde mali disiplinde önemli gevşemeler olduğu görülmektedir. OECD ülkelerinde kamu harcamaları/GSMH oranı 1960'lerden bu yana yaklaşık 20 puanlık bir artış göstermiştir. Söz konusu dönemde ekonomik büyüme ve vergi gelirlerindeki artışlara paralel olarak kamu gelirlerindeki önemli artışa rağmen, bütçe açıkları giderek artmıştır. Mali dengesizlikler ekonomik gerileme dönemlerinde daha belirgin olmakla birlikte ekonomik genişleme dönemlerinde de düzenli bir şekilde yaşanmıştır. Gelişmiş ülkeler az gelişmiş ülkelerin periyodik olarak karşı karşıya kaldığı sermayenin kaçıışı

---

<sup>33</sup> Schick, (2003), "The Role of Fiscal Rules in Budgeting", *OECD Journal on Budgeting*, Vol:3, No:3, 11-12.

<sup>34</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 6.

<sup>35</sup> Campo, Tommasi, *Managing Government Expenditure*, 7.

ve ekonomik istikrarsızlık gibi sorunlarla genellikle yüzleşmediklerinden, mali dengesizlikleri fazla güçlük çekmeden finanse edebilmişlerdir. Bir başka ifadeyle gelişmiş ülkeler servetlerini mali disiplini sağlamak amacıyla harcamışlardır. Söz konusu dönemde mali dengesizliklerin giderilebilmesi bütçe ilke ve kurallarıyla değil ekonomik bollukla ilgilidir.<sup>36</sup>

Aslında, politika yapıcılar ve araştırmacılar bütçeleme alanında ortaya çıkan üç temel sorunu (mali disiplinin sağlanamaması, kaynak tahsisinde ve kullanımında etkinsizlik) tanımlamış olmalarına rağmen bu sorunlara yönelik entegre bir çözüm sunamamışlardır. Bu üç temel sorun arasındaki karşılıklı ilişki yeterince kavranamamıştır. Makro ekonomistler toplam harcamaların kontrolüne odaklanırken kamu yönetiminde görev alanlar kaynak kullanımında etkinlikle ilgilenmişlerdir. Son olarak mali iktisatçılar da kaynakların etkin bir biçimde tahsis edilmesine yoğunlaşmıştır.<sup>37</sup>

Politika belirleme, planlama ve bütçeleme arasındaki bağın kurulamaması, bütçeleme alanında arzu edilen sonuçlara ulaşılamamasında en önemli faktör olmuştur. Gelişmekte olan birçok ülkede söz konusu bağlar oluşturulamamıştır. Politika belirleme, planlama ve bütçeleme süreçlerinin her biri birbirinden bağımsız olarak işlemiştir. Harcamacı kuruluşların kendi bütçelerine ilişkin takdir hakları son derece sınırlı olmuş ve kaynak akışları öngörülebilir bir biçimde gerçekleşmemiştir. Bütçenin politika uygulama aracı olarak değil sadece bir finansman aracı olarak görülmesi ve yöneticilere kaynak kullanımı konusunda yetki ve sorumluluk verilmemesi de bütçesel sonuçlardaki başarısızlığın diğer sebepleridir.<sup>38</sup> Politika belirleme, planlama ve bütçeleme süreçleri arasındaki kopukluk, kamu kaynaklarının harcamaya dönüştürülmesi sürecinde etkili bir biçimde işleyen orta ve uzun dönemli bir planlama yaklaşımının olmamasından kaynaklanmıştır.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> Schick, “The Role of Fiscal Rules in Budgeting”, 11-12.

<sup>37</sup> Campos, E.J. ve Pradhan, S. (1999), *Budgetary Institutions and The Levels of Expenditure Outcomes in Australia and New Zealand*, Asian Development Bank Publications, Philippines, [http://www.adb.org/Documents/Papers/Budgeting\\_Institutions/](http://www.adb.org/Documents/Papers/Budgeting_Institutions/) (Erişim: 20/01/2008, 2)

<sup>38</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 31.

<sup>39</sup> Erkan, V. (2008), *Kamu Kuruluşlarında Stratejik Planlama: Türkiye Uygulaması ve Kuruluşlarda Başarıyı Etkileyen Faktörler*, Türkiye İstatistik Kurumu Matbaası, Ankara, 56.



### 1.3. Bütçe Anlayışında Reform

#### 1.3.1. Bütçe Reformlarında Genel Eğilimler

Dünya ekonomisinde 1970'lerin sonunda başlayan ve 1980'li yıllarda da hızlı bir biçimde sürdürülen yapısal dönüşümler ekonomik ilişkileri oldukça karmaşık bir yapıya sokmuştur. Bu dönüşüm süreci içerisinde kamu kesiminin ekonomik ve mali faaliyetlerinin daha profesyonel yaklaşımlar çerçevesinde organize edilmesi gerekmiştir. Ancak hayata geçirilen her yapısal değişim çok önemli politik ve finansal riskleri de beraberinde getirmektedir. Yapılan reform çalışmalarında reformun arzulanan sonuçlara ulaşmasını önleyen sebeplerden birisi de bu risklerin varlığı olmuştur. Bu kapsamda, aşağıda sıralanan etkenler kamu kesimi faaliyetlerinin etkin ve verimli olabilmesi ve reform sürecinde başarı sağlanabilmesi için teminat olarak görülmektedir. Bu etkenler;<sup>40</sup>

- Kamusal karar alma sürecinde gerekli enformasyonun sağlanması,
- Kamu hizmetlerinin sunumunda, siyasi ve bürokratik rol ve sorumlulukların belirlenmesi,
- Yaşanan gelişmelere hızlı bir şekilde reaksiyon gösterebilen ve etkin çalışan bir sistemin teşvik edilmesidir.

Ayrıca, kamu harcama ve kontrol sistemindeki reform çalışmalarında;<sup>41</sup>

- Harcamalarla elde edilen sonuçlara başka bir ifadeyle performans odaklanılması,
- Politika belirleme, planlama ve bütçeleme arasındaki süreçlerde yeterli koordinasyonun sağlanması,
- İyi işleyen muhasebe ve mali yönetim sistemlerinin geliştirilmesi,
- Kamu harcama ve kontrol sistemleriyle yakından ilişkili teşkilatlanma ve insan kaynakları yönetimi gibi alanların da yapılan çalışmalarda göz önünde bulundurulması önem arz etmektedir.

---

<sup>40</sup> Yılmaz, H.H. (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği*, Ankara, DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Yayını, 66.

<sup>41</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 3.

Küreselleşme sürecinde yaşanan ekonomik krizler ve siyasi değişimler neticesinde de bütçe sistemlerinin tekrar ele alınması zorunlu hale gelmiştir. Tüm dünyada bütçe sistemlerinin performans odaklı bir yapıya kavuşturulmasına yönelik çalışmalar yürütülmektedir. Bu çalışmalarda, kamu mali yönetiminde etkin bir denetim mekanizmasının oluşturulması, çok yıllık bütçeleme ve stratejik planlama çalışmalarının hayata geçirilmesini temin edecek kurumsal düzenlemelerin yapılması ve bütçenin, devletin ekonomi politikasında kullanabileceği etkinlikte bir yönetim aracı olmasının sağlanması gibi ilkeler ön plana çıkmaktadır.<sup>42</sup>

OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)) ülkelerinin önemli bir bölümü, 1990'lı yıllardan itibaren bütçeleme alanında dikkate değer reformları hayata geçirmişlerdir. Reform çalışmalarında üç genel eğilim dikkat çekmektedir. İlk olarak, bütçeyle ilgili sorumlulukların büyük bölümü merkezi bütçe birimlerinden alınarak harcamacı kuruluşların kendisine bırakılmıştır. Bu suretle, kuruluşlara tahsis edilen kaynakların kuruluş içindeki faaliyetler arasında tekrar tahsis edilmesi konusunda kuruluşların kendisi yetki sahibi olmuştur. İkinci olarak, ülkelerin hemen hemen tamamında performansın ölçülmesi suretiyle sonuçlara odaklı bir bütçeleme yaklaşımı benimsenmiştir. Bu alandaki çalışmalarda kamu kaynaklarının tahsisinde ve kullanımında etkinliğin artırılması hedeflenmiştir. Bir diğer bütçesel eğilim de bütçenin zaman diliminin genişletilmesi başka bir deyişle çok yıllık bütçeleme yaklaşımına geçilmesidir.<sup>43</sup>

Bütçeleme sürecinde öne çıkan, yürütmenin kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin faaliyetlerinin yasama tarafından kontrolü, makroekonomik istikrar, kamu kaynaklarının önceliklere uygun biçimde tahsisi ve kaynak yönetiminde etkinlik gibi amaçlar bütçe reformunun uzun ve zorlu bir süreç olduğuna işaret etmektedir. Etkin ve verimli işleyen bir kamu sektöründe, hangi kararların kimler tarafından alınacağı, kaynak

---

<sup>42</sup> Siverekli Demircan, E. (2006), “Yeni Ekonomik Düzendeki Bütçe Sistemlerindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu”, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 13(2), 51.

<sup>43</sup> Jameson Boex, L.F., Martinez-Vazquez, J. ve McNab, R.M. (2001), “Çok Yıllı Bütçeleme: Uluslararası Uygulamaların İncelenmesi ve Gelişmekte Olan Ülkeler ile Geçiş Aşamasındaki Ülkeler İçin Çıkarılacak Dersler”, Çev. Güney, A. ve Öz, E. (2011), *Maliye Dergisi*, Sayı:138 <http://www.sgb.gov.tr/Sayfalar/MaliyeDergisi.aspx> (Erişim: 22/11/2011, 2)

kullanımında esneklik ve hesap verme sorumluluğu dengesi ve kaynakların tahsisinde önceliklerin belirlenmesine ilişkin süreçler iyi bir biçimde tanımlanmıştır.<sup>44</sup>

### **1.3.2. Güçlü Bütçeleme ve Mali Yönetim Sisteminin Ana Prensipleri**

Dünya Bankası tarafından hazırlanan Kamu Harcama Yönetimi El Kitabı'nda güçlü bütçeleme ve mali yönetim sisteminin ana ilkeleri aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:<sup>45</sup>

- Kapsamlılık ve Disiplin: Bu ilkelerin en başta yer almasının nedeni, bütçenin politik karar alma süreçlerini disiplin altına alabilecek yegane araç olmasıdır. Bütçe hükümetin mali etkileri bulunan tüm faaliyetlerini kapsamalıdır. Disiplin, aynı zamanda, bütçeleme sürecinde ekonomiden sadece hükümet politikalarının uygulanmasının gerektirdiği ölçüde kaynağın çekilmesi anlamına da gelmektedir.

- Meşruluk: Bu ilke uygulama esnasında politikaları değiştirebilecek karar vericilerin bu politikaların hazırlık sürecinde de görev almalarını öngörmektedir. İlave olarak, bütçe sürecindeki alınan kararların politikalara etkilerine odaklanılmasını gerektirmektedir.

- Esneklik: Esneklik ilkesi, bütçe kararlarının karar vermek için gerekli olan bilgilerin en çok bulunduğu kişilerce alınması anlamına gelmektedir. Bu kapsamda, idari yöneticilere kaynaklar üzerinde geniş bir takdir hakkı tanınması ve siyasi yöneticilere (bakanlara) de alternatif programlar arasında tercih yapabilme imkânı tanınması gerekmektedir.

- Öngörülebilirlik: Bu ilke, politika ve programların etkili ve verimli bir biçimde uygulamaya konulması açısından önemlidir. Kamu kesimi, makro ve stratejik politikalarda ve mevcut politikaların finansmanında istikrar bulunduğu daha iyi işleyecektir. Bu nedenle mali politikalar, programlara ve faaliyetlere zamanında kaynak akışını sağlamalıdır.

- Değerlendirmeye Açık Olma: Politika geliştirme ve hizmet sunumunda değerlendirmeye açık olma ilkesi, mevcut politikaların inceleme

---

<sup>44</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 1.

<sup>45</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 1,2. Farklı bir çeviri için bkz. Kartalçı, K. (2007), *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 8-10.

ve değerlendirmeye tabi olması ve harcamacı kurumların performanslarının sürekli bir biçimde iyileştirilmesi gereğine işaret etmektedir.

- Dürüstlük: Bu ilke, gelir ve harcamalara ilişkin tahminlerin önyargısız bir şekilde yapılmasını gerektirir.

- Enformasyon: Enformasyon bütçe tahminlerinin güvenilirliğinin ve güçlü karar alma süreçlerinin teminatıdır. Bu açıdan girdi, çıktı ve sonuçlara ilişkin zamanında ve güvenilir enformasyon son derece önemlidir.

- Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu: Bu ilkeler, alınan kararların gerekçesi, sonuçları ve maliyetlerinin ulaşılabilir ve anlaşılabilir olmasını ve bu kararların geniş bir müzakere süreciyle alınmasını gerektirir. Saydamlık aynı zamanda karar vericilerin karar vermeden önce gerekli enformasyona sahip olmalarını da gerektirir. Ayrıca karar vericiler kendilerine verilen yetkilerin kullanımından dolayı hesap vermekle de sorumlu tutulmalıdırlar. Hesap verme sorumluluğu yöneticilere tanınan esnekliğin karşılığıdır.

## 2. Kamu Harcama Yönetimi Yaklaşımı

Bütçesel reform tecrübeleri ve kuramsal alanda yaşanan önemli teorik gelişmeler neticesinde kamu harcama yönetimi yaklaşımı\* adı verilen yeni

---

\* Kamu harcama yönetimi yaklaşımı ile ilgili detaylı bilgiler için bkz. Atiyas, İ. ve Sayın, Ş. (1997), *Siyasi Sorumluluk, Yönetimsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, TESEV Yayını, Boyut Matbaacılık, İstanbul; Schick, A. (1999), *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, World Bank Institute, Governance, Regulation, and Finance Division, 2. Baskı; Schick, A. (2001), *Managing Public Expenditures*, World Bank; Yılmaz, H.H. (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi*, Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi; World Bank (1998), *Public Expenditure Management Handbook*, Washington; Temür, Y. (2008), *Kamu Harcama Yönetiminde Performans Değerlemesi: Sağlık Harcamaları ve Devlet Hastaneleri Uygulaması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul; Schick, A. (2003), "The Role of Fiscal Rules in Budgeting", *OECD Journal on Budgeting*, Vol:3, No:3; Salvatore Schiavo-Campo, S. ve Tommasi, D. (1999), *Managing Government Expenditure*, Asian Development Bank Publications, Manila, Philippines; Campos, E. ve Pradhan, S. (1999), *Budgetary Institutions and The Levels of Expenditure Outcomes in Australia and New Zealand*, Asian Development Bank Publications, Philippines; United Kingdom Government Department for International Development (2001), *Understanding and Reforming Public Expenditure Management*, London; Asian Development Bank (2001), *What is Public Expenditure Management (PEM)?* The Governance Brief, Issue 1; A

bir yaklaşım ön plana çıkmıştır. Bu yaklaşım, bütçeleme sürecindeki normatif ilkeler yanında söz konusu süreçteki yazılı olmayan bir takım hususların bütçeleme sürecinde arzu edilen sonuçlara ulaşılabilmesindeki rolüne vurgu yapmaktadır.<sup>47</sup>

Kamu harcama yönetimi açısından, bütçeleme süreci geniş anlamıyla, bütçenin yürütme organı tarafından hazırlanmasına, yasama organı tarafından kabul edilmesine ve ilgili kurumlar tarafından uygulanmasına yön veren bir takım resmi ve resmi olmayan kurallar sistemidir.<sup>48</sup> Diğer taraftan kamu harcama yönetimi yaklaşımında öngörülen bütçesel yeniliklerin etkin ve bağlayıcı bir niteliğe sahip olabilmesi için hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan, kamu harcama yönetimi yaklaşımının önemli ayaklarından birisini oluşturan hesap verme sorumluluğu sisteminin, söz konusu yaklaşım çerçevesinde ele alınması önem taşımaktadır. Bu çerçevede bu başlık altında; öncelikle kamu harcama yönetimi yaklaşımı ile ilgili genel açıklamalar yapılacak daha sonra da yaklaşımın hesap verme sorumluluğu sistemi ile ilişkisi belirtilecektir.

## **2.1. Kamu Harcama Yönetimi Yaklaşımında Bütçesel Sonuçlara Odaklanma**

Kamu harcama yönetimi yaklaşımı, kamu parasının kolektif tercihler çerçevesinde nasıl tahsis edileceğine ilişkin eski bir probleme ilişkin yeni bir yaklaşımdır. Kamu harcama yönetimi yaklaşımı geleneksel bütçeleme yaklaşımından iki önemli noktada ayrılmaktadır. İlk olarak, kamu harcama yönetimi yaklaşımında hükümetlerin sadece geleneksel bütçe ilkelerine uyması yeterli değildir ayrıca hükümetler arzulanan bütçe sonuçlarına ulaşmak için çaba göstermelidirler. İkinci olarak, kamu harcama yönetimi yaklaşımı geleneksel bütçeleme yaklaşımındaki ilke ve tekniklere ek olarak

---

Quarterly Publication, The Governance Unit Strategy and Policy Department Asian Development Bank Issue 1-2001; Allen, R. ve Tommasi, D. (2001), *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*, OECD; Demirbaş, T. (2006), *Kamu Harcama Yönetimi Bağlamında Orta Vadeli Harcama Sistemi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa; Schick, A. (2001), *Does Budgeting Have a Future?* Public Management Service Public Management Committee, 22nd Annual Meeting of Senior Budget Officials, PUMA/SBO(2001)4, Paris.

<sup>47</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 17.

<sup>48</sup> Von Hagen, J. (1998), *Budgeting Institutions for Aggregate Fiscal Discipline*, Center for European Integration Studies, University of Bonn, Germany, [http://www.zei.de/download/zei\\_wp/B98-01.pdf](http://www.zei.de/download/zei_wp/B98-01.pdf) (Erişim: 12/01/2008, 4)

oldukça geniş bir yelpazede yer alan birtakım kurumsal düzenlemeler ihtiva etmektedir. Söz konusu yaklaşıma göre eğer kamu kesimi iyi yapılandırılmamışsa ve iyi bir şekilde yönetilemiyorsa arzulanan bütçe sonuçlarının elde edilmesine olanak yoktur.<sup>49</sup>

Bütçeleme sürecindeki kurallar; bütçenin resmi boyutuyla ilgilidir. Bütçeleme sürecindeki kararların hangi şekilde ve zamanda alınacağı, bütçesel tahminlerin biçiminin ve yapısının nasıl olacağı ve bütçe kapsamının nasıl belirleneceği vb. hususlar bu kapsamda değerlendirilmektedir. Ancak bu ilkeler, bütçe sürecinde görev alan aktörlerin çıkarlarını ve davranışlarını yeteri kadar dikkate almamaktadır. Gerçekten de bütçeleme sürecine ilişkin iyi ilkeler birtakım kötü uygulamaları ortaya çıkarmış ve arzu edilmeyen bütçesel sonuçlara yol açmıştır. Örneğin, bütçede genellik ilkesi, mali disiplini bozucu etkisi bulunan bütçe dışı fonların kurulmasıyla bozulmuştur. Bu nedenle, bütçesel sonuçların, içinden çıkmış oldukları bütçesel süreçlerden bağımsız olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Kamu harcama yönetimi yaklaşımı, arzu edilen bütçesel sonuçlara ulaşılabilmesi için bütçe sürecindeki aktörlerin nasıl davrandıkları ve bu aktörlerin faaliyetlerinin bütçe ilkeleri tarafından nasıl etkilendiği gibi bütçelemenin resmi olmayan yanlarının da dikkate alınmasını önermektedir.<sup>50</sup>

Kamu harcama yönetimi yaklaşımına göre, bütçesel sonuçlar, bütçe ve politika süreçlerinin birlikte işlediği kurumsal çerçeveye yakından ilişkilidir. Bu kurumsal çerçeve resmi kurallar yanında, gelenekler ve saikler gibi kararların alınmasına ilişkin süreçleri ve dolayısıyla aktörlerin davranışlarını da etkileyen birtakım hususları ihtiva eder. Bütçeleme sürecinde yer alan ve aslında yazılı olan kuralların ne ölçüde uygulamaya koyulacağına da önemli ölçüde etkide bulunan alışkanlıklar ve geleneklerin bütçesel sonuçların elde edilmesinde önemli bir rolü vardır.<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> Schick, A. *Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 1. Farklı bir çeviri için bkz. Temür, Y., (2008), *Kamu Harcama Yönetiminde Performans Değerlemesi: Sağlık Harcamaları ve Devlet Hastaneleri Uygulaması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 9.

<sup>50</sup> Schick, A. *Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 7-8.

<sup>51</sup> United Kingdom Government Department for International Development (2001), *Understanding and Reforming Public Expenditure Management*, London, 13. Farklı bir çeviri için bkz. Demirbaş, a.g.t, 9.

Kamu harcama yönetimi, bir ülkenin bütçe sürecindeki hazırlığa, uygulamaya ve denetime ilişkin tüm bileşenlerini kapsar. Bu bileşenler yasal ve kurumsal düzeyde aşağıdaki unsurları kapsar.<sup>52</sup>

- Gelir ve harcamaların tahmini,
- Orta vadeli harcama çerçevesinin hazırlanması,
- Politika belirleme-bütçeleme bağının kurulması,
- Bütçenin hazırlanması,
- Nakit yönetimi ve harcamaların izlenmesi,
- İç kontrol ve denetim uygulanması,
- Muhasebe ve raporlama,
- Kamu mal ve hizmetlerinin sunulması ve varlıkların yönetilmesi,
- Performansın değerlendirilmesi,
- Dış denetim uygulanması,
- Parlamento ve ilgili diğer kuruluşların gözetimi.

Kamu harcama yönetimi, kamu kesimi bütçesinin toplumsal olarak arzu edilen sonuçları elde etmeye programlanmasıyla ilgili bir yaklaşımdır. Daha spesifik olarak, kamu harcama yönetimi yaklaşımında odaklanılan soru şu şekildedir: “bütçeleme süreci sonunda ulaşmak istediğimiz sonuçlar nedir ve bu sonuçları elde etmek için hangi kuralları, süreçleri ve prosedürleri uygulamaya koymalıyız?”<sup>53</sup> Ancak, kamu harcama yönetimi yaklaşımı hiçbir şekilde geleneksel bütçe ilkelerinin göz ardı edilmesini önermemektedir. Bunun yerine, söz konusu ilkelerin önemine vurgu yapılmakla birlikte, süreçteki yazılı olmayan kuralların da bütçeleme sürecinde dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir. Bu yaklaşıma göre bütçesel reformlar bütçesel olmayan kurumsal düzenlemelerle desteklenmediği takdirde arzu edilen bütçesel sonuçlara ulaşılamayacaktır. Çünkü bütçe siyasi, kurumsal ve yönetsel düzenlemelerden oluşan geniş çerçevenin bir parçasıdır.<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> Allen, R., Schiavo-Campo, S. ve Thomas Columkill Garrity, (2004), *Assessing and Reforming Public Financial Management: A New Approach*, The World Bank, Washington, 2.

<sup>53</sup> Asian Development Bank (2001), *What is Public Expenditure Management (PEM)?* The Governance Brief, Issue 1; A Quarterly Publication, The Governance Unit Strategy and Policy Department Asian Development Bank Issue 1-2001, <http://www.adb.org/Documents/Periodicals/GB/GovernanceBrief01.pdf> (Erişim: 15/01/2008, 1)

<sup>54</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 17.

Diğer taraftan kamu harcama yönetimi yaklaşımının önerilerinin her ülke özelinde ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Yani kamu harcama yönetimi yaklaşımının önerileri ülkelerin kendine özgü ekonomik, sosyal ve idari realitelerine göre tasarlanmalıdır. Öneriler hayata geçirilirken yerel faktörler, kurumlar ve ihtiyaçlar dikkate alınmalıdır. Bu nedenle, kamu harcama yönetimi yaklaşımıyla ilgili her öneri ulusal çerçevede dikkatli bir biçimde analiz edilmeli ve ihtiyaca göre kısmen ya da tamamen benimsenmeli ya da reddedilmelidir. Uygulama için öncelikle ülkenin kurumsal yapısı ile yeterli ve gerekli verilerin ve kapasitenin bulunup bulunmadığı değerlendirilmelidir. Bir benzetme yapmak gerekirse, yeterli lisanslı firma, ağır inşaat ekipmanları ve yapı malzemelerinin yetersiz olması illa da bir bölgede ev yapılmaması gerektiği manasına gelmese de söz konusu bölgede gökdelenler yapılmaması gerektiği açıktır. Ayrıca kamu harcama yönetimi reformunu uygulamaya koyacak olan ulusal ve uluslararası aktörler, öncelikle hipokratik bir uyarıyı hatırlarında tutmalıdırlar: “ilk olarak, zarar vermemek (first, do not harm)” ya da günümüzün deyişiyle “bozuk değilse, tamir etme (If it ain't broken do not fix it).”<sup>55</sup>

## **2.2. Kamu Harcama Yönetiminde Hedefler ve Hedefleri Gerçekleştirmeye Yönelik Kurumsal Düzenlemeler**

Kamu harcama yönetimi yaklaşımında, toplam mali disiplin, kaynakların önceliklere uygun bir biçimde tahsisi ve başarılı bir kaynak yönetimi olarak ifade edilebilecek,<sup>56</sup> ulaşılması arzu edilen, üç temel hedef ve bu hedeflere ulaşmaya dönük birtakım kurumsal düzenlemeler bulunmaktadır. Aslında kamu harcama yönetimindeki hedefler, kamu kaynaklarının kontrolü, kaynak dağılımının planlanması ve kaynakların yönetimine ilişkin bütçe fonksiyonlarının farklı bir şekilde ifade edilmiş halidir. İlk hedef olan toplam mali disiplini gerçekleştirmeye yönelik kurumsal düzenlemeler, toplam harcamalar üzerine konulan birtakım sınırlamalara dayanmaktadır. İkinci hedef olan kaynakların stratejik önceliklere uygun biçimde tahsisinde ise toplam mali disiplin çerçevesinde çeşitli öncelikler arasında bir sıralama yapılması önem kazanmaktadır. Bu süreçte önceliklendirmenin etkili bir biçimde yapılabilmesi için, uygulanmakta olan politikaların orta vadedeki maliyetlerini, her bir

---

<sup>55</sup> Campo, Tommasi, *Managing Government Expenditure*, 2.

<sup>56</sup> Campo, Tommasi, *Managing Government Expenditure*, 3.



politikayla ilgili çıktı ve sonuçlara ilişkin verileri ve alternatif politikaların maliyet, çıktı ve sonuçlarını içeren bilgilere ihtiyaç vardır. Üçüncü hedef olan kaynak yönetiminde etkinlik için de amaç ve görevlerin açık bir biçimde tanımlanması, bu amaç ve görevlerin etkin bir biçimde yürütülmesini sağlayacak düzeyde yetkiler verilmesi ve yetkileri kullananların hesap vermekten sorumlu tutulması gerekmektedir.<sup>57</sup>

Kamu harcama yönetiminin üç temel hedefi ve bu hedeflere ulaşmaya yönelik kurumsal düzenlemeler, Tablo 1'de toplu bir şekilde gösterilmektedir. Söz konusu sonuç ve düzenlemelere ilişkin bilgilere aşağıdaki başlıklarda yer verilecektir.

**Tablo 1: Kamu Harcama Yönetiminde Kurumsal Düzenlemeler ve Hedefler**

KURUMSAL DÜZENLEMELER	HEDEFLER
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Toplam harcama düzeyinin sınırlandırılması</li> <li>2. Maliye bakanlığının güçlendirilmesi</li> <li>3. Mali hedeflere uyulması</li> <li>4. Bütçenin kapsamının geniş olması</li> </ol>	Toplam Mali Disiplin
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kabinenin öncelikleri belirlemesi ve gelecek tahminleri</li> <li>2. Öncelik belirleme sürecinin kapsamlı müzakereler aracılığıyla yürütülmesi</li> <li>3. Bütçe kapsamının geniş olması</li> <li>4. Harcama portföyü ve harcamacı kuruluşlar için harcama tavanlarının belirlenmesi</li> <li>5. Kaynakların kurum içinde yeniden tahsisinde kurumların kendisinin yetkili olması</li> <li>6. Nesnel ölçütlerin kullanılması</li> </ol>	Kaynakların Önceliklere Uygun Biçimde Tahsisi
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Harcamacı kuruluş yöneticilerine özerklik ve önceden belirlenen limitler dahilinde sektör içi kaynak tahsisinde esneklik tanınması</li> <li>2. Öngörülebilir kaynak akışı</li> <li>3. Başarı ve yeteneği esas alan işe alma ve terfi sisteminin geliştirilmesi</li> <li>4. Yöneticinin performansından dolayı hesap verme sorumluluğu olması</li> </ol>	Kaynak Yönetiminde Etkinlik

**Kaynak:** Campos, J.E. ve Pradhan, S., *Budgetary Institutions and The Levels of Expenditure Outcomes in Australia and New Zealand*, [http://www.adb.org/Documents/Papers/Budgeting\\_Institutions/](http://www.adb.org/Documents/Papers/Budgeting_Institutions/) (Erişim: 20/01/2008, 30), Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 13-16-19, World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 1'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

<sup>57</sup> *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu* (2000), Ankara, 22-23.

## **2.2.1. Toplam Mali Disiplin: Problemler ve Önerilen Kurumsal Düzenlemeler**

Kamu harcama yönetimi yaklaşımında, ulaşılmaması arzu edilen bütçesel sonuçlar arasında yer alan toplam mali disiplin, bu konuda gelişmekte olan ülkelerde yaşanan sorunlar ve toplam mali disiplini sağlamaya yönelik kurumsal düzenlemeler aşağıda açıklanacaktır.

### **2.2.1.1. Toplam Mali Disiplin**

Toplam harcamaların kontrol edilmesi, her bütçe sisteminin esas amaçlarından birisidir. Eğer toplam harcama miktarı, harcamacı birimlerin harcama taleplerinin toplamına eşit olsaydı, devletler açısından bütçelemeyle ilgili çalışma yapma ihtiyacı olmayacaktı. Ancak harcamacı birimlerin harcama talepleri, hükümetin yapabileceği veya yapmayı arzu ettiği harcama büyüklüğünü sürekli olarak aştığından, bütçeleme süreci her zaman gereklidir. Toplam harcamalar üzerine limitler konulmazsa, harcama talepleri kronik kamu açıklarına ve vergilerin ve kamu harcamalarının gayri safi yurtiçi hasılaya oranında artışlara yol açacaktır.<sup>58</sup> Geniş ve sürdürülmesi mümkün olmayan kamu açıkları da yüksek enflasyon, yüksek faiz oranları, artan cari açıklar gibi makroekonomik istikrarı bozan etkenleri harekete geçirecektir.<sup>59</sup>

Etkin bir bütçe sistemi aynı zamanda toplam harcamaları kontrol altına alan bir bütçe sistemi anlamına gelmektedir. Ayrıca toplam mali disiplin açısından kamu harcamalarının kontrolü hedeflenirken harcama tahminlerinin makul ve gerçekçi gelir öngörülerine dayandırılması ve mali hedefler koyabilme ve koyulan bu hedeflere uygun davranabilme kapasitesinin bulunması önemlidir.<sup>60</sup> Bu açıdan, toplam mali disiplin, toplam harcamalar yanında kamu borcu, toplam gelir ve mali denge gibi bütün temel mali göstergelerle de yakından ilgilidir. Gelirlerin toplamına, bütçe açığı ya da fazlasına ve borç yüküne ilişkin kararlar alınmadan harcamalar üzerine

---

<sup>58</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 47. Farklı bir çeviri için bkz. Demirbaş, *a.g.t.*, 10.

<sup>59</sup> Campos, J.E. ve Pradhan, S. "Evaluating Public Expenditure Management Systems: An Experimental Methodology with an Application to the Australia and New Zealand Reforms", [http://www.adb.org/Documents/Papers/Evaluating\\_PEMS/expenditure.pdf](http://www.adb.org/Documents/Papers/Evaluating_PEMS/expenditure.pdf) (Erişim: 18/12/2011, 4)

<sup>60</sup> Allen, R. ve Tommasi, D. (2001), *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*, OECD, 19.

kontroller konulmasının etkisi oldukça sınırlı olacaktır. Bu sebeple, harcama disiplininin diğer bütçe büyüklüklerine ilişkin sınırlamalarla da takviye edilmesi gerekmektedir. Eğer bu yöntem uygulanmazsa, hükümetler açıkları kapatmak için harcamaları kıstak yerine gelirleri arttırma yöntemini tercih edebilir.<sup>61</sup>

Toplam harcama tavanının belirlenmesi sorumluluğu merkezi ekonomi kurumlarına ait olacaktır. Bu kurumlar harcama tavanını belirlerken merkez bankalarından elde edilen verilerden de faydalanır. Toplam harcama tavanı, kabinenin gelecek mali yıla ilişkin kaynak tahsisi kararlarında dikkate alınacaktır. Söz konusu tavanın yıl içinde ortaya çıkan beklenmedik gelişmeler neticesinde tekrar belirlenmesi gerekirse, bu konudaki değişiklikler minimum düzeyde tutulmalıdır. Harcama tavanlarına uyulması için, bütçe döneminde gerçekleşen harcamalar izlenmeli ve mali disiplin açısından sorun oluşturabilecek alanlar mümkün olduğunca erken tespit edilmelidir. Karar vericiler için önemli bir konu, bütçe uygulama dönemi sonunda bütçe gerçekleştirmelerinin ve bütçe tahminlerinin azami ölçüde uyumlu olmasıdır. Bunun için de bütçenin kapsamlı olması ve şeffaflık çok önemlidir. Çünkü toplam mali disiplini sağlamak için koyulan kurallar bütçe dışına çıkma eğilimlerini ve yaratıcı muhasebe uygulamalarını arttırma potansiyeline sahiptir. Bütçe dışı harcama alanlarının bulunması da mali disiplini bozucu etki yapacaktır.<sup>62</sup>

Mali disipline taraftar olmak için çeşitli sebepler bulunmaktadır. İlk olarak, mali disipline dayanan sağlam bir kamu maliyesi makroekonomik istikrar için ön koşuldur. Bu sayede, toplam talep baskısı, enflasyon ve ödemeler dengesi sorunlarının önüne geçilir. İkinci olarak, mali disiplin sayesinde gevşek mali politikaların para politikasının etkinliğine zarar vermesi engellenmiş olur. Üçüncü olarak, mali disiplin karar vericilerin dikkatlerini vergi sistemlerinin ve harcama programlarının üzerinde toplar. Son olarak, mali disiplin öngörülebilir ve öngörülemeyen kimi sebeplerden kaynaklanan harcama taleplerini karşılayabilmeye imkân bırakır.<sup>63</sup> Ancak,

---

<sup>61</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 47.

<sup>62</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 27-28.

<sup>63</sup> Hemming, R. (2003), "Policies to Promote Fiscal Discipline, Fiscal Affairs Department", IMF, 24 March <http://www.tulane.edu/~dnelson/PolTransConv/Hemming.pdf> (Erişim: 14/12/2011, 2) Farklı bir çeviri için bkz. Günay, A. (2007), *Mali Disiplinin Sağlanmasında Anayasal Denk Bütçe Yaklaşımı ve Türkiye'de*

zorunlu sebeplerle ilave harcama yapılması gerekirse bu harcamaların mutlaka sağlam gelir kaynakları ile karşılanması gerekir. Eğer ilave harcama talepleri yapısal nedenlerden kaynaklanıyorsa yapısal çözümler bulunmalıdır. Aksi takdirde, geçici çözüm bulma çabaları ilerleyen yıllarda kamu kaynaklarının tahsisinde etkinsizliğe ve kamu hizmetlerinin sunumunda kalite düşüklüğüne yol açacaktır.<sup>64</sup>

İkinci dünya savaşı öncesinde, denk bütçe kuralını sıklıkla ihlal eden ya da dengesiz bütçelerle ilgili herhangi bir yasal kısıtlama öngörmeyen ülkeler de dahil olmak üzere neredeyse tüm demokratik ülkeler mali disiplini sağlamak için denk bütçe kuralını benimsemiştir. Denk bütçe kuralı bir mali yıl boyunca gerçekleşen harcamaların o yılın gelirlerini aşmaması esasına dayanmaktadır. Devletler bu kuralın uygulanmasında farklı yöntemler benimsemiştir. Kimi ülkeler sadece cari gelir ve harcamaları esas alırken diğer birtakım ülkeler yatırım gelir ve harcamalarını da dikkate almışlardır. Denk bütçe kuralı açısından, ekonomik büyüme ya da durgunluk dönemleri arasında bir ayırım yapılmamıştır. Ayrıca bütçenin zaman dilimi bir mali yılın ötesine taşınmamıştır. Denk bütçe kuralı çok katı normlar içerdiğinden uygulamada sıklıkla ihlal edilmiştir. Savaş ya da gerileme dönemlerinde toplam harcamaları mevcut gelirlerle karşılayabilmeyi çok az ülke başarabilmiştir. Denk bütçe kuralı uygulamada sıklıkla ihlal edilmesine rağmen birçok ülke söz konusu kurala bağlılığını sürdürmeye çalışmıştır.<sup>65</sup>

Denk bütçe kuralı ikinci dünya savaşı sonrasında yerini bütçe büyüklüklerinin ekonomik şartlardaki konjonktürel değişikliklere ve hükümet politikalarındaki değişimlere göre ayarlanabilmesine izin veren esnek bir yöntemle bırakmıştır. Bu yöntemin toplam mali disiplin üzerinde dikkate değer etkisi olmuştur. İradi maliye politikası olarak ifade edilebilecek bu yaklaşıma göre, hükümet dengeyi her yıla göre değil ekonomik konjonktüre göre ayarlamalıdır. İradi maliye politikası zaman içerisinde birçok ülkede gerçek ve potansiyel çıktılar arasındaki açığı

---

*Uygulanabilirliği*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2007/375, Ankara, 7.

<sup>64</sup> Kesik, A. (2006), “Bütçe Sistemi ve Mali Disiplin”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:159, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2006037850.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006037850.htm) (Erişim: 12/12/2011)

<sup>65</sup> Schick, “The Role of Fiscal Rules in Budgeting”, 15. Farklı bir çeviri için bkz. Demirbaş, *a.g.t.*, 11.

azaltmak için kullanılmıştır.<sup>66</sup> İhtiyari maliye politikası olarak da adlandırılan iradi maliye politikası yaklaşımı zamanla ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmiştir. Zira, bu yaklaşım kamu harcamalarında sürekli bir artışa neden olmuş, kamu açıklarını teşvik etmiş, dolayısıyla borç ve vergi yükünün artmasına sebep olarak mali disiplini ve ekonomik istikrarı bozmuştur. Kamu maliyesinde ortaya çıkan bu olumsuzlukları ihtiyari maliye politikalarıyla önlemeyi çok az ülke başarabilmiştir.<sup>67</sup>

Bu politikayı uygulamaya çalışan bazı ülkeler, bütçe açığı açısından uygun bir üst düzey belirlemeye çalışmışsalar da iradi maliye politikası, mali tavanlarda gevşemeye, kamu harcamalarında önemli artışlara ve yapısal bütçe açıklarına yol açmıştır.<sup>68</sup> Örneğin, 1960'lı yıllarda OECD ülkelerinde ortalama %28 olan kamu harcamalarının gayri safi yurt içi hasılaya oranı 1980'lerde %40'a çıkmıştır. Bu rakamlar mali disiplinindeki gevşekliğe işaret etmektedir. Mali disiplinindeki gevşeklik özellikle 1974'teki birinci petrol krizi sonrasındaki bütçe açıklarındaki artışta da açıkça görülmüştür. Kamu açıklarının süreklilik kazanması ve vergi artışlarına karşı politik direnç bulunması nedeniyle birçok OECD ülkesinde mali disiplini sağlamak için kamu harcamaları/gayri safi yurt içi hasıla oranını istikrarlı bir yapıya kavuşturma gayretleri ortaya çıkmıştır.<sup>69</sup>

İradi maliye politikası çerçevesinde ortaya çıkan gelişmeler, mali sürdürülebilirliği dikkate değer bir şekilde riske attığından bu konuda ne yapılabileceği sorusuna yanıt aranmaya başlanmıştır.<sup>70</sup> İradi maliye politikasının sınırları ve etkisizliği üzerindeki akademik çevrelerdeki tartışmalar, birçok ülkenin mali disiplini sağlayamaması gerçeğiyle birleşince, maliye politikalarının kurala dayalı bir şekilde yürütülmesine ilişkin çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.<sup>71</sup>

---

<sup>66</sup> Schick, "The Role of Fiscal Rules in Budgeting", 15.

<sup>67</sup> Şen, K. (2010/2), "Mali Kural, Bazı Uluslararası Uygulamalar ve Türkiye İncelemesi", *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:34, 27.

<sup>68</sup> Schick, A. (2001), *Managing Public Expenditures*, World Bank, <http://66.102.1.104/scholar?hl=tr&lr=&q=cache:vukK9nbzKMAJ:www.worldbank.org/wbi/publicfinance/publicresources/module6Schick.pdf+author:%22Schick%22+intitle:%22Managing+public+expenditures%22+> (Erişim: 22/01/2008, s.4)

<sup>69</sup> Schick, A. and the OECD Senior Budget Officials (2009), *Evolutions in Budgetary Practice*, OECD, 173.

<sup>70</sup> Şen, a.g.m, 27.

<sup>71</sup> Bocutoğlu, E. ve Ekinci, A. (2009), "Genel Teori, Küresel Krizler ve Yeniden Maliye Politikası", *Maliye Dergisi*, Sayı:156, 68.

Bir başka ifadeyle, Keynezyen politikaların yarattığı hayal kırıklığı, hükümetleri mali disiplini sağlamada yeni bir yöntem arayışına yöneltmiştir.<sup>72</sup> Bu kapsamda, bütçedeki zaman diliminin sadece bir yıl programlaması değil aynı zaman da geleceğe ilişkin bir perspektif olduğu anlayışı yaygınlık kazanmıştır. Bütçenin zaman dilimini bir yıldan birkaç yıla hatta daha uzun bir süreye genişleten bu yaklaşımda, bütçeyle ilgili temel mali konu cari yıla ilişkin denge olmaktan çıkıp, bütçenin uzun vadede sürdürülebilirliği ve şoklara ve sürprizlere dayanıklılığıyla ilgili olmaktadır. Sürdürülebilirlik, hükümetlerin muhtemel ekonomik gelişmeler ve gelir-harcama pozisyonları ışığında halihazırdaki mali durumlarını koruyup koruyamayacaklarını ifade etmektedir. Sürdürülebilirlik açısından; hükümetlerin, mevcut bütçe durumlarının devamı için çeşitli önlemler almaları gerekir. Bu önlemler harcama baskısını, gelir trendlerini, bütçenin demografik ve ekonomik değişikliklere karşı hassasiyetini ve mümkünse politik şartların bütçe üzerindeki etkilerini ölçebilmelidir.<sup>73</sup> Sürdürülebilirlik en kısa tanımıyla, ihtiyatlı kamu açığı ve kamu borcu düzeylerine sahip olmak ve bu düzeyleri koruyabilmektir.<sup>74</sup>

Mali disiplinin sürdürülebilir olması açısından, maliye politikasının uygulanmasında mali kural uygulamaları gündeme gelmiştir. Esasen mali kurala olan ilgi, uzun dönemli sürdürülebilir mali disiplini sağlama ve koruma ihtiyacından doğmuştur. Mali kuralın amacı, mali disiplinin sağlanmasına katkıda bulunmak suretiyle, fiyat istikrarını ve sürdürülebilir ekonomik büyümeyi gerçekleştirmektir.<sup>75</sup> Mali kural, makroekonomik mali performans kriterlerine ilişkin daimi kısıtlamalardır. Günümüzde birçok ülkede bütçeyle, borç oranlarıyla, kamu harcama ve gelirleriyle ilgili belirli bir büyüklük ya da belirli bir makro büyüklüğün yüzdesi biçiminde belirlenen mali kurallar söz konusudur.<sup>76</sup>

---

<sup>72</sup> Schick, *Managing Public Expenditures*, 4.

<sup>73</sup> Schick, A. (2001), *Does Budgeting have a Future?* Public Management Service Public Management Committee, 22nd Annual Meeting of Senior Budget Officials, PUMA/SBO(2001)4, Paris, [http://www.oilis.oecd.org/olis/2001doc.nsf/LinkTo/NT00004922/\\$FILE/JT00107134.PDF](http://www.oilis.oecd.org/olis/2001doc.nsf/LinkTo/NT00004922/$FILE/JT00107134.PDF) (Erişim: 18/01/2008, 9) Farklı bir çeviri için bkz. Demirbaş, *a.g.t.*, 11.

<sup>74</sup> Hemming, *a.g.m.*, 2.

<sup>75</sup> Kopits, G. ve Symansky, S. (1998), *Fiscal Policy Rules*, International Monetary Fund, 6.

<sup>76</sup> Şen, *a.g.m.*, 27.

### **2.2.1.2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Toplam Mali Disiplin Açısından Problemler Alanlar**

Gelişmekte olan ülkelerde toplam mali disiplinin sağlanmasında karşılaşılan temel problemler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır.<sup>77</sup>

- Gerçekçi Olmayan Bütçeleme: Bütçeler gerçekçi hazırlanmamaktadır. Bütçelerin yasama organı tarafından onaylandığı şekliyle uygulanması mümkün olmamaktadır. Çünkü bütçelerde hükümetin karşılayabileceğinden daha fazla harcama öngörülmektedir.

- Gizli Bütçeleme: Bütçenin gerçek tutarı ancak mali yıl bittikten sonra anlaşılabilir. Bütçenin gerçek tutarı ancak mali yıl bittikten sonra anlaşılabilir.

- Hayalperest Bütçeleme: Hükümet yetkilileri kaynakları arzu edilen sosyal gelişmeye katkı sağlamayacağını bile bile tahsis etmektedir.

- Tekrarlanan Bütçeleme: Bütçeler yıl içindeki ekonomik ve politik gelişmelere göre yeniden tasarlanmaktadır.

- Nakit Esaslı Bütçeleme: Hükümet, ödemeleri önceden yapılan planlar çerçevesinde değil nakit kaynak hazır olduğunda yapmaktadır.

- Ertelenmiş Bütçeleme: Bütçede dengeye ilişkin raporlama sadece bazı ihtiyaçlardan (bakım harcamaları gibi) ya da yükümlülüklerden (ödenmemiş faturalar gibi) kaynaklanmaktadır. Ertelenen harcamaların düzeyi her geçen yıl artma eğilimindedir.

### **2.2.1.3. Toplam Mali Disiplin İçin Kurumsal Düzenlemeler**

Toplam mali disiplini sağlamak amacıyla bütçe büyüklükleriyle ilgili sınırlamalar belirlemek kolay değildir. Çünkü harcamacı birimler hükümetten olabildiğince fazla ödenek alabilmenin gayreti içerisindedirler. Ödenek talebinde bulunanlar, kamu harcamalarından elde edecekleri faydanın bu harcama sonucu üzerlerine binecek vergi yükünden daha fazla olacağını düşünmektedir. Bu dengesiz talepler, hükümetin vermek isteyeceğinin çok üzerinde harcama isteklerine yol açmaktadır. Ancak hükümetin kaynakları genelde harcama taleplerine göre oldukça sınırlıdır. Harcama taleplerinin hepsinin karşılanması kamu gelirleri ve hükümetin borç alabilme kapasitesi konularında olumsuzluklara yol açacaktır. Bu nedenle toplam harcamaların sınırlandırılması kaçınılmaz hale gelmektedir.

---

<sup>77</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 36.

Bu açıdan temel soru, harcamaların sınırlandırılıp sınırlandırılmaması değil ne ölçüde sınırlandırılması gerektiğidir.<sup>78</sup>

Kamu harcama yönetimi yaklaşımına göre, geniş kamu açıkları, bütçeleme sürecindeki karar alıcıların kendi harcama kararlarının şimdi ve gelecekteki vergiler üzerindeki etkilerini hesap etmedeki yetersizliklerinden kaynaklanan bir koordinasyon başarısızlığının sonucudur. Bu koordinasyon başarısızlığının, harcamacı kuruluşların ve karar alıcıların, kendi harcamalarındaki artışların bütçenin diğer alanlarındaki harcamalar üzerindeki etkilerini dikkate almalarını başka bir deyişle bütçeye bir bütün olarak bakmalarını sağlayarak giderilmesi gerekmektedir.<sup>79</sup> Kamu harcama yönetimi yaklaşımında, toplam harcama düzeyinin sınırlandırılması, maliye bakanlığının güçlendirilmesi, belirlenen mali hedeflere uyulması ve bütçe kapsamının geniş olması toplam mali disiplini sağlayıcı kurumsal düzenlemeler olarak önerilmektedir.

#### **2.2.1.3.1. Orta Vadeli Bir Perspektifle Toplam Harcama Düzeyinin Sınırlandırılması**

Kamu harcama yönetimi yaklaşımı; harcamalara ve diğer bütçe büyüklüklerine ilişkin limitlerin bütçeleme sürecinin başında yani harcamacı kuruluşlardan alınacak tekliflerden bağımsız olarak belirlenmesini ve bütçenin uygulanması sürecinde bu limitlere sıkı bir şekilde uyulmasını benimsemektedir. Bu limitler orta vadeli bir harcama sistemi çerçevesinde belirlenmelidir. Eğer bu limitlere uyulmazsa harcamalar karşı konulamaz bir şekilde artacaktır. Bu nedenle limitler makul ölçülerde olmak kaydıyla katı olmalı ve söz konusu limitlere sadece bütçe hazırlık sürecinde değil, bütçenin uygulamada olduğu harcama dönemi boyunca da uyulmalıdır.<sup>80</sup>

Dar anlamda bakıldığında, harcamalara ilişkin artışın gelirlerdeki artışlarla karşılandığı dönemlerde mali disiplinin sürdürülebilir olduğu kabul edilebilir. Ancak konuya geniş açıdan yaklaşıldığında, mali disiplinin korunması için, gelirlerin sürekli arttırılmasına ihtiyaç duymayan harcama limitlerinin uygulanması gerekir. Bunu sağlamanın değişik yolları vardır. Örneğin toplam harcama tavanı, gayri safi yurt içi hasılanın belli bir oranı

---

<sup>78</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 47-48.

<sup>79</sup> Hagen, *a.g.e.*, 10.

<sup>80</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 12-13. Farklı bir çeviri için bkz. Temür, *a.g.t.*, 14.



veya belli bir parasal tutar olarak ifade edilebilir. Ya da geçmiş yılın harcama tutarı veri kabul edilerek cari yılın harcamalarının geçmiş yıl harcamalarının belli bir yüzdesi kadar artabileceği belirtilebilir.<sup>81</sup>

Toplam harcama düzeyiyle ilgili kısıtlamalar Endonezya örneğinde olduğu gibi anayasalarla belirlenmiş olabilir. Ya da Yeni Zelanda ve Avustralya'da olduğu gibi kanunlarda belirtilebilir. Ancak her halükarda bu kısıtlamaların finansal piyasalar ve özgür basın tarafından uygulanan kısıtlamalarla da desteklenmesi gerekir. Bağımsız bir merkez bankası da toplam harcama düzeyinin sınırlandırılması bağlamında kilit bir rol oynayacaktır.<sup>82</sup>

### **2.2.1.3.2. Etkin Koordinasyon İçin Maliye Bakanlığının Güçlendirilmesi**

Bu yaklaşıma göre, harcamacı birimler arasında koordinasyonu en etkili sağlayabilecek birim maliye bakanlığıdır. Bütçe sürecini koordine etmekle yükümlü olan maliye bakanlığının diğer kuruluşlarla kıyaslandığında mütevazı bir bütçesi olmasına rağmen, bütçe açığının büyüklüğü maliye bakanlığının etkinliğinin değerlendirilmesinde temel gösterge olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle maliye bakanlığına harcamacı kuruluşlara karşı ceza uygulayabilme ya da onları teşvik etmek için ödüller kullanabilme yetkisi verilmelidir. Kabine üyeleri arasında, maliye bakanı genellikle aktif bir rol üstlenir. Maliye bakanının çıkarları çoğunlukla genel çıkarlarla örtüşmektedir. Maliye bakanlığı personeli maliye bakanına diğer bakanların yürüttükleri faaliyetlerle ilgili verileri sağlayabileceğinden ve maliye bakanının prestiji ve dolayısıyla kişisel çıkarı bakanlığının etkinliğine bağlı olduğundan, maliye bakanının bütçe izleme sürecinde yeterli motivasyona sahip olduğu söylenebilir.<sup>83</sup>

Maliye bakanlığının rolü, harcamacı kuruluşların kendileri için belirlenen harcama tavanlarına uyup uymadıklarını incelemek ve bu limitlere yapısal bir uyum gerçekleştirilebilmesi amacıyla harcamacı kuruluşları

---

<sup>81</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 12-13.

<sup>82</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 27.

<sup>83</sup> Hallerberg, M. ve Jürgen Von Hagen, J. (1999), "Electoral Institutions, Cabinet Negotiations, and Budget Deficits in the European Union", *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, Ed. James Poterba and Jürgen von Hagen, University of Chicago Press, 215.

öncelik değerlendirmesi yapmaya teşvik etmektedir.<sup>84</sup> Bu kapsamda maliye bakanlığı toplam mali disiplinin sağlanması konusunda kritik bir rol oynamaktadır.<sup>85</sup>

Maliye bakanlığının güçlendirilmesi için farklı seçenekler kullanılabilir. Örneğin Fransız modelinde maliye bakanı başbakanla birlikte harcamacı kuruluşların kaynaklarının tamamının tahsisatında belirleyici role sahiptir. Alman modeli maliye bakanına, mali etkileri olabilecek her türlü kabine kararlarını veto edebilme yetkisi vermektedir. Bu veto, sadece başbakanın da dahil olduğu kabine çoğunluğu ile aşılabilmektedir. Bu modelde, maliye bakanı hoşuna gitmeyen kararları engelleyebilme yetkisine sahiptir. Son olarak İngiliz modelinde ise harcamacı birimlerle maliye bakanı arasında bir dizi ikili görüşmeler yapılmaktadır. Ancak bu görüşmelerde maliye bakanının, bütçeyle ilgili daha fazla bilgiye sahip olma, kıdem ve başbakan tarafından desteklenme gibi faktörler nedeniyle önemli bir pazarlık gücü vardır.<sup>86</sup>

### **2.2.1.3.3. Üzerinde Uzlaşılan Mali Hedeflere Uyulması**

Kamu harcama yönetiminin, toplam mali disiplinin sağlanması için öngördüğü kurumsal düzenlemelerden birisi de; hükümetin bütçe sürecinin başında müzakere edilmek suretiyle belirlenmiş olan mali hedeflere uyma kararlılığında olmasıdır. Buradaki önemli noktalardan birisi mali hedeflerin müzakere edilerek belirlenmesidir. Bu müzakereler ilgili tüm tarafları ilave bir harcama yapmanın yaratacağı toplam vergi yükünün tamamını dikkate almaya yönelmektedir. Taahhütlerin gerçekleştirilebilmesi için hükümet üyesi bir bakanın (genellikle maliye bakanının), bütçenin uygulanması sürecinde, harcamacı kuruluşlar üzerinde yeterli bir izleme gücüne sahip olması gerekmektedir. Ayrıca, müzakerelerde belirlenen hedefleri ihlal edenleri tespit etmeye yarayacak bir izleme teknolojisinin varlığı da gerekli bir koşuldur.<sup>87</sup>

### **2.2.1.3.4. Bütçenin Hükümetin Bütün Mali İşlemlerini Kapsaması**

Bütçe kapsamının geniş olması, bütçesel faaliyetlerin tümünün bütçe kapsamında olmasını ve bütçenin hükümetin bütün mali işlemlerini

---

<sup>84</sup> Atiyas, Sayın, *a.g.e.*, 51.

<sup>85</sup> Allen, Tommasi, *a.g.e.*, 20.

<sup>86</sup> Hagen, *a.g.e.*, 13.

<sup>87</sup> Hallerberg-Hagen, *a.g.m.*, 216. Farklı bir çeviri için bkz. Demirbaş, *a.g.t.*, 28.

kapsayacak bir düzeyde olmasını gerektirmektedir. Çünkü bütçe iki seçim dönemi arasında karar alma süreçlerini disipline edebilecek yegane araçtır.<sup>88</sup> Problemlerin tanımlanması, problemler arasındaki bağlantıların teşhis edilebilmesi, kurumsal engellerin kavranabilmesi ve bu sorunlara çözüm bulunulabilmesi için bütçe hükümetin bütün mali işlemlerini kapsayacak bir yapıya sahip olmalıdır. Bu açıdan bütçe birliğini bozucu etkisi bulunan faaliyetler kaldırılmalı ya da en azından azaltılmalı ve bu suretle kamu kaynağının kullanıldığı faaliyetlerin bütçe kapsamında gerçekleştirilmesi sağlanmalıdır. Ayrıca, bütçe disiplini bağlamında, bütçe sistemi içerisinde “neyin bütçe edildiği” ve pratikte “neyin harcandığı” hususlarında fark oluşmasını engelleyecek mekanizmalara yer verilmelidir.<sup>89</sup>

Geleneksel bütçeleme sistemlerinde, bütçe dışında harcama alanlarının bulunması ve bu harcama alanlarının her birinin farklı usul ve esaslara tabi olması, bütçeyle ilgili politika belirleme ve karar alma sisteminin etkinliğini zayıflatmaktaydı. Bu nedenle, bütçe reformlarında birleştirilmiş ve kapsamı genişletilmiş bütçeler öne çıkmaktadır. Kapsamlılık, kamu kesiminde gerçekleşen ve kamu kaynaklarının kullanıldığı faaliyetlerin tamamının bütçe sürecine dahil edilmesini gerektirir. Bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle, bütçeyle ilgili bütün harcama teklifleri aynı zaman diliminde ve aynı mali hedefler doğrultusunda değerlendirilmektedir.<sup>90</sup>

Bütçe dışında harcama alanlarının bulunması mali disiplini bozucu etki yapacaktır. Ayrıca halkın temsilcisi olan parlamentonun kamu kaynakları üzerindeki yetkisini daraltacak ve parlamentonun bütçe hakkına aykırı bir uygulama olacaktır. Bu harcama alanlarının kapsamının ve mali büyüklüğünün belirlenmesinde karşılaşılan problemler de mali politikaların oluşturulmasını güçleştirecektir.

### **2.2.2. Kaynakların Önceliklere Uygun Biçimde Tahsisi: Problemler ve Önerilen Kurumsal Düzenlemeler**

Kamu harcama yönetimi yaklaşımında, ulaşılmaması arzu edilen bütçesel sonuçlar arasında yer alan kaynakların önceliklere uygun biçimde tahsisi, bu konuda gelişmekte olan ülkelerde yaşanan sorunlar ve kaynakların

---

<sup>88</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 1.

<sup>89</sup> Yılmaz, H.H. *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi*, 43-4.

<sup>90</sup> Shand, D. (1999), “OECD Üye Ülkelerinde Bütçe Reformları”, Çev. Odabaş, H. *Maliye Dergisi*, Sayı:130, 93.

önceliklere uygun biçimde tahsisini amaçlayan kurumsal düzenlemeler aşağıda açıklanacaktır.

### 2.2.2.1. Kaynakların Önceliklere Uygun Biçimde Tahsisi

Kamu kaynaklarının hangi sektörler ya da programlara tahsis edileceği önemli bir konudur. Bütçeler ister kurumlara, ister faaliyetlere, isterse programlara ya da harcama kalemlerine göre yapılandırılmış olsun önemli olan husus sayılanların her birine ne kadar kaynak tahsis edileceğidir. Bu sorunun iki farklı boyutu vardır. Bunlardan ilkinde göre, kamu kaynakları programlar ve sektörler arasında etkinliği optimal düzeye çıkaracak şekilde dağıtılmalıdır. İkinci boyuta göre, kaynakların dağıtımında hükümetin öncelikleri de gözözetilmelidir. Bütçeleme de bu iki konunun birbiriyle konsolide edilebileceği/edilmesi gerektiği genel olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşıma göre, hükümetler önceliklerini çeşitli programların etkinliği üzerinde yapılan analizlerden elde edilen veriler ışığında yapılandırılmalıdır. Aslında, çağdaş bütçe yaklaşımları eğer bütçe hazırlık süreci rasyonel bir zeminde yürütülürse bu iki boyutun birleştirilmesinde bir sıkıntı doğmayacağı iddiasındadır.<sup>91</sup> Bu açıdan, tahsisatta etkinlik ilk olarak önceliklerin belirlenmesini ve kaynakların hükümetin bu öncelikleri çerçevesinde dağıtılmasını ikinci olarak da kaynakların bazen verimliliği azalan faaliyetlerden daha verimli faaliyetlere ya da hükümet açısından önceliğini kaybetmiş konulardan daha öncelikli konulara tahsisini gerektirir. Politikardan arzulan sonuçların elde edilip edilememesi ya da programların öngörülen hedeflere ulaşp ulaşamaması kaynak tahsisine ilişkin kararlarla çok yakından ilişkilidir.<sup>92</sup>

Gelişmiş ülkelerde, İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde bütçe, yeni hizmetlere ilave kaynakları dağıtma aracı olarak algılanmış ve artan harcamalar hükümetleri mevcut bütçedeki kaynakların yeniden tahsisinden ziyade ilave kaynak arayışlarına yöneltmiştir. Öte yandan, önceki yıllarda kaynak tahsis edilen hizmetlerin etkinliği de çok fazla sorgulanmamıştır. Bu dönemde, kurumlar arasında ödeneklerin yeniden tahsisi uygulamasına pek başvurulmadığından kurumlar arası anlaşmazlıklar son derece azdır. Söz konusu bütçe anlayışı zamanın koşullarına uygun olmakla birlikte, kamu kaynaklarının tahsisi açısından iyi bir araç olamamıştır. Bu bütçe anlayışı

---

<sup>91</sup> Schick, *Does Budgeting have a Future*, 23. Farklı bir çeviri için bkz. Temür, *a.g.t.*, 16.

<sup>92</sup> Allen, Tommasi, *a.g.e.*, 20.

kaynak tahsisinde etkinsizliğe ve kamu sektörünün milli ekonomi içerisindeki payının dikkate değer ölçüde artmasına neden olmuştur. Aynı zamanda harcamaların her yıl bir önceki yıldaki seviyenin üzerine çıkması nedeniyle mali disiplini zayıflatmıştır. Bu kapsamda harcamacı kuruluşlar yeni faaliyet alanları için ödenek talep etmede yok denecek kadar az sınırlamalarla karşılaşmışlardır. Bu faaliyetlerin finansmanında sürekli olarak yeni ödenek talebinde bulunulmuş ve mevcut kaynakların yeniden tahsisi seçeneği tercih edilmemiştir.<sup>93</sup>

Özellikle 1990'lı yıllardaki uzun ve daha önce benzeri görülmemiş ekonomik büyüme döneminden sonra, birçok ülkede bütçe yönetimleri daha önceki gerileme dönemlerinin karakteristik özelliklerini taşıyan mali stresle ilgili problemlerle yüz yüze kalmıştır. Ayrıca günümüzde ülkeler, daha önceki gerileme dönemlerinde örneklerine pek rastlanmayan, vatandaşların kamu tarafından üretilen mal ve hizmetlere ilişkin beklentilerinin artması, nüfus yaşlanması, göç sorunları ve uluslararası terör gibi konularla da karşı karşıyadır. Bu ve benzeri sorunlar harcamalar üzerinde sürekli bir baskı unsuru oluşturmaktadır. Bu baskının giderilmesi için kaynakların yeniden tahsis edilmesine dönük çalışmalar politik gündemin en ön sıralarında yer almaktadır.<sup>94</sup>

### **2.2.2.2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Kaynakların Önceliklere Uygun Biçimde Tahsisi Açısından Problemler Alanlar**

Gelişmekte olan ülkelerde kaynakların önceliklere uygun biçimde tahsisinde karşılaşılan temel problemler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:<sup>95</sup>

- Kısa Dönemli Bütçeleme: Söz konusu ülkelerde bütçeler bir yıllık bir dönem için hazırlanmaktadır. Bütçeler hazırlanırken yeni başlatılan bir projenin her yıl tekrarlayan işletme maliyetleri gibi orta vadeli etkiler dikkate alınmamaktadır.

---

<sup>93</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 90-91.

<sup>94</sup> OECD (2003), *Reallocation: The Role of Budget Institutions, Public Governance And Territorial Development*, Directorate Public Management Committee, Working Party of Senior Budget Officials, Rome, 3-4 GOV/PUMA/SBO(2003)15, 2003, <http://www.eclac.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/MichaelRuffner.pdf> (Erişim: 20/01/2008, 2-3)

<sup>95</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 39.

- Hayalperest Planlama: Planlama siyaseten önemli olmakla birlikte hükümetler mevcut bütçelerle karşılayamayacakları konularda vaatlerde bulunmaktadırlar.

- Çarpıtılmış Öncelikler: Kaynaklar, eğitim ve sağlık gibi toplumsal açıdan önem taşıyan alanlar yerine şova dönük projelere aktarılmaktadır.

- Dağınık Bütçeleme: Özellikle uluslararası örgütler tarafından belli öncelikleri korumak için ayrılan özel fonlar, ayrı yatırım bütçeleri, sosyal yatırım programları ve diğer araçlar bütçe dışındaki korunaklı alanlar olarak bulunmaktadır.

### **2.2.2.3. Kaynakların Önceliklere Uygun Biçimde Tahsisi İçin Kurumsal Düzenlemeler**

Mali disiplinin sağlanmasından sonra ikinci temel konu, kıt kaynaklar üzerindeki harcama taleplerine ilişkin bir önceliklendirme yapılmasıdır. Bu süreçte politikacılar, öncelikleri kendi seçmenlerinin tercihlerine göre şekillendirme çabası içerisindeyler. Buradaki temel sorun kaynakların önceliklere uygun biçimde tahsisini teşvik edecek kurumsal düzenlemelerin oluşturulmasıdır.<sup>96</sup>

Kaynakların önceliklere uygun bir biçimde tahsisi özü itibarıyla politik bir süreçtir. Bu süreçte karşılaşılan iki ana konu vardır. İlk olarak, toplumun tercihlerinin harcamalara yansıtılmasını sağlayacak verileri elde etmek oldukça maliyetli bir süreçtir. İkinci problem de harcamacı kuruluşların karar vericilere kıyasla enformasyon üstünlüğüne sahip olmasıdır. Bu nedenle, etkin bir kaynak tahsisi için, önceliklerin belirlenmesi aşamasında gereksinim duyulan verilerin kalitesini artırıcı birtakım kurumsal düzenlemelere ihtiyaç vardır.<sup>97</sup> Aşağıda açıklanacak olan bu kurumsal düzenlemeleri desteklemek için de mevcut hükümet politikalarının orta vadedeki maliyetlerini, bu politikaların çıktısı ve sonuçları ile yeni politika önerilerinin maliyet, çıktısı ve sonuçlarını da içeren enformasyona sahip olunması önem arz etmektedir. Bu enformasyonun sağlanması güçlü bir muhasebe sistemi, iyi işleyen bir mali yönetim sistemi ve hükümetin yeterli bir izleme ve değerlendirme kapasitesine sahip olmasıyla ilgilidir.<sup>98</sup>

---

<sup>96</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 28.

<sup>97</sup> Campos, Pradhan, *a.g.e.*, 8.

<sup>98</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 29.

Kabinenin öncelikleri belirlemesi, öncelik belirleme sürecinde kapsamlı müzakerelerin yapılması, harcamacı kuruluşlar için harcama tavanlarının belirlenmesi, bütçe kapsamının geniş olması, kuruluş içi kaynak tahsisi yetkisinin kuruluşların kendisine bırakılması ve kaynak tahsisinde nesnel ölçütlerin kullanılması kaynakların önceliklere uygun olarak tahsisi açısından kurumsal düzenlemeler olarak önerilmektedir.

### **2.2.2.3.1. Hükümetin Orta Vadeli Bir Yaklaşımla Öncelik Değerlendirmesi Yapması**

Kısa dönemli planlamaya dayalı yıllık bütçeler ve bütçe döneminde yapılan etkisi düşük ayarlamalar mali taahhütlerde birikmeye ve kaynak kullanımında etkinsizliğe yol açmıştır. Politika belirleme, planlama ve bütçeleme arasındaki bağlantı, tıpkı merkezi düzeyde olduğu gibi, harcamacı kuruluşlar düzeyinde de kurulamamıştır. Bu nedenle, harcamacı kuruluşların gelecek planlaması yapabilmesine olanak sağlayan bir ortamın oluşturulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacı orta vadeli bir harcama çerçevesine duyulan ihtiyaç olarak nitelendirmek de mümkündür.<sup>99</sup> Bu nedenle kaynak tahsisinde etkinliğin güçlendirilmesi için gereken en önemli kurumsal düzenlemelerden birisi, hükümetin ulusal öncelikleri ve stratejik hedefleri belirleyebilecek güçlü bir kapasiteye sahip olması ve orta vadeli harcama çerçevesi dahilinde sektörler arasında kaynak tahsisi yapabmesidir.<sup>100</sup>

Toplam mali disipline ve kaynak yönetiminde etkinliğe de katkıda bulunan orta vadeli harcama sisteminin odak noktası kaynak tahsisinde etkinliği arttırmaktır.<sup>101</sup> Orta vadeli harcama sistemini en genel anlamda, politika yapıcılarının ve idarecilerin orta vadedeki kaynak akışlarını öngörmelerine yardımcı olan bir süreç olarak tanımlamak mümkündür.<sup>102</sup>

---

<sup>99</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 41.

<sup>100</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 16.

<sup>101</sup> Asian Development Bank, *Linking Planning and Budgeting: The Medium Term Expenditure Framework*, The Governance Brief, A Quarterly Publication, Governance and Regional Cooperation Division Regional and Sustainable Development Department Issue 2, <http://www.adb.org/Documents/Periodicals/GB/GovernanceBrief02.pdf>, (Erişim:15/12/2011, 2)

<sup>102</sup> Ergen, Z. (2007), "Orta Vadeli Harcama Sistemi Üzerine Kavramsal Bir Yaklaşım", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 306.

Orta vadeli harcama sistemi, kamu kaynaklarının orta vadeli bir yaklaşımla stratejik önceliklere göre dağıtılmasına dayanmaktadır.<sup>103</sup>

Orta vadeli harcama sistemlerinde, toplam gelir ve harcamalar ile diğer önemli görülen mali göstergelere ilişkin orta vadeli hedefler belirlenir. Hedefler belirlenirken gelir, harcama ve diğer orta vadeli hedefler için makul ve gerçekçi tahminlerin yapılması gerekir. Ayrıca, orta vadeli bir yaklaşımla sektörel öncelikler çerçevesinde kaynak tahsisi yapılması ve sektörel/kurumsal harcama limitlerinin belirlenmesi gerekmektedir.<sup>104</sup>

Kaynakların önceliklere uygun biçimde tahsisi açısından, orta vadeli harcama sistemi devletlerin uyguladıkları politika ve programların orta vadedeki maliyetlerini izlemeye olanak verdiğiinden oldukça faydalıdır.<sup>105</sup> Orta vadeli harcama sisteminin amaçlarını aşağıdaki şekilde sıralama mümkündür:<sup>106</sup>

- Gerçekçi ve tutarlı bir kaynak yönetimi çerçevesinde makroekonomik dengeyi iyileştirmek,

- Sektörler arası ve sektör içi kaynak tahsisinin stratejik önceliklere göre belirlenmesini sağlamak,

- Politikaların ve bu politikaların finansmanında kullanılan kaynakların öngörülebilirliğini arttırmak,

- Harcamacı birimlere daha önceden belirlenmiş sınırlar içerisinde esneklik imkânı tanımak ve bu suretle kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak.

#### **2.2.2.3.2. Öncelik Belirleme Sürecinin Kapsamlı Müzakereler Aracılığıyla Yürütülmesi**

Öncelik belirlenmesi esnasındaki karar alma sürecinde harcamacı kuruluşlarla ilgili birtakım kapsamlı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Fakat burada enformasyon asimetrisi denilen problem ortaya çıkmaktadır. Hükümet ile harcamacı kuruluşlar arasındaki enformasyon asimetrisi

---

<sup>103</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 34.

<sup>104</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 14.

<sup>105</sup> Demirbaş, *a.g.t.*, 30.

<sup>106</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 13.



önceliklerin etkili bir biçimde belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle enformasyon asimetrisini giderecek ya da en azından azaltacak düzenlemelere ihtiyaç vardır. Öncelik belirleme sürecinde, bu problemlerin giderilebilmesi açısından, parlamento komisyonları oldukça uygun zeminlerdir. Çünkü parlamenterler toplumun belli kesimlerini ve belli çıkar gruplarını temsil etmektedir. Parlamento komisyonları ve alt komisyonlarda da çeşitli kamu harcama alanlarıyla ilgili kapsamlı program değerlendirmeleri yapılmaktadır. Bu nedenle, kamu kaynaklarının tahsisiyle ilgili tekliflerin parlamentoya sunulması suretiyle harcama yapılması öngörülen alanlar değerlendirilerek gerekli ayarlamalar yapılabilir.<sup>107</sup> Bazı ülkelerde, parlamento komisyonlarında yapılan bu çalışmalar yanında, önde gelen çeşitli sektörlerin temsilcilerinin bütçe lemedeki önceliklere ilişkin yorum ve eleştirileri de önceliklerin tartışılabilmesine yardımcı olmaktadır. Bu nedenle, sektör temsilcilerinin görüşlerini ifade edebileceği forumların oluşturulması önemlidir.<sup>108</sup>

### 2.2.2.3.3. Bütçe Kapsamının Geniş Olması

Bütçe kapsamının geniş olması, toplam mali disiplin gibi kaynakların önceliklere uygun biçimde tahsisi için de gerekli bir kurumsal düzenlemedir. Bu nedenle bütçeyle ilgili yasal çerçevede bütçenin birlik ve genellik ilkelerinin yer alması zaruridir.<sup>109</sup>

Kaynak tahsisi sürecinde etkili bir önceliklendirmenin yapılabilmesi için bütün harcamaların bütçe içerisinde yer alması gerekir. Bütçe dışı fonların varlığı ve/veya kamu girişimlerine devlet yardımları gibi belirli harcama kategorilerinin bütçe dışında bırakılması; karar vericilerin, kaynakları stratejik sonuçları gerçekleştirmeye yönelik olarak tahsis edebilme yeteneklerini zayıflatabilir. Bu açıdan bütçe kapsamının geniş olması stratejik bir öneme sahiptir.<sup>110</sup> Bütçenin etkili bir politika aracı olarak kullanılabilmesi için, bütçe olabildiğince kapsamlı olmalıdır. Bunun iki temel sebebi vardır. İlk olarak, eğer büyük harcama alanları bütçe kapsamı dışında tutulursa, kıt kaynakların öncelikli programlara tahsisinde problemler ortaya çıkar ve harcamalar üzerindeki denetim zayıflar. İkinci olarak, bütçe dışındaki harcamaların hesaplanması ve net olarak bilinmesi

---

<sup>107</sup> Campos, Pradhan, *a.g.e.*, 10.

<sup>108</sup> Campos, Pradhan, *a.g.e.*, 11.

<sup>109</sup> Allen, Tommasi, *a.g.e.*, 22.

<sup>110</sup> Campos, Pradhan, *a.g.e.*, 9-10.

zordur ve bu harcamalar mali saydamlığı zedelemektedir. Bu durum da makroekonomik istikrarın bozulmasına ve yolsuzluğa sebep olmaktadır.<sup>111</sup>

#### **2.2.2.3.4. Harcamacı Kuruluşlar Açısından Harcama Tavanlarının Belirlenmesi**

Bütçesel sonuçlar, bütçe sürecindeki aktörlerin saikleri yanında idarecilerin ve karar vericilerin kamu kaynağını kullanırken sahip oldukları enformasyon düzeyiyle de ilgilidir. Bu bağlamda, enformasyon asimetrisi gelişmiş harcama yönetimi sistemlerine sahip ülkelerde dahi yaygın olarak karşılaşılan konular arasındadır. Kamu harcama yönetimi yaklaşımında bu sorun, sektörel harcama tavanları belirlenmesi suretiyle giderilmeye çalışılmaktadır.<sup>112</sup> Harcamacı kuruluşlar açısından belirlenen katı harcama tavanlarıyla, karar alıcılar, belirlenen limitler içerisinde kalmak kaydıyla, kaynakların yeniden tahsis edilmesi konusunda teşvik edilmektedir.<sup>113</sup> Sektörel harcama tavanlarının belirlenmesi bir yönüyle siyasi bir nitelik taşıdığından bu konuda karar verme yetkisi hükümete aittir. Hükümetin bu kararından sonra her bakanın üzerine düşen görev kendi sorumluluğu altındaki faaliyetlere bu tavanları uygulamaktır. Bu çerçevede ilgili bakan, sorumlu olduğu faaliyetler arasında bir öncelik sıralaması yapar ve her faaliyet için bir harcama tavanı belirler.<sup>114</sup>

#### **2.2.2.3.5. Kaynakların Kurum İçinde Yeniden Tahsisinde Kurumların Kendilerinin Yetkili Olması**

Kamu harcama yönetimi yaklaşımı, katı harcama tavanlarının katı bir şekilde uygulanmasından kaynaklanabilecek olumsuzlukları, uygulayıcılara kendi sorumlulukları altındaki kaynakları kendi çalışma alanlarında yeniden tahsis (reallocation) edebilme imkânı vererek gidermeye çalışmaktadır. Yeniden tahsis sürecinde merkezi birimler yerine her bir harcama birimi yetkilendirilmektedir. Yani hükümetler hangi sektöre ne kadar bütçe ayrılacağı gibi makro konularda karar alırken sektör içi kaynak tahsisi yetkisini ilgili kişi ya da kurumlara bırakmaktadır.<sup>115</sup> Çünkü kuruluş yöneticileri kendi kurumlarında kaynakların en ideal şekilde nasıl tahsis edileceğine ilişkin daha iyi bilgilere sahiptir. Bu nedenle, yöneticilere hangi

---

<sup>111</sup> Allen, Tommasi, *a.g.e.*, 49.

<sup>112</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 16-9.

<sup>113</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 16.

<sup>114</sup> Atiyas, Sayın, *a.g.e.*, 50.

<sup>115</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 17.

yeni faaliyetlerin uygulamaya konulacağı ya da hangi faaliyetlerin uygulamadan kaldırılacağı konusunda esneklik tanınmalıdır. Yöneticiler performanslarından dolayı hesap vermekle yükümlü tutuldukları sürece, sahip oldukları bilgileri kaynakları amaçlara uygun biçimde tahsis etmek için kullanacaklardır.<sup>116</sup>

#### **2.2.2.3.6. Öncelikler Belirlenirken Nesnel Ölçütlerin Kullanılması**

Kaynak tahsisinde kuruluşlara esneklik tanınması nedeniyle, öncelikler belirlenirken proje ve programların nispi önemini değerlendirmek için nesnel ölçütlerin uygulanması gerekmektedir. Kamu harcama yönetimi yaklaşımında, önceliklerin belirlenebilmesi amacıyla, kamu kaynakları ile finanse edilen faaliyetler için maliyet-fayda ve maliyet-verimlilik analizleri yapılması önerilmektedir.<sup>117</sup>

Nesnel ölçütler bütün proje ve programlara uygulanacağı için hükümetlerin partizanlıkla suçlanması zorlaşacak ve hükümetler eleştirilere karşı kendilerini daha kolay savunabileceklerdir. Fayda-maliyet analizleri ve etki alanı analizleri kaynak tahsisinde kullanılacak nesnel ölçütlere örnek verilebilir. Bu yöntemlerden ilki net sosyal yararlarla ilgili bilgi sağlarken; ikincisi, kazanan ve kaybeden tarafların belirlenmesini daha saydam hale getirmektedir. Söz konusu yöntemler ödenek talep eden taraflarla ödenek tahsis eden taraflar arasında daha hızlı bir şekilde anlaşmaya varılması konusunda yarar sağlayacaktır.<sup>118</sup>

#### **2.2.3. Kaynak Yönetiminde Etkinlik: Problemler ve Önerilen Kurumsal Düzenlemeler**

Kamu harcama yönetimi yaklaşımında, ulaşılmaması arzu edilen bütçesel sonuçlar arasında yer alan kaynak yönetiminde etkinliğin sağlanması, bu konuda gelişmekte olan ülkelerde yaşanan sorunlar ve kaynak yönetiminde etkinliği sağlamaya yönelik kurumsal düzenlemeler aşağıda açıklanacaktır.

##### **2.2.3.1. Kaynak Yönetiminde Etkinlik**

Kaynak yönetiminde etkinlik genel manada; kamusal hizmetlerin uygun kalite ve maliyet koşullarında arzı anlamına gelmektedir.<sup>119</sup>

---

<sup>116</sup> Campos, Pradhan, *a.g.e.*, 10.

<sup>117</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 60.

<sup>118</sup> Campos, Pradhan, *a.g.e.*, s. 10., farklı bir çeviri için bkz. Demirbaş, *a.g.t.*, 31.

<sup>119</sup> Asian Development Bank, *What is Public Expenditure Management (PEM)?* 1.

Fonksiyonel/teknik etkinlik olarak da ifade edilen kaynak yönetiminde etkinlik, faaliyetlerin uygulanmasında ve hizmetlerin sunumunda en düşük maliyetlere ulaşılması amacını taşır.<sup>120</sup> Toplam mali disiplin ile kaynak tahsisinde etkinlik, özellikle bütçenin hazırlanması sırasında ön plana çıkarken bir diğer bütçesel sonuç olan kaynak yönetiminde etkinlik büyük ölçüde bütçenin uygulanması üzerine odaklanmaktadır. Kaynak yönetiminde etkinlik sağlanması, kamu hizmetlerinin kalitesini ve maliyetlerini, kamu harcamalarının düzeyini, kamu hizmetlerinin genişliğini ve vatandaşlarla hükümet arasındaki ilişkileri etkilediği için önem taşımaktadır. Çünkü vatandaşlar hükümetleri, hükümetlerden almış oldukları hizmetlerle değerlendirmektedir.<sup>121</sup>

Birçok ülke kaynak yönetiminde etkinliği, uzun yıllar boyunca, girdilerin kontrol edilmesi suretiyle sağlamaya çalışmıştır. Girdilerin denetimine odaklanan bu sistemde, harcama kuruluşların yöneticileri, personel istihdam etmeden, mal veya hizmet satın almadan ya da kamu kaynağının kullanıldığı herhangi bir harcama yapmadan önce merkezi kontrol birimlerinden onay almalıdır. Yetki alınması gereken otorite genellikle maliye bakanlığıdır. Ancak söz konusu yaklaşımın istenen başarıyı sağlayamaması; günümüzde kontrolün odak noktasını girdilerden, çıktılara ve yöneticilerin ne aldıklarından çok ne ürettiklerinin denetlenmesine doğru yöneltmiştir. Bu yeni yaklaşım; yöneticilere, performanslarından dolayı hesap sorulabilmesi karşılığında, kaynak kullanımı konusunda oldukça geniş yetkiler vermektedir.<sup>122</sup>

Kaynak yönetiminde etkinlikle ilgili konular, özellikle 1980'li yılların ikinci yarısından itibaren İngiltere, İsveç, Yeni Zelanda gibi ülkelerde yenilikçi hükümetlerin kamu kesiminde performansın artırılmasına yönelik çalışmalarıyla ön plana çıkmıştır. Belirtilen ülkelerin her biri bütçeyi, yöneticilere kaynak yönetiminde esneklikler tanınması suretiyle, performansa dönük bir yapıya kavuşturmaya çalışmışlardır.<sup>123</sup>

---

<sup>120</sup> Allen, Tommasi, *a.g.e.*, 20.

<sup>121</sup> Schick, *Does Budgeting Have A Future*, 22.

<sup>122</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 113-118.

<sup>123</sup> Schick, *Does Budgeting Have A Future*, 22.

### **2.2.3.2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Kaynak Yönetiminde Etkinlik Açısından Problemler Alanlar**

Gelişmekte olan ülkelerde kaynak yönetiminde etkinlik açısından karşılaşılan temel problemler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:<sup>124</sup>

- Telafi Edici Harcamalar: İşsizliğin etkisini azaltmak amacıyla, kamu görevlilerinin sayısında aşırı yükselme olmakta fakat kamudaki reel ücretler düşük kalmaktadır.

- Üretkenlikte Düşüş: Kamuda görev alan “hayali” çalışanlar, eğitim yatırımlarının düşüklüğü ve bilgi teknolojileri ile çalışma koşullarının kötülüğü üretkenliği düşürmektedir.

- Kaynak Akışlarının Öngörülemediği Bütçeleme: Bütçe onaylanmış ve mali yıl başlamış olmasına rağmen, yöneticiler ilerleyen aylarda ya da dönemlerde yürüttükleri faaliyetler için ne kadar kaynak elde edeceklerini bilmemektedir.

- Detaylı ve Katı Bütçeleme: Kağıt üzerinde merkezi kontroller ve dış denetim çok güçlüdür ancak uygulamada kurallar sıklıkla ihlal edilmektedir.

- Örtülü Kurallar: Resmi kuralların yanında, hükümetin faaliyetlerini nasıl yürüteceğini, kamu görevlilerinin işe nasıl alınıp nasıl terfi ettirileceğini, maaş skalasının nasıl belirleneceğini, kaynakların tedarik zincirinin nasıl kurulacağını belirleyen birçok örtülü kural vardır.

- Yolsuzluk: Kamu yönetiminde hakim olan örtülü kurallar yolsuzluğu da arttırmaktadır. Çoğunlukla soruşturulmayan ya da raporlanmayan yolsuzluklar için oldukça geniş bir alan mevcuttur.

### **2.2.3.3. Kaynak Yönetiminde Etkinlik İçin Kurumsal Düzenlemeler**

Kamu harcama yönetimi yaklaşımı, kuruluş yöneticilerinin kendi kurumlarında kaynakların en ideal şekilde nasıl tahsis edileceğine ilişkin daha iyi bilgilere sahip olmasından hareketle, kaynak kullanımı konusunda yöneticilere özerklik verilmesini ve bunun karşılığında yöneticilerin ortaya koyduğu performanstan dolayı sorumlu tutulmalarını öngörmektedir.<sup>125</sup> Bu kapsamda, harcamacı kuruluşlara özerklik ve önceden belirlenen limitler

<sup>124</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 41.

<sup>125</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 19.

dahilinde sektör içi kaynak tahsisinde esneklik tanınması, kaynak akışlarında öngörülebilirlik bulunması ve yöneticinin performansından dolayı hesap verme sorumluluğu olması kurumsal düzenlemeler olarak önerilmektedir.

### 2.2.3.3.1. Yöneticilere Kaynak Yönetiminde Özerklik Tanınması

Kamu harcama yönetiminde, “yöneticilerin yönetmesine müsaade etme” (let managers manage) ilkesi ön plana çıkmıştır. Girdi kontrollerinin azaltılmasına dayanan bu ilke “Yeni Kamu Yönetimi” yaklaşımının da en temel iki ögesinden birisidir. Yaklaşımın ikinci temel ögesi ise “yöneticileri yönetebilir yapmak” (make managers manage) ilkesidir. Bu ilkenin hayata geçirilebilmesi için yöneticilerden ne beklediği açıkça ortaya konulmalı ve yöneticilerin performansı söz konusu beklentiler çerçevesinde ölçülmelidir.<sup>126</sup>

Girdi kontrollerini azaltarak kuruluşların kaynak yönetiminde hareket alanlarını genişleten uygulamalar arasında bütçe ödeneklerinin konsolide edilmesi önemli bir yer tutmaktadır. Bu uygulamada, kuruluşlar faaliyetlerini yürütmek için yapacakları harcamaların tamamı için tek bir bütçe ödeneği almaktadırlar.<sup>127</sup>

Kuruluşlara kaynak yönetiminde esneklik tanıyan bir diğer uygulama ise ödeneklerin mali yıllar arasında taşınması imkânıdır. Harcamacı kuruluşlar bu uygulama sayesinde, bir taraftan kullanılmayan fonların gelecek yıla taşınması imkânını elde ederken diğer taraftan da gelecek yıla ait ödeneklerin bir bölümünü önceden harcama olanağına kavuşmuşlardır. Gelecek yıla taşınabilecek ya da gelecek yıla ait olmakla birlikte cari yılda kullanılacak ödeneklerin miktarı toplam ödeneklerin belli bir yüzdesiyle sınırlıdır. Bazı ülkelerde harcama esnekliği, kurumlara ertesi yıla taşınan ödenekler için faiz geliri elde edebilme imkânı sağlayacak, önceden kullanılan ödenekler için de faiz kesintisi yapılacak şekilde tasarlanmıştır.<sup>128</sup>

Yönetimsel esnekliğin önemi birçok OECD ülkesinde gerçekleştirilen kapsamlı kamu kesimi reformlarında da ortaya çıkmıştır. Yönetimin

---

<sup>126</sup> Schick and the OECD Senior Budget Officials, *a.g.e.*, 216.

<sup>127</sup> OECD (2002), *Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends*, Meeting of Budget Directors from the G-7 Countries Berlin, Germany, PUMA/SBO(2002)9, 2002, [http://www.oilis.oecd.org/oilis/2002doc.nsf/2533e770464b9bc0c125685e00562845/18e47b81eb1e61fdc1256c1e00352173/\\$FIL/E/JT00130517.PDF](http://www.oilis.oecd.org/oilis/2002doc.nsf/2533e770464b9bc0c125685e00562845/18e47b81eb1e61fdc1256c1e00352173/$FIL/E/JT00130517.PDF), (Erişim: 22/01/2008, 8)

<sup>128</sup> OECD (1997), *Modern Budgeting*, Paris, 22-23.

performansının artırılması açısından, katı fakat öngörülebilir kaynak akışı ve yönetsel esnekliğin bileşiminin önemli bir faktör olduğu ileri sürülmektedir. Ancak yöneticilere, uygun denge araçları kurulmadan geniş esneklikler verilmesi sorunlara yol açacaktır. Yaşanan deneyimler, bu türden bir uygulamanın yolsuzluklarda ciddi artışa yol açtığını göstermektedir.<sup>129</sup>

### 2.2.3.3.2. Öngörülebilir Kaynak Akışının Gerçekleşmesi

Harcamacı kuruluşların hizmet sunma kapasitelerini etkileyen önemli unsurlardan birisi de kaynak akışlarında öngörülebilirliktir. Bu yaklaşıma göre bir harcamacı kuruluş ilgili mali yılda ne kadar ödenek alacağını bilemediği takdirde, kaynakları etkili bir şekilde tahsis edemeyecektir.<sup>130</sup> Mali yıl içindeki ve takip eden yıllardaki kaynak akışlarının öngörülebilir olmaması kamu kesiminde kaynak kullanımında etkinliği azaltan en önemli sebeplerden birisidir.<sup>131</sup> Kuruluşların kullanabileceği kaynak düzeyinde öngörülebilirliğin bulunmaması, kısa dönemli yaklaşımları güçlendirmekte ve yöneticileri gelecekte çok iyi sonuçlar verebilecek yatırımları yapmaktan alıkoymaktadır.<sup>132</sup>

Kamusal kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi bakımından öngörülebilirlik düzeyi önemlidir. Kaynak yönetiminde görev alanlar, kaynakların zaman içindeki sürekliliğine ilişkin bir tedirginlik yaşamamalıdır.<sup>133</sup>

Kamu harcama yönetiminin bu aksaklığı önlemek için önerdiği başlıca düzenleme; çok yıllık bütçeleme uygulamasıdır.<sup>134</sup> Kaynak akışlarının öngörülebilir olması, kamu harcamaları düzeyinin her hal ve şart altında korunması gerektiği anlamına gelmemektedir. Bu kurumsal düzenlemenin amacı, bütçenin uygulanmasıyla ilgili sorumluluk verilen yöneticilere, sunmuş oldukları hizmetlerin finansmanında maksimum öngörülebilirlik sağlanmasıdır. Eğer finansmanla ilgili makroekonomik koşullardan ya da sektörel önceliklerden kaynaklanan değişiklikler gerekiyorsa, bu

---

<sup>129</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 23.

<sup>130</sup> Campos, Pradhan, *a.g.e.*, 13.

<sup>131</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 31.

<sup>132</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 40.

<sup>133</sup> Yılmaz, H.H. *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi*, 4-5.

<sup>134</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 98.

değişiklikler ödeneklerin azaltılmasıyla değil mümkün olduğu ölçüde politika değişiklikleriyle gerçekleştirilmelidir.<sup>135</sup>

### **2.2.3.3.3. Başarı ve Yeteneği Esas Alan İşe Alma ve Terfi Sisteminin Geliştirilmesi**

Kamu kurum ve kuruluşlarında yetenekli personel istihdam edilmediği sürece yöneticilere özerklik tanınması ve kaynak akışlarında öngörülebilirliğin bulunması arzu edilen bütçesel sonuçları üretmeye yeterli olmayacaktır. Yetenekli personelin istihdam edilebilmesi için de özel sektörün sunduğu olanaklarla uyumlu bir ücretlendirmenin olması gereklidir. Fakat bu ücretlendirmede başarı ve yeteneğin esas alındığı işe alma ve terfi sistemi çok önemlidir. Böyle bir sistem olmazsa, başarılar ödüllendirilmeyecek ve kamu personelinin morali ve çalışma arzusu zayıflayacaktır. Burada kötü senaryo, işe alma ve terfi sisteminin politik bağlantı ve etkilere dayandırılmasıdır. Bu gibi durumlarda yüksek maaşlar bağlantısı güçlü olanlara verilecek ve kamu görevlileri işlerini iyi yapmak yerine bağlantılarını güçlendirmek için çaba sarf edeceklerdir.<sup>136</sup>

### **2.2.3.3.4. Yöneticinin Performansından Dolayı Hesap Verme Sorumluluğu Olması**

Kaynakların etkin bir şekilde kullanımında özerlik ve yetki kullanımı gerekli ancak yeterli değildir. Gerçekten, harcamacı birimlerin arzu edilen bütçesel sonuçlara ulaşabilmek için bütçe programlarını en düşük maliyetlerle uygulayacakları garanti edilemez. Söz konusu birimler bütçe imkânlarını, şahsi veya kurumsal çıkarları için, uygun olmayan bir biçimde kullanabilirler. Bu nedenle, yönetsel esneklik imkânı tanınan yöneticilerin, kaynak tahsisine ilişkin verdikleri kararlar ve hizmet sunumundaki etkinlikleri yönünden hesap vermekle sorumlu tutulması zorunludur. Harcamacı birimlere tanınan esneklik ve hesap verme sorumluluğu arasında güçlü bir denge kurulmalıdır.<sup>137</sup> Kamu harcama yönetimi yaklaşımı, yöneticilere kaynak kullanımında takdir hakkı verilerek çıktı ve sonuçlardan dolayı hesap vermekle sorumlu tutulmalarının, kamu kurumlarının performansını arttıracığı iddiasındadır.<sup>138</sup> Bununla birlikte yöneticilerin hesap vermektan sorumlu tutulması ancak kurumun öngörülebilir mali ve

<sup>135</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 29.

<sup>136</sup> Campos, Pradhan, *a.g.e.*, 13.

<sup>137</sup> Campos, Pradhan, *a.g.e.*, 13-14.

<sup>138</sup> Schick and the OECD Senior Budget Officials, *a.g.e.*, 216.



mali olmayan kaynakları üzerinde bütçeyle belirlenen kısıtlar dahilinde tam bir yetkiye sahip olmaları halinde mümkün olacaktır.<sup>139</sup>

#### 2.2.4. Kamu Harcama Yönetiminin Hedefleri Arasındaki İlişki

Kamu harcama yönetiminde üç temel hedef, toplam mali disiplinin sağlanması ile kaynakların önceliklere uygun olarak dağıtımı ve söz konusu kaynakların etkin ve verimli bir biçimde kullanılmasıdır. Toplam mali disiplinin sağlanması toplam harcamaların kontrolünü, kaynakların uygun bir biçimde tahsisi etkili bir önceliklendirme yapılmasını, kaynak yönetiminde etkinlik ise maliyetlerin azaltılmasını ve hedeflerle ilgili çıktılar üretilmesini gerektirir.<sup>140</sup>

Kamu harcama yönetimindeki üç temel hedef birbiriyle ilişkili ve birbirine bağımlıdır. Toplam mali disiplin olmaksızın, kaynakların önceliklere uygun olarak tahsisi ve kullanımı mümkün değildir. Benzer şekilde, kaynaklar önceliklere uygun olarak tahsis edilip kullanılmadığında da mali disiplinin sürdürülebilir olması düşünülemez. Bu nedenle kamu harcama yönetiminin her bir hedefi diğer hedeflerle birlikte düşünülmelidir. Arzulanan bütçesel hedeflere ulaşmak için hangi kurumsal araçların ne ölçüde kullanılacağına her ülkenin kendi özgün koşulları dikkate alınarak karar verilmelidir.<sup>141</sup>

Kamu harcama yönetiminin üç hedefinin ideal durumda birbirini her zaman takviye etmesi beklenmekle birlikte bu durum her zaman geçerli değildir. Bu hedefler arasında toplam mali disiplin çoğunlukla öncelikli olmaktadır. Ancak, toplam mali disiplini sürdürebilmek için alınan önlemler kaynakların stratejik önceliklere uygun olarak dağıtımını ve kaynak yönetiminde etkinliği sıklıkla olumsuz etkilemektedir. Bu durum özellikle yıl içinde daha önceden planlanmamış ödenek kesintileri yapıldığında ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, hükümetler toplam mali disiplini sağlamaya çalışırken kaynak tahsisinde ve yönetiminde olumsuz etkileri olabilecek uygulamalardan kaçınmaya çalışmalıdır.<sup>142</sup>

---

<sup>139</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 30.

<sup>140</sup> Campo, Tommasi, *Managing Government Expenditure*, 3.

<sup>141</sup> Allen, Tommasi, *a.g.e.*, 20-21.

<sup>142</sup> United Kingdom Government Department for International Development, *a.g.e.*, 8. Farklı bir çeviri için bkz. Demirbaş, *a.g.t.*, 15.

Bir başka değerlendirmeye göre, kamu harcama yönetiminin hedefleri kısa dönemde birbiriyle çatışır gibi görünse de uzun vadede birbirini destekleyen bir yapıya sahiptir. nceliklere uygun bir kaynak dağıtımının ve etkin bir kaynak yönetiminin olmadığı bir ortamda mali disiplini sürdürebilmek mümkün değildir.<sup>143</sup>

### **2.3. Kamu Harcama Yönetiminde ne Çıkan Kavramlar**

Kamu harcama yönetiminde yönetsel esneklik uygulamaları ile güçlendiricilerin yöneticilerin, ortaya koydukları performanstan dolayı sorumlu tutulmaları öngörülmektedir. Bu nedenle yöneticilerin performansının ölçülmesi önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Performans lm, yürütülen faaliyetlerin, ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik gibi faktörlere göre değerlendirilmesini içerir.<sup>144</sup>

#### **2.3.1. Ekonomiklik**

Performans lmnde kullanılan ekonomiklik (iktisadilik/tutumluluk) kavramı, girdilerle bu girdileri elde etme maliyeti arasındaki ilişkiyi ifade etmek amacıyla kullanılır. Bu ilkenin işleyebilmesi için, harcamacı kurumun alternatif harcama politikalarının bulunması gereklidir. Bu yolla, sunulması zaruri olan kamusal mal ve hizmetin sunumunda en uygun alternatif seçilecektir.<sup>145</sup> İktisadilikten kasıt, kaliteden vazgeçmek olarak algılanmamalıdır. İktisadilik, kalite göz önüne alınmak suretiyle, mal ve hizmet üretimi için alınan girdilerin maliyetinin minimum seviyeye indirilmesidir.<sup>146</sup>

#### **2.3.2. Etkinlik**

Etkinlik kavramı bir faaliyetin gerçekleşen ve planlanan etkisi arasındaki ilişkiyi ve hedeflerin başarılma derecesini ifade etmek için

---

<sup>143</sup> Campo, Tommasi, *Managing Government Expenditure*, 5.

<sup>144</sup> Demirbaş, T. (2000), "Sayıştaylar Tarafından Yapılan Performans Denetimlerinin Niteliği ve Türkiye'de Uygulanması için Gerekli Koşulların Varlığı", *İktisat Dergisi*, Sayı 397-398.

<sup>145</sup> Falay, N. (1987), "Verimlilik-Etkinlik, Tutumluluk", *ağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu*, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldınm Yayını (1988), Ankara, 52.

<sup>146</sup> Khan, M.A. *Performance Auditing The Three Es*, [http://www.asosai.org/journal1988/performance\\_auditing.htm](http://www.asosai.org/journal1988/performance_auditing.htm) (Erişim: 10/04/2008)

kullanılır.<sup>147</sup> Yani etkinlik, hedeflere ulaşma derecesini ve istenilen etki ile gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi ifade eder. Bu bağlamda etkinlik, mevcut imkânların en iyi kullanımıyla ilgili olup “doğru olan işleri yapmak” anlamına gelir.<sup>148</sup> Etkinlik konusu değerlendirilirken çıktılarla sonuçları ayrı kategorilerde değerlendirmek zorunludur. Çünkü sonuçları ölçmek ve değerlendirmek, çıktıları ölçmek ve değerlendirmekten daha zordur.<sup>149</sup> Bu nedenle, kişileri ve kurumları spesifik ve belirli çıktılardan sorumlu tutmak mümkünken daha geniş kapsamlı sonuçlardan sorumlu tutmak oldukça zordur. Çünkü sonuçlar kurumun faaliyet alanı dışında kalan etkenlerle de ilişkilidir.<sup>150</sup> Ayrıca çıktılara ilişkin bilgiler, harcamacı kurumun kendisi tarafından üretilebilir. Ancak sonuçların bilinmesi için dış bilgiye ihtiyaç vardır. Sonuçları ölçebilmek için, bir kuruluşun kendi faaliyetleri dışındaki faktörleri de hesaba katması gerekir. Bu bağlamda, kurumların ürettikleri çıktıları kontrol etmesi mümkün iken sonuçlar üzerinde sadece zayıf bir etkide bulunma imkânları vardır. Başarılı çıktılarının başarılı sonuçları getireceği varsayımı her zaman geçerli değildir.<sup>151</sup> Bu sebeple, etkinlik denetimi de, denetlenen kurumların hedeflerine ulaşmaları konusundaki performanslarının etkinliği ile hedeflenen ve gerçekleşen etkilerin karşılaştırılmasının denetimini kapsamaktadır.<sup>152</sup>

### 2.3.3. Verimlilik

Performans ölçümünde sıklıkla kullanılan verimlilik kavramı belli bir girdi ile azami çıktı elde etmek veya belli bir çıktıyı en az girdi ile elde

---

<sup>147</sup> ASOSAI (2000), *Fifth ASOSAI Research Project*, Performance Auditing Guidelines, <http://www.raa.gov.bt/contents/whats-new/performance-guidelines.pdf> (Erişim: 10/04/2008, s.8)

<sup>148</sup> Saygılıoğlu, N. ve Arı, S. (2003), *Etkin Devlet: Kurumsal Bir Tasarı ve Politika Önerisi*, Sabancı Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 53,54.

<sup>149</sup> Sayıştay Başkanlığı (2002), *Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler-Metodoloji ve Uygulamalar*, Ankara, 3-4.

<sup>150</sup> Allen, R., Schiavo-Campo, S. ve Garrity, a.g.e, 12.

<sup>151</sup> Schick, A. (2010), “Performans Yönetimi ve Bütçeleme”, Uluslararası Performans Yönetimi Sistemleri Semineri Sunumu, Ankara, [www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr) (Erişim: 20/12/2011)

<sup>152</sup> INTOSAI Auditing Standards, XV. Congress of INTOSAI, Cairo, Egypt, 1995, Standard. 1.0.40.’dan aktaran Coşkun, A. ve Karabeyli, L., “Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi”, 22. *Türkiye Maliye Sempozyumu Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim ve Sosyal Güvenlik Sisteminin Kamu Maliyesine Etkileri*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), 149.

etmek anlamına gelir. Kalite, verimlilik açısından da önem taşımaktadır. Verimlilik düzeyindeki artışın, kalitenin düşmesi pahasına gerçekleşmesi bir anlam ifade etmeyecektir. Öte yandan verimlilik kavramı, üretkenlik kavramı ile de yakından ilgilidir. Üretkenlik, üretilen mal ve hizmetlerin miktarı ile bunları üretmekte kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi tanımlamak için kullanılır. Üretkenlik çoğu zaman bir birim çıktının maliyeti veya süresi gibi ölçülerle ifade edilir. Verimlilik, üretkenliğin bir performans standardı ile mukayesesine dayanır. Üretkenliğin standartla mukayese edilmesi, kurumların verimliliğinin makul seviyede olup olmadığını göstermektedir. Verimliliğin ölçülebilmesi amacıyla, girdi ve çıktıların ölçülmesinde yararlanılacak standartların geliştirilmesine ihtiyaç vardır.<sup>153</sup>

#### **2.4. Kamu Harcama Yönetiminde Yetki Devri ve Hesap Verme Sorumluluğu**

Milli bütçe, yasa yapıcı tarafından kanunlaştırıldığında, hükümeti belirli hedefleri başarmak için gelirleri toplama, borçlanabilme ve harcamalarda bulunabilme için yetkilendiren bir belgedir. Bütçe kamu mali kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasıyla ilgili olduğundan ekonomik, siyasi, sosyal, hukuki ve idari fonksiyonların yerine getirilmesinde merkezi bir role sahiptir. Bu belge aslen siyasi bir sürecin parçasıdır. Bu nedenle bütçe sürecini iyi bir şekilde anlayabilmek için,<sup>154</sup>

- Süreçteki rollerin ve sorumlulukların resmi yapısı,
- Karar alma süreçlerini düzenleyen kurallar,
- Bütçe sürecinin sonuçlarına etkide bulunan güçler,
- Bütçe sürecinde görev alan temel kurumlara hakim olan normlar ve değerler gibi konular hakkında bilgi sahibi olmak gerekmektedir.

Kamu harcama yönetimi yaklaşımı, bütçe sürecinin içinde cereyan ettiği kurumsal yapı konusunu, esas olarak yetki devri kavramı çerçevesinde açıklamaktadır.<sup>155</sup> Günümüzde birçok akademisyen yetki devrini izah etmek

---

<sup>153</sup> Sayıştay Başkanlığı, *a.g.e.*, 3.

<sup>154</sup> Norton, A. ve Elson, D. (2002), *What's Behind the Budget? Politics, Rights and Accountability in the Budget Process*, Overseas Development Institute, London, v-vi.

<sup>155</sup> Harfst, P, ve Kai-Uwe Schnapp (2003), *Are Agents Able to Control their Principal's Control Structures? An Empirical Attempt to Measure the Institutional Potential of Parliaments to Control their Executives*, ECPR Joint Sessions of Workshops, Workshop 5: Institutional Theory: Issues of Measurement and Change,

için asil-vekil teorisinden faydalanmaktadır. Asil vekil ilişkisinde asil yetki devri yapan tarafı vekil ise yetkilerin kendisine devredildiği tarafı ifade etmektedir.<sup>156</sup>

Birçok devlet sisteminde yetki devrinin en belirgin şekli yasa koyucudan hükümet kurumlarına yapılan yetki devridir. Bu kurumlar politikaların ve yasaların uygulanabilmesi için gerekli personeli ve kendi alanlarında önde gelen uzmanları istihdam etmektedir. Bu yapılanmaya esas itibarıyla bürokrasi denilmektedir. Bürokraside çalışan kişiler ise bürokrat ya da kamu görevlisi olarak bilinmektedir.<sup>157</sup> Asil-vekil ilişkisinde esasen iki önemli yetki devri yapılmaktadır. İlk olarak, vatandaşlar siyasetçilere seçim sistemi aracılığıyla ülkeyi yönetme yetkisi vermektedir. Seçmenler toplumsal taleplerinin siyasetçiler tarafından bütçe sistemi aracılığıyla hayata geçirilmesini talep etmektedir. Öte yandan, siyasi karar alıcıların politikalarını uygulamaya koymak büyük ölçüde bürokratların sorumluluğundadır. Dolayısıyla bu durumda politikacıların asil, bürokratların ise vekil konumunda olduğu bir başka yetki devri ilişkisi söz konusudur.<sup>158</sup>

Bir görüşe göre, kamu yönetimindeki asil vekil ilişkisinin aşamalarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:<sup>159</sup>

- Seçmenler ve yasama organı arasındaki ilişki,
- Yasama organı ve kabine arasındaki ilişki,
- Kabine içinde başbakan ve bakanlar arasındaki ilişki,
- Bakanlarla kendi bakanlık yöneticileri ya da kamu girişimlerinin yöneticileri arasındaki ilişki,
- Üst yöneticilerin kendi personeliyle olan ilişkisi.

---

Edinburgh, [http://www2.politik.uni-halle.de/schnapp//Publication/KUS\\_PH\\_2003.pdf](http://www2.politik.uni-halle.de/schnapp//Publication/KUS_PH_2003.pdf) (Erişim: 2/02/2008, 3)

<sup>156</sup> Lupia, A. “*Delegation of Power: Agency Theory*”, <http://www-personal.umich.edu/~lupia/delegation.pdf> (Erişim: 30/11/2011, 3)

<sup>157</sup> Lupia, *a.g.m.*, 1, 2.

<sup>158</sup> Atiyas, Sayın, *a.g.e.*, 6.

<sup>159</sup> Petrie, M. (2002), “A Framework for Public Sector Performance Contracting”, *OECD Journal on Budgeting*, 1(3), 126.

Asil vekil ilişkisini açıklayan bir başka görüşe göre, parlamenter demokrasiler esas alındığında, Şekil 1’de görüldüğü gibi dört esas yetki devri söz konusudur:<sup>160</sup>

- Seçmenlerden parlamenterlere,
- Parlamenterlerden başbakana ve kabinesine,
- Kabineden bakanlara,
- Bakanlardan bürokratlara.

Bu yetki devri ilişkilerinde, yukarıdan aşağıya doğru bir yetki devri ilişkisi, aşağıdan yukarıya doğru ise bir raporlama ilişkisi söz konusudur.<sup>161</sup> Kamu harcama yönetiminde ilk yetki devri, vatandaşlar tarafından, seçimler aracılığıyla parlamenterlere yapılmaktadır. Bu yetki devrinin ana sebepleri, seçmenlerin karar alabilmek için gerekli bilgi kapasitesine ve uzmanlığa sahip olmaması ve eş zamanlı ve kolektif bir şekilde karar verebilme imkânlarının bulunmamasıdır.<sup>162</sup> Seçmenlerin asil politikacıların vekil durumunda olduğu bu ilişkide, vatandaşların elindeki en önemli mekanizma seçimlerdir. Seçimlerin etkin bir mekanizma olarak kullanılıp kullanılmaması, seçmenlerin hükümetin çalışmalarını ne ölçüde değerlendirebildiğine ve bu değerlendirmeyi yapabilmek amacıyla gereken bilgiye ne ölçüde ulaşabildiklerine bağlıdır.<sup>163</sup>

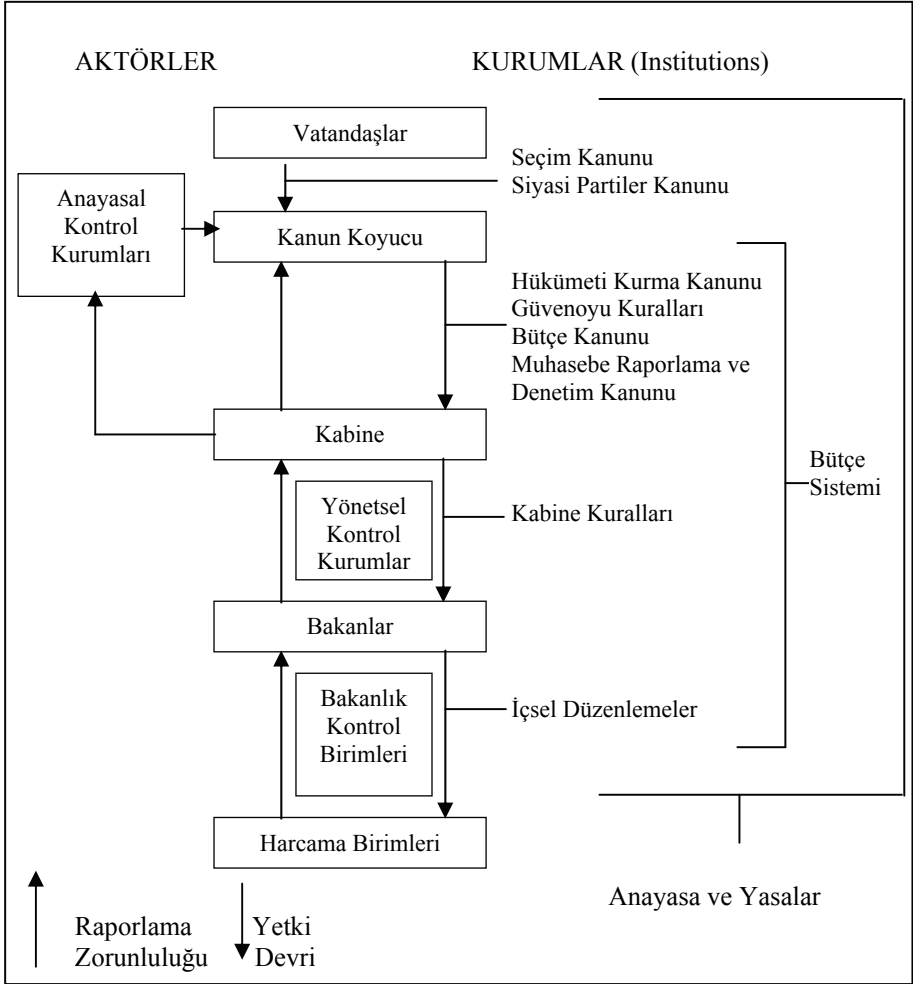
---

<sup>160</sup> Strom, K. (2006), “Parliamentary Democracy and Delegation”, *Delegation and Accountability in Parliamentary Democracies*, Ed. Strøm, K., Müller, W.C. ve Bergman, T. Oxford, Oxford University Press, 64. Farklı bir çeviri için bkz. Demirbaş, *a.g.t.*, 42.

<sup>161</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 18.

<sup>162</sup> Strom, *a.g.m.*, 57-58.

<sup>163</sup> Atiyas, Sayın, *a.g.e.*, 6.



**Kaynak:** World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 20.

### Şekil 1: Asil-Vekil İlişkileri

Kamu harcama yönetiminde, ikinci ana yetki devri, parlamenterler ile hükümet arasında gerçekleşmektedir. Parlamentoda çoğunluğu elinde bulunduran siyasi parti ya da partilerin çalışmalarına yön verdiği parlamento; politikaların oluşturulmasında, esas görevi alternatif politika önerileri geliştirmek olan bir vekile (kabineye) yetki devri yapmaktadır.<sup>164</sup> Şekil 1'de

<sup>164</sup> Lupia, A. ve McCubbins, M.D. (1994), *Who Controls? Information and the Structure of Legislative Decision Making*, *Legislative Studies Quarterly*, XIX, 3, [http://books.google.com/books?hl=tr&lr=&id=B37o1khdkdoC&oi=fnd&pg=PA201&ots=VLj71y1Wey&sig=I3\\_QafAzXdenRFL8b7IbGXtmQEg#PPA212,M1](http://books.google.com/books?hl=tr&lr=&id=B37o1khdkdoC&oi=fnd&pg=PA201&ots=VLj71y1Wey&sig=I3_QafAzXdenRFL8b7IbGXtmQEg#PPA212,M1) (Erişim: 6/02/2008, 203)

görüldüğü gibi hükümeti kurma kanunu, güvenoyuyla ilgili düzenlemeler ve bütçe yasası bu yetki devrinde önemli bir rol oynamaktadır.<sup>165</sup>

Üçüncü ana yetki devrinde, kabineden kabinenin üyeleri olan bakanlara yapılan bir yetki devri söz konusudur. Bu ilişkide, vekiller aynı zamanda asil tarafı oluşturan kişilerdir. Yetki devrinin son aşamasını, karar alıcı durumunda olan bakanlardan, bakanların aldığı kararları uygulamakla sorumlu bulunan bürokratlara yetkilerini devretmesi oluşturmaktadır.<sup>166</sup>

Kamu harcama yönetiminde asillerle vekillerin çıkarları her zaman örtüşmeyebilir. Vekillerin asillerin çıkarlarına ne ölçüde bağlı kalacakları bununla ilgili hesap verme mekanizmalarının varlığına bağlıdır. Bu mekanizmanın iyi bir şekilde işleyebilmesi için de vekilin asilin davranışları hakkında yeterli bilgiye sahip olabilmesi ve asilin vekilin menfaatlerine aykırı davranışlarda bulunması halinde yaptırım mekanizmalarının devreye sokulabilmesi gerekir.<sup>167</sup> Hesap verme sorumluluğu bazı kaynaklarda toplam mali disiplinin sağlanması, kaynak tahsisinde ve yönetiminde etkinlik yanında dördüncü bir bütçesel sonuç olarak da değerlendirilmektedir.<sup>168</sup>

Kamu harcama yönetiminde asil ve vekiller arasında gerçekleşen yetki devri taraflar arasında hesap verme sorumluluğuyla ilgili bir ilişkinin varlığını da beraberinde getirmektedir. Bu yönüyle bakıldığında, hesap verebilirlik, politikacıların ve kamu çalışanlarının, faaliyetleri ile ilgili sorulara periyodik olarak cevap verme zorunluluğunu ve kendilerine verilen yetkinin uygulanmasından dolayı sorumlu tutulma gerekliliğini ifade etmektedir.<sup>169</sup>

Asil-vekil ilişkisi, asile iki tür hak kazandırmaktadır. Bunlardan birincisi, vekilden bilgi talep etme, ikincisi ise vekile yaptırım uygulama hakkıdır. Yaptırım uygulama üç farklı şekilde ortaya çıkabilir. İlk olarak, asil vekilin aldığı kararları veto etme ya da değiştirme yetkisine sahiptir. İkinci olarak, asil vekilin yetkilerini elinden alma ve onu azletme yetkisine sahiptir.

---

<sup>165</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 20.

<sup>166</sup> Demirbaş, *a.g.t.*, 20.

<sup>167</sup> Atiyas, Sayın, *a.g.e.*, vii.

<sup>168</sup> Atiyas, Sayın, *a.g.e.*

<sup>169</sup> Allen, Tommasi, *a.g.e.*, 22



Son olarak asil vekile parasal ya da parasal olmayan yaptırımlar uygulama hakkına da sahiptir.<sup>170</sup>

### **3. Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ile İlgili Teorik Altyapı**

Kamu harcama yönetimi adı verilen yeni bütçeleme yaklaşımı, toplam mali disiplinin, kaynak dağılımında ve özellikle kaynak yönetiminde etkinliğin sağlanması açısından sürdürülecek uygulamaların hesap verme sorumluluğu zemininde yürütülmesini öngörmektedir. Söz konusu bütçesel sonuçları gerçekleştirmeye yönelik kurumsal düzenlemelerin etkin ve bağlayıcı olması için hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle bu başlık altında hesap verme sorumluluğu kavramsal ve kuramsal temelde incelemeye tabi tutulacaktır.

#### **3.1. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının İncelenmesi**

##### **3.1.1. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Tanımı ve Önemi**

Kamu harcama yönetiminde mali disiplinin sağlanması ile kamu kaynaklarının dağılımında ve kullanımında etkinlik sağlanması amacıyla yapılan çalışmalar, birçok ülkenin gündeminde ön sıraları işgal etmektedir. Buna paralel olarak; yönetim sorumluluğu modeli gibi kamu hizmetlerinin sunumunda yöneticilerin kamu kaynakları üzerinde tam anlamıyla kontrolünü öngören yeni yaklaşımlar çerçevesinde, hesap verme sorumluluğu (hesap verebilirlik) kavramının kamu harcama yönetimi tartışmalarının önemli bir parçası haline geldiği görülmektedir.

Hesap verme sorumluluğunun tek bir tanımından bahsedebilmek mümkün değildir. Hesap verebilirlik kavramı, amaçlara ve beklentilere göre değişik anlamlar taşıyabilmektedir. Hesap verme sorumluluğu, kelime anlamı itibarıyla, “bir cevap verme, açıklamada bulunma” sorumluluğuna işaret etmektedir.<sup>171</sup> Bir tanıma göre hesap verebilirlik, bir kimsenin yaptıklarından dolayı başka bir otoriteye açıklamada bulunmasıdır.<sup>172</sup> Başka bir tanıma göre, üzerinde mutabakata varılmış hedefler çerçevesinde belirli

---

<sup>170</sup> Strom, *a.g.m.*, 62.

<sup>171</sup> Baş, H. (2005), “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, <http://www.murattuncel.net/hasanbas.pdf> (Erişim: 3/12/2011)

<sup>172</sup> Aktan, C.C. (2006), “Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri”, *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 18.

bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişkidir.<sup>173</sup>

Uluslararası Sayıştaylar Birliğine (INTOSAI) göre hesap verme sorumluluğu, "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 mecburiyetleridir."<sup>174</sup>

Hesap verme sorumluluğu kavramı farklı dillerde farklı anlamlar içermektedir. Birçok dilde hesap verme sorumluluğunun karşılığı, muhasebe sistemleri ile çerçevesinde düşünülmemekte ya da raporlama zorunluluğu olarak anlaşılmaktadır. Diğer kültürler ise hesap verme sorumluluğunu, kamu gücünü elinde bulunduranların yapmış oldukları eylemler nedeniyle sorumlu tutulmaları şeklinde daha geniş bir çerçevede ele almaktadırlar.<sup>175</sup> Hesap verme sorumluluğu, bilgi ve belge alışverişini ve raporlamayı içermektedir,<sup>176</sup> ancak raporlamadan ibaret bir kavram değildir. Bu yönüyle hesap verme sorumluluğu yılın belli bir anında mevcut durumun tespiti anlamına gelen raporlama faaliyetinden çok daha geniş bir çerçeve içerisinde ele alınmalıdır.

Yönetim olgusu, hesap verme sorumluluğunu da bünyesinde taşımaktadır. Hesap verme sorumluluğu aynı zamanda demokratik sistemlerin de bir gereğidir. Zira vatandaşların demokratik seçimler vasıtasıyla vekalet verdiği siyasilerden ve onların vekili durumundaki bürokratlardan, kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığıyla ilgili bilgi isteme ve hesap sorma hakkı vardır.<sup>177</sup>

Anlatılanlar çerçevesinde, hesap verme sorumluluğunun hesap veren ve hesap verilen kesimler arasında bir ilişkiyi ifade ettiği, sonuç odaklı bir bakış açısına dayandığı, etkili bir raporlamayı gerektirdiği, üzerinde

---

<sup>173</sup> Aktan, *a.g.m.*, 18.

<sup>174</sup> Baş, *a.g.m.*

<sup>175</sup> Ruffner, M. ve Sevilla, J. (2004), "Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control", *OECD Journal on Budgeting*, 4(2), 126.

<sup>176</sup> TÜSİAD (2002), *Bağımsız Düzenleyici Kurumlar ve Türkiye Uygulaması*, İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., 209.

<sup>177</sup> Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2002), *Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına*, Ankara, 22.

uzlaşmış hedefleri içerdiği ve performansın geliştirilmesine yardımcı bir mekanizma olduğu ifade edilebilir.<sup>178</sup>

### **3.1.2. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Benzer Kavramlarla İlişkisi**

#### **3.1.2.1. Hesap Verme Sorumluluğu ve Yönetişim Olgusu**

Sosyal, politik ve teknolojik gelişmelerin neticesinde kamu yönetimi literatürüne yöneten ve yönetilenlerin etkileşim ve iletişim halinde olduğu kısmen de olsa birlikte yönetim olarak da tanımlanabilecek olan, yönetişim kavramı girmeye başlamıştır. Yönetişim kavramı, üç esas temele dayandırılmıştır. Bu esaslar,<sup>179</sup>

- Hukukun üstünlüğü, diğer bir deyişle devletin önceden belirlenen kurallar, sınırlamalar ve ilkelere göre yönetilmesi,

- Halkın yönetime katılımının sağlanması ve idare edenlerin halkın sesine kulak vermeleri,

- Adalet, eşitlik ve rekabet mekanizmalarının iyi işlemesidir.

Bu esasların benimsendiği ve uygulama alanına sahip olduğu ülkelerde yönetişimden bahsedilebilir. Belirtilen esasların uygulama alanı bulabilmesi için de etkin bir hesap verme sorumluluğu mekanizması mevcut olmalıdır. İyi yönetişimin unsurları OECD tarafından; hesap verebilirlik, saydamlık, kaynak yönetiminde etkinlik ve etkililik, cevap verebilirlik, ileriye dönük vizyon ve hukukun üstünlüğü olarak belirtilmektedir.<sup>180</sup>

---

<sup>178</sup> Training Resources and Data Exchange Performance-Based Management Special Interest Group (2001), *The Performance-Based Management Handbook (A Six-Volume Compilation of Techniques and Tools for Implementing the Government Performance and Results Act of 1993)*, Vol.3, Establishing Accountability for Performance (2001), <http://www.orau.gov/pbm/pbmhandbook/Volume%202.pdf> (Erişim: 27/02/2008, 7)

<sup>179</sup> Kızıldaş, E. “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma*, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), 379.

<sup>180</sup> OECD Directorate for Public Governance and Territorial Development, “Principle elements of good governance”, [http://www.oecd.org/document/32/0,2340,en\\_2649\\_33735\\_1814560\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/32/0,2340,en_2649_33735_1814560_1_1_1_1,00.html) (Erişim: 1/03/2008)

Gelişmekte olan ülkelerde harcama yönetimi alanında yürütülen reformlar, yeni kamu yönetimi yaklaşımı çerçevesinde kamu yönetimindeki mevcut işleyişin ve kamu hizmetlerinin sunumunun tekrar ele alındığı ve yapılandırıldığı daha geniş bir perspektifte değerlendirilmekte ve uygulamaya koyulmaktadır. Bu reformlar, yetki devri, esneklik (özerklik), katılımcılık ve sonuç odaklı yönetim, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu gibi önemli unsurlar dikkate alınarak her ülkenin kendi önceliklerine göre belirlenmektedir. Kamuda “iyi yönetişimin” hakim kılınmasına yönelik bu yaklaşım; kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, kamu hizmetlerinin daha kaliteli sunulması ve yolsuzlukla mücadele edilmesi suretiyle ekonomik ve sosyal kalkınmanın sağlanmasını amaçlamaktadır.<sup>181</sup>

Birçok ülkede genel anlamda kabul gören yönetişim yaklaşımı, klasik hiyerarşik idare anlayışının, ilgili tüm toplumsal aktörlerin (paydaşların) karşılıklı işbirliği ve uzlaşmasını esas alan, katılımcılığa ve sivil toplum kuruluşlarına önem veren, şeffaflığı, hesap verme sorumluluğunu, yetki devrini, hizmetin yerinde ve aynı zamanda yerinden görülmesini esas alan bir yaklaşımla ikame edilmesini öngörmektedir.<sup>182</sup>

### **3.1.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık**

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika ve programlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyu tarafından ulaşılabilir olmasıdır. Böylece kamunun mali durumu hakkında seçmenlerin ve finansal piyasaların doğru bir şekilde değerlendirme yapması mümkün olabilir. Bu çerçevede, mali saydamlık, seçmenlerin ve finansal piyasaların, hükümet işlemleri hakkında anlaşılabilir, mukayese edilebilir, zamanında, kapsayıcı ve güvenilir enformasyona rahat bir şekilde erişebilmesini içerir.<sup>183</sup> Diğer taraftan, mali

---

<sup>181</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 18.

<sup>182</sup> *Dokuzuncu Kalkınma Planı Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu (2007)*, Ankara, 4.

<sup>183</sup> Cansız, H. (2000), “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, II(1), 268.

saydamlık sayesinde, kamunun faaliyetlerinin sosyo-ekonomik etkileri de daha doğru bir şekilde hesaplanır.<sup>184</sup>

Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık, karşılıklı belirlenim ilişkisine sahip iki kavramdır. Dolayısıyla yönetimde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme sorumluluğu süreçlerine, hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de şeffaflığı sağlayacak araçlara ihtiyaç vardır.<sup>185</sup> Başka bir ifadeyle, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık birbiri içine geçmiş ve aralarında geçişkenlik bulunan kavramlardır. Çünkü etkili bir hesap verme sorumluluğunun sağlanması için politika ve işlemlerin saydam olması; mali saydamlığın sağlanması için de etkili bir şekilde işleyen hesap verme sorumluluğu mekanizmaları gereklidir.<sup>186</sup>

Saydamlık, kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve verimliliğin artırılmasını teşvik ettiği gibi genel anlamda kamunun işleyişine yönelik güveni de artırmaktadır.<sup>187</sup> Bu yönüyle mali saydamlık, devleti topluma karşı daha sorumlu ve hesap verir bir hale getirmenin önemli araçlarından biri olarak görülmektedir.<sup>188</sup>

### 3.1.2.3. Hesap Verme Sorumluluğu ve Hukuki Sorumluluk

Hesap verme sorumluluğu, sorumluluk ve yükümlülük kavramları ile yakından ilgilidir. Kişiler hesap verme sorumluluğu kavramını işittiklerinde birçoğu bunu derhal sorumluluk kavramıyla eşit anlamda tahayyül

---

<sup>184</sup> Kopits, G. ve Craig, J. (1998), *Transparency in Government Operations*, IMF, Washington, DC, January <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/weo0598/pdf/0598ann.pdf> (Erişim: 3/03/2008, 1)

<sup>185</sup> Şalcı, F. (2005), “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlığın Sisteme Olumlu ve Olumsuz Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi SBE Dergisi*, Sayı:3 Dönem:Ocak. <http://www.sosbil.gazi.edu.tr/edergi/makale.php?Makale=14>, (Erişim: 5/03/2008)

<sup>186</sup> Barun, B., Ekinci, M. ve Temizel, Ö. “Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetiminin Rolü”, 22. Türkiye Maliye Sempozyumunda sunulan Tebliğ, [http://www.sdu.edu.tr/sempozyum/2006/maliye/PDF/barun\\_ekinci\\_temizel.pdf](http://www.sdu.edu.tr/sempozyum/2006/maliye/PDF/barun_ekinci_temizel.pdf) (Erişim: 14/12/2011, 25)

<sup>187</sup> Polat, N. (2003), “Yolsuzlukların Sebeplerinin, Sosyal ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu Çerçevesinde Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 49,

<sup>188</sup> Şalcı, F. (2007), “Türkiye’nin Dünya Mali Saydamlık Sıralamasında Yeri ve Mali Saydamlığa Ulaşmış Bir Ülke: Danimarka”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(26),8.

etmektedir.<sup>189</sup> Yani hesap verebilirlik ve klasik sorumluluk kavramlarının çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanıldığı görülmektedir.

Söz konusu kavramlar, birbirleriyle oldukça yakın ilişki içerisinde olmalarına rağmen bazı farklılıklar içermektedir. Hesap verebilirlik kavramının genişlemesi sorumluluk kavramının daralmasıyla mümkün hale gelmiştir. Önceki dönemlerde hesap verebilirlik sorumluluğunun bir parçası olarak değerlendirilirken günümüzde sorumluluk hesap verebilirliğin bir parçası olarak ele alınmaktadır. Böylece hesap verme sorumluluğu, hesap vermeye davet etme, açıklama yapma, müeyyide uygulama gibi dışsal fonksiyonları kapsamına alırken sorumluluk kavramının kapsamına kişisel kusur, ahlakilik ve profesyonel etik gibi içsel fonksiyonlar kalmıştır. Bu şekildeki ayırım, hesap verme sorumluluğu kavramına terminolojik bir bağımsızlık sağlamak ve bu kavram klasik sorumluluk kavramının kanatları altından çıkmaktadır.<sup>190</sup>

### **3.1.3. Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesini Gerektiren Nedenler**

#### **3.1.3.1. Üç Açık**

Kamu yönetiminde yeniden yapılanmanın gündeme gelmesinde, etkili olan pek çok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler arasında, insanların beklentilerinin artması, bürokrasinin politikleşmesi, kamu yönetiminde moral ve etik itibar kaybı, bürokraside ortaya çıkan yolsuzluk, kayırmacılık vb. olumsuz durumlar ve bürokrasinin çağın gelişen koşullarına ayak uyduramaması gibi konular yer almaktadır.<sup>191</sup> Bu bağlamda, kamu harcama yönetimi açısından hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesini gerektiren sebeplerin başında üç açık olarak ifade edilen olgu gelmektedir. Bu açıklardan ilki bütçe açığı, ikincisi güven açığı, üçüncüsü ise performans açığıdır. Bu açıkların ortaya çıkma süreci ve nedenleri birbiriyle yakından ilgilidir.

İlk açık olan bütçe açığı, keynezyen akım ile teorik alt yapı bulmuş ve geleceğe ilişkin kaynakların önceden kullanılmasına olanak tanımış, sonuçta

---

<sup>189</sup> Training Resources and Data Exchange Performance-Based Management Special Interest Group, *a.g.m*, 1

<sup>190</sup> Mulgan, R., “Accountability: An Ever-Expanding Concept?”, [http://dspace.anu.edu.au/bitstream/1885/41945/1/dp\\_72.htm](http://dspace.anu.edu.au/bitstream/1885/41945/1/dp_72.htm) (Erişim: 10/03/2008)

<sup>191</sup> Saygılıoğlu, Arı, *a.g.e*, 28.

bütçe içerisinde borç faizi kalemlerinin artmasına yol açmıştır.<sup>192</sup> Öte yandan, İkinci Dünya Savaşı sonrası ortaya çıkan sosyal devlet anlayışı neticesinde, ekonomi içinde kamu sektörünün payı giderek artmış ve transfer harcamaları kamu harcamaları içinde önemli bir paya sahip olmuştur. Ancak zaman içerisinde, bu harcamaların bütçe üzerindeki yükü de artmış, söz konusu harcamaların finansmanı için bütçe kaynakları yetersiz hale gelmiştir. Bu çerçevede yapılan tartışmaların iki odak noktası vardır. İlk olarak, kamunun yürütmekte olduğu birtakım hizmetlerin devlet tarafından sunulmasının uygun olup olmadığı incelemeye alınırken diğer taraftan kamu tarafından sunulan bu hizmetlerin hangi biçimde yürütüleceği ve bu faaliyetlerin maliyetlerinin hangi kaynaklarla finanse edileceği tartışılmaya başlanmıştır.<sup>193</sup>

Bütçe açığı ve kamu sektörünün genişliği sebebiyle kamuoyunda kamu kesiminin genel anlamda pahalı olduğu ve verimli bir şekilde çalışmadığına dönük bir kanaat oluşmuştur. Bu üç açıktan ikincisini yani performans açığını ifade etmektedir. Performans açığını kamunun yapı ve işleyişine bağlayanlar bu açığın yapılacak reformlarla giderilebileceğini iddia etmektedirler. Diğer bir kesime göre, kamu kesiminin doğası itibarıyla etkin ve verimli bir şekilde çalışması mümkün değildir. Bu kesime göre yapılması gereken kamu kesimini olabildiğince küçültmektir. Kamuoyunda kamu kesiminin faaliyetlerindeki bu verimsizlik ve etkinsizlikten ortaya çıktığı kabul edilen performans açığı yanında bir güven bunalımı da doğmuştur. Bu durum güven açığı olarak ifade edilmektedir. Güven açığının ortaya çıkmasında performans açığının yanı sıra kamu kesimindeki yolsuzluk ve kayırmacılık gibi olumsuzlukların meydana gelmesi ve bürokratların toplumsal fayda yerine kendi çıkarlarına odaklanması da önemli role sahiptir.<sup>194</sup>

Kamu harcamalarında etkinliğin artırılması ve yukarıda belirtilen açıkların giderilmesi maksadıyla, bütçeleme yaklaşımı sonuç odaklı bir yönetim anlayışına doğru gelişme göstermiştir. Bu süreçte, bütçenin kapsamı

---

<sup>192</sup> Kızıldaş, E. (2005), “Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışları Açısından Günümüz Bütçeleme Sistemlerindeki Yeni Kavramlar (I)”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:22, 4-5.

<sup>193</sup> Yılmaz, O. (2001), *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, Ankara, DPT İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Hukuki Tedbirler ve Kurumsal Düzenlemeler Dairesi Başkanlığı Yayını, 3.

<sup>194</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 4.

geniştirilmiş, çok yıllık bütçeleme, performans sözleşmesi, hesap verme sorumluluğu, iç ve dış denetim, iç kontrol ve yüksek denetim gibi kavramlar sıkça kullanılmaya başlanmıştır.<sup>195</sup> Bütçe alanındaki çalışmalarda ön plana çıkan husus, girdiler yerine çıktılara ve sonuçlara odaklanan ve hesap verme sorumluluğunu bu çıktı ve sonuçlar üzerine yapılandıran yaklaşımdır.<sup>196</sup>

### 3.1.3.2. Halkın Beklentilerinin Artması

Kamu harcama yönetimi açısından hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesini gerektiren sebeplerden birisi de kamu hizmetlerinden yararlananların kamudan beklentilerinin artmasıdır. Vergi ödeyen ve kamu hizmetlerini finanse eden vatandaşlar daha kaliteli kamu hizmeti talebinde bulunmaktadır. Vatandaşların eğitim düzeyinin artması ve diğer ülkelerdeki uygulamalara ilişkin daha fazla bilgi sahibi olması da bu beklentilerin artmasına katkıda bulunmuştur.<sup>197</sup> Bu nedenle, kamu yönetimlerinde reform ihtiyacı ortaya çıkmıştır. İçinde bulunduğumuz dönemde, kamu yönetimleri çeşitli toplumsal aktörlerle koordineli bir biçimde alternatif politikalar üreten, hesap sorulabilen, esnek ve dinamik kurumsal organizasyonlara sahip, saydamlığı benimseyen, girdilerden çok çıktı ve sonuçlara odaklanan ve performansı ön plana çıkaran bir yapılanmaya ulaşmaya çalışmaktadır.<sup>198</sup>

### 3.1.3.3. Akademik Alanda Yaşanan Gelişmeler

Kurumsal ve akademik alanda ortaya çıkan gelişmeler de hesap verme sorumluluğunu geliştirmeye yönelik çabalara katkıda bulunan bir diğer unsurdur. Bu çerçevede, asıl olarak özel sektörde kullanılan kavram ve metotların kamu kesiminde de benimsenmesine ilişkin Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımı önemlidir. Söz konusu yaklaşıma temel oluşturan görüşler şöyle özetlenebilir:<sup>199</sup>

- Yöneticilerden beklenenler net bir şekilde belirlenmeli ve yöneticiler bu hedeflerden sorumlu tutulmalıdır.

---

<sup>195</sup> Kızıldaş, “Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışları Açısından Günümüz Bütçeleme Sistemlerindeki Yeni Kavramlar (I)”, 5.

<sup>196</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 15.

<sup>197</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 5.

<sup>198</sup> Nohutçu, A. ve Balcı, A. (2003), “Kamu Yönetiminin Yeni Perspektif ve Dinamizmi: ‘Kamu’nun Yönetilmesinden ‘Kamu’nun Yönetmesi Anlayışına Doğru” *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*, Ed. Balcı, A. vd. (2003), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 18.

<sup>199</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 6-7.



- Yöneticilere hizmetleri daha etkin ve verimli bir biçimde sunabilmeleri için yönetsel özerklik ve kaynakların kullanılmasında esneklik tanınmalıdır.

- Girdilerden ziyade çıktılara, süreçlerden ziyade sonuçlara odaklanılmalıdır.

- Yöneticiler kullandıkları kaynaklar ve bu kaynakların kullanımı sonucu ulaştıkları sonuçlardan dolayı sorumlu tutulmalıdır.

- Politika belirleme, düzenleme yapma ve hizmet arzına ilişkin görevler birbirinden ayrılmalıdır.

- Yetkiler merkezi kurumlardan hizmeti doğrudan sunan birimlere aktarılmalıdır.

## **3.2. Hesap Verme Sorumluluğunun Gelişimi ve Yönetim Sorumluluğu Modeli**

### **3.2.1. Girdi Odaklı Yönetim Anlayışından Yönetim Sorumluluğu Modeline Geçiş**

Yönetim sorumluluğu modelinin başka bir deyişle sonuç odaklı yönetim yaklaşımının özünde; yöneticilerin yönettikleri kurumların yönetiminde gerçek manada etkili olabilmeleri için, önceden belirlenmiş kural, baskı ve sınırlamalardan olabildiğince arındırılması ve kurumun mali kaynakları ve insan kaynakları başta olmak üzere kaynakların yönetimiyle ilgili karar alabilme yetkisine sahip olması gerektiği düşüncesi yatmaktadır.<sup>200</sup>

Sonuç odaklı yönetim anlayışı, performans esaslı bütçeleme yaklaşımını da kapsamaktadır. Performans esaslı bütçeleme ile girdi kontrollerini azaltarak yöneticilerin çıktı ve sonuçlardan dolayı sorumlu tutulması hedeflenmektedir.<sup>201</sup> Bu kapsamda performans esaslı bütçeleme, sonuç odaklı bir bütçeleme şekli olarak da tanımlanabilir. Bu yaklaşımla, kamu hizmetlerinin sunumunda ihtiyaç duyulan kaynakların her bir harcama unsuru için ne ölçüde ve hangi şekilde kullanıldığını gösteren; fakat

---

<sup>200</sup> Yılmaz, O. (2002), "Bir Kamu Yönetimi Reformu İçin Strateji Seçenekleri", *Planlama Dergisi*, DPT'nin Kuruluşunun 42. Yılı Özel Sayı, 24

<sup>201</sup> Erüz, E. "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme", *20. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma*, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), 62

kaynakların “ne için” kullanıldığını konusunu açıklayamayan geleneksel bütçe yaklaşımı terk edilmektedir.<sup>202</sup> Geleneksel bütçeleme sürecinde girdilerin kontrol edilmesine ve bütçe işlemlerin mevzuata uygun olarak yürütülmesine odaklanan hesap verme sorumluluğu, performans esaslı bütçeleme sisteminde çıktı ve sonuçlara odaklanarak sonuç odaklı bir yapıya yönelmektedir.<sup>203</sup>

Yönetim sorumluluğu modeli geleneksel bütçeleme anlayışında çok önemli ve köklü bir değişimi öngörmektedir. Yönetimsel yaklaşımı savunanlara göre; iyi niyetli yöneticiler, kamu kaynaklarını etkili ve verimli bir şekilde yönetme konusunda, bürokratik yapıdan kaynaklanan sebeplerle başarılı bir performans gösterememektedir. Bu sorunun üstesinden gelmek için yöneticilere kurumun kaynak ve imkânlarını kullanmada geniş ölçüde esneklik sağlanmalıdır. Yetki devri ve esneklikle güçlendirilen yöneticiler açısından hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesi sistemin tamamlayıcı ve olmazsa olmaz öğesidir.<sup>204</sup>

### **3.2.2. Yönetim Sorumluluğu Modeli ve Harcama Esnekliği**

Yönetim sorumluluğu modeli iki ayrı temel üzerine oturmaktadır. Söz konusu modelde, bir taraftan yöneticilere yetki devredilip esneklik imkânı sağlanırken öbür yandan hesap verme sorumluluğu olabildiğince güçlendirilmektedir.<sup>205</sup> Esneklik (özerklik), idari yapının, daha yüksek performans taahhüdü karşılığında karar ve faaliyetlerde kanun ile tanımlananlar haricindeki usul ve esaslar itibarıyla görece özerk davranışlara izin vermesi anlamını taşır. Esneklikle birlikte değerlendirilmesi gereken diğer ilke hesap verme sorumluluğudur. Hesap verme sorumluluğu, kaynak kullanma yetkisine sahip bürokratik ve politik karar alıcıların bu kaynakların nasıl kullanıldığı, başka bir deyişle etkinliği ve öngörülen hedeflerin başarıyla başaranmadığı, yani etkililiği hususunda yönetim, kamuoyu, yasa

---

<sup>202</sup> Yılmaz, S. (2007), “Performans Esaslı Bütçelemenin Gelişimi ve Uygulanması”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 3(27), 36.

<sup>203</sup> Yılmaz, S., *a.g.m.*, 42.

<sup>204</sup> Yılmaz, O., “Bir Kamu Yönetimi Reformu İçin Strateji Seçenekleri”, 25.

<sup>205</sup> Yılmaz, O., “Bir Kamu Yönetimi Reformu İçin Strateji Seçenekleri”, 25.

koyucu ve denetim yapmakla sorumlu kurumlara karşı sorumlu tutulmalarıdır.<sup>206</sup>

Yönetimsel yaklaşım kendi içinde bir çelişkiye sahiptir. Yukarıda açıklandığı üzere, kamu harcama yönetiminde reform çalışmalarının asıl sebeplerinden biri, kamu yönetiminin genel işleyişine olan güvenin azalması başka bir ifadeyle güven açığıdır. Bu açığı gidermek amacıyla önerilen yönetimsel yaklaşım ise yöneticilere güven duyulmasına ve onlara daha fazla yetki devri yapılması ve kaynak kullanımında esneklik sağlanması esasına dayanmaktadır. Bu nedenle bu yaklaşımın uygulanması aşamasında hesap verme sorumluluğu mekanizmalarını güçlendirmek suretiyle kamu yöneticilerine karşı güven tesis edilmesi gerekmektedir.<sup>207</sup> Kamu harcamalarının etkinliği açısından, hesap verme sorumluluğu müessesesinin iyi kurulması ve işletilmesi durumunda, kendisine yetki devri yapılan ve kamu hizmetini sunmak amacıyla kamu kaynağı kullanan kamu yöneticilerinin rasyonel ve hızlı karar almaları sağlanabilecektir.<sup>208</sup>

### 3.2.3. Yönetim Sorumluluğu Modeli ve Performans Denetimi

Yönetim sorumluluğu modelinde, performans denetimi önemli bir yere sahiptir. Performans denetimi, kamu kaynağı kullanan idarenin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesidir. Başka bir ifadeyle, kamu idarelerinin doğru şeyleri en az maliyetle hayata geçirip geçiremediklerinin analiz edilmesidir.<sup>209</sup> Bu yönüyle performans denetimi, kamusal hizmetlerin sunumunda çıktı ve sonuçların ölçülmesinin ve bu suretle hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesinin güvencesi durumundadır. Performans denetiminin klasik mali denetimden bazı farklılıkları vardır. Performans denetimi daha çok, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı üzerinde dururken mali denetim muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliği

---

<sup>206</sup> Aydemir, B. (2005), “Stratejik Yönetim ve Bütçe”, 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma*, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), 26

<sup>207</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 30.

<sup>208</sup> Bakırtaş, İ. (2002), *Kamu Harcama Yönetiminde Etkinlik (Türkiye’de Kamu Harcama Yönetiminde Etkinlik Sorunu ve Network Destekli Performans Odaklı Kamu Harcama Yönetim Modeli)*”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Doktora Programı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 163.

<sup>209</sup> İsvaç Sayıştay, *Performans Denetimi El Kitabı, Teori ve Uygulama*, Çev. Demirbaş, T. (2001), Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, 5.

üzerine odaklanır. Mali denetim standart bir denetim ve raporlama sistemine göre icra edilirken performans denetimi için aynı husus geçerli değildir. Çünkü performans denetiminin ölçütleri, faaliyet ve programın içeriğine ve incelenen kurumun ya da sektörün özelliklerine göre farklılaşmaktadır.<sup>210</sup>

Kamu harcama yönetiminde, performans odaklı denetim yöntemi, bir takım çalışmalar aracılığıyla saptanan katsayılarla, performansla ilişkin veriler hazırlanması ve bu verileri baz alarak, faaliyet dönemi sonunda elde edilen sonuçların mukayeseli olarak değerlendirilmesidir.<sup>211</sup>

Performans denetiminin yapılabilmesi, performans esaslı bütçeleme uygulamasını gerektirmektedir. Performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinin temel işlevlerini, bu işlevlerin hayata geçirilmesi neticesinde ulaşılabilecek amaç ve hedefleri ortaya koyan, kamu kaynaklarının bu amaç ve hedefler çerçevesinde dağıtılmasını ve yönetilmesini sağlayan, performans ölçütleri yoluyla performans ölçümü yaparak hedeflerin başarıyla gerçekleştirilmediğini inceleyen ve ulaşılan sonuçların raporlanmasını sağlayan bir bütçeleme sistemi olarak tanımlanmaktadır.<sup>212</sup>

Performans esaslı bütçe uygulaması çerçevesinde; bütçeleme süreci, kaynakların stratejik hedeflere uygun olarak dağıtılmasını sağlayan stratejik planlama aracılığıyla başlatılmakta, stratejik planla uyumlu ve stratejik planın yıllık bazda nasıl uygulanacağını gösteren yıllık performans programları hazırlanmaktadır. Stratejik planlar ve yıllık performans programlarının bütçeleme sürecinde çok önemli fonksiyonları vardır. Bütçe döneminin sonrasında hazırlanan yıllık performans raporları aracılığıyla da hesap verme mekanizmasının performansla dayalı bir yapıda oluşturulması amaçlanmaktadır.<sup>213</sup>

---

<sup>210</sup> Kubalı, D. (1998), *Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*, Sayıştay Yayını, Ankara, 49-50.

<sup>211</sup> Bakırtaş, a.g.t, 64.

<sup>212</sup> Kesik, A. (2005/1), “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:9, 103-104.

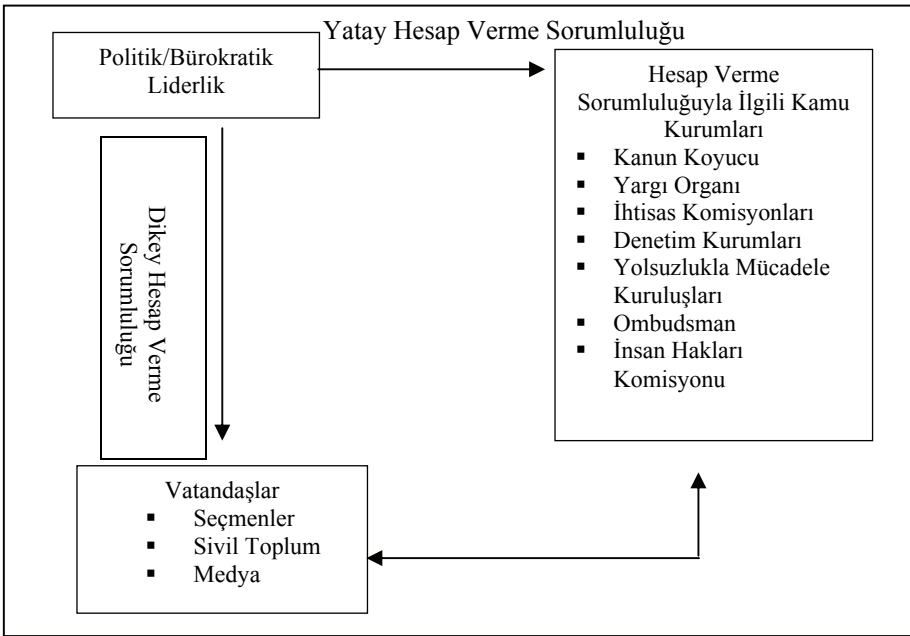
<sup>213</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 18.

### 3.3. Hesap Verme Sorumluluğunun Boyutları

#### 3.3.1. Yapısına Göre

##### 3.3.1.1. Dikey Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verme sorumluluğu açısından, devletin vatandaşlarına karşı olan hesap verme sorumluluğu ile bizzat devletin kendisi tarafından oluşturulmuş olan kurumlar aracılığıyla kendi kendisine uyguladığı hesap verme sorumluluğu arasında bir ayırım yapılması gerekmektedir. Hesap verme sorumluluğunun bu ilk türünü dikey, sonrakini ise yatay hesap verme sorumluluğu olarak nitelendirmek mümkündür. Bu kapsamda, dikey hesap verme sorumluluğu, hükümetin veya genel anlamda kamunun, doğrudan seçim süreci vasıtasıyla veya dolaylı olarak sivil toplum örgütleri ve medya aracılığıyla vatandaşlara karşı hesap verebilirliğidir.<sup>214</sup> Şekil 2’de de görüldüğü gibi dikey hesap verme sorumluluğunu sağlamanın temel olarak üç aracı vardır: seçimler, sivil toplum kuruluşları ve medya.



**Kaynak:** Schacter, M. (2005), “A Framework for Evaluating Institutions of Accountability”, *Fiscal Management*, ed. Anwar Shah, World Bank, Washington, DC, 231.

#### Şekil 2: Dikey ve Yatay Hesap Verme Sorumluluğu

<sup>214</sup> Schacter, M. (2005), “A Framework for Evaluating Institutions of Accountability”, *Fiscal Management*, ed. Anwar Shah, World Bank, Washington, DC, 230.

Şekil 2’de gösterilen mekanizmaların bir kısmı bizzat anayasalarla öngörülmüştür. Bu mekanizmaların bir kısmında sadece izleme süreci söz konusuysen diğer bazı mekanizmalarda cezalandırma ve müeyyide uygulanması söz konusudur.<sup>215</sup> Serbest ve adil seçimler, en önemli dikey hesap verme sorumluluğu mekanizmalarından birisidir. Dönemsel seçimler aracılığıyla en üst düzey hükümet görevlileri, seçmenlerin arzularını dikkate almak ve görevde buldukları süre zarfında neler yaptıkları hakkında kamuoyunu bilgilendirmek zorunda kalmaktadırlar. Bu mekanizma aracılığıyla, toplumun ortak çıkarları doğrultusunda faaliyet gösteren politik liderlerin yeniden seçilmeleri ve kamu imkânlarını şahsi çıkarları amacıyla kullanan liderlerin de görevlerinin sona ereceği varsayılmaktadır.<sup>216</sup> Ancak seçimlerin etkili bir mekanizma olarak kullanılabilmesi için, iktidarda bulunan partilerden bağımsız bir seçim kurumunun işbaşında olması ve bu kurumun gerekli beşeri, mali ve teknolojik imkânlarla donatılmış olması gerekir.<sup>217</sup>

Serbest ve adil seçimler dışında, dikey hesap verme sorumluluğunun etkili bir şekilde hayata geçirilmesi için etkin ve iyi organize olmuş sivil toplum kuruluşları da gereklidir.<sup>218</sup> Barolar birliği, kadın örgütleri, öğrenci toplulukları, dinsel örgütler, seçim izleme ve insan hakları örgütleri gibi sivil toplum kuruluşları, yönetişimi geliştirme gayesiyle kendi aralarında koalisyonlar oluşturarak, anayasal değişiklik çalışmalarıyla ilgili lobicilik yapabilir ve kamu görevlilerinin çalışmalarını izleyerek dikey hesap verme sorumluluğunun hayata geçirilmesine katkı yapabilirler. Dikey hesap verme sorumluluğu açısından bir diğer önemli araç ise bağımsız ve çoğulcu yapıdaki medyanın varlığıdır. Hesap verme sorumluluğu açısından en önemli hususlardan birisi enformasyondur. Dolayısıyla seçmenlerin, medya aracılığıyla kamu faaliyetlerinden haberdar olması, etkin bir hesap verme sorumluluğu sisteminin en önemli koşulları arasındadır. Özgür ve çoğulcu bir medya olmaksızın saydamlık mümkün değildir. Gelişmekte olan birçok

---

<sup>215</sup> Schacter, *a.g.e.*, 231.

<sup>216</sup> World Bank (2004), *State-Society Synergy for Accountability*, World Bank Working Papers No:30, Washington, DC, 8.

<sup>217</sup> Diamond, L., “Institutions of Accountability”, <http://www.hoover.org/publications/hoover-digest/article/7512> (Erişim: 3/12/2011)

<sup>218</sup> Schacter, *a.g.e.*, 230

ülke açısından, uygun ortam olsa dahi, arzu edilen düzeyde çoğulcu bir medya yapısı geliştirmek uzun yıllar alacaktır.<sup>219</sup>

### **3.3.1.2. Yatay Hesap Verme Sorumluluğu**

Dikey hesap verme sorumluluğuna ilişkin mekanizmalar, kamu kesiminin seçmenlere karşı hesap verebilir olması yönünden gerekli ve önemli bir fonksiyon ifa etmekle birlikte tek başına yeterli değildir. Bu nedenle, dikey hesap verme sorumluluğuna ilişkin mekanizmalar yatay hesap verme sorumluluğu mekanizmaları ile de desteklenmelidir. Yatay hesap verme sorumluluğu mekanizmaları, kamu görevlilerinin ve kurumlarının devlet içerisindeki diğer görevli ve kurumlara karşı hesap vermekle sorumlu tutulmalarını öngörmektedir. Yatay hesap verme sorumluluğu mekanizmalarına, insan hakları ombudsmanı, yolsuzlukla mücadele kurumları, yasal soruşturma kurumları ve idari mahkemeler örnek olarak verilebilir. Bu kamu kurumlarının hepsi başka kamu görevlilerinin davranışlarını incelemek, kontrol etmek ve yönlendirmek amacıyla oluşturulmuşlardır.<sup>220</sup>

### **3.3.2. Niteliğine Göre**

#### **3.3.2.1. Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu**

Demokratik rejimler esas olarak, kamu otoritesinin vatandaşlara karşı hesap verme sorumluluğuna sahip olduğu yönetim yapılarıdır. Bu tür bir yaklaşım, kamu gücü kullanan birimlerin, eylemlerinden dolayı halk tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak sorgulanabilir olabilmelerini de içerir.<sup>221</sup> Başka bir deyişle, hesap verme sorumluluğu demokratik rejimlerin temel öğelerinden birisidir. Bu rejimlerde yönetenler, seçmenler adına kamu gücünü kullanmakta ve bu gücün kullanımı nedeniyle seçmenlere karşı yükümlü tutulmaktadır.<sup>222</sup>

---

<sup>219</sup> Diamond, L., *a.g.m.*

<sup>220</sup> World Bank, *State-Society Synergy for Accountability*, 9.

<sup>221</sup> Therkildsen, O. (2001), *Efficiency, Accountability and Implementation Public Sector Reform in East and Southern Africa*, Democracy, Governance and Human Rights Programme Paper Number 3, [http://www.unrisd.org/80256B3C005BCCF9/\(httpAuxPages\)/37B5E941053B5E8B80256B5E004B5907/\\$file/therkild.pdf](http://www.unrisd.org/80256B3C005BCCF9/(httpAuxPages)/37B5E941053B5E8B80256B5E004B5907/$file/therkild.pdf) (Erişim: 25/03/2008, 7)

<sup>222</sup> Aucoin, P. ve Jarvis, M.D. (2005), *Modernizing Government Accountability: A Framework for Reform*, Canada School of Public Service, [www.mySCHOOL-](http://www.mySCHOOL-)

Siyasi hesap verme sorumluluğunu kendi içerisinde ikiye ayırmak mümkündür. İlk olarak, demokratik yönetimlerle idare edilen yerlerde, yasama organı seçmenlere karşı hesap verme sorumluluğu taşımaktadır.<sup>223</sup> Demokratik rejimlerde seçimler hesap verme sorumluluğu açısından kaçınılmaz bir müessesedir. Halkın çeşitli konulara ilişkin fikirlerini, basın ve sivil toplum kuruluşları yoluyla ifade etmesi kamu kaynağı kullananların belli ölçüde sorumluluk hissetmelerini sağlamakla birlikte, yönetenlerin denetlenmesi açısından hiçbir mekanizma seçimler kadar elverişli değildir. Fakat seçimlerin etkinliğinden bahsedebilmek için siyasi rekabet gereklidir. Siyasi rekabetin olmaması nedeniyle iktidarı garanti altında bulunan bir hükümet aynı zamanda hesap sorulamayan bir hükümettir.<sup>224</sup>

İkinci olarak, demokratik sistemlerde yasama organı, kamu kaynaklarının kullanılmasına izin ve yetki vermekte, buna mukabil yürütme organı da yaptığı faaliyetlerin hesabını yasama organına vermekle sorumlu tutulmaktadır. Bu bakımdan kamu kaynaklarının kullanılmasıyla ilgili hesap verme sorumluluğu yasama ile yürütme arasındaki ilişkinin odağında yer almaktadır.<sup>225</sup> Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetimi aşamalarında, gelişmiş demokratik devletlerde halk tarafından doğrudan bir kontrol söz konusu ise de, bu kontrol esas olarak parlamento aracılığıyla yapılmaktadır. Bütçenin hazırlanması aşamasında seçimle işbaşına getirilmiş hükümet, programını uygulamak için bunu bütçeleştirir ve milletin vekillerinden oluşan parlamentonun onayını alır.<sup>226</sup> Bu sistemde, bakanlar kendi faaliyetlerinden ve bakanlıkları altındaki tüm örgütlerin işlem ve eylemlerinden ötürü yasama organına karşı şahsi olarak sorumludur. Bakanlar aynı zamanda kabine üyesi olduklarından bakanlar kurulu kararlarından ötürü de kolektif olarak sorumludurlar.<sup>227</sup>

### 3.3.2.2. İdari (Yönetmel) Hesap Verme Sorumluluğu

İdari veya yönetmel hesap verme sorumluluğu, gerek kurum içi gerekse kurum dışı yapılara karşı söz konusu olan ve esas itibarıyla tüm dünya

---

monECOLE.gc.ca/research/publications/complete\_list\_e.html (Erişim: 17/03/2008, 12)

<sup>223</sup> Baş, *a.g.m.*

<sup>224</sup> Aucoin, Jarvis, *a.g.e.*, 12.

<sup>225</sup> Baş, *a.g.m.*

<sup>226</sup> Kızıldaş, “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, 386.

<sup>227</sup> Baş, *a.g.m.*



genelinde sürdürülen reform çalışmalarının üzerinde yoğunlaştığı hesap verme sorumluluğu türüdür. Yönetmel hesap verme sorumluluğunun son yıllarda bu kadar ön plana çıkmasının temel sebebi, yerelleşmenin ve yetki devrinin hızlı bir şekilde yaygınlaşmasıdır. Kısacası, özerklik ve yetki devri ile hesap verme sorumluluğu arasında bir denge arayışı söz konusudur.<sup>228</sup> Ülkeler, bütçeleme sürecinde performans yönetimi gibi uygulamaları benimsedikçe, özerklik ve esneklik ile birlikte mali ve yönetmel sorumluluğu mümkün kılan hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının oluşturulmasına da ihtiyaç duymaktadırlar.<sup>229</sup>

Yönetmel hesap verme sorumluluğu bazı eserlerde, üzerinde anlaşılmış performans hedeflerinden dolayı sorumlu tutulmayı ifade eden “performans hesap verme sorumluluğu” ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Bu hesap verme sorumluluğu türünde odak noktası hizmetler, çıktılar ve sonuçlar olmaktadır.<sup>230</sup> Bu türden bir hesap verme mekanizması, kaynaklardan sonuçlara yönelen yani yöneticilerin hangi kaynaklarla hangi sonuçlara ulaştığını kontrole odaklanan bir yöntemle odaklanmaktadır. Söz konusu mekanizma, yöneticilerin performansından dolayı sorumlu tutulmalarını engelleyen sebepleri gidermek üzere, onlara kaynakları kullanma konusunda geniş bir takdir yetkisi vermektedir. Bu yaklaşıma göre, yöneticiye takdir yetkisi tanınmadan sonuçlardan sorumlu tutulmamalı, yöneticiler sonuçlardan sorumlu kılınmayacaklarsa onlara kaynak kullanımında takdir hakkı da verilmemelidir.<sup>231</sup>

Yönetmel hesap verme sorumluluğu açısından içsel ve dışsal olarak ikili bir ayırım yapmak mümkündür. İçsel nitelikteki yönetmel hesap verme sorumluluğu, kurum içindeki kamu görevlilerinin kendi üstleri durumunda olan amirlerine karşı olan sorumluluğunu ifade eder. Dışsal anlamda yönetmel hesap verme sorumluluğu ise yöneticilerin kendi performansları (başında buldukları kurumun performansı) hakkında parlamentoya veya

---

<sup>228</sup> Sevilla, J. (2005), “Accountability and Control of Public Spending in a Decentralised and Delegated Environment”, *OECD Journal on Budgeting*, 5(2), 15.

<sup>229</sup> Sevilla, a.g.m., 8.

<sup>230</sup> Brinkerhoff, D.W. (2001), *Taking Account of Accountability: A Conceptual Overview and Strategic Options*, US Agency for International Development Center for Democracy and Governance Implementing Policy Change Project, Phase 2, Washington, DC, [http://www.usaid.gov/our\\_work/democracy\\_and\\_governance/publications/ipc/wp-14.pdf](http://www.usaid.gov/our_work/democracy_and_governance/publications/ipc/wp-14.pdf) (Erişim: 28/03/2008, 10)

<sup>231</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 118.

onun adına yetki kullanan denetim kurumlarına karşı olan hesap verme sorumluluğunu ifade etmektedir.<sup>232</sup>

Yöneticilere kaynak kullanımı konusunda esneklik tanıyan ve sonuçlardan dolayı hesap verme sorumluluklarını öngören idari hesap verme mekanizmasının etkili bir şekilde işleyebilmesi için hükümetler dış denetimi sağlam temeller üzerine oturtmalı ve sağlıklı bir iç denetim mekanizması oluşturmalıdır. İç denetim fonksiyonunu yeterince geliştirmeden, yöneticilere geniş bir yetki devri yapılması ve esneklik tanınması çok önemli riskler taşımaktadır.<sup>233</sup>

Siyasi hesap verme sorumluluğu mekanizmaları demokrasilerin ortaya çıktığı dönemden bu yana var olmuş ve bugünkü haline ulaşmıştır, ancak yönetsel hesap verme sorumluluğu literatüre son dönemlerde girmiştir. Birçok ülkede genelde kamu yönetimi özelde ise kamu harcama yönetimi alanında gerçekleştirilen reform çalışmaları, yönetsel hesap verme sorumluluğunu artırmayı amaçlayan düzenlemeler içermektedir.

### **3.3.2.3. Mali Hesap Verme Sorumluluğu**

Mali hesap verme sorumluluğu, mali kaynakların tahsisi, kullanılması ve ödemelerin yapılması süreçlerinin, denetim, bütçe ve muhasebe sistemleri kullanılarak izlenmesi ve raporlanmasıdır. Bu tür hesap verme sorumluluğu, mali yönetim ve kontrolle ilgili kanunlara, kurallara ve düzenlemelere uygunluk konusuyla ilgilidir. Bu çerçevede, mali hesap verme sorumluluğu başta anayasa hükümleri olmak üzere kanunları ve idari düzenlemeleri de içeren çok geniş bir yasal çerçeveye ilgilidir. Bu kanuni çerçeve içinde, mali kanunlar, bütçenin icrası ve izlenmesine ilişkin kurumsal yapıyla ilgili kanunlar, bütçe kanunları, idari usul kanunları, muhasebe sistemleri ve saymanlıklarla ilgili düzenlemeler ve kaynak yönetimiyle ilgili düzenlemeler yer alır.<sup>234</sup>

---

<sup>232</sup> Samsun, N. (2003), “Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim”, *İyi Yönetişimin Temel Unsurları*, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını, Ankara, 21-22.

<sup>233</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 113.

<sup>234</sup> Brinkerhoff, *a.g.e*, 10

Yönetimin mali alandaki yetkilerini kullanması sonucu ortaya çıkan mali hesap verme sorumluluğu, esas olarak bütçe ile gerçekleşmektedir.<sup>235</sup> Mali hesap verme sorumluluğu, kamu kaynaklarını kullanan görevlilerin sorumluluğudur. Bu kimselere emanet edilen kamu kaynakların ne miktarda, hangi alanda ve hangi şekilde kullanıldığının hesabının sorulması, mali hesap verme sorumluluğunun kapsamına girmektedir.<sup>236</sup>

Mali hesap verme sorumluluğu açısından en kritik konulardan birisi, örgütlerin kurumsal kapasiteleridir. Eğer iç denetim birimlerinin, kaynakların kullanımının izlenmesinde teknik kapasiteleri yetersizse veya bu birimler finansal ölçümler için yeterli kaynağa sahip değilse ya da icracı birimler harcamalarını raporlayamıyorsa mali hesap verme sorumluluğu zayıflar.<sup>237</sup>

### 3.4. Hesap Verme Sorumluluğu Çevrimi

Hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının işleyişiyle ilgili olarak “hesap verme sorumluluğu çevrimi” olarak adlandırılan bir model önerilmiştir.<sup>238</sup> Hesap verme sorumluluğu çevrimine ilişkin model, idari birim ile hesap verme sorumluluğu mekanizmaları arasındaki ideal ilişkiyi göstermektedir. Şekil 3’te izlenebileceği üzere çevrimin üç aşaması vardır: bilgi (girdi), eylem (çıktı) ve cevap (sonuç). Bilginin varlığı, hesap verme sorumluluğu çevriminin harekete geçmesi için olmazsa olmaz koşuldur. Çevrimin etkinliği, içinde bulunulan siyasi, sosyal ve ekonomik koşullarla yakından ilişkilidir. Bu çevresel faktörler Şekil 4’te görülmektedir. Bu nedenle, hesap verme sorumluluğu çevrimini çevresel koşullardan bağımsız olarak incelemek yanlış saptamalara ve dolayısıyla yanlış çözüm önerilerine sebebiyet verebilir.<sup>239</sup>

---

<sup>235</sup> Söyler, İ. (2006), “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:16, 292.

<sup>236</sup> Alkış, A., “Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu”, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi*, <http://www.demud.org.tr/uzmanbakis/2/asalkis.pdf> (Erişim: 29/03/2008, 19)

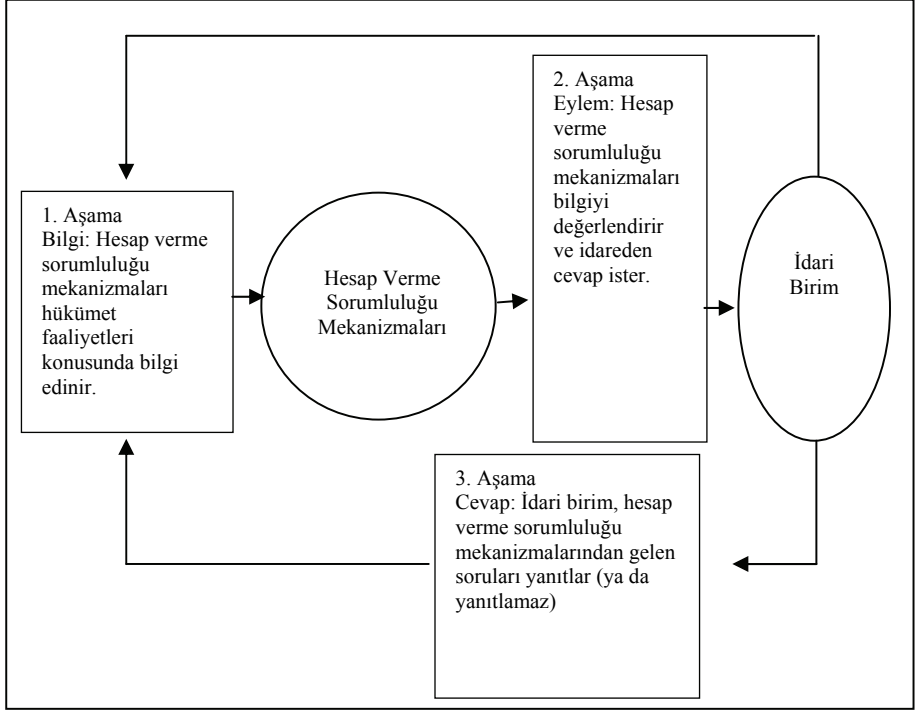
<sup>237</sup> Brinkerhoff, *a.g.e.*, 10

<sup>238</sup> Schacter, *a.g.m.*, 229-249. Hesap Verebilirlik çevrimi konusunda farklı bir çeviri için bkz. Cığerci, İ. (2007), *Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 15-20.

<sup>239</sup> Schacter, *a.g.e.*, 233.

### Şekil 3: Hesap Verme Sorumluluğu Çevrimiyle İlgili Analitik

#### Model

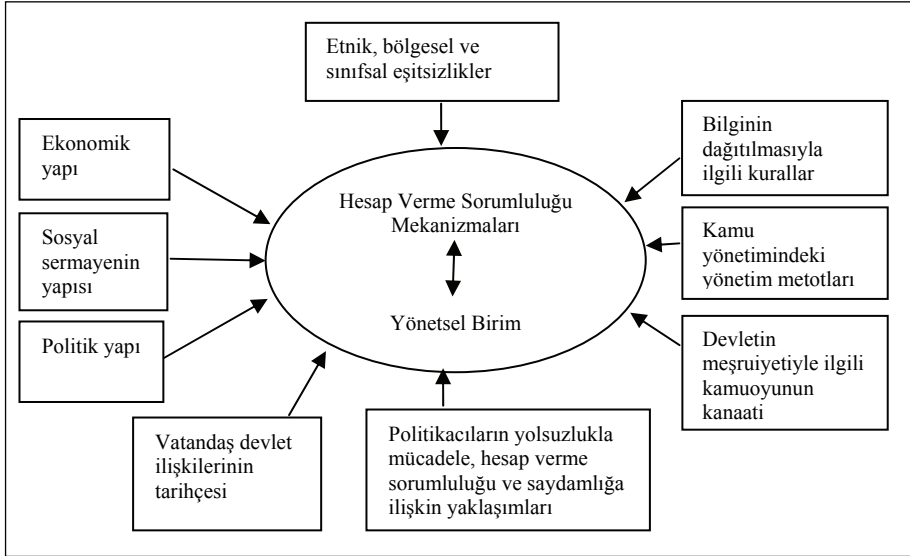


**Kaynak:** Schacter, *a.g.e*, 234.

Hesap verme sorumluluğu çevriminin etkinliği, hesap verme sorumluluğu mekanizmaları aracılığıyla doğrudan ya da dolaylı olarak elde edilen bilginin uygun, doğru ve zamanında olmasıyla yakından ilgilidir. Ayrıca hesap verme sorumluluğu mekanizmaları, elde edilen bu bilgilerle yönetime kaynakları nasıl ve ne amaçla kullandığı konusunda sorular yöneltebilme kapasitesine sahip olmalıdır. Çevrimin son aşamasında, yönetimin bu sorulara cevaplar vermesi beklenmektedir.<sup>240</sup>

<sup>240</sup> Schacter, *a.g.e*, 233.

#### Şekil 4: Hesap Verme Sorumluluğu Çevrimini Etkileyen Çevresel Faktörler



**Kaynak:** Schacter, *a.g.e*, 235.

Hesap verme sorumluluğu çevriminin etkinliği değerlendirilirken aşağıdaki sorulara odaklanılması beklenmektedir:<sup>241</sup>

- Hesap verme sorumluluğu mekanizmaları, hangi bilgileri toplamaktadır ve bu bilgiler zamanındalık, güvenilirlik, kapsamlılık gibi ölçütleri ne ölçüde karşılamaktadır?

- Hesap verme sorumluluğu mekanizmaları, elde ettiği bu bilgilerle ne yapabilmektedir?

- Hesap verme sorumluluğu mekanizmaları, yönetimi ne tür cevaplar vermeye yönlendirmektedir?

<sup>241</sup> Schacter, *a.g.e*, 236.

### 3.5. Hesap Verme Sorumluluğunun Prensipleri ve Etkinliği Açısından Gerekli Öğeler

#### 3.5.1. Hesap Verme Sorumluluğunun Prensipleri

##### 3.5.1.1. Rollerin ve Sorumlulukların Net Bir Şekilde Tanımlanması

Hesap verme sorumluluğu ilişkisi içinde olan hesap veren ve verilen kesimlerin rol ve sorumluluklarının açık bir şekilde tanımlanmış olması, kuralların ve süreçlerin etkili bir biçimde belirlenmiş olması gerekmektedir.<sup>242</sup> Hesap verme sorumluluğu ilişkisinde taraflar, prosedürler ve süreçler için geçerli olan sorumlulukların neler olduğu konusunda tam bir bilgiye sahip olmalıdırlar. Sorumluluklar konusunda gereken netleşme gerçekleşmezse, etkin ilişkiler temel desteklerinden yoksun kalır.<sup>243</sup> Sorumlulukların yeterince açık ve net bir şekilde belirlenmemesi halinde hesap verme sorumluluğu ilişkisi zayıflayacak ve kararların yeterli etkinlikte alınması mümkün olmayacaktır.<sup>244</sup>

##### 3.5.1.2. Performans Beklentileri Üzerinde Anlaşılmış Olması

Hesap verme sorumluluğu ilişkisinde, hedefler ve istenen başarılar; anlaşılır, kesin ve üzerinde mutabık kalınmış olmalıdır.<sup>245</sup> Beklentiler üzerinde mutabakata varılması ve beklentilerin ilgili taraflarca benimsenmesi hayati öneme sahiptir.<sup>246</sup> Performans beklentilerinin kabul edilebilirliğinin sağlanması açısından ihtiyaç duyulan hususlar aşağıda sıralanmaktadır:<sup>247</sup>

- Hesap verme sorumluluğu ilişkisinin taraflarını sürece katmak,

---

<sup>242</sup> Kesim, E., “Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu)”, <http://etikturkiye.com/etik/kamu/4ErdoganKesim.pdf> (Erişim: 12/04/2008, 271)

<sup>243</sup> Kanada Sayıştayı ve Hazine Sekreteryası, *Modernizing Accountability Practices in the Public Sector (Kamu Kesiminde Hesap verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu)*, Çev. Özbaran, M.H. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/hesapsorum.pdf> (Erişim: 20/03/2008, 5)

<sup>244</sup> Hürcan, Y., Kızıldaş, E. ve Yılmaz, H.H. “Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde? IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme” [http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu\\_maliye\\_metin\\_tebliğ3.php](http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_maliye_metin_tebliğ3.php) (Erişim: 10/04/2008)

<sup>245</sup> Kesim, a.g.m, 272.

<sup>246</sup> Kanada Sayıştayı ve Hazine Sekreteryası, a.g.m, 5.

<sup>247</sup> Baran Özeren, Cem Suat Aral, *Yönetim ve Hesapverme Sorumluluğu Amaçları Bakımından Performans Bilgisi*, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras21YonHesPer.pdf> (Erişim: 12/04/2008, 30)

- Az sayıda stratejik hedefe odaklanmak,
- Hem zorlayıcı hem de olanaklı ölçütleri belirlemek,
- Tecrübe edinildiğinde ya da şartlar farklılaştığında, beklentileri tekrar değerlendirmeye almak.

Hesap verme sorumluluğu sürecinde, faaliyet dönemi başlamadan önce sunulması istenen mal ve hizmetler ve performans standartları üzerinde anlaşmaya varılmalı ve bu anlaşma faaliyet sonrası değerlendirmelerde göz önüne alınmalıdır.<sup>248</sup>

### **3.5.1.3. Kapasiteler ve Beklentilerin Dengeli Olması**

Performansa ilişkin beklentiler, tarafların kapasitesiyle açık bir şekilde ilişkilendirilmelidir. Beklenenlerle, yetkiler ve sağlanan imkânlar arasında makul bir orantının olmaması hesap verme sorumluluğu sistemini zaafa uğratacaktır. Sağlanan imkânlarla mukayese edildiğinde gerçekleşmesi olanaksız olan beklentiler inandırıcı olmayacaktır. Diğer taraftan, aşırı kaynak kullanılarak elde edilen sonuçların da takdir toplaması olanaksızdır. Bu nedenle, etkin hesap verme sorumluluğu mekanizması açısından, sağlanan imkânlarla beklenen sonuçlar arasında makul bir denge bulunması gerekir.<sup>249</sup>

### **3.5.1.4. Raporların Güvenilir Olması**

Etkin bir hesap verme sorumluluğu sistemi faaliyet sonuçlarını içeren bir raporlamayı gerektirir. Raporlama sürecinde, elde edilen sonuçlar açıklanmalı, bu sonuçların sağlanan imkânlarla ilişkisi belirtilmeli, üzerinde anlaşılmış beklentiler çerçevesinde makul bir süreçte sunulmalıdır. Raporlama, duruma göre, sürekli veya dönemsel olabilir. Bazı durumlarda performans bilgilerinin güvenilirliğini sağlamak için dış denetim de kullanılabilir.<sup>250</sup> Dış denetim kurumu, finansal tabloların ve performans raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırarak elde ettiği sonuçları yasama organına bildirmelidir.<sup>251</sup>

---

<sup>248</sup> Petrie, *a.g.m.*, s. 127.

<sup>249</sup> Kanada Sayıştay ve Hazine Sekreteryası, *a.g.m.*, 5.

<sup>250</sup> Kanada Sayıştay ve Hazine Sekreteryası, *a.g.m.*, 6.

<sup>251</sup> Baş, *a.g.m.*

### **3.5.1.5. Rasyonel Gözden Geçirme ve Düzeltme Mekanizmalarının Olması**

Hesap verebilirlik mekanizmasında, sonuçları analiz eden kesimler, üzerinde anlaşılmış beklentiler çerçevesinde başarılan veya başarılmayan hedefleri tespit etmelidir. Beklentilere ulaşılamadığı hallerde düzeltici tedbirlerin benimsenmesi ve hesap verme sorumluluğu mekanizmasında gereken değişikliklerin hayata geçirilmesi gerekmektedir. İzleme sisteminin mevcut olmadığı hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının etkin olması mümkün değildir.<sup>252</sup>

### **3.5.2. Hesap Verme Mekanizmasının Etkinliği Açısından Gerekli Öğeler**

#### **3.5.2.1. İşleyen Bir Demokratik Sistem**

Hesap verme sorumluluğu müessesesi, parlamenter demokratik sistemlerde, aktörler arasındaki yetki devri ve asil-vekil arasındaki sorumluluk ilişkisiyle yakından ilgilidir. Çağdaş demokratik yönetimlerde, yasama organlarının kamu kaynaklarının etkili ve verimli bir biçimde yönetildiğine ve harcamacı birimlerin yaptıkları harcamaların hedeflerine ulaştığına ilişkin halka teminat vermesi önemli konulardan birisidir.<sup>253</sup> Bu yönüyle hesap verme sorumluluğu ve demokratik sistem arasında karşılıklı bağımlılık ilişkisinin bulunduğundan söz edilebilir. Yani demokratik sistem derinleştikçe hesap verme mekanizmalarının etkinliği artacak, hesap verme mekanizmalarının etkinliği arttıkça demokratik sistem derinleşecektir.

#### **3.5.2.2. Mali Saydamlık**

Mali saydamlık, hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli araçlardan biri olarak demokrasiyle yönetilen ülkelerde sürdürülebilir nitelikte olmayan politikaların iktidardan uzaklaştırılmasını sağlar.<sup>254</sup> Saydamlık, kamusal kaynakların yönetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanmasını teşvik ettiği gibi kamu yönetiminin işleyişine olan güvene de katkı sağlayacaktır. Mali saydamlık için;<sup>255</sup>

---

<sup>252</sup> Kanada Sayıştay ve Hazine Sekreteryası, *a.g.m.*, 6.

<sup>253</sup> Baş, *a.g.m.*

<sup>254</sup> Kızıldaş, E. (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, Ankara, 9.

<sup>255</sup> Polat, *a.g.m.*, 67.



- Görev, yetki ve sorumlulukların net bir biçimde belirlenmesi,
- Bilgilerin standartlaştırılmış ilkelere göre periyodik olarak vatandaşların bilgisine sunulması,
- Kaynak dağıtımı ve yönetimi sürecinde, bütçe hazırlık ve uygulama süreçleri ve raporlama mekanizmasının şeffaf bir biçimde işlemesi,
- Denetim ve istatistiksel veri yayınlama sisteminin düzeyi ve şeffaflığı konusunda güvencelerin bulunması gerekir.

### **3.5.2.3. Uygun Muhasebe Sistemi**

Bir tür emanet yönetimi olan kamu harcama yönetiminde muhasebe, kamu harcamalarının hangi alanlarda ve ne şekilde yapıldığının hesabını yapmaya yarayan ve bu yolla kamu kaynağı kullananların bu kaynakları kendilerine verilen görev ve yetkiler kapsamında ve rasyonel biçimde kullanıp kullanmadıklarının hesabını verebilmelerine imkân veren çok önemli bir araçtır. Bu kapsamda; hesap verme sorumluluğu sisteminin etkin bir şekilde işlemesi için, muhasebe sistemleri; mali yönetim ve kontrol aracı olarak milli ekonominin planlanması ve yönetimi için kamu kesimine ait gerekli ekonomik bilgileri sunmalıdır. Diğer taraftan muhasebe sistemi; bir mali yıla ait bütçeleştirilmiş gelir ve giderlerin mali yıl içindeki ve yılsonundaki gerçekleştirmeleri ile devletin ve yönetsel birimlerin varlık ve kaynaklarını izlemeli ve periyodik olarak yönetsel birimlerin bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet sonuçlarını ilgili kesimlere uygun bir biçimde raporlamalıdır.<sup>256</sup>

### **3.5.2.4. Etkin Denetim**

Denetim ve kontrol mekanizması, esas olarak, yetki devri ilişkisi ortaya çıktığında yetkiyi devralan tarafın söz konusu yetkiyi amaçlara uygun bir şekilde kullanıp kullanmadığının incelenmesidir. Bu sebeple, yetki devrinin gerçekleşmesi denetim sürecini de beraberinde getirmektedir.<sup>257</sup> Hesap verme sorumluluğu müessesesinin etkin işleyebilmesi açısından,

---

<sup>256</sup> Karaarslan, E. (2004), “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, *Sayıştay Dergisi*, 54, 73.

<sup>257</sup> Kızıldaş, “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, 381.

denetim zaruridir. Denetim işlevi hesap verme sorumluluğu sürecine güvenilirlik ve inanılabilirlik kazandırır.<sup>258</sup>

Denetim sürecinde taraflar arasında raporlama ve izleme faaliyeti söz konusudur. Etkin hesap verme sorumluluğu mekanizmaları çoğu kez bu iki özellikle ilgili olma eğilimindedir.<sup>259</sup> Etkin bir hesap verme sorumluluğu süreci yönetsel birimlerin ve bir bütün olarak kamu otoritesinin yapmış olduğu faaliyetlerin raporlanmasını gerektirir. Bağımsız ve tarafsız denetim raporları ise kamu kaynağı kullanan yönetsel kuruluşlar ve hükümetin parlamentoya karşı olan hesap verme sorumluluğuna katkılarda bulunur.<sup>260</sup>

### **3.6. Hesap Vermede Kullanılan Mekanizmalar ve Denetim Birimlerinin Rolü**

#### **3.6.1. Hesap Vermede Kullanılan Mekanizmalar**

##### **3.6.1.1. Faaliyet Raporları**

Faaliyet raporları, programların ve faaliyetlerin üzerinde anlaşılmış hedeflere ne ölçüde yaklaştığı (etkinlik) ve bu hedeflere ulaşmak için gerekli olan maliyetlerin (iktisadilik ve verimlilik) neler olduğu konusunda ilgili taraflara enformasyon sağlamaktadır. Ancak faaliyet raporları çoğunlukla nelerin gerçekleştirildiğine odaklanmakta, fakat bu sonuçların neden gerçekleştirildiğini açıklamamaktadır. Böyle durumlarda, yönetimin raporun kullanıcıları olan tarafların raporu daha iyi anlayabilmeleri için açıklamalarda bulunması gerekebilir.<sup>261</sup>

Raporlama faaliyeti bir yönüyle, hesap verme sorumluluğu mekanizmasının belkemiğidir. Raporlama olmadan hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının işleyişi mümkün olmaz. Raporlama sayesinde faaliyetlerin ve sonuçların görülmesi mümkün olur, bu suretle sonuçlar üzerinde spekülasyona ya da varsayımlara gerek kalmaz. Diğer taraftan, raporlama sonuçlar üzerindeki belirsizlikleri azaltarak, uzun dönemde hesap verme sorumluluğu mekanizmasının tarafları arasındaki

---

<sup>258</sup> TESEV, *Kamu Mali Yönetimi*, [http://www.tesev.org.tr/projeler/proje\\_kamu\\_denetim\\_ozet1.php](http://www.tesev.org.tr/projeler/proje_kamu_denetim_ozet1.php) (Erişim: 28/03/2008)

<sup>259</sup> Kanada Sayıştay ve Hazine Sekreteryası, *a.g.m.*, 10.

<sup>260</sup> Baş, *a.g.m.*

<sup>261</sup> INTOSAI Committee on Accounting Standards (2001), *Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis of Financial, Performance and Other Information*, 8.

güveni artırır. Raporlamanın faydalı ve kullanışlı olabilmesi için, raporlama zamanında, doğru ve kapsamlı bir biçimde yapılmalıdır.<sup>262</sup>

Faaliyet raporları, hesap verebilirliğin sağlanması açısından hayati öneme sahiptir. Bu raporlar, bir yönetsel birimin mali bilgileri ile performans bilgilerini sunmakta ve yönetsel birimin hedefleri başarabilme düzeyini açıklamaktadır. Rapor ayrıca, yönetsel birimlere tahsis edilen kaynakların kullanımı ile ilgili faydalı bilgiler de sağlamaktadır. Bu kapsamda, yapılan faaliyetlerin sonuçları, bu faaliyetlerin fayda ve maliyetleri ile faaliyetlerin hedeflere ulaşılmasına ne şekilde katkıda bulunduğu raporlarda yer almalıdır. Raporlar, raporu kullanarak işlem yapacak olan tarafların, raporu sunan yönetsel birim hakkında doğru değerlendirmelerde bulunmasına yardımcı olacak şekilde, tüm bilgileri anlaşılır, kısa ve öz bir şekilde sunulmalıdır.<sup>263</sup> Faaliyet raporlarında yer verilecek bilgilerle ilgili ana prensipler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:<sup>264</sup>

- Bilgiler açık olmalıdır. Elde edilen sonuçlara ilişkin geri bildirim yapılmalı, bilgilerin hangi amaçla toplandığı ve hangi alanlarda kullanılacağı açık olmalıdır.

- Seçici olunmalıdır. Kişi ya da kurumlara bilgilerin sadece kendilerini ilgilendiren bölümleri sunulmalı ve raporun kullanıcıları kendilerini ilgilendirmeyen bilgilerle uğraşmak zorunda bırakılmamalıdır.

- Odaklanma olmalıdır. Sadece belli bir konu inceleniyorsa sadece o konuya ilişkin bilgiler sunulmalıdır.

- Proaktif olunmalıdır. Sunulan bilgilere ilişkin bir cevap ya da açıklama ihtiyacı olabileceği ihtimaline karşı hazırlıklı olunmalıdır.

Faaliyet raporları nitelikleri ve kapsamı itibarıyla ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Ancak tüm ülkelerin vatandaşları ve parlamentoları, hükümetlerinin açık ve saydam olarak hesap vermelerini

---

<sup>262</sup> Training Resources and Data Exchange Performance-Based Management Special Interest Group, *a.g.m*, 7

<sup>263</sup> INTOSAI Committee on Accounting Standards, *Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis of Financial, Performance and Other Information*, 2

<sup>264</sup> Diamond, J. (2005), *Establishing a Performance Management Framework for Government*, IMF Working Paper, WP/05/50, 19.

beklemektedir.<sup>265</sup> Örnek bir faaliyet raporunun unsurları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:<sup>266</sup>

- Üst yöneticinin mesajı
- Mali hizmetler birimi yöneticisinin mesajı
- Misyon ve kurumsal yapıya ilişkin bilgiler
- Mali durumla ilgili bilgiler
- Performans bilgileri (maliyetler, çıktılar ve sonuçlar)
- Yönetişim bilgileri (sistem ve kontrol araçları, yasal düzenlemelere uygunluk vb.)
- Geleceğe ilişkin öngörüler
- Bağımsız denetçi raporu
- Mali güvence beyanı

### **3.6.1.2. Performans Sözleşmeleri**

Performans sözleşmeleri, kamu yönetimi reformlarının bir aracı olarak ortaya çıkmıştır. Bu sözleşmeler yönetsel birimlerin hedeflerine açıklık sağlar, aynı zamanda harcama yapan yetkililere kaynakların kullanımında esneklik imkânı verir. Bu suretle performans sözleşmeleri, kamu sektörünün etkinliğini ve verimliliğini artırma potansiyeline sahiptir. Aynı zamanda, kamu kaynaklarının kullanımında uygun bir hesap verebilirlik düzeyi sağlayabilir.<sup>267</sup>

Performans sözleşmeleri yönetsel hesap verilebilirliği geliştirmek için kullanılacak bir araçtır. Sonuç odaklı yönetim modeli, yöneticilerin performansının, performans hedeflerini de içeren açık veya örtülü sözleşmeler aracılığıyla değerlendirilmesini benimsemektedir. Teorik olarak bu tür sözleşmeler hem cezalandırmaya hem de ödüllendirmeye olanak sağlamalıdır. Ancak uygulamaya bakıldığında sadece ödüllerin kapsama

---

<sup>265</sup> INTOSAI Committee on Accounting Standards,, *Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis of Financial, Performance and Other Information*, 6

<sup>266</sup> INTOSAI Committee on Accounting Standards, *Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis of Financial, Performance and Other Information*, 47.

<sup>267</sup> Petrie, a.g.m., 117-118.

alındığı görülmektedir. Yapılan tasarrufların bir kısmına ya da tamamına kurumca el konulabilmesi, kaynak yönetiminde esneklik sağlanması veya birim yöneticilerinin ve üst yöneticilerin maaşlarına performansa dayalı kalemler eklenmesi bu ödüllere örnek olarak verilebilir.<sup>268</sup> Performans sözleşmeleri, performansı, ceza uygulamaktan ziyade yönetimi geliştirme faaliyetleriyle artırmaya odaklanmaktadır. Yaşanan tecrübelerden anlaşıldığına göre, performans ve bu performansı elde etmeye yönelik araçlar üzerindeki anlaşmazlık, sözleşme yapan taraflar arasındaki güven ve diyaloga zarar verebilmektedir. Bu nedenle, sözleşmelerde güven ve diyaloga zarar verebilecek cezalandırıcı unsurlar tercih edilmemektedir.<sup>269</sup>

Uygulamaya baktığımızda performans sözleşmelerinin farklı türlerine rastlanılmaktadır. Performans sözleşmelerinin “çerçeve anlaşmaları” şeklindeki türünde, bir birim ya da kurumun kapsayıcı stratejik hedefleri ve öncelikleri konusunda bir bakan ile bir üst yönetici anlaşmaktadır. Anlaşma, üst yöneticiye, belirlenmiş stratejik hedeflere ulaşma karşılığında kurumu yönetme konusunda esneklik imkânı vermektedir. Bu uygulamanın örneklerine İngiltere (çerçeve dokümanları şeklinde) ve Norveç’te (tahsisat mektupları şeklinde) rastlanmaktadır.<sup>270</sup>

Performans sözleşmelerinin bir başka türü “bütçe sözleşmeleri ve kaynak anlaşmaları”dır. Bu anlaşmalarda merkezi bütçe ofisi ya da maliye bakanlığı ile kurumların üst yöneticileri arasında bütçe düzeyine ilişkin anlaşma yapılmaktadır. Danimarka’da, çok yıllık bütçeleme döneminde bütçe seviyesini garanti eden anlaşmalar bu türe örnek gösterilebilir.<sup>271</sup> Bu anlaşmalar, üst yöneticilere hedeflere ulaşma ve hedeflere ulaşma sürecinin izlenebilmesi taahhüdü karşılığında toplam bütçeleri üzerinde yetki kullanma ve kaynak yönetiminde esneklik imkânı vermektedir.<sup>272</sup>

---

<sup>268</sup> Allen, Tommasi, *a.g.e.*, 363.

<sup>269</sup> OECD Public Management Service Public Management Committee (1999), *Performance Contracting: Lessons from Performance Contracting Case Studies Case Studies a Framework for Public Sector Performance Contracting*, PUMA/PAC (99) 2, 1999, [http://www.olis.oecd.org/olis/1999doc.nsf/LinkTo/NT00000DBE/\\$FILE/11E92831.PDF](http://www.olis.oecd.org/olis/1999doc.nsf/LinkTo/NT00000DBE/$FILE/11E92831.PDF) (Erişim: 4/04/2008, 10)

<sup>270</sup> OECD Public Management Service Public Management Committee, *a.g.e.*, 10

<sup>271</sup> Boudier, F., “Public Administration Improvements in OECD Countries”, [http://www.adb.org/Documents/Manuals/Serve\\_and\\_Preserve/Chapter20.pdf](http://www.adb.org/Documents/Manuals/Serve_and_Preserve/Chapter20.pdf) (Erişim: 11/04/2008, s,714)

<sup>272</sup> OECD Public Management Service Public Management Committee, *a.g.e.*, 10

Performans sözleşmeleri, “kurumsal performans anlaşmaları” şeklinde de hazırlanmaktadır. Bu anlaşmalar, bir bakan ile bir üst yönetici ya da bir üst yönetici ile diğer üst düzeyli yöneticiler arasında yapılabilir. Bu anlaşmalarda, genel stratejik amaçların, detaylandırılmış süreçler ve stratejik hedefler aracılığıyla, yürütülecek faaliyetlere entegre edilmesi hedeflenmektedir. Bunun karşılığında da yöneticilerin kaynak yönetimine ilişkin yetkileri artırılmaktadır. Fransız vergi idaresinde bu tür anlaşmalar yapılmaktadır.<sup>273</sup> Ayrıca bu anlaşmalara, birçok OECD ülkesinde kamu girişimlerinin yönetiminde başvurulmaktadır.<sup>274</sup>

Performans sözleşmelerine ilişkin bir başka uygulama, “üst yönetim performans anlaşmaları”dır. Bu tür anlaşmalar, bakanlarla üst yöneticiler arasında genellikle kurumsal performans anlaşmalarının tamamlayıcısı olarak düzenlenir. Bu anlaşmalar, birim yöneticileri ile çeşitli düzeylerde çalışanlar arasında düzenlenebilmektedir. Üst yönetim anlaşmaları, Avustralya, Danimarka, Yeni Zelanda, Norveç ve İngiltere’deki kuruluşlarda uygulanmaktadır.<sup>275</sup>

Bir başka anlaşma türü, “finansör-hizmet sağlayıcısı” anlaşmasıdır. Bu anlaşma türünde, bir hizmeti finanse eden ve hizmetin sunumunda görev alan kurumların sorumlulukları ayrılmaktadır. Bu türe, Yeni Zelanda’da ve sınırlı ölçüde Avustralya’da rastlanılmaktadır.<sup>276</sup> Yeni Zelanda’da bakanlar ve üst yöneticiler maliyeti, kalitesi, düzeyi ve zamanı detaylandırılmış çeşitli çıktıların satın alımı ve arzı konusunda anlaşma yapmaktadırlar.<sup>277</sup>

“Hükümetler arası performans sözleşmeleri” ve “ortaklık anlaşmaları” şeklindeki performans sözleşmesi türleri özellikle, merkezi hükümetten yerel yönetimlere belli hizmetlerin sunulması karşılığı sağlanan fonlarla ilgilidir. Bu tip sözleşmeler, sağlık, eğitim ve işgücü piyasasına ilişkin hizmetler gibi merkezi hükümetin resmi sorumluluğunun ve hizmetlerin sunumuna ilişkin hesap verme sorumluluğunun devam ettiği fakat yerel yönetimler tarafından daha etkili bir biçimde sunulacağı düşünülen alanlarda uygulanmaktadır.

---

<sup>273</sup> Boudier, *a.g.m.*, 714

<sup>274</sup> OECD Public Management Service Public Management Committee, *a.g.e.*, 10-11.

<sup>275</sup> Boudier, *a.g.m.*, 714

<sup>276</sup> Boudier, *a.g.m.*, 714.

<sup>277</sup> OECD Public Management Service Public Management Committee, *a.g.e.*, 11.

Ortaklık anlaşmalarının örnekleri Kanada, Fransa, Almanya, Norveç, İspanya, İsveç ve İsviçre’de görülebilir.<sup>278</sup>

“Müşteri hizmet anlaşmaları” olarak adlandırılacak bir diğer sözleşme türünde, bir kurum tarafından, kurumun sunduğu hizmetin kullanıcılarına hizmetin kalitesi ve düzeyiyle ilgili hizmet standartları ve hizmetin sunulmaması durumunda tazminat ödeme seçeneği sunulmaktadır. Müşteri hizmet anlaşmaları müzakere yoluyla değil, hizmet kullanıcılarından alınan taleplere göre şekillendirilmektedir. Bu anlaşmalara Avustralya, Belçika, Danimarka, Fransa, İtalya, İngiltere ve ABD’de rastlanabilir.<sup>279</sup>

Performans sözleşmelerinin zayıf bir yönü bunların sonuçlara değil çıktılara odaklı olarak hazırlanmasıdır. Örneğin yetkilileri, aşılama programından dolayı sorumlu tutmak mümkündür. Ancak onları sağlık sisteminin iyileştirilmesi gibi bir sonuçtan sorumlu tutmak oldukça zordur. Çünkü içilen suyun kalitesinin düşmesi ya da tütün tüketiminin artması gibi dışsal faktörler de bu sonuçta etkili olabilir. Bu nedenle, performans sözleşmeleri sonuçlar üzerine değil girdiler ve çıktılar üzerine odaklanır.<sup>280</sup>

Kamu kesiminde performans sözleşmesi gibi uygulamalar benimsenirken dikkatli davranılmalıdır. Bu uygulamada, arzu edilen başarıların belirlenmesinde ve başarının ölçülmesinde önemli güçlükler ortaya çıkabilir.<sup>281</sup> Dolayısıyla etkili bir hesap verme sistemi kurmak için birden fazla mekanizmanın bir arada kullanılması yararlı olacaktır.

### **3.6.2. Hesap Verme Sorumluluğu Mekanizmasında Denetim Birimlerinin Rolü**

#### **3.6.2.1. İç Denetimin Üst Yöneticiyi Destekleyici Rolü**

Uluslararası İç Denetim Enstitüsüne göre, iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için yapılan, bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. İç denetim faaliyeti, kamu idaresinin hedeflerini gerçekleştirmesinde, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendiren ve bu süreçlerin etkinliğini artıran sistematik ve

---

<sup>278</sup> Bouder, *a.g.m.*, 714.

<sup>279</sup> OECD Public Management Service Public Management Committee, *a.g.e.*, 11.

<sup>280</sup> Allen, Tommasi, *a.g.e.*, 363-364.

<sup>281</sup> Petrie, *a.g.m.*, 129.

disiplinli bir yaklaşım sunarak kamu idaresine yardım etmektedir.<sup>282</sup> İç denetim, idarenin (yürütmenin) kendisinin yönetiminde olan kaynakların kullanımını, yine kendi personeli olan denetçiler marifetiyle denetlemesidir. İç denetim,<sup>283</sup>

- Harcamacı birimlerin faaliyetlerini dönem içinde izler, üst yöneticiye değerlendirmeler sunar ve öneriler yapar. Harcamacı birimlerin de gereken tedbirleri almasına olanak verir.

- Faaliyetlerin verimliliği ve etkinliğine ilişkin bilgileri toplar ve bu bilgilerin daha önceden tespit edilmiş amaç ve hedeflerin gerçekleşmesi konusundaki etkisini değerlendirir.

- İdarenin kalite güvencesine katkı yapar; faaliyetler yürütülürken belirlenmiş amaçlara, düzenlemelere, ilke ve standartlara uygunluk konusunda güvence sağlar.

Kurumsal düzeydeki yürütülen iç denetim faaliyeti esas asıl olarak kurumun üst yöneticilerine güvence vermektedir. Ayrıca, iç denetim, kamu denetiminin doğası itibarıyla kurumun yönetim mercileri yanında vatandaşlara, yasama organına veya yerel meclislere, dış denetim kurumlarına ve diğer ilgili kesimlere de dolaylı bir güvence sağlar. İç denetimin başka bir işlevi genel anlamda idareyi oluşturan harcamacı birimlere özelde ise üst yöneticiye danışmanlık hizmeti sunulmasıdır.<sup>284</sup>

### 3.6.2.2. Sayıştayların Parlamente Güvence Sağlama Rolü

Demokratik ülkelerde yürütme organı, kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin parlamente karşı hesap vermek durumundadır. Yasama ve yürütme arasındaki bu ilişkide sayıştay, yürütmenin performansını değerlendirecek olan parlamente yardımcı olmaktadır. Dış denetimden

<sup>282</sup> Pratley, A. “Yönetim Kontrolü/İç Kontrol”, çev. Arcagök, M.S. ve Yörük, B. (2004), *Maliye Dergisi*, Sayı:145 <http://portall.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/msaitarcagok.pdf> (Erişim: 30/06/2008, 6)

<sup>283</sup> European Commission (2004), *Compendium of Public Internal Financial Control: Internal Audit Legislation in the New Member States and Applicant Countries*, Brussels, 12'den Kesik, “5018 sayılı KMYKK Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, 101-102.

<sup>284</sup> Midyat, C.S., “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)”, [http://www.stratejikboyut.com/files/Teftis\\_ve\\_Geleneksel\\_Denetimden\\_icdenetime.pdf](http://www.stratejikboyut.com/files/Teftis_ve_Geleneksel_Denetimden_icdenetime.pdf) (Erişim: 6/06/2008)



sorumlu bir kurum olan sayıştay, kamu kurumlarının faaliyetlerini bağımsız bir biçimde denetleyerek kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Bu yönüyle sayıştaylar, hem yasama organının hem de kabinenin, yönetsel birimlerin faaliyet sonuçları ve performansları hakkındaki nesnel bilgi ihtiyacına cevap veren bağımsız dış denetim kurumlarıdır.<sup>285</sup>

Hesap verme sorumluluğu sistemi, kamu idarelerinin kendi faaliyet raporlarını hazırlamaları ve dış denetim kurumunun bu raporların kullanıcıları olan taraflara bağımsız ve nesnel bir değerlendirme sunmasıyla güçlenmektedir.<sup>286</sup> Sayıştay, kamu kurumları tarafından hazırlanan faaliyet raporlarının güvenilirliğini ve doğruluğunu incelemekte ve yasama organına güvence sağlamaktadır. Sayıştayın denetim kapsamının genişlemesi aynı zamanda yasama organına idari birimler tarafından sunulan bilgiler hakkında sağlanan güvencenin alanının da genişlemesi anlamına gelmektedir. Sayıştayın denetim kapsamının genişlemesi, hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının etkinliğini de artıracaktır.<sup>287</sup>

### **3.6.2.3. Parlamento Komisyonlarının Yürütmenin Faaliyet Sonuçlarını Değerlendirme Rolü**

Demokratik rejimlerde, yasama organının kamu varlık ve kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanıldığına dair vatandaşlara güvence vermesinde en etkili vasıtalar, parlamento adına dış denetim kurumlarınca yapılan bağımsız ve nesnel denetimler ile bu denetimler sonucunda hazırlanan raporların görüşüldüğü parlamento komisyonlarının faaliyetleridir. Bu komisyonlar, kamu kaynaklarını kullananların, bu yetkilerini kullanmalarından dolayı sorumlu tutulabilecekleri çok elverişli bir yerdir. Bu bağlamdaki hesap verme sorumluluğu ilişkisi, sayıştayın ilgili kamu idaresinde inceleme yaparak rapor hazırlaması, bu raporun ilgili parlamento komisyonunda görüşülmesi, parlamentonun yönetsel birimlere

---

<sup>285</sup> Baş, *a.g.m.*

<sup>286</sup> Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, *Kamu Sektöründe Hesap Verme Sorumluluğu Düzenlemelerine Genel Bakış*, çev. Özeren, B., <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/15hesapvermesor.pdf> (Erişim: 21/03/2008)

<sup>287</sup> Baş, *a.g.m.*

tavsiyelerde bulunması ve yürütmenin cevap vermesi biçimindeki aşamalardan meydana gelir.<sup>288</sup>

Hesap verme sorumluluğunun etkin bir biçimde hayata geçirilmesi ve kamu kaynaklarının kullanımında saydamlığın sağlanması için, sayıştaylar tarafından sunulan raporların değerlendirilmesi amacıyla yasama organları içinde birtakım ihtisas komisyonlarının oluşturulması oldukça sık rastlanan bir durumdur. Bu komisyonlar, hükümetin politikalarının yerindeliğini değerlendirmez. Ancak, hükümetin politika ve programlarının, iyi yapılandırılmış bir harcama sistemi içerisinde, etkin ve verimli bir biçimde yürütülmesini temin etmek için, politika ve programların nasıl uygulandığı konusuna odaklanır. Anglo-Sakson devletlerin önemli bir bölümünde bu fonksiyonu yerine getirmek amacıyla “Kamu Hesapları Komisyonu” oluşturulmuştur. Örneğin İngiltere’de Avam Kamarası içerisinde Kamu Hesapları Komisyonu kurulmuştur. Söz konusu komisyonun belli başlı niteliklerini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:<sup>289</sup>

- Komisyon çalışmalarında hedef, kamu harcamalarının hesabının verildiği kanaatini sağlamaktır.

- Komisyon üyeleri çeşitli partilerden seçilen en çok 15 kişiden oluşmakta ve komisyon başkanı geleneksel olarak muhalefet üyeleri arasından seçilmektedir.

- Komisyon ilgili yetkilileri komisyona çağırma, gerekli bilgi ve belgeleri isteme ve parlamento dışında inceleme yapma yetkisine sahiptir.

- Komisyon yürütme organına tavsiyelerde bulunur ve kabul edilen tavsiyelerle ilgili yapılan çalışmaları takip edebilir.

- Komisyon çalışmalarına ilgili idarenin üst muhasebe görevlisi katılır, ayrıca Sayıştay Başkanı ve hazine görevlileri çalışmalara katılabilir.

- Komisyon, çalışmalar neticesinde hazırlanan raporları parlamentoya gönderir. Bakanlıklar raporlardan kendileriyle ilgili olanları inceler ve cevaplarını Hazine aracılığıyla Avam Kamarasına gönderir.

---

<sup>288</sup> Kaya, S. (2003), “Hesap Verme Sorumluluğu, Parlamento ve Sayıştay”, *Kamu Mali Yönetimi Reformu Arenası*, [http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/39ikmyra\\_sk.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/39ikmyra_sk.pdf) (Erişim: 5/04/2008, 2)

<sup>289</sup> Kaya, a.g.m, 5.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE VE BAZI YABANCI ÜLKE KAMU HARCAMA YÖNETİMLERİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN İNCELENMESİ

#### 1. Bazı Yabancı Ülke Kamu Harcama Yönetimlerinde Hesap Verme Sorumluluğunun İncelenmesi

Hesap verme sorumluluğuna ilişkin uygulamalar, birçok bütçesel yenilikte olduğu gibi, öncelikle gelişmiş ülkelerde uygulamaya koyulmuştur. Söz konusu ülkeler, hesap verme sorumluluğu sistemini, genel olarak arzu edilen tüm bütçesel sonuçları özel olarak da kaynak yönetiminde etkinliği sağlama aracı olarak kullanmışlardır. Hesap verme sorumluluğu sistemini kapsamlı bir şekilde uygulayan çeşitli ülkelerdeki hesap verme sorumluluğu sistemlerinin incelenmesi, ülkemizde uygulamaya konulan hesap verme sorumluluğu sisteminin etkinliğinin artırılması açısından birtakım faydalı bilgilere ulaşılmasını sağlayabilir. Bu nedenle bu başlık altında, hesap verme sorumluluğu sistemi konusunda iyi uygulama örneklerine sahip gelişmiş ülkelerden Yeni Zelanda, İngiltere, İrlanda, Kanada ve İsveç incelemeye tabi tutulacaktır.

##### 1.1. Yeni Zelanda'da Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi

Yeni Zelanda, 1980'li yıllardan itibaren kapsamlı ve önemli reform çalışmaları yapmıştır. Reform sürecini iki ayrı dönemde incelemek mümkündür. İlk dönem, 1984'ten başlayıp 1994'te sona eren önemli ve hızlı değişiklikleri kapsayan dönemdir. İkinci dönemde ise reformların hızı azaltılmış ve yapılan reformların yerleşmesi hedeflenmiştir.<sup>290</sup> Yapılan reformların temel karakteristiklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:<sup>291</sup>

- Devletin yeniden yapılandırılması,
- Bütçe politikaları çerçevesinde üst yöneticilere özerklik verilmesi,
- Departmanların özel sektör kuralları çerçevesinde yönetimi,
- Çıktılara göre bütçeleme,

<sup>290</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 7.

<sup>291</sup> Caiden, N., "The Management of Public Budgeting", <http://classwebs.spea.indiana.edu/bakert/v575/Chapter%2010.doc> (Erişim: 30/06/2008, 145)

- Hesap verme sorumluluğunun ve raporlamanın geliştirilmesi.

Yeni Zelanda'daki reformların önemli ölçüde ülkenin kendine özgü şartlarının sonucu olduğunu belirtmek gerekir. Bilindiği üzere, bu ülke 3,5 milyon civarında bir nüfusa olan bir ada devletidir. İngiltere'nin eski bir sömürgesi olması dolayısıyla İngiltere'deki sisteme benzeyen bir politik yapıya sahiptir.<sup>292</sup>

Yeni Zelanda kamu mali yönetim sisteminin belli başlı amaçlarını; hükümetin politikalarının hayata geçirilmesine katkıda bulunmak, etkin, verimli ve halkın beklentilerine cevap verebilen bir kamu mali yönetim sistemine ulaşmak ve bilgiye dayalı karar alma ve hesap verme sorumluluğu faaliyetlerini hayata geçirmek biçiminde sıralamak mümkündür. Başbakanlık ve Kabine Dairesi, Kamu Hizmetleri Komisyonu ve Hazine, kamu kesiminin mali performansını değerlendiren ve koordine eden kurumlardır.<sup>293</sup>

Başbakanlık ve Kabine Dairesinin temel işlevleri, Başbakana politika oluşturma ve yönetim konularıyla ilgili öneriler sunmak, hükümete idari destek vermek ve bakanlıklar arasındaki koordinasyonu güçlendirmektir. Kamu Hizmetleri Komisyonu; kamu kesiminin idari yapısı ve insan kaynaklarının yönetimi alanlarında kabineye görüş sunan asıl birimdir. Bu birimin belli başlı fonksiyonları; performans yönetimi ve idari organizasyonla ilgili görüş sunmak, bakanlıkların en üst yöneticilerinin seçilmesinde öneriler sunmak ve bu kişilerin performanslarını incelemektir. Üçüncü kurum olan Hazine; kabineye iktisadi ve mali alanlarda görüş sunan birimdir. Bu birimin fonksiyonu, vergi politikasını oluşturmak, kamu borcunu yönetmek ve mali kaynaklar üzerinde etkisi olabilecek politika kararlarının değerlendirilmesi sürecine katkı sunmaktır. Hazine, bütçenin oluşumuna, bütçeyle ilgili dokümanların hazırlanmasına ve kabinenin mali beyanlarına katkı sunmaktadır. Kabinenin mali beyanları, kamu imkânlarının nasıl kullanıldığına ilişkin bilgileri içeren raporlardır.<sup>294</sup>

1985 yılında yapılan Parlamento reformu ile kurulan Finansman ve Harca Komisyonu (The Finance and Expenditure Committee) kabinenin mali raporlarını ve projeksiyonlarını değerlendirmekte, parlamento adına

---

<sup>292</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 57-58.

<sup>293</sup> Cangir, M. "Yeni Zelanda Yönetim Sistemi", [http://www.arem.gov.tr/proje/yonetim/Dunyada\\_Kamu\\_yon/YZelenda.pdf](http://www.arem.gov.tr/proje/yonetim/Dunyada_Kamu_yon/YZelenda.pdf) (Erişim: 12/06/2008, 430)

<sup>294</sup> Cangir, a.g.m, 431.

hükümetin performansını incelemektedir. Parlamenteoya bağılı çalışan Denetim Ofisi (The Audit Office) de, kamu harcamalarının verilen yetkiler dahilinde kullanılıp kullanılmadığı ve faaliyetlerin muhasebe standartlarına uygun bir şekilde kayıt altına alınıp alınmadığı hususunda yasama organına bilgi sunmak amacıyla denetim yapmaktadır. Öte yandan, Denetim Ofisi kamu harcaması yapan birimlerin faaliyetlerinin yasama organının yetki ve amaçlarına uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığı hususunda yasama organına rapor sunmakla da görevlidir.<sup>295</sup> Yeni Zelanda'da kamu harcama yönetimi kapsamında yapılan reformun ana hedeflerini belirleyen dört temel Kanun bulunmaktadır.

Kamu Girişimleri Kanunu (State Owned Enterprises Act): 1986 tarihli bu yasa ile kamunun yürüttüğü ekonomik ve ticari faaliyetlerin şirketleştirilmesine imkân sağlanmıştır. Ancak şirketleştirme sürecinin nasıl uygulanacağı konusunda tereddütler ortaya çıkmıştır. Hükümet, her bir şirketleştirme için bu şirketleştirmeye özel bir yasa çıkarmanın güçlüğü ve reforma karşı oluşabilecek tepkilerin etkilerinin azaltılması amacıyla genel anlamda bir çerçeve yasa çıkarmayı daha uygun bulmuş ve Kamu Girişimleri Kanunu meclisten geçirilmiştir.<sup>296</sup>

Devlet Sektörü Kanunu (State Sector Act): 1988 tarihli bu Yasa ile kamu yönetiminin daha etkin ve verimli bir yapıya kavuşması için idari kurumların faaliyetlerinde daha özerk davranmalarına olanak tanınmış, buna mukabil sorumluluk alanlarının daha net bir biçimde belirlenmesi hedeflenmiştir.<sup>297</sup> Hesap verme sorumluluğu bağlamında en önemli düzenlemelerin Devlet Sektörü Kanunu sayesinde hayata geçirildiği söylenebilir. Hesap verme sorumluluğu açısından bu kanun ile getirilen temel değişiklikler şunlardır:<sup>298</sup>

- Kurumların üst yöneticileri bir sözleşme ile belli bir süre için Kamu Hizmetleri Komisyonu tarafından atanmıştır. (Bu sözleşmeden ayrı olarak, her bir birimin üst yöneticisi ile bakan her yıl performansla ilişkin bir sözleşme de imzalamaktadır.)

---

<sup>295</sup> Yılmaz, H.H., *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği*, 9-10.

<sup>296</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 60-61.

<sup>297</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 61.

<sup>298</sup> Yılmaz, H.H., *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği*, 15-16.

- Kurumların üst yöneticileri, yönetmekte oldukları kurumların etkin ve verimli bir biçimde faaliyet göstermesinden kanunen sorumlu tutulmuştur.

- Kamu Hizmetleri Komisyonu kurumların faaliyetlerini etkinlik ve verimlilik ilkeleri açısından değerlendirmekte, gerek gördüğünde hükümetin de onayıyla üst yöneticiyi görevden alabilmektedir.

- Kanundaki bir kısım istisnalar dışında, üst yöneticilere, özel kesimdeki bir işveren gibi, personeli üzerinde geniş yetkiler tanınmıştır.

Devlet Sektörü Kanunu ile getirilen en önemli yenilik, kurumların üst yöneticileriyle politik sorumluluğu üstlenen bakanlar arasında yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlendiği bir hesap verme mekanizmasının oluşturulmuş olmasıdır. Bu yasayla, personel seçimi ve kaynak kullanımı üzerinde üst yöneticiye geniş yetkiler verilmiş, performansa ilişkin sözleşme yapılmasına ilişkin uygulama genele yayılmış ve harcama yönetiminde girdilerden ziyade sonuçlara odaklanan bir yaklaşım benimsenmiştir.<sup>299</sup>

Kamu Maliyesi Kanunu (Public Finance Act): 1989 tarihli bu yasanın hesap verme sorumluluğu kapsamındaki yeniliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:<sup>300</sup>

- Performansın ve performansı oluşturan öğelerin tanımı net bir biçimde yapılmıştır. Sistemde yapılan yeniliklerle, mali yönetimde girdiler yerine çıktı ve sonuçlara odaklanılması esası getirilmiştir. Bu yaklaşımda çıktı, idari birimler aracılığıyla üretilen ve sunulan mal ve hizmetleri, sonuç ise yönetimin yürütmekte olduğu faaliyetlerin halk üzerindeki genel etkisini ifade etmektedir. Çıktıların miktarı ve kalitesinden dolayı sorumluluk üst yöneticilere aittir. Çıktı/sonuç sistemi, bakanlarla üst yöneticiler arasında yetki ve sorumlulukların belirlenmesinde önemli rol oynamıştır.

- Bakan ve üst yöneticiler arasındaki performans sözleşmelerinin hazırlanması, niteliği ve uygulamaya geçirilmesi konusunda düzenlemeler yapılmıştır.

---

<sup>299</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 63.

<sup>300</sup> Yılmaz, H.H., *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği*, 17.

- Kurumların mali yönetim ve denetiminde merkezi birimlerin rolü azaltılmış, kurumlara bu konularda yetki ve görevler verilmiş ve merkezi birimler bu alanda uygulayıcı kurumlara rehberlik hizmeti sunmuştur.

- Üretilecek veya sunulacak olan mal ve hizmetlerin tanımlanmasında kullanılan çıktılar, ilgili yıla ilişkin tahminlerde ve birimlerin faaliyetlerine ilişkin bilgileri içeren yıllık raporlarda gösterilmektedir.

Yapılan düzenlemelerle, kamu kesimi yöneticilerinin özel sektör yöneticileri kadar hareket serbestisine sahip olması fakat aynı zamanda performanslarından kesin bir biçimde sorumlu tutulmaları öngörülmüştür.<sup>301</sup>

Mali Sorumluluk Kanunu (Fiscal Responsibility Act): 1994 tarihli yasa ile hesap verme sorumluluğu sistemine dayanan mali yönetimin temel prensipleri belirlenmiştir. Bu kanun Maliye Bakanının, mali yönetime ilişkin konularda yasama organına rapor sunmasına ilişkin sorumluklarını içermektedir. Mali Sorumluluk Kanunu; kabinenin hedefleriyle ilgili olarak saydam olmasını, bu hedeflerde yapılan değişikliklerin duyurulmasını, mali bilgilerin kapsamlı bir şekilde sunulmasını, kabinenin mali yönetimle ilgili politikalarını şeffaf bir biçimde beyan etmesini, kamu kaynaklarının yönetiminde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasını ve kamu kurumlarının mali kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanmalarını sağlamak için gereken mali araçların geliştirilmesini içermektedir.<sup>302</sup>

Yeni Zelanda'daki sözleşme uygulamaları bakanlar ve üst yöneticilerin rollerinin net bir şekilde tanımlanması esasına dayandırılmıştır. Bu ilişkide üst yöneticiler hizmeti sunan bakanlar ise hizmeti satın alan taraftır. Hizmet alıcısı olan bakanlar, hizmetleri kamu kurumlarından ya da özel hizmet sağlayıcılardan satın alma seçeneklerine sahiptir. Bütçeler planlanan sonuçları tanımlamakta ancak üst yöneticileri bu sonuçlardan değil sonuçların elde edilmesine yarayan çıktılarından sorumlu tutmaktadır.<sup>303</sup> Aslında, performans yönetimi kapsamındaki sözleşme uygulamalarında beş temel koşul bulunmaktadır ve bu koşullar yeni Zelanda tarafından karşılanmıştır. Bu koşullar ve söz konusu koşullara ilişkin Yeni Zelanda'daki gelişmeler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:<sup>304</sup>

---

<sup>301</sup> Caiden, *a.g.m.*, 145.

<sup>302</sup> Cangir, *a.g.m.*, 431.

<sup>303</sup> OECD, *Modern Budgeting*, 78

<sup>304</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 121.

- Sözleşmeci taraflar arasında bir kol boyu (arms lenght) ilişkisi olması: Bu kapsamda Yeni Zelanda'da politika geliştirme ve hizmet sunumu birimleri ayrıştırılmış, hizmet sunumuna ilişkin yeni birimler kurulmuş ya da hizmet sunumu, idarelerin yeniden yapılandırılması suretiyle idareden ayrılmıştır. Örneğin Savunma Bakanlığında yapılan çalışmayla, bakanlık sadece bakana politika önerileri sunmakla görevlendirilmiş, operasyonel konular, Yeni Zelanda Savunma Kuvvetleri isimli yeni bir birime bırakılmıştır.

- Hizmeti satın alan tarafın söz konusu hizmeti alternatif hizmet sağlayıcılardan temin etme konusunda esnekliğe sahip olması: Yeni Zelanda'da bakanlar, kendilerine verilen ödeneklerle kamu kurumlarından, kamu teşebbüslerinden veya özel sektörden mal ve hizmet satın alma konusunda serbesttirler.

- Hizmet sağlayıcısı olan tarafın hizmetin üretilmesi sürecinde esnekliğe sahip olması: Yeni Zelanda'da her kurum sınırlı süreli bir sözleşmeye göre bir üst yönetici tarafından yönetilir. Bu yöneticinin kurumun kaynakları üzerinde tam bir takdir hakkı vardır.

- Kaynak sağlama konusunda anlaşma bulunması: Hizmet alıcısı ve hizmet sağlayıcısı olan taraflar, hizmeti alan tarafın hizmeti sağlayan tarafa sağlayacağı bütçe üzerinde uzlaşmış olmalıdırlar. Bu bütçe, hizmetle ilgili tüm maliyetleri karşılamaya yeterli olmalıdır. Yeni Zelanda'daki tahakkuk esaslı muhasebe sistemi hizmetlerin gerçek maliyetinin hesaplanmasına imkân vermektedir.

- Çıktılar üzerinde uzlaşma olması: Taraflar, çıktılar üzerinde anlaşmış olmalıdır. Bunun için, çıktıların önceden belirlenmiş olması gerekir. Bu suretle, gerçekleşen ve planlanan çıktılar üzerinde mukayese yapılabilir. Yeni Zelanda'da bütçe ve ödenekler çıktı odaklı olarak tahsis edilir. Buna ilaveten her kurum, gelecek mali yıla ilişkin bir "kurumsal tahmin raporu" hazırlar. Faaliyet dönemi sonunda da, mali performansa ve çıktılara ilişkin yıllık faaliyet raporu hazırlanır.

Yeni Zelanda modelinde bakanların sorumluluğu, politika belirleme, kaynak sağlama, performansı izleme ve hesap verme mekanizmasını güçlendirmeyi içermektedir. Modelin tasarımına göre, bakanlar parlamentoya, üst yönetici ise bakana karşı sorumludur. Bakanlar politika belirlenmesi, üst yöneticiler de bu politikanın hayata geçirilmesiyle



yükümlüdür. Son olarak, bakanlar sonuçlardan, üst yöneticiler çıktılardan sorumludur. Sözleşmeye dayalı yönetim anlayışında, üst yöneticiler beş yıla kadar olan süreler için atanmakla birlikte yöneticilerin performansı her yıl değerlendirilmektedir. Yıllık değerlendirmelerin üç temel prensibi, üst yöneticinin kurumun performansından şahsi olarak sorumlu tutulması, performans beklentilerinin önceden belirlenmesi ve gerçekleşen performansın beklenen performansla karşılaştırılmasıdır.<sup>305</sup>

Yeni Zelanda, yetki devri ve esneklikle birlikte hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek için kamu harcama yönetimini yeniden yapılandırmada en önde gelen iyi uygulama örneği olarak gösterilebilir.<sup>306</sup>

Gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomilerinde, Yeni Zelanda'da hayata geçirilen reformlara yoğun bir ilgi vardır. 1990'lı yıllardan itibaren birçok ülke Yeni Zelanda'ya yapılan çalışmalarını incelemek üzere heyetler göndermiştir. Dünya Bankası ve diğer uluslararası örgütler, Yeni Zelanda'yı en iyi uygulama örneği olarak göstermiştir. Ancak, Yeni Zelanda'da reformların başarılı olması ülkenin gelişmiş bir piyasa ekonomisine ve sözleşmeye dayalı hesap verme sorumluluğu sistemi için uygun koşullara sahip olmasıyla yakından ilgilidir. Gelişmekte olan birçok ülkede bu koşullar yoktur. Bu ülkelerde, kayıt dışı ekonomi, zayıf mülkiyet hakları ve ekonomik faaliyetleri düzenleyen resmi süreçlerde zafiyetler söz konusudur. Bu ülkelerde, kamu görevlileri, doğru insanlarla ilişki içinde oldukları için ya da belli organizasyonlara bağlı olduğu için işe alınmıştır. Ücret ödemelerinde usulsüzlükler söz konusudur. Bütçeyle ilgili de usulsüzlükler söz konusudur. Parlamenta sunulan ve kamuya deklare edilen bütçeyle, gerçekteki uygulamalar arasında tutarsızlıklar, deyim yerindeyse iki farklı bütçe uygulaması vardır. Bu nedenlerle, gelişmekte olan ülkeler için Yeni Zelanda reformlarını denemek riskli bir seçenek olabilir. Hiçbir ülke kayıt dışı bir yapıdan, yöneticilere işe alma ve harcama yapma konularında geniş esneklikler sağlayan Yeni Zelanda modeline doğrudan bir geçiş yapmaya çalışmamalıdır. Yeni Zelanda, reform çalışmalarına başlamadan önce harcamaların kontrolü konusunda önemli ilerlemeler kaydetmiş ve kamu çalışanlarının nasıl işe alınacağına ve bunlara nasıl ödeme yapılacağına

---

<sup>305</sup> OECD, *Modern Budgeting*, 88,86.

<sup>306</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 119.

ilişkin gelişmiş bir sistem kurmuştur. Bu sayılanlar, Yeni Zelanda modelinin hayata geçirilebilmesi için ön koşullardır.<sup>307</sup>

## 1.2. İngiltere’de Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi

İngiltere’de hesap verme sorumluluğu ve yönetsel esneklikle ilgili çalışmaların özellikle 1979 yılı seçimlerini kazanan daha sonra da 1983 ve 1987 yıllarında tekrar seçilen Thatcher döneminde hızlandığı söylenebilir. Thatcher’in iktidarı elde etmesinden kısa bir zaman sonra hazırlanan Merkezi Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi Raporunda, kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasıyla ilgili bazı temel değişiklik önerileri yapılmıştır. Raporda, özelleştirme ve devletin küçültülmesi gibi ekonomik politikalara paralel olarak etkinlik, etkililik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde kamu yönetiminde yeniden yapılandırma hedeflenmiştir.<sup>308</sup> Thatcher’in yaklaşımı, İngiltere’nin ekonomik olarak geride kalmasına, vergilerin yüksekliğine ve bilhassa kamu harcamaları üzerindeki kontrolün kaybedilmesine yönelik bir tepkidir.<sup>309</sup>

Reform hareketlerinin çerçevesi olan Sonraki Adımlar girişimi, Thatcher yönetiminin hazırladığı ve uygulamaya koyduğu bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımın adı, kamu yönetiminin iyileştirilmesi sürecindeki gelişmeleri değerlendirmek amacıyla Verimlilik Birimi (Efficiency Unit) tarafından 1988 yılında hazırlanan “Devlet Yönetiminin Geliştirilmesi: Sonraki Adımlar” (Improving Management in Government: The Next Steps) raporundan kaynaklanmaktadır.<sup>310</sup>

Söz konusu Raporda sunulan en önemli öneri, politika geliştirme dışında kalan diğer görevlerin ayrı ve küçük idari departmanlar aracılığıyla yerine getirilmesidir. Bu departmanlara uygulayıcı birimler (executive agencies) denmektedir. Raporda, kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik ve verimlilik artışı için yeniden yapılanmanın tek başına yeterli olamayacağı ayrıca yöneticilerin de sonuçlardan kişisel olarak sorumlu tutulmaları gerektiği ifade edilmektedir. Bu nedenle, üst yöneticilere (chief executive) uygulayıcı birimlerin yönetiminde şahsi sorumluluk yüklenmiştir. Bu

---

<sup>307</sup> Schick, A. (1998), “Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand Reforms”, *The World Bank Research Observer*, 13(1), 123-131.

<sup>308</sup> Özen, S. (2008), *Birleşik Krallık’ta Kamu Yönetimi Reformları*, British Council Türkiye, Ankara, 28-28.

<sup>309</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 36.

<sup>310</sup> Özen, S., *a.g.e*, 28

sistemde, bakan hizmet sunumu için gereken kaynakları sağlamakta, performans hedeflerini belirlemede ancak yönetsel sorumluluk üst yönetici tarafından üstlenilmektedir. Yönetici, kendisine sağlanan kaynaklarla arzu edilen sonuçları elde etmek amacıyla geniş yetkilerle donatılmıştır. Anlatılanlar çerçevesinde, yapılan çalışmalar neticesinde meydana gelen gelişmeler şu şekilde sıralanabilir:<sup>311</sup>

- Amaç, hedef ve sorumluluklar açık bir şekilde tespit edilmekte ve bunların genel çerçevesi yayımlanmak suretiyle kamuoyuna açıklanmaktadır,

- Bakanlar sunulan hizmetlerin kalitesini, mali hedefleri ve etkinliğe ilişkin hedefleri de içeren ana performans kriterlerini tespit etmekte ve parlamentoya sunmaktadır.

- Uygulama dönemi sonunda elde edilen sonuçlar yıllık performans raporları aracılığıyla açıklanmaktadır. Raporlar aracılığıyla saydamlık amacına da katkıda bulunmaktadır.

- Üst düzey yönetim açısından, geleneksel kariyer ilkesinin yerine yöneticilerin sözleşmeye dayanarak belirli bir dönem için atanması benimsenmiştir. Yöneticiler bir yandan sonuçlardan sorumlu tutulurken öte yandan kaynak kullanımında geniş yetkilerle donatılmışlardır.

- Politika oluşturma ve hizmet arzına ilişkin fonksiyonlar ayrılmıştır.

- Maliyet bilinci oluşturulmuş ve maliyetlerin azaltılmasına yoğunlaşmıştır.

- Süreçten ziyade sonuçlara odaklanılmıştır.

Raporda, 10 yıllık bir süre zarfında bütün kamu kurumlarının %75'inin Sonraki Adımlar Kuruluşları olarak yapılandırılmaları planlanmıştır. Bu kapsamda, 1997 yılı itibarıyla 360.000 personeliyle 136 kurum yeniden yapılandırılmıştır. İlk on yıllık hedefe, dokuzuncu yılın sonunda %76 oranıyla ulaşılmıştır. Kuruluşlar kapasite ve sektörlerine göre farklılık arz etmekle birlikte, bu kuruluşların hepsi kamu kesiminde hizmet sunumu alanında görevlidir. Bu kurumların her birinin net bir şekilde tanımlanmış amaç, hedef ve sorumlulukları ile performanslarına ilişkin temel

---

<sup>311</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 37-38.

göstergeler bulunmaktadır. Bu kurumlar, kamu yönetiminin genel işleyişini değiştirmiş, hizmetlerin beklentilere yanıt veren bir biçimde sunulmasına katkı yapmıştır. Sonraki Adımlar Girişimi, 1990'lı yılların sonlarında önemi artan stratejik yönetim ve performans yönetimi gibi çağdaş yaklaşımlar için elverişli bir ortam hazırlamıştır.<sup>312</sup>

1997 seçimlerinde seçimi İşçi Partisinin kazanması politik alanda bir değişimi de beraberinde getirmiştir. Yeni iktidar, bütçeyle ilgili konuları da içine alan geniş ölçekli bir reform hareketini başlatmıştır. 1997 sonrası dönemdeki hedefler, hizmet sunumunun geliştirilmesi, hükümet tarafından somut ve ölçülebilir hedefler belirlenmesi ve bunların izlenmesi, başka bir deyişle performansa ve sonuçlar üzerinde durulması ve kamu yönetiminde stratejik bakış açısının ağırlık kazanmasıdır.<sup>313</sup>

İngiltere de hazine ile bakanlıklar arasında yapılan ve kamu harcama programlarının hedefleri konusunda ölçülebilir hedefler belirleyen “Kamu Hizmet Sözleşmeleri” aracılığıyla performans üzerine odaklanılmıştır.<sup>314</sup> 1998 yılında, kaynak tahsisi yapılan her harcama detaylı bir biçimde değerlendirilmiştir. Bu suretle, kaynak tahsis edilen programlardan elde edilen hizmetlerin kalitesi incelenmiş ve bu inceleme sonunda alınan kararlara her kamu idaresi için düzenlenen Kamu Hizmet Sözleşmelerinde yer verilmiştir.<sup>315</sup>

Kamu Hizmet Sözleşmeleri, bakanlıklarla Hazinenin üzerinde anlaştığı milli hedefleri ve söz konusu hedeflerden sorumlu tutulan kamu idarelerini gösteren belgelerdir. Bu sözleşmeler, hükümetin öncelikleri çerçevesinde belirlenen ölçülebilir hedefleri içermektedir. Sözleşmelerde en üstte yer alan bir amacın altında üst düzey hedeflere yer verilmektedir. Performansın ölçülmesine yarayan Kamu Hizmetleri Sözleşmesi hedefleri de bu üst düzey hedeflerin altında bulunmaktadır. Bu sözleşmelerde ayrıca hizmet sunumundan sorumlu olan bakanın hesap verme sorumluluğuna ilişkin detaylarda bulunmaktadır.<sup>316</sup>

---

<sup>312</sup> Özen, S., *a.g.e*, 30.

<sup>313</sup> Özen, S., *a.g.e*, 65.

<sup>314</sup> OECD (2007), *Performance Budgeting in OECD Countries*, Paris, 25.

<sup>315</sup> Nangır, E. (2007), “OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları”, Ed.Aktan, C.C., *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 303.

<sup>316</sup> Nangır, *a.g.m*, 305.

Kamu Hizmet Sözleşmeleri, kabinenin yasama organı ve vatandaşlara hesap verebilmesi açısından esaslı değişiklikler içermektedir. Bu sözleşmeler, kamu hizmetlerinin yararlanıcılarına karşı hizmet sunumundan sorumlu olan bakanların taahhütlerini düzenlemektedir. Uygulama dönemi sonunda yapılan değerlendirmelerde; bakanlıklar açısından hukuki bir müeyyide mevcut değildir ancak hedeflere ulaşma konusunda başarılı olan yönetsel birimlere ilave kaynak sağlanması veya hizmeti sunan kurumların etkin işlemediğinin belirlenmesi halinde bu kurumların kapatılması seçeneği de değerlendirmeye alınmaktadır.<sup>317</sup> 2000 yılında yapılan yeni bir gözden geçirmeyle “Hizmet Sunum Sözleşmeleri”, Kamu Hizmet Sözleşmelerine yardımcı bir araç olarak geliştirilmiştir. “Kamu Hizmetleri Sözleşmesi” ve “Hizmet Sunum Sözleşmesi” İngiliz performans esaslı bütçeleme sisteminin ana öğeleridir.<sup>318</sup> Kamu Hizmet Sözleşmeleri stratejik öncelikleri belirlerken Hizmet Sunum Sözleşmesi, yönetsel birimlerle ile Hazine arasında yönetsel birimin sorumlu tutulduğu amaç ve sonuçların nasıl eyleme dönüştürüleceğini düzenleyen bir dokümandır.<sup>319</sup>

Kamu Hizmet Sözleşmelerinde 1998-2007 yılları arasında önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerden en önemlisi sözleşmelerdeki hedeflere ilişkin rakamın zamanla düşmesidir. 1998’de belirlenen ulusal hedef sayısı 600 iken bu sayı 2000, 2002, 2004 ve 2007 yıllarında sırasıyla, 160, 130, 110 ve 30 olmuştur. Rakamlardaki bu düşüşün 3 ana nedeni bulunmaktadır. İlk sebep, çok fazla konuya öncelik tanınmasının belli konulara odaklanmayı engellemesi sebebiyle, gerçek manada öncelik taşıdığına inanılan konulara odaklanılmasıdır. İkinci sebep, zaman içerisinde Kamu Hizmet Sözleşmelerinde girdi odaklı yaklaşımın terk edilerek sonuç odaklı hedeflerin benimsenmesidir. Üçüncü ve son neden de birden fazla kamu kurumunu ilgilendiren hedeflerin konsolide edilmesidir. Konsolide edilen hedefler, aynı hedeflere ulaşmaya çalışan kamu kurumlarının ortak çalışmalar yapmasını teşvik etmiş ve birlikte çalışma kültürüne katkı yapmıştır.<sup>320</sup>

1997-2008 döneminde yapılan reformlar konusunda ilginç bir husus, hükümetin önceliklerinin, başka bir ifadeyle reform çalışmalarında ön plana

---

<sup>317</sup> Özen, S., *a.g.e*, 65.

<sup>318</sup> Kartalçı, *a.g.t*, 133.

<sup>319</sup> Özen, S., *a.g.e*, 33.

<sup>320</sup> Özen, S., *a.g.e*, 38.

çıkan hususların değişmesidir. Bu dönem öncesi hükümetler, rekabetçi piyasa ve işletmecilik yaklaşımına vurgu yaparken bu dönemde kamu personeli, kamu hizmeti, yerleşme ve koordinasyon gibi kavramlar ön plana çıkmıştır. 1997-2008 dönemi reformlarının asıl hedefi, kamu hizmetlerinin sunumunda kaliteyi artırmak ve bu hizmetlerin seviyesini hizmetin yararlanıcılarının beklentileriyle örtüştürmektir.<sup>321</sup> İngiliz deneyimi detaylı bir şekilde incelendiğinde, başarılı bir programın temel öğelerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.<sup>322</sup>

- Siyasi kararlılık,
- Açık ve anlaşılır ana ilkeler,
- Hızlı ve kararlı bir uygulama,
- Üst düzeyde başarılı bir proje yönetimi,
- Daha önceki girişimler neticesinde ortaya çıkan yardımcı altyapı.

Anglo-sakson denetim sisteminin geçerli olduğu İngiltere’de idari denetimler daha çok yönetsel birimlerin kendi bünyesinde görevli olan iç denetçiler aracılığıyla yapılmaktadır.<sup>323</sup> Dış denetim kurumu olan Sayıştay (National Audit Office) ise hükümet birimlerinin ve belirli kamu örgütlerinin hesaplarını incelemek ve bu konudaki raporlarını parlamentoya teslim etmekle yükümlüdür.<sup>324</sup>

Sayıştay tarafından parlamentoya sunulan raporlar, muhalefetten bir üyenin başkanlığını yaptığı ve bir ihtisas komisyonu olan Kamu Hesapları Komitesinde ele alınır. İngiltere’de Sayıştay temel dış denetim kurumu olmakla birlikte, mahalli idarelerin ve sağlık kuruluşlarının denetimini Parlamento adına Denetim Komisyonu (Audit Commission) yapmaktadır.<sup>325</sup>

---

<sup>321</sup> Özen, S., *a.g.e.*, 32.

<sup>322</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 45.

<sup>323</sup> Kartalçı, *a.g.t.*, 133.

<sup>324</sup> SIGMA (2001), *Financial Management and Control of Public Agencies*, SIGMA PAPERS: No:32, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/NISPAce/UNPAN006809.pdf> (Erişim: 27/06/ 2008)

<sup>325</sup> Köse, H.Ö. (2007), *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, 2. Baskı, Sayıştay 145. Yıldönümü Yayınları, Ankara, 153-154.

İngiltere’de Maliye Bakanlığı içerisindeki iç denetim birimi, diğer bakanlıklardaki iç kontrol sistemlerinin, mali kontrolü etkin bir biçimde sağlayacak şekilde çalışmasını sağlamakla yükümlüdür.<sup>326</sup>

İngiliz Parlamentosu, kamu harcamalarının kontrolünde merkezi bir role sahiptir. Parlamento, Sayıştayın da desteğiyle kamu mali yönetimini yakın bir biçimde izlemektedir. İngiltere Hazinesi ise parlamentoya sunulacak harcama planlarının koordinasyonu ve harcamaların kontrolüyle yükümlü kılınmıştır. Hazine, kamu harcamalarına onay verme yetkisi bulunan bir kurumdur ve bu yetkisini harcamacı birimlerin kontrol edilmesi gayesiyle geliştirilen bir sistem aracılığıyla kullanmaktadır. Öte yandan, İngiltere’de bakanlıklar, kendileri sorumlulukları altında bulunan kaynakların kullanımı ile ilgili olarak hesap vermekten sorumludurlar.<sup>327</sup>

### 1.3. İrlanda’da Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi

İrlanda’da, 1994 yılında, hükümetin ekonomik ve sosyal alanda daha etkin faaliyet göstermesini sağlamak amacıyla Stratejik Yönetim Girişimi başlatılmıştır. Girişimin temel amaçları, kamu hizmetlerinde bürokrasiyi azaltmak, müşteri odaklı bir yaklaşımla kamu hizmetlerinin sunumunun iyileştirilmesi, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılması ve kurumlar arası koordinasyonun güçlendirilmesidir.<sup>328</sup> Stratejik Yönetim Girişimindeki temel amaçlardan birisi, kamu yönetiminin çalışmasını ve karar alma süreçlerini daha saydam ve açık bir yapıya kavuşturmadır. Bu reformlara duyulan ihtiyacın sebebi, 1990’ların başlarında ortaya çıkan ve kamunun işleyişine duyulan güveni azaltan olumsuzluklardır. Bu olumsuzlukların bir kısmı 1990’ların ortalarında derinleşmiş ve reform ihtiyacı belirginleşmiştir. Kamunun işleyişinde saydamlık ve hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının geliştirilmesine duyulan ihtiyaca paralel olarak kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluğunun artırılması ihtiyacı da ortaya çıkmıştır.<sup>329</sup>

---

<sup>326</sup> Pratley, a.g.m, 5

<sup>327</sup> Günerdem, D.E. (2004), “AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi (İngiltere Örneği)”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 18, 30.

<sup>328</sup> Humphreys, P. ve Worth-Butler, M., “Key Human Resource Management Issues in the Irish Public Service”, *Committee for Public Management Research Discussion Paper 10*, [www.cpmr.gov.ie/publications/discussion-papers/key-human-resource-management-issues-in-the-irish-public-service.pdf/](http://www.cpmr.gov.ie/publications/discussion-papers/key-human-resource-management-issues-in-the-irish-public-service.pdf/) (Erişim: 31/12/2008)

<sup>329</sup> PA Consulting Group, *Evaluation of the Progress of the Strategic Management Initiative / Delivering Better Government Modernisation Programme*,

Stratejik Yönetim Girişimi İrlanda tarihindeki en başarılı reform hareketi olarak belirtilmektedir. Hareketin odağında girdilerden ziyade çıktılara ve sonuçlara yönelimli bir kamu idaresinin oluşturulması yer almaktadır.<sup>330</sup> İrlanda’da bu çerçevede hesap verme sorumluluğu sistemine katkı yapan bazı mevzuat değişiklikleri yapılmıştır. 1997 yılında yürürlüğe giren Kamu İdaresi Yönetim Yasası ile gündeme gelen temel konulardan birisi bakanlarla kamu görevlileri arasındaki hesap verme sorumluluğu ilişkisidir. Yasanın, 1924 tarihli Bakanlar ve Genel Sekreterler Kanunundaki hesap verme sorumluluğuyla ilgili düzenlemelerin eksikliğinden kaynaklanan bir gelişme olduğu söylenebilir.<sup>331</sup>

Kamu İdaresi Yönetim Yasası, yönetsel birimlerde yetkinin ve hesap verme sorumluluğunun dağılımıyla ilgili resmi çerçeveyi belirleyerek, İrlanda kamu yönetimindeki hesap verme sorumluluğu mekanizmasının işleyişini belirlemektedir. Yasa, kamu görevlilerinin rol ve görevlerinde açıklık sağlamayı hedeflemektedir.<sup>332</sup> Yasadaki ana amaç, İrlanda kamu idaresini, yetkinin dağılımını ve hesap verme sorumluluğunu netleştirmek suretiyle, daha şeffaf ve etkin bir yapıya kavuşturmadır.<sup>333</sup> Yasa uyarınca, yönetsel birimler tarafından gerçekleştirilmesi planlanan ana amaç, çıktı ve stratejileri içeren strateji bildirimleri her üç yılda bir veya yeni bir bakan atandığında altı aylık süre zarfında yayımlanmak durumundadır. Kamu görevlilerinin yönetimi konusunda bakanlık üst yöneticilerine yetki verilmektedir. Yasa uyarınca, bakanlar kendilerine bağlı kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerinden dolayı parlamento karşısında sorumludur. Başka bir deyişle, bakanlar kendi görev sahalarına giren faaliyetlere ilgili siyasi hesap vermekle yükümlüdürler.<sup>334</sup>

Kamu İdaresi Yönetim Yasasına göre; bakanlık üst yöneticileri (genel sekreterler), bakan tarafından belirlenen politika çerçevesinde, bakanlığın yönetimi ve strateji bildiriminin hazırlanmasından ve diğer bakanlık personelinin sorumluluklarının düzenlenmesinden dolayı hesap vermekle

---

[http://www.taoiseach.gov.ie/attached\\_files/Pdf%20files/PAReportOnEvaluationOfS MI.pdf](http://www.taoiseach.gov.ie/attached_files/Pdf%20files/PAReportOnEvaluationOfS MI.pdf) (Erişim: 1/02/2009, 39)

<sup>330</sup> OECD (2003), *Economic Surveys Ireland*, OECD Vol.2003/9, 57-58.

<sup>331</sup> PA Consulting Group, *a.g.e.*, 41.

<sup>332</sup> Boyle, R. (2001), “Governance and Accountability in the Irish Civil Service” çev. Sacit Yörüker, “İrlanda Kamu İdaresinde Yönetişim ve Hesap Verme Sorumluluğu”, *Sayıştay Dergisi*, 40, 4.

<sup>333</sup> OECD, *Economic Surveys Ireland*, 58.

<sup>334</sup> Yörüker, *a.g.m.*, 6.



yükümlüdürler. Genel sekreterlerin belirtilen konulardan dolayı sorumluluğu ilgili bakana karşıdır.<sup>335</sup> Yasada, sonuçları ve çıktıları planlama görevi bakanlara verilmişken bu çıktılarının üretimi sürecinde kurumların yönetimi genel sekreterlere bırakılmıştır.<sup>336</sup> Genel sekreter yönettiği bakanlığın genel işlerinin idaresi ve bakanın belirlediği çıktılarını elde edilmesiyle ilgili oldukça kapsamlı yetkilere sahiptir. Söz konusu yasa politika yapımı (sonuçlar) ve politika uygulanması (çıktılar) ilişkileri arasında ayrımla ilgili düzenlemeleri ihtiva etmektedir. Yasa esas olarak, bakanların yetkisinde ve hesap verme sorumluluğunda bir azalmaya yol açmaksızın, üst düzey yöneticilerin eylemleri ve kararlarından dolayı hesap verme sorumluluğunu güçlendirmeyi amaçlamaktadır.<sup>337</sup> Genel sekreterlerle bakan arasında, genel sekreterlerin görev alanına giren ödemelerin uygunluğu vb. konularda görüş ayrılığı çıktığında, genel sekreter kendi görüşünü bakana yazılı olarak sunmalı ve Maliye Bakanlığıyla istişare yapılmasını tavsiye etmelidir. Bakan buna rağmen görüşünde yazılı olarak ısrar ederse genel sekreter maliye bakanlığına bilgi vermek şartıyla bakanın talimatına uymalı ancak ilgili belgeleri Sayıştaya göndermelidir.<sup>338</sup>

Söz konusu yasa, bakanlık ve kurumların, stratejik bildirimleri konusunda başarılı ilerlemelerle ilgili olarak paydaşların bilgilendirilmesini sağlayacak yıllık ilerleme raporları yayınlamalarını öngörmektedir. Bu raporlar planlanan ve gerçekleşen performansın karşılaştırılmasına yardımcı olduğundan hesap verme mekanizması açısından faydalı enstrümanlardır.<sup>339</sup>

Kamu İdaresi Yönetim Yasası Stratejik Yönetim Girişiminde öngörülen amaçlara ulaşılmasında kritik bir rol oynamıştır. Bu yasa, politik ve idari düzeyde Stratejik Yönetim Girişimine bir destek mahiyeti taşıdığından sembolik bir öneme de sahiptir.<sup>340</sup>

İrlanda'da, Sayıştay ve Soruşturma Komisyonları parlamento adına denetim yapar. Bu kapsamda Sayıştay, kamu gelir ve giderlerini bir hesap mahkemesi olarak incelerken Soruşturma Komisyonları ise yolsuzluk

---

<sup>335</sup> Yörüker, *a.g.m.* 12.

<sup>336</sup> OECD, *Economic Surveys Ireland*, 58.

<sup>337</sup> PA Consulting Group, *a.g.e.* 41.

<sup>338</sup> Government of Ireland; *Public Financial Procedures*, <http://www.finance.gov.ie/documents/publications/guidelines/pfpdec2008.pdf> (Erişim: 1/02/2008)

<sup>339</sup> PA Consulting Group, *a.g.e.* 43.

<sup>340</sup> PA Consulting Group, *a.g.e.* 40.

denetimi yapan yüksek mahkeme statüsündedir.<sup>341</sup> Diğer taraftan Kamu Hesapları Komisyonu da denetim alanında önemli bir rol oynamaktadır. Komisyonun 12 üyesi vardır. Komisyon yasama dönemi boyunca görev yapmaktadır. Bu üyeler arasında hükümetten hiçbir üye yoktur. Komisyon başkanı muhalefet üyesi olup, Sayıştay başkanı komisyonun bütün toplantılarına şahit olarak katılmaktadır. Komisyon kararları alınırken ilgili kurumun üst yöneticisi ve maliye bakanlığından bir temsilci de hazır bulunmaktadır. Diğer taraftan komisyon sadece incelenen yıla değil daha önceki yıllara ait hesaplara ilişkin değerlendirme de yapabilmektedir. Ancak, komisyon hükümet politikalarının ya da hükümet politikalarının amaçlarının yerindeliğini değerlendirme konusunda yetki sahibi değildir.<sup>342</sup>

İrlanda İç Denetim Enstitüsüne göre iç denetim; organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla tasarlanmış, bağımsız ve nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumlara risk yönetimi, kontrol ve yönetişime ilişkin süreçleri değerlendirme ve geliştirme konusunda yardımcı olan sistematik bir yaklaşımdır. Bu yönüyle iç denetim faaliyeti özellikle üst yöneticiler\* (accounting officer) açısından temel bir fonksiyona sahiptir.<sup>343</sup>

İrlanda'da kamu kurumları için denetimle ilgili genel kurallar rehberi Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır. Kurumlar iç denetim birimlerini bu rehberle göre oluşturmak zorundadırlar. Bu bağlamda, Maliye Bakanlığı denetim sisteminin oluşturulması ve etkili bir şekilde çalıştırılmasından sorumludur. Ayrıca Maliye Bakanlığı, iç denetçi tarafından belirlenen yönetimdeki hatalı veya eksik uygulamaların yöneticiye bildirilmesini ve gerekli tedbirlerin alınmasını sağlayacak sistemi kurmak zorundadır.<sup>344</sup>

Diğer taraftan, 1997 tarihli Bilgi Edinme Yasasının da kamu yönetiminin işleyişi üzerinde çok önemli olumlu etkileri olmuştur. Hemen

---

<sup>341</sup> Kartalçı, *a.g.t.*, 133.

<sup>342</sup> Government of Ireland, *a.g.e.*

\* “Accounting Officer” hesap verme sorumluluğu sisteminde önemli rolü olan bir görevlidir. Genel olarak, kamu idarelerinin en üst yöneticisi olan bu kişi bakana karşı hesap vermekle yükümlüdür. Bu kişiler bakanlık genel sekreteri iseler maliye bakanınca, CEO ya da yönetim kurulu başkanı gibi pozisyonlarda iseler ilgili kurumu kuran yasal düzenlemede yer alan hükümlere uygun bir şekilde atanmaktadırlar. (Government of Ireland, *a.g.e.*)

<sup>343</sup> Government of Ireland, *a.g.e.*

<sup>344</sup> Balta, Z. (2006), “İç Denetçilik Mesleği”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:31, 56.

hemen tüm kurumlarda, bu yasayla öngörülen mekanizmalara uygun düzenlemeler yapılmış ve yasayla öngörülen görevleri yürütmek üzere personel atanmıştır. Yasanın kamu yönetiminin ve yöneticilerinin hesap verme sorumluluğuna katkı yaptığı konusunda genel bir kanaat vardır. Yasa sayesinde, birçok bilgi ayrıca bir başvuruya gerek kalmaksızın kamuoyunun bilgisine sunulmaktadır. Kurumların web sayfalarında düzenli olarak yayınlanan strateji bildirimleri bu konuya örnek gösterilebilir.<sup>345</sup>

Yapılan mevzuat düzenlemeleri neticesinde, hükümetin ve İrlanda kamu yönetiminin işleyişi geçmişte olduğundan çok daha fazla açık ve saydam bir yapıya kavuşmuştur. Özellikle Kamu İdaresi Yönetim Yasasıyla getirilen mekanizmalar sayesinde kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluğu daha önce görülmemiş biçimde artmıştır. Yapılan düzenlemelerle, yeni ve inovatif yönetsel yaklaşımlara uygulama alanı açılmıştır.<sup>346</sup>

#### **1.4. Kanada’da Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi**

Kanada’da kamu harcama yönetimi reformuna ilişkin çalışmalar önemli ölçüde kamu programlarının gözden geçirilmesine dayalı olarak yapılmıştır. Bu çalışmalar 1980’li yılların ortasında başlamıştır. Reform çalışmalarına ilişkin çalışmalar diğer ülkelerdekine benzer sebeplerden kaynaklanmıştır. Kanada’da 1984’teki mali kriz nedeniyle oluşan güven açığı reform çalışmalarının başlamasında oldukça etkili olmuştur.<sup>347</sup>

Kanada, 1994 Program Gözden Geçirmesiyle sonuç odaklı yönetim anlayışını yerleştirme çabalarını artırmıştır. Program Gözden Geçirmesi; federal devletin kaynaklarının en yüksek öncelikli ihtiyaçlara ve federal devletin vatandaşlara hizmet sunumunda en iyi konumda olduğu alanlara yönlendirilmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu gözden geçirmeden sonra kamu kurum ve kuruluşları, “Ana Sonuç Taahhütleri” adı verilen orta ve uzun dönemde elde etmeyi amaçladıkları sonuçları planlamaya ve raporlamaya başlamışlardır. Bütün kurum ve kuruluşlar kendi Ana Sonuç Taahhütleri uyarınca planlama ve raporlama yapıp, bu bilgileri kamuoyu ve parlamentoya sunmaktadırlar. Kurum ve kuruluşlar, uygulama dönemi sonunda kendi çalışma alanlarıyla ilgili olarak, girdiler, çıktılar ve ana sonuç

---

<sup>345</sup> PA Consulting Group, *a.g.e*, 40.

<sup>346</sup> PA Consulting Group, *a.g.e*, 44.

<sup>347</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 65.

taahhütleri arasındaki bağı göstermek durumundadırlar. Planlama ve performansa ilişkin raporlar parlamentonun ilgili komisyonlarına gönderilmektedir. Bu suretle parlamenterler söz konusu raporları değerlendirme ve önerilerde bulunma imkânına sahip olmaktadır. Bunun dışında, söz konusu raporlar Hazinesinin internet sitesinde yayınlanmaktadır.<sup>348</sup>

Kanada’da hesap verme sorumluluk yapısı, Mali Sorumluluk Yasasıyla belirlenmiştir. Mali Sorumluluk Yasası genel mali yönetimin ve hesap verme sorumluluğu sisteminin yasal çerçevesini oluşturmaktadır. Söz konusu yasa bakanların ve üst yöneticilerin yönettikleri teşkilatlarla ilgili görev ve yetkilerini düzenlemektedir. Bu görev ve yetkiler üst yöneticilere kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili gerekli prosedürleri oluşturma ve kayıtları tutma zorunluluğunu da getirmektedir. Bu prosedürler ve kayıtlar kamu kaynaklarının tahsis edildiği hizmetin yapıldığını ya da malın alındığını açık bir biçimde göstermelidir.<sup>349</sup>

Kanada’da parlamento, hesap verme sorumluluğu açısından önemli bir rol üstlenmektedir. Bakanlar parlamentoya karşı bireysel ve kolektif olarak hesap vermekle sorumludur. Hesap verme sorumluluğunun diğer türleri bakanların hesap verme sorumluluğunun türevi şeklindedir. Parlamento yürütme yetkisini icra etmemesine rağmen, hükümetin politika ve eylemlerini izlemek ve hükümeti bu politika ve eylemlerden sorumlu tutmak suretiyle hesap verme mekanizmasının garantörü durumundadır. Parlamentonun bu süreçte, ilgili yasaların onaylanması ya da kamu hesaplarının onaylanması gibi kullanabileceği birçok araç söz konusudur.<sup>350</sup> Bakanların sorumlulukları altındaki teşkilatlarıyla ilgili yürüttükleri süreçler aşağıdaki şekilde özetlenebilir.<sup>351</sup>

- Bakanlıkla ilgili politik ve idari öncelikleri belirlemek,
- Kamuya sunulacak raporları onaylamak,

---

<sup>348</sup> Kristensen, J.K., Walter, S.G. ve Bühler, B. (2002). “Outcome Focused Management and Budgeting”, *OECD Journal of Budgeting*, Vol:1, No:4, 19-20. Farklı bir çeviri için bkz. Kartalçı, a.g.t, 87.

<sup>349</sup> Treasury Board of Canada (2005). *Review of Responsibilities and Accountabilities of Minister and Senior Officials*, Catalogue No. BT22-100/2005, 10.

<sup>350</sup> Treasury Board of Canada, a.g.m, 4.

<sup>351</sup> Treasury Board of Canada, a.g.m, 22.

- Bakanlığıyla diğer hükümet kuruluşları arasındaki ilişkileri takip etmek,

- Kanada Hazine Kurulu ile ilgili belgeleri değerlendirmek ve imzalamak.

Kamu görevlilerinin kendi kuruluşlarının faaliyetlerinden dolayı sorumluluğu parlamentoya değil kendi bakanlarına karşıdır. Bu kişiler görevleri dolayısıyla parlamentoya karşı açıklama yapmak durumunda kalsa da, resmi olarak kendi bakanlarına karşı sorumludurlar.<sup>352</sup> Kanada hükümeti, kamu kaynaklarının yönetiminde sonuç odaklı bir yaklaşım benimsemekte ve kamu görevlilerini hesap verme sorumluluğu konusunda teşvik etmektedir.<sup>353</sup>

Kanada hesap verme sorumluluğu sisteminde, Hazine Kurulu özellikle yönetsel hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde özel bir öneme sahiptir. Kurul, bakanların parlamentoya karşı olan siyasi hesap verme sorumluluğuyla değil; bakan yardımcılarının bakanlık teşkilatlarının yönetimiyle ilgili idari hesap verme sorumluluğuyla ilgilenir. Mali Sorumluluk Yasasına göre Hazine Kurulu idari yönetimle ilgili her konuda, mali yönetim ve harcama planlarında, insan kaynakları yönetimi ve kurumsal programlar ile kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili her noktada söz sahibidir. Hazine Kurulu kendi görevlerinden dolayı başbakana ve hükümete karşı sorumludur. Hazine Kurulu üyeleri hükümet tarafından atanmakta ve kurulda kararlar kolektif bir biçimde alınmaktadır. Hazine Kurulunun başkanı, diğer bütün bakanlar gibi, yetkilerinden dolayı parlamentoya karşı hesap verme yükümlülüğü altındadır. Hazine kurulu, tıpkı kabine gibi, kollektif bir karar alma yapısına sahiptir ve kollektif sorumluluk ilkesine göre çalışır. Hazine Kurulu görevlerini aşağıda belirtilen genel yetkilerine dayanarak yerine getirmektedir.<sup>354</sup>

- Yetki devri ve kullanımını düzenleyen yönetim politikalarını onaylamak ve insan kaynakları ve mali kaynak yönetimiyle ilgili yönetim standartlarını oluşturmak,

- Kaynakları tahminlerle orantılı olarak tahsis etmek,

---

<sup>352</sup> Kanada Sayıştay ve Hazine Sekreteryası, *a.g.m.*, 2.

<sup>353</sup> Yörüker, *a.g.m.*, 15.

<sup>354</sup> Treasury Board of Canada, *a.g.m.*, 28-30.

- Kurumları kaynak kullanımını konusunda hesap verebilir kılmak,
- Kurumların performanslarını izlemek ve değerlendirmek,
- Kamu hizmetine eleman alımında temel aktör olmak.

Belirtilen çerçeve içerisinde Hazine Kurulu ve sekreteryası, politikalara uygunluğu izlemek ve kontrol sistemlerini geliştirmekle görevlidir. Kurul ayrıca, hesap verme sorumluluğu, hukukilik ve etik değerlerle ilgili beklentilerin açık bir şekilde belirlenmesinden sorumludur. Kurul bu işlevleri yerine getirirken program değerlendirmeleri, spesifik kurum incelemeleri, eylem planları, idari faaliyet raporları, Sayıştay raporları ve kurum yöneticileriyle yapılan görüşmelerin de içine dahil olduğu birçok araç kullanır.<sup>355</sup>

Hazine Kurulu tarafından 2003'te açıklanan Yönetmelik Hesap Verebilirlik Çerçevesi, hesap verme sorumluluğu sistemini güçlendirmek için tasarlanmıştır. Söz konusu çerçeve kamu yöneticilerine yönetsel yenilikler için kapsayıcı ve entegre bir model sunmaktadır. Çerçeve üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm, birbiriyle bağlantılı ve kamu yönetiminde belirleyici etkiye sahip olduğu ifade edilen 10 adet beklentiyi içermektedir. İkinci bölüm Hazine Kurulu'nun kurumların performanslarını ölçmesini sağlayacak temel göstergeleri belirtmekte, üçüncü bölüm ise her kuruma uyarlanabilecek ve yönetim performansının kısa dönemde artırılmasını sağlayacak tedbirleri ihtiva etmektedir.<sup>356</sup>

Kanada hesap verme sorumluluğu sisteminde, hesap verme sorumluluğunun etkili bir biçimde hayata geçirilmesi için faaliyet sonuçlarının raporlanması zorunlu tutulmuş ve vatandaşların bu faaliyetlerle ilgili daha çok ve daha etkin değerlendirme yapabilmelerine ilişkin mekanizmaların oluşumu desteklenmiştir.<sup>357</sup>

Kanada Sayıştay, federal yönetimin faaliyetlerini denetleyerek, parlamento mensuplarına hükümet faaliyetlerinin değerlendirilebilmesi ve kamu parasının hesabının sorulabilmesi için tarafsız bilgi sağlar. Sayıştay, üç ayrı nitelikte denetim yapmaktadır. Bu denetimlerin ilki, kamu kuruluşlarının mali hesaplarının incelenmesini içeren denetimdir ve onay

---

<sup>355</sup> Treasury Board of Canada, *a.g.m.*, 30-31.

<sup>356</sup> Treasury Board of Canada, *a.g.m.*, 31.

<sup>357</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 72.

(tasdik) denetimi adıyla bilinir. Denetim sürecinde, kamu kuruluşlarının mali tablolarının doğruluğu araştırılır. İkinci denetim türünde, kamu kuruluşlarının, kaynakları parlamento tarafından belirlenen amaçlara uygun olarak kullanıp kullanmadığı incelenir. Bu denetime uygunluk denetimi de denilmektedir. Son denetim türünde de, kamu faaliyetlerinin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yapıp yapılmadığı araştırılır. Bu denetim türüne, paranın değeri denetimi (Value for Money) ya da bilinen adıyla performans denetimi de denir. Sayıştay tarafından hazırlanan raporlar Avam Kamarası Kamu Hesapları Daimi Komitesine sunulur. Komite, kamu kaynaklarının etkinlik, iktisadilik ve verimlilik amaçları ilkeleri çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığını denetler.<sup>358</sup>

### **1.5. İsveç'te Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi**

İsveç'te 1990'lı yılların başlarından itibaren ortaya çıkan durgunluk ve bütçe açıklarını azaltma ihtiyacı, önceliklerin değişmesine yol açmıştır. Bu kapsamda, yapılan kamu reformlarının çıkış noktası sonuçlara göre yönetim yaklaşımı olmuştur. Reform çalışmalarında temel amaç, hükümete ve parlamentoya, önceliklerin belirlenmesi ve kamu faaliyetlerinin değerlendirilmesi için gereken enformasyonun sağlanmasıdır. Bir başka önemli amaç, kamu hizmetlerinin kalite ve esnekliğini toplumun değişen ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde geliştirmektir. Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için geleneksel hesap verme mekanizmalarının sonuç odaklı olarak yenilenmesi gerekmiştir.<sup>359</sup>

Esneklik ve performans reformlar açısından belirleyici kavramlar olmuştur. 1993 yılında tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir. Bu sistem 1980'li yılların sonundan başlayıp 1990'lı yıllarda uygulamaya konulan birçok yönetim reformundan sadece birisidir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi performansın izlenebilmesine yardımcı bir araç olarak kullanılmıştır. İsveç'te kamu kaynaklarının kullanımında önemli esneklikler sağlanmıştır. Esneklik bir kamu kurumunun ücretler, seyahatler, taşınmazlar gibi unsurlara kendisinin karar verebilmesi anlamına gelmektedir. Örneğin, bir kamu kurumu ihtiyaç duyduğu bir binayı devletin sahip olduğu bir kuruluş yerine piyasadaki herhangi bir şirketten kiralayabilecektir. Öte yandan, yapılan düzenlemelerle kurumların bütçelerindeki kullanılmamış

---

<sup>358</sup> Köse, *a.g.e.*, 178-179.

<sup>359</sup> OECD PUMA (1997), *In Search Of Results Performance Management Practices*, Paris, 89.

ödenekleri takip eden yıllarda kullanmalarına imkân tanınmış ve takip eden yılın ödeneklerinin bir bölümünün cari yılda kullanılabilmesine olanak sağlanmıştır. Performansın ölçülmesinde kaynaklardan çok sonuçlara odaklanılmıştır. Bu nedenle, faaliyetlerin sonuçları bu faaliyetleri yapmak için kullanılan kaynaklardan daha önemli hale gelmiştir. Faaliyetlerin raporlanması için 1993 yılından itibaren tüm kamu kurumlarına mali ve performans raporları sunma zorunluluğu getirilmiştir.<sup>360</sup>

İsveç performans esaslı bütçeleme sistemi ele alındığında, sistemin temelini performans ölçümünün oluşturduğu görülmektedir. Bununla birlikte performans ölçümü uygulamada çok sınırlı düzeyde yapılabilmektedir. Performans sözleşmesi sistemin resmi bir ögesi olmamasına karşın, kurumlar mali yönetim standartları çerçevesinde değerlendirilmeye tabi tutulmakta ve gruplandırılmaktadır. Bu uygulamalar hesap verme sorumluluğunu ve şeffaflığı güçlendirmektedir. İsveç'teki performans esaslı bütçeleme sisteminin diğer bütçe sistemlerine göre farklı bir boyutu kurumların performanslarına göre derecelendirilmesidir.<sup>361</sup>

Performans esaslı bütçeleme sisteminde, bakanlıkların, kendilerine bağlı kurumlardan bekledikleri sonuçları belirlemeleri, kurumların da bu sonuçlara ilişkin yıllık bazda raporlamada bulunmaları gerekmektedir. Bu uygulama, kurumlar açısından oldukça tatmin edici sonuçlar vermiştir. Bakanlıklar sonuçları, parlamentonun bütçe yasasını onaylamasından sonra kurumlara yolladıkları talimatnamelerle belirlemektedirler. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan rehberler uyarınca bu talimatnamelerin içeriği şu hususları içermelidir:<sup>362</sup>

- Kurum faaliyetlerinin hükümetçe belirlenen genel sonuçlara hangi şekilde katkı yaptığının değerlendirilmesi,
- Amaç ve hedeflerin işlemsel düzeyde tanımlanması,
- Kurumun elde edilen sonuçlara ilişkin nasıl bir raporlama yapacağı,

---

<sup>360</sup> Lundqvist, K. (2001), *Accrual Accounting in Swedish Central Government*, Stockholm, Ekonomiprint, 2001, 6.

<sup>361</sup> Tüğen, K., Egeli, H. ve Özen, A. (2007), "Gelişmiş Ülkelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Reform Arayışları ve Bütçe Uygulamaları", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 44(509), 43.

<sup>362</sup> Karabacak, S. (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsveç Örneği*, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Finansman Dairesi Yayını, 24.



- Kurumdan beklenen görevlerin spesifik olarak belirlenmesi.

Yıllık raporlar, kurumların faaliyet sonuçlarının raporlanmasına ilişkin temel mekanizmalardır. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan rehberde göre, kurumlar yapılan faaliyetlere ilişkin hesapları tutmak ve performanslarını beklenen sonuçlara göre değerlendirmek zorundadırlar. Performansa ilişkin bilgiler geçmiş üç mali yılı kapsamına almalı ve mukayese yapmaya elverişli olmalıdır.<sup>363</sup>

Yıllık raporların yapısı incelendiğinde birtakım ortak özelliklerin bulunduğu görülmektedir. Buna göre ilgili yönetici kurumun yıllık faaliyetlerini açıklar ve karşılaşılan problemleri belirtir. Daha sonra her bir faaliyetin ayrıntılı analizine geçilir. Bu detaylı analizleri takiben kurumun mali tablolarına yer verilir. Yıllık raporlar hazırlanırken karşılaşılan problemlerden birisi, kurumların faaliyetlerine ilişkin aşırı ve gereksiz bilgi sunmaları ya da çok az bilgi sunmalarıdır. Ancak yıllık raporların kalitesi gün geçtikçe yükselmektedir. Bu raporlar, Ulusal Denetim Ofisince denetime tabi tutulduğundan, raporların inandırıcılığı da gitgide artmaktadır.<sup>364</sup>

Daha önce ifade edildiği üzere, kurumlar, bütün giderlerini tek bir bütçe ödeneginden karşılamaktadır. Yöneticiler, kendi kurumlarının kaynakları üzerinde oldukça geniş yetkilere sahiptirler.<sup>365</sup> Bu uygulamanın hedefi, üst yöneticilere faaliyetlerin yürütülmesinde olabildiğince esneklik tanımak ve onları faaliyet sonuçlarından dolayı sorumlu tutmaktır.<sup>366</sup>

İsveç'te kamu kesimi ile özel sektör aynı iş kanununa tabidir. Kamu görevlileri ilgili kurum tarafından istihdam edilmekte ve diğer kamu kurumlarına geçme şansları bulunmamaktadır. Her bir kurum personel sayısını ve bu personele ne kadar ücret ödemesi yapacağını kendisi belirlemektedir. Terfî ve atamalar da kurumun yetkisi altındadır.<sup>367</sup>

İsveç'te performans esaslı bütçelemenin önemli bir ögesi olan performans ölçümü, bütçe kararları verilirken göz önüne alınmakta, bütçe ödenekleriyle performans ilişkilendirilmektedir. Her bir bakan kendi bütçesi

---

<sup>363</sup> Karabacak, *a.g.e.*,25.

<sup>364</sup> Karabacak, *a.g.e.*,25,26.

<sup>365</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 88.

<sup>366</sup> Karabacak, *a.g.e.*,22.

<sup>367</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 88.

üzerinde geniş yetkilerle donatılmıştır. Bakanlar, bütçeyi kullanırken öncelikleri dikkate almakta ve önceliği yüksek faaliyetlerin bütçe içerisindeki payını yükseltebilmektedirler.<sup>368</sup>

Parlamento Denetçileri ve Ulusal Denetim Ofisi (Sayıştay), İsveç'te denetimle görevli kurumlardır. Parlamento Denetçileri, hükümetin tüm faaliyetlerini ve devletin almış olduğu kararlarla faaliyetlerine etki yaptığı tüm şirketleri denetleyebilirler. Söz konusu denetçilerin ağırlıklı olarak yaptıkları denetim performans denetimidir. Denetçiler tarafından hazırlanan denetim raporları parlamentoya sunulmaktadır. Hükümete bağlı olarak çalışan Ulusal Denetim Ofisi ise tüm devlet kurumlarının faaliyetlerini denetleyebilmektedir. Kurumların denetimi, kurumlar tarafından faaliyetlere ilişkin olarak alınan kararları ve yapılan harcamaları içermektedir. Başka bir deyişle, hazırlanan denetim raporları hem mali hem de performans denetimine ilişkin konuları kapsamaktadır. Ulusal Denetim Ofisi hükümete bağlı kurumlar arasında yer almakla birlikte, hem denetim konularının seçiminde hem de raporların hazırlanmasında yeterli bir bağımsızlığa sahiptir.<sup>369</sup> İsveç, sosyal refah programlarını oldukça kapsamlı bir biçimde uygulamaktadır. Bu sebeple, kamu kesimi harcamaları/GSMH oranı %65 civarındadır. Ülkede, çalışan nüfusun 1/3'ü kamu kesimi personelidir. Kamu sektörünün bu kadar büyük olduğu bir ekonomide Ulusal Denetim Ofisinin performans denetimleri çok önemli bir fonksiyon görmektedir. Ulusal Denetim Ofisinin performans denetimi alanında tecrübesi ve gelişmiş uygulamaları oldukça fazladır.<sup>370</sup>

## **2. Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun İncelenmesi**

Hesap verme sorumluluğu sistemi açısından Türkiye'yi ele alan bu başlık altındaki açıklamalarda, hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesini gerektiren sebepler, hesap verme sorumluluğunu geliştirmeye yönelik çalışmalar, Türk kamu harcama yönetiminde hesap verme sorumluluğu sistemi ve hesap verme sorumluluğu sistemini destekleyici yapısal ve kurumsal araçlar ele alınacaktır.

---

<sup>368</sup> Tüğen, Egeli ve Özen, *a.g.m*, 43

<sup>369</sup> Karabacak, *a.g.e.*, 48,49.

<sup>370</sup> Köse, *a.g.e.*, 163.

## 2.1. Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesini Gerektiren Sebepler

Ülkemizde kamu harcama yönetiminde reformu gerektiren sebepler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:<sup>371</sup>

- Bütçe kapsamının dar olması,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsayan tek bir mali yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulamamış olması,
- Fon, özel hesap, döner sermaye gibi uygulamalar nedeniyle bütçe dışı harcama alanlarının artması,
- Kalkınma planı ve programlar ile bütçeler arasındaki bağın kurulamaması,
- Kamu kaynaklarının kullanılmasında sadece mevzuata uygunluğun esas alınması,
- Sayıştay denetimi kapsamının daralması,
- Uluslararası standartlar çerçevesinde bir iç denetim sisteminin oluşturulamaması,
- Bütçe kod yapısı ve muhasebe sisteminin yetersizliği,
- Harcama sürecinde katı ön kontrollerin bulunması,
- Harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin iyi kurulamamış olması,
- Bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatifin tanınmamış olması,
- Bütçe uygulamalarında yıl içi ödenek eklemeleriyle mali disiplinin bozulması,
- Çağdaş kamu mali yönetim anlayışında hakim olan; stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, hesap verebilirlik, mali saydamlık ilkelerinin sistemde yer almaması.

Bütçe sisteminde yukarıda sayılan problemlerin bulunması beraberinde bütçesel sonuçlarda başarısızlığı getirmiştir. Bütçe kapsamının

---

<sup>371</sup> Küçük, Ş., “Kamu Yönetiminde Performans Açığı”, [http://www.alomaliye.com/2007/saban\\_kucuk\\_kamu\\_perf.htm](http://www.alomaliye.com/2007/saban_kucuk_kamu_perf.htm) (Erişim: 14/11/2011)

darlığı ve bütçe dışı harcama alanlarının kontrol altına alınamaması mali disiplini bozmuştur. Planlama-bütçeleme bağının kurulmaması kaynakların önceliklere uygun biçimde tahsisini engellemiştir. Katı harcama kontrolleri ve kurumlara esneklik sağlanmaması da kaynak yönetiminde etkinlik sağlanmasına engel olmuştur. Bütçesel sonuçların başarısızlığı ve bu başarısızlığın nedenleri aşağıdaki başlıklarda daha yakından incelenecektir.

### **2.1.1. Mali Disiplinsizliğe Bağlı Makroekonomik İstikrarsızlık**

Türkiye’de 1970’li yılların başından itibaren ekonomik yapının hızlı bir şekilde bozulduğu, ekonomik istikrarı sağlamak amacıyla yapılan birçok girişimin de siyasi belirsizliklerle birleşerek akamete uğradığı görülmüştür. Türkiye’de mali disiplinin sağlanamaması ve gerekli yapısal değişimlerin gerçekleştirilememesi, düşük oranlı büyüme ve makroekonomik istikrarsızlığın önemli sebepleri arasında gösterilmiştir.<sup>372</sup>

Türkiye, 1990’lı yıllardan 2000’li yılların başlarına kadar, dinamik nüfusundan stratejik konumuna varıncaya dek birçok avantaja sahip olmasına rağmen yüksek büyüme oranlarına ulaşamamıştır. Makroekonomik istikrarsızlıklar büyüme oranlarının potansiyelin altında kalmasına katkı yapmıştır. Türkiye, 2000’li yılların başına dek, kronik yüksek enflasyon ve iş hayatındaki keskin dalgalanmaların karakterize ettiği makroekonomik istikrarsızlıklarla mücadele etmek durumunda kalmıştır. 2001 yılında ekonomi %9’un üzerinde küçülmüştür. Mali dengesizlik, başka bir ifadeyle toplam mali disiplinin sağlanamaması makroekonomik istikrarsızlığın en temel sebebini oluşturmuştur. Sürdürülebilir olmayan mali politika Türk lirası üzerinde sürekli bir baskıya yol açmış, enflasyon yükselmiş ve mali istikrar bozulmuştur. Mali dengesizlik ve makroekonomik istikrarsızlık arasındaki bu bağlantı, makroekonomik istikrarın yapısal reformlarla desteklenmiş mali disipline bağlı olduğunu göstermiştir.<sup>373</sup> Türkiye, mali disiplinsizliğin makroekonomik istikrarsızlığa yol açabileceğinin en yakın örneğini 2001 yılında yaşanan krizde tecrübe etmiştir.<sup>374</sup> 1991-2002 döneminde bütçe dengeleri ciddi ölçüde bozulmuştur. 1991 yılında %5,3

---

<sup>372</sup> Kesik, “Bütçe Sistemi ve Mali Disiplin”.

<sup>373</sup> World Bank (2003), *Turkey Country Economic Memorandum, Towards Macroeconomic Stability and Sustained Growth*, (In Three Volumes) Vol.I: Summary Report, Report No:26301-TU, July 28, i. Farklı bir çeviri için bkz. Demirbaş, *a.g.t.*, 164.

<sup>374</sup> Bocutoğlu, Ekinci, *a.g.m.*, 81

olan bütçe açığı 2002 yılı itibarıyla %14,6 olmuş, kamu kesimi borçlanma gereği de %15 civarında gerçekleşmiştir. Söz konusu açıklar nedeniyle mali disiplin sağlanamamıştır.<sup>375</sup>

Makroekonomik istikrarsızlık 1980'li ve 1990'lı yıllarda Türkiye ekonomisinin adeta temel karakteristik özelliği olmuştur. 1980'li yıllarda ortalama enflasyon oranı %44 civarında iken bu oran 1990'lı yıllarda %76'ya yükselmiştir. Türkiye'de çeşitli yıllarda yürürlüğe konulan enflasyonla mücadele programlarının (1990, 1992, 1994, 1995 ve 1998) tamamı başarısız olmuştur. Dünya Bankası ve IMF birçok kez makroekonomik istikrarsızlığın esas kaynağının mali istikrarsızlık olduğu tespitinde bulunmuşlardır. Tarımsal destekler, kamu teşebbüslerine yapılan yardımlar, sosyal güvenlik açıkları ve bankacılık sektörüne ilişkin teminatlar mali genişlemenin temel sebeplerini oluşturmuştur.<sup>376</sup>

Türk ekonomisi, 1990'lı yıllar boyunca istikrarsızlıklar yaşamıştır. Bunda hükümetlerin çok sık bir şekilde değişmesinin de rolü olmuştur.\* Kamu açıkları ekonomik istikrarı bozan en önemli faktördür. Bu açıklar, enerji, bankacılık, sosyal güvenlik, kamu teşebbüsleri ve tarım sektöründeki yapısal problemlerden kaynaklanmıştır.<sup>377</sup> Türkiye'deki makroekonomik istikrarsızlıkların ve ekonominin özellikle dış kaynaklı şoklara karşı kırılganlığının, kamu açıklarına bağlı mali disiplinsizliklerden kaynaklandığı görüşü ağırlıktadır.<sup>378</sup>

---

<sup>375</sup> Dinçer, Ö. ve Yılmaz, C. (2003), *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim*, Başbakanlık, Ankara, 71.

<sup>376</sup> World Bank (2001), *Turkey: Public Expenditure and Institutional Review: Reforming Budgetary Institutions for Effective Government*, Poverty Reduction and Economic Management Unit, August 20, 1.

\* Türkiye'de 1990 sonrasında hiçbir seçim normal zamanında yapılamamıştır. 1991 yılından Adalet ve Kalkınma Partisinin iktidara geldiği 2002 yılına kadar 10 adet koalisyon hükümeti görev yapmıştır. Bkz. *Türkiye Cumhuriyeti Hükümetleri*, [http://www.tbmm.gov.tr/kutuphane/e\\_kaynaklar\\_kutuphane\\_hukümetler.html](http://www.tbmm.gov.tr/kutuphane/e_kaynaklar_kutuphane_hukümetler.html) (Erişim: 17/11/2011)

<sup>377</sup> World Bank (2006), *The World Bank in Turkey, 1993-2004*, Washington DC, 2.

<sup>378</sup> Atiyas, A. ve Sayın, Ş., "Budgetary Institutions in Turkey", <http://www.luc.edu/orgs/meea/volume2/Atiyas.htm> (Erişim: 7/06/2008)

### 2.1.2. Bütçe Kapsamının Darlığı ve Sayıştay Denetimi Dışındaki Alanlar

Toplam mali disiplinin sürdürülebilmesi açısından en önemli kurumsal düzenlemelerden birisi bütçenin, hükümetin tüm mali işlemlerini kapsayacak bir yapıya sahip olmasıdır. Kamu maliyesinin 1980 sonrası durumu incelendiğinde, kaynak tahsisinde kritik öneme sahip olan bütçenin, kamu gelir ve giderlerini tam olarak kapsamadığı, bütçe dışındaki harcama alanlarının önemli boyutlara ulaştığı, parlamentonun bütçe hakkının ihlal edildiği ve sonuçta mali disiplinin sağlanamadığı görülmektedir.<sup>379</sup>

Türkiye’de bütçenin kapsamı uzun yıllar son derece dar olarak kalmıştır. Fonların, döner sermayeli işletmelerin ve bağımsız kamu kuruluşlarının harcamalarının genel bütçe harcamalarına oranı %25’lere ulaşmıştır. Bazı döner sermaye harcamaları bakanlık bütçelerinden daha fazla bir büyüklüğe sahip olmuştur.<sup>380</sup> Orman Genel Müdürlüğü (OGM) bünyesinde faaliyet gösteren orman döner sermayesi işletmeleri bu duruma ilginç bir örnek oluşturmaktadır. 2000 Yılı Katma Bütçeli İdareler Bütçe Kanununa göre OGM’nin bütçe büyüklüğü söz konusu dönemin rakamlarına göre yaklaşık 68 trilyon TL iken OGM’ye bağlı döner sermayeli işletmelerin büyüklüğü ise 230 trilyon TL’dir. 2000 yılında döner sermayeli işletmelerin toplam satış hasılatı tutarı 11 Bakanlığın toplam ödeneklerini aşmıştır.<sup>381</sup>

Konsolide bütçenin 2003 yılı itibarıyla toplam kamu gelir ve giderlerinin sadece %60’lık bölümünü kapsadığı dikkate alındığında, bütçe kapsamının ne kadar dar olduğu daha iyi anlaşılmaktadır. İlgili dönemde kamu harcama yönetiminde rol alan kuruluşlar, hükümetin kamu harcamalarına ilişkin stratejik hedeflerine, son derece sınırlı bir derecede kanalize edilebilmiştir. Söz konusu dönemde hükümetler ve parlamento, kamu harcamalarının fonksiyonel bir şekilde dağıtımı konusunda değerlendirme yapmamıştır. Kamu harcamalarının fonksiyonlara göre dağıtımı uygulamasına genel yönetim bütçesinin tamamı açısından ancak

---

<sup>379</sup> *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 33.

<sup>380</sup> Atiyas, Sayın, *a.g.e.*, 21.

<sup>381</sup> *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 30, 34.

2006 yılında geçilebilmiştir.<sup>382</sup> Kamu harcamalarının, tahminen 2/5'inin konsolide bütçe dışında yapılması, deyim yerindeyse ikili bir bütçe uygulamasına yol açmıştır. Bu yapıda, bir taraftan, konsolide bütçe harcamaları, Meclis tarafından onaylanmakta, başlangıç ödenekleri ve kesin sonuçlar Resmi Gazete'de yayınlanmakta ve bu harcamalar Sayıştay denetimine tabi tutulmaktadır. Buna karşılık, konsolide bütçe dışındaki harcamalar da ilgili kurum ve kuruluşlar etkin olmakta ve parlamento ve kamuoyu denetimi devre dışı bırakılmaktadır. Konsolide bütçe dışında harcama yapılmasının temel sebebi olarak, konsolide bütçe kapsamında harcama yapılmasının oldukça katı usullere tabi olması gösterilmektedir. Bu sebeple, kurumlar hizmetlerini sunarken kaynakları daha rahat ve denetim dışı kullanabilecekleri yöntemleri seçmişlerdir.<sup>383</sup>

### **2.1.3. Bütçenin Sağlıksız Yapısı ve Kaynakların Öncelikli Alanlara Tahsis Edilememesi**

Türkiye'de kamu kaynaklarının önceliklere uygun olarak dağıtılamaması da önemli bir sorun alanı olmuştur. Bu kapsamda, bütçe kaynaklarının çok önemli bir kısmının borç faizi ödemelerine tahsis edilmiş olması önemli bir sebeptir. Vergi yerine borç almanın tercih edilmesi nedeniyle borç faizi ödemelerinin büyük kısmını oluşturduğu bütçe, son derece sağlıksız bir yapıya sahip olmuştur.<sup>384</sup> 1990'lı yılların sonunda bütçe giderlerinin önemli bir bölümü (yüzde 40-45) finansman maliyeti olan borç faizi ödemelerinden oluşmuştur.<sup>385</sup> Çoğunluğunu personel giderlerinin oluşturduğu cari giderlerin, faiz ödemelerinden sonra en büyük harcama alanını oluşturduğu ve yatırım harcamalarının da çok düşük seviyelerde seyrettiği dikkate alındığında, resmi daha iyi okumak mümkündür. Örneğin 2001 yılındaki toplam harcamaların %34,7'si cari harcamalara (%24,8'si personel, %9,9'u da savunma ve güvenlik harcamalarının da dahil olduğu

---

<sup>382</sup> Gönenç, R., Leibfritz, W. ve Erdal Yılmaz, E. (2005), *Reforming Turkey's Public Expenditure Management*, OECD Economics Department Working Papers No.418, Paris, <http://fiordiliji.sourceoecd.org/vl=3378593/cl=27/nw=1/rpsv/cgi-bin/wppdf?file=5lgsjhvj758s.pdf> (Erişim: 6/06/2008, 21,25)

<sup>383</sup> Kızıldaş, *IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler*, 128-121.

<sup>384</sup> Oyan, O. (1999), "Bütçelerin Değişen Yapısı", *Eğitim-Sen Eğitici Ve Yönetici Eğitimi Seminer Notları*, Ankara, 27.

<sup>385</sup> *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 56.

diğer cari harcamalar), %58,1'i transfer harcamalarına ve %7,2'si de yatırım harcamalarına tahsis edilmiştir.<sup>386</sup>

#### **2.1.4. Önceliklerin Harcamalara Yansıtılmasını Sağlayacak Çerçevenin Oluşturulamaması**

Kaynakların önceliklere uygun biçimde dağıtımındaki başarısızlığın sebepleri arasında, politika oluşturma, planlama ve bütçeleme arasında bulunması beklenen bağın kurulamamış olması da önemli bir yer tutmaktadır. Türk bütçe sisteminde orta vadeli planlamaya duyulan ihtiyaç yakın zamanlara kadar güncelliğini korumuştur.<sup>387</sup> Başarılı bir orta vadeli harcama sistemine ilişkin aşağıda sıralanan gereklilikler ülkemiz açısından sağlanamamıştır:<sup>388</sup>

- Siyasi kararlılık,
- İyi hazırlanmış makroekonomik politikalar,
- Bütçenin kapsamlı olması,
- Politik kararların bütçeye etkilerinin dikkate alınması,
- Harcama kontrolünde iyileştirme;
- Faaliyetlerin raporlanması ve mali saydamlık,
- Muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi,
- Politikacılara ve üst düzey yöneticilere yeterli bilgi akışı.

Öte yandan, ülkemizde makro düzeyde planlama aracı olarak kullanılan kalkınma planları, hedefleri belirleyen ama uyulmayan niyet mektupları hüviyetine bürünmüştür.<sup>389</sup> Bütçe sistemi karar vericilere ve kamuoyuna doğru ve güvenilir enformasyon sağlayabilecek yapıya kavuşturulamamıştır. Planlarla bu planların uygulama mekanizması olan bütçeler arasındaki bağ kurulamamıştır.

---

<sup>386</sup> Çarıkcı, E. (2000), “2001 yılı Devlet Bütçesi, Temel Hedefler ve Beklentiler”, *İşveren Dergisi*, [http://www.tisk.org.tr/isveren\\_sayfa.asp?yazi\\_id=203&id=12](http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=203&id=12) (Erişim: 9/06/2008)

<sup>387</sup> *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 110.

<sup>388</sup> Yılmaz, H.H., *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi*, 42-46.

<sup>389</sup> *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 5.



### **2.1.5. Karar Alıcıların Yeterli Enformasyona Sahip Olamaması**

Kaynak tahsisi ve kullanımı sürecinde politika belirleyici ve uygulayıcılarının sahip olduğu enformasyon düzeyi bütçesel sonuçları ciddi biçimde etkilemektedir. Kaynak tahsisinde ve kullanımında etkinlik için, programlar ve faaliyetler hakkında yeterli enformasyon bulunmalıdır.<sup>390</sup> Ülkemizde hükümet harcamacı kurumların sunduğu hizmetlerin maliyeti ve kurumların performansları hakkında yeterli bilgiyi elde edememiş ve kurumlar arasında mukayeseye elverişli bir hizmet maliyeti sistemi kurulamamıştır.<sup>391</sup>

### **2.1.6. Siyaset Bürokrasi İlişkisinin Uygun Zemine Oturtulamaması**

Ülkemizde siyaset ile bürokrasi arasındaki ilişki uygun bir zemine oturtulamamıştır. Bir yandan, politikacılar kamu yönetiminin gündelik işleyişine aşırı ölçüde müdahil olurken diğer taraftan bürokratik yöneticiler esasen politikacılar tarafından belirlenmesi gereken politika alanlarında siyasetten yeterli girdi almadan çalışmışlardır. Sonuç itibarıyla politika ile uygulama arasında koordinasyon sağlanamamıştır.<sup>392</sup>

### **2.1.7. Yöneticilerin Performansına İlişkin Değerlendirme Yapılamaması**

Bütçe sisteminde, kuruluşların performansına ilişkin yeterli veri oluşturulamamıştır. Bu sebeple, politika uygulayıcısı olan taraflar karar vericilere kıyasla enformasyon avantajı elde etmişler ve yönetsel sorumluluk mekanizmalarının oluşması mümkün olmamıştır.<sup>393</sup> Arzu edilen düzeyde bir bilgi setinin bulunmamasının bütçe sistemimizde yol açtığı problemler şu şekilde sıralanabilir.<sup>394</sup>

- İyi öngörülmüş bir bütçe programı hazırlanamamıştır.

---

<sup>390</sup> Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 9-10.

<sup>391</sup> *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 29.

<sup>392</sup> Dinçer, Yılmaz, *a.g.e.*, 78.

<sup>393</sup> Kızıldaş, *IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler*, 130.

<sup>394</sup> *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 47-48.

- Sektörlerin/kuruluşların faaliyet alanlarıyla ilgili gerçek harcama düzeyleri ve bu harcamaların bileşimleri tam olarak belirlenememiştir.

- Bütçe sistemi içerisinde harcamaların sistemli bir biçimde ölçülmesi ve değerlendirmesi mümkün olmamıştır.

- Bütçeler inandırıcılığını ve güvenilirliğini kaybetmiştir.

### **2.1.8. Sunulan Hizmetlerin Maliyetlerinin Belirlenememesi**

Bütçenin hazırlık sürecinde, kuruluşların sunduğu hizmetlerle bu hizmetlerin maliyetleri arasındaki ilişkileri ortaya koyan bir sistem geliştirilememiştir. Bütçe hazırlık dokümanlarında da kurumların kamu kaynaklarını hangi çıktıları elde etmek üzere kullanacaklarına ilişkin herhangi bir bilgi yer almamıştır. Harcamacı kuruluşlar bütçe hazırlık sürecinde, kuruluşun politikalarıyla harcamalarını ilişkilendiren bir yaklaşım ortaya koyamamışlardır. Ayrıca kuruluş düzeyinde harcama tavanları belirlenmemiştir.<sup>395</sup>

### **2.1.9. Bütçede Yer Alan Öğeler Arasındaki Entegrasyonun Yetersizliği**

Bütçenin hazırlık sürecinde, bütçenin öğeleri arasındaki entegrasyonun yetersizliği de kaynakların etkin bir biçimde tahsisini engelleyen bir diğer sorun olmuştur. Örneğin yatırım projelerinin gerektirdiği her türlü harcamanın yatırım bütçesi içerisine koyulamaması, kimi proje giderlerinin cari harcama olarak değerlendirilmesini gerektirmiştir. Ancak harcamacı kuruluşların cari ödenek taleplerini Maliye Bakanlığından geçirememeleri söz konusu ödenek taleplerini yatırım ödeneği talepleri arasına katılarak Devlet Planlama Teşkilatından (DPT)\* geçirmek istemelerine neden olmuştur. Diğer taraftan, çeşitli siyasi sebeplerle yatırım projelerinin maliyetinin olduğundan daha az gösterilmesi de kaynak tahsisinde etkinlik sağlanmasına engel olmuştur. Bir diğer

---

<sup>395</sup> *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 29.

\* Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı 3/6/2011 tarihli ve 641 sayılı KHK ile Kalkınma Bakanlığına dönüştürülmüştür.

eksiklik de DPT ve Maliye Bakanlığı arasındaki koordinasyonun zayıflığı olmuştur.<sup>396</sup>

### **2.1.10. Öngörülebilir Kaynak Akışının Bulunmaması**

Kurumların yönetsel esnekliklerinin artırılması için yıl içinde ödeneklerin kesilmemesi ve öngörülebilir bir kaynak akışının sağlanması önem arz etmektedir.<sup>397</sup> Türk bütçe sürecinde, kaynak akışlarının öngörülebilir bir şekilde gerçekleşmemesi de arzu edilen bütçesel sonuçların elde edilememesinde önemli bir rol oynamıştır. Bütçenin uygulaması safhasında hem mali mevzuatta hem de tasarruf genelgeleri gibi idari düzenlemelerde yapılan değişiklikler neticesinde, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımına engel olunmuştur.<sup>398</sup>

### **2.1.11. Yöneticilere Esneklik Tanınmaması**

Kaynak tahsisinde etkinliği zedeleyen bir başka sorun bütçe uygulama süreçlerinde, kuruluşlara yeterli yönetsel esneklik imkânının tanınmamış olmasıdır. Bütçe sistemimizde, en küçük detaylar dahi mevzuatla belirlenmiş ve kamu yöneticilerine inisiyatif imkânı bırakılmamıştır. Kurum yöneticileri, insan kaynakları ve mali konular üzerinde merkezi bütçe birimlerinin onayı olmaksızın tasarruf edebilme yetkisine sahip olamamışlardır. İşler yolunda gitmediğinde, bunun mevzuattaki düzenleme eksikliğinden ya da yetersizliğinden kaynaklandığı düşünülmüş ve her ayrıntı mevzuatla düzenlenmeye çalışılmıştır. Kamu yönetimindeki yönetim kültürüne ya da yönetime ilişkin süreçlere odaklanma yolu seçilmemiştir.<sup>399</sup>

Öte yandan, harcamacı kurumların yapacakları harcamalara ilişkin mevzuatın merkezîyetçi bir yaklaşımla düzenlenmesi, kuruluşların esnek bir yönetime sahip olmasına engel olmuştur.<sup>400</sup> Kuruluş bütçelerinin fayda-

---

<sup>396</sup> Gören, İ. (2000), “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim”, *Parlamento ve Sayıştay Denetimi*, ed. Tülay Arın, Necdet Kesmez, İhsan Gören,, TESEV Yayınları İstanbul, 107, 91-92.

<sup>397</sup> Özel, K. (2007), *İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi*, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 272.

<sup>398</sup> *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 66.

<sup>399</sup> Gören, a.g.m, 89.

<sup>400</sup> *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 109.

maliyet analizi ya da etki analizi gibi sistematik analizlere dayandırılmadan hazırlanması ve uygulanması ise hesap verme sorumluluğu uygulamalarının gelişmesine engel olmuştur. Türkiye'de hesap verme sorumluluğunun arzu edilen düzeyde gelişmemiş olması, bütçesel sonuçların arzu edilen düzeylere ulaşamamasının da en önemli sebepleri arasında yer almıştır.

## **2.2. Hesap Verme Sorumluluğunu Geliştirmeye Yönelik Çalışmalar**

### **2.2.1. Kamu Mali Yönetim Projesi Çerçevesinde Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Gelişmeler**

Türkiye'de, 1980'li yıllardan itibaren bütçenin genellik ve birlik ilkelerinin işlevini yitirmesi, bütçenin esnekliğini kaybetmesi ve kaynak kullanımında etkinlik sağlama aracı olarak kullanılamaması ve kaynak tahsisi ve kullanımına ilişkin usullerin ve düzenlemelerin karmaşıklaşması nedeniyle bütçeleme sürecinin tekrar ele alınması gerekmiştir. 1995 yılında Dünya Bankası öncülüğünde başlatılan Kamu Mali Yönetim Projesi ile belirtilen bütçesel sorunların giderilmesi amaçlanmıştır. Sistemde yapılması gereken düzenleme ve değişikliklerin içten gelen inisiyatiflerle uygulamaya konulamaması ve kurumsal taassupların aşılabilmesi sonucunda, bütçeleme sürecindeki problemler artmış ve bu problemlerin giderilmesi için uluslararası örgütlerden yardım istenmiştir.<sup>401</sup>

Kamu Mali Yönetim Projesinin başlatıldığı, 1994–1995 yıllarında Türkiye'nin karşı karşıya olduğu 2 temel ekonomik sorun, sürdürülebilir bir mali yapıya ulaşmak ve enflasyonu hızlı ve kalıcı bir biçimde düşürmektir. Söz konusu dönemde, harcama yönetimi ve kontrolü, karmaşık ve güncelliğini kaybetmiş bir bütçe sistemiyle çevrelenmişti. Bu sistemde, birçok harcama alanı bütçe dışında yer almakta, nakit yönetiminde ve kamu kesimi muhasebesinde sorunlar bulunmaktaydı. Kamu yönetimini karakterize eden temel özellik, personel harcamaları üzerindeki bilgi ve kontrol eksikliğinden kaynaklanan aşırı personel sayısıydı. Projede, vergilendirme, kamu harcamaları, gümrük idaresi, borç muhasebesi ve nakit yönetimi ve denetimin iyileştirilmesine ilişkin 5 temel konuda kurumsal ve

---

<sup>401</sup> *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 5.

sistemsel açıdan yardım sağlanması hedeflenmiştir. Projenin beş temel amacı aşağıda açıklanmaktadır:<sup>402</sup>

- Vergi İdaresinin Modernizasyonu: Bu kapsamda, vergi idaresinin örgütlenmesinin, sistemlerinin, düzenlemelerinin ve politika oluşturma kapasitesinin iyileştirilmesi hedeflenmiştir. Temel hedef, vergi tabanını vergi yükünün daha adil bir şekilde dağılımını sağlayacak şekilde genişletmek ve vergi gelirlerini arttırmaktır.

- Harcama ve İnsan Kaynakları Uygulamalarının Geliştirilmesi: Bu kapsamda, bütçenin bir mali politika aracı olarak kullanılabilirliğini artırmak, bütçe dışındaki kamu harcama alanlarını azaltmak ve kamu yönetimindeki personel ücreti ödemelerine ilişkin sistemleri geliştirmek hedeflenmiştir. Ayrıca, kamu kaynakları üzerinde etkinlik ve verimlilik denetimine sekte vuran, karmaşık ve güncelliğini kaybetmiş muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

- Gümrük İdaresinin Modernizasyonu: Bu kapsamda, gümrük idaresinin maliyetsiz ve verimsiz yapısından çıkarılarak, gelirleri toplama ve ilgili ulusal ve uluslararası mevzuatı uygulama kapasitesinin artırılması ile Gümrük Birliği'ne geçiş için gerekli organizasyonel dönüşümün gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir.

- Borç Muhasebesi ve Nakit Yönetiminin Geliştirilmesi: Kamu Mali Yönetim Projesine 1998 yılında eklenen bu bileşenin amacı, borç muhasebesine ilişkin düzenlemeleri ve uygulamaları geliştirmektir.

- Denetimin İyileştirilmesi: Kamu Mali Yönetim Projesine 1998 yılında eklenen bu bileşenin amacı da, Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin kalitesini artırmak ve Sayıştay'ı parlamentoya daha faydalı raporlar sunabilecek yapıya kavuşturmadır.

Söz konusu projenin, 2000'li yılların başından itibaren uygulamaya konulan reform çalışmalarının temelini oluşturduğu belirtilmektedir. Projenin içeriğinde, hesap verme sorumluluğuna ilişkin doğrudan bir atıf yapılmamış olmakla beraber, projeye getirilen yenilikler, hesap verme sorumluluğunu geliştirmeye yönelik uygulamalardır. Tahakkuk esaslı

---

<sup>402</sup> World Bank (2003), *Implementation Completion Report on a Loan in the Amount of Us \$62 Million to the Republic of Turkey for a Public Finance Management Project*, Report No:25572, Document of The World Bank, 2-5.

muhasebe sistemi ve analitik bütçe sınıflandırmasına (ABS) geçilmesine ilişkin düzenlemeler, kamu kesiminde saydamlığın artmasına katkıda bulunarak, hesap verme sorumluluğunu güçlendirmeyi hedeflemektedir.<sup>403</sup>

### **2.2.2. Kalkınma Planlarında Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Düzenlemeler**

Hesap verme mekanizmasının ülkemizde hayata geçirilmesi gerekliliğine, 2001–2005 yıllarını kapsayan Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında da yer verilmiştir. Planda, siyasi ve yönetsel yetki ve sorumlulukların, kamusal hizmetin üretilmesi sürecinde açık olarak tanımlanacağı ve bu tanım üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğunun geliştirileceği ifade edilmiştir. Ayrıca kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında temel ilkelerin, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk dolayısıyla da performansın artırılması; kamu kurum ve kuruluşlarında görev ve teşkilat yapıları arasında uyum sağlanması, yetki devri ve esneklikle beraber hesap verme sorumluluğunun ve yönetsel saydamlığın güçlendirilmesi olduğu belirtilmiştir.

2007-2013 dönemini kapsayan Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planında ise kamusal hizmet sunumunda, hesap verebilirlik ilkesinin esas olduğu belirtilerek, kamu harcamalarında etkinliği, şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırmayı amaçlayan 5018 sayılı Kanunun tüm unsurlarıyla hayata geçirileceği ifade edilmiştir. Dokuzuncu Kalkınma Planı döneminde kamu idarelerinde yönetim kalitesinin geliştirilmesi için yönetim kararlarının orta ve uzun vadeli bakış açısı ile şekillendirilmesi, sonuç odaklı yönetim anlayışının ve bütçeleme geliştirilmesi ve hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesini temin etmek üzere tüm kamu idarelerinin stratejik planlarını hazırlayıp uygulamaya koyması öngörülmüştür. Temel hedeflere dönük performansı ölçmenin ve hesap verebilirliğin zeminini oluşturacak güçlü bir izleme ve değerlendirme mekanizması kurulması kararlaştırılmıştır.

### **2.2.3. AB Adaylık Süreci Dokümanlarında Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Düzenlemeler**

Türkiye'nin, 1999 Helsinki Zirvesinde Avrupa Birliğine (AB) adaylık statüsü kazanması sonucu; AB-Türkiye ilişkileri çerçevesinde hazırlanan

---

<sup>403</sup> Cığerci, *a.g.t.*, 58-59.

belgelerde, Türkiye’de hesap verebilirlik sisteminin geliştirilmesine yönelik çeşitli tavsiye ve eleştirilere sıkça yer verilmiştir.

### **2.2.3.1. Katılım Ortaklığı Belgeleri ve İlerleme Raporlarında Hesap Verme Sorumluluğu**

AB Konseyi Kararı şeklinde yayınlanan katılım ortaklığı belgelerinde hesap verme sorumluluğu konusuna bakıldığında, söz konusu kavramın - daha önceki katılım ortaklığı belgelerinde de genel vurgular yapılmakla birlikte- esas olarak 2005 yılı Katılım Ortaklığı Belgesi çerçevesinde gündeme geldiği görülmektedir. Söz konusu belgede, hesap verebilirliğin tüm kamu kesimi için artırılmasına ilişkin gereklilikler ifade edilmekte ve kısa vadeli önceliklerin başında daha fazla etkinlik, hesap verebilirlik ve saydamlığın sağlanması amacıyla kamu yönetimi ve personel politikası reformlarının yürütülmesi konularının yer aldığı belirtilmektedir.

Hesap verme sorumluluğu konusu, ilerleme raporları kapsamında da gündeme gelmiştir. 1999 tarihli İlerleme Raporunda hesap verme sorumluluğuna ilişkin bir hususa yer verilmemiş ancak müteakip yıllarda hesap verme sorumluluğuna atıf yapılmış ve gerekli düzenlemelerin yapılması istenmiştir. 2000 yılı İlerleme Raporunda, mevcut kamu alımları sisteminin daha saydam hale getirilmesi ve bu konuda hesap verme sorumluluğunun artırılması istenmiştir. Ayrıca, Türk mali yönetim sisteminin genel olarak, mali saydamlık, kamuya hesap verme sorumluluğu, maliyet- etkinlik ve bağımsızlık ilkelerine olmadığı, denetim standartları ve prosedürleri üzerine genel bir yasanın bulunmadığı ve bu standartlar ve prosedürlerin dış denetim kurumu tarafından değerlendirilmesinin veya denetim raporlarının yayımlanmasının söz konusu olmadığı belirtilmiştir.

2001 yılı İlerleme Raporuna göre, Türk kamu mali kontrol sistemi, kavram ve uygulama açısından tutarlı değildir, bütünsel bir yasal çerçeveden yoksundur ve sağlam mali yönetim, saydamlık, kamusal hesap verme sorumluluğu ve performans yönetimi konularında uluslararası kabul gören ilkeleri düzenli olarak takip etmemektedir 2002 yılı İlerleme Raporunda, Türkiye’nin geleneksel kamu yönetimi ve kontrol yapıları ile AB’nin uyguladığı kriterler arasında önemli farkların bulunduğu ifade edilmektedir. Bu farklılığın nedenleri, yöneticilerin hesap verme sorumluluğunun olmaması, modern bir iç denetim sisteminin bulunmaması ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay arasındaki harcama öncesi kontrol işlevlerinin

çakışması olarak sayılmaktadır. İlerleme raporuna göre, Türk Hükümetinin, mali kontrol sistemine ilişkin reforma giderken AB standartlarına uyum sağlamak amacıyla bir dizi önemli asgari şartı göz önüne alması gerekmektedir. Kamu harcaması yapan birimlerin, tüm gelir, gider, aktif ve pasifleri tek bir ulusal bütçede birleştirilmelidir. Sayıştayın sorumluluk alanı, özerk kurumlar da dahil olmak üzere, tüm genel kamu harcamalarını içine alacak şekilde genişletilmelidir. Bütçenin tamamının yönetimi ve denetimine ilişkin tek bir yaklaşımın olması gereklidir. Bu tedbirin yanı sıra, tüm kamu harcamalarında yöneticilerin hesap verebilirliği de sağlanmalıdır.

2003 yılı İlerleme Raporunda yine yönetsel hesap verebilirliğin mevcut olmayışı eleştirilmiş, yönetsel hesap verebilirliğin getirilmesi gerekliliği tekrar edilmiştir. 2004 yılı İlerleme Raporunda Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun (KMYKK) kamu mali yönetimi sistemi içerisinde yer alan tüm aktörlerin sorumlulukları ve hesap verebilirliklerine ilişkin bir çerçeve oluşturduğu ve merkezi bir mali yönetim ve kontrol sisteminden adem-i merkezi bir sisteme doğru geçişi mümkün kıldığı belirtilmektedir. Rapora göre, Türkiye'nin kamu yönetimi ve kontrol yapıları ile AB ülkelerindeki yapılar arasında halen önemli farklılıklar bulunmaktadır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde, Türkiye'deki kamu mali yönetimi ve kontrol sistemleri, modern kamu mali yönetim kavramları ve AB uygulamalarına göre reformdan geçirilmiş olsa da, özellikle de bakanlıklar arasındaki koordinasyon başta olmak üzere uygulamadaki bazı zayıflıklar dikkat çekmektedir.

2005 yılı İlerleme Raporunda, hesap verme sorumluluğu konusuna yönelik özel bir değerlendirme yer almamıştır. Rapora göre, KMYKK müktesebatın ilkelerini takip etmektedir. Ancak, Kanun tam olarak yürürlükte olmadığı için halihazırdaki sistem ne Kanun ne de müktesebatla uyum içinde değildir. Aynı nedenle, yeni yasal çerçevenin uygulanması için idari kapasite de gelecekte değerlendirilebilecektir. Kanunun etkili bir şekilde uygulanmasının sağlanması için, tüm ilgili idari yapıların oluşturulması ve uygulama mevzuatının kanunlaşması sağlanmalıdır

2006 yılı ilerleme raporunda hesap verebilirliğe ilişkin doğrudan bir ifade yer almamakla birlikte, reformun ana unsurlarından biri olan iç denetimin halen işlevsel hale gelmediği, dış denetim konusunda son ilerleme raporundan sonra hiçbir ilerleme kaydedilemediği belirtilerek bu ihtiyaçları karşılamak ve AB müktesebatına uyum sağlayabilmek için Türkiye'nin



halen Meclis'in gündeminde bulunan Sayıştay Kanunu Tasarısını kabul etmek durumunda olduğu ifade edilmiştir.

2007 yılı ilerleme raporunda KMYKK'nin bütünüyle uygulanması ve bürokrasinin azaltılmasına yönelik kapsamlı bir strateji geliştirilmesine ihtiyaç bulunduğu, bu çerçevede saydamlığın artırılmasına ve hesap verilebilirliğinin güçlendirilmesine daha fazla önem verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

2008 yılı ilerleme raporunda bütçe ve mali kontrol alanındaki çalışmalarda mütevazı bir düzeyde ilerleme kaydedildiği belirtilerek, Maliye Bakanlığı bünyesinde bazı eşgüdüm ve kontrol birimleri tesis edilmesinin bütçeleme sürecinin hesap verebilirliği, etkinliği ve şeffaflığına katkı sağladığı vurgulanmıştır.

2009 yılı ilerleme raporuna göre, bütçeleme sürecinde hesap verebilirliği, verimliliği ve şeffaflığı geliştirmeye yönelik kilit unsurlar hâlâ eksiktir.

2010 yılı İlerleme raporunda, şeffaflığın, hesap verme sorumluluğunun ve katılımcı mekanizmaların, özellikle daha fazla kaynak ve sorumluluk aktarılan yerel yönetimlerde güçlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

### **2.2.3.2. Katılım Öncesi Ekonomik Programlarda ve Ulusal Planlarda Hesap Verme Sorumluluğu**

Türkiye tarafından hazırlanan Katılım Öncesi Ekonomik Programlara bakıldığında, hesap verebilirliğe yapılan vurgunun son yıllarda giderek arttığı görülmektedir. 2001 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında kamu harcama yönetiminde hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine dönük düzenlemelere yer verilmemiştir. 2002 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında, harcama sürecinde yetki, görev ve sorumlulukların yeniden belirlenmesi ve iç mali kontrolün etkinliğinin artırılması da hedeflenmiştir. Söz konusu program uyarınca, AB normlarına uyum temelinde, işlem akışkanlığını hızlandırma ve mali kontrolün bir yönetim aracı olarak etkinliğini artırma amacıyla, harcama öncesi mali kontrol yetkisi, harcama sürecini zaafa uğratmayacak ölçüde, harcamacı birimlere devredilecektir. Performans yönetimi ve hesap verme sorumluluğu ön plana çıkarılacaktır.

2003 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında, hesap verme sorumluluğuna birçok alanda atıf yapılmıştır. Avrupa Komisyonunun görüşleri de alınmak suretiyle hazırlanan KMYKK Tasarısının, kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu artırmayı amaçladığı ifade edilmiştir. Saydamlık, hesap verebilirlik ve performans denetimine destek sağlayacak tahakkuk esaslı bir muhasebe sistemine geçilmesi hedeflenmektedir. ABS sistemi ile devletin mali istatistiklerinin daha düzenli, güvenilir, analiz ve uluslararası karşılaştırmaların yapılmasına elverişli şekilde tutulmasının hedeflendiği, bu sistemin mali saydamlığın artırılmasına ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine yardımcı olacağı belirtilmiştir.

5018 sayılı KMYKK'nin yayınlanmasının ardından hazırlanan 2004 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında, ABS'nin, fonksiyonel sınıflandırmaya, uluslararası karşılaştırmaların yapılmasına, mali saydamlığın artırılmasına, hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine ve detaylı bir kurumsal kodlama ile program sorumlularının tespitine imkân verdiği ifade edilmiştir. Ayrıca, hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesinin 5018 sayılı Kanunun ana amaçlarından birisi olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan, yönetsel hesap verme sorumluluğunun bir gereği olarak kamuoyunu ve yasama organını yürütmenin faaliyet sonuçları konusunda bilgilendirme amacıyla, harcama yetkililerince faaliyet raporu, üst yöneticilerce idare faaliyet raporu, İçişleri Bakanlığınca mahalli idare faaliyetlerine ilişkin Değerlendirme Raporu ve Maliye Bakanlığınca Genel Faaliyet Raporu düzenlenmesi esası benimsenmiştir.

2005 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında, kamunun bazı alanlarda üretimden çekilerek düzenleyici ve denetleyici rolünün güçlendirilmesi, daha genel bir ifadeyle, daha küçük ama etkin, katılımcılığa önem veren, saydam ve hesap veren bir yapıya kavuşması gerektiği belirtilmiştir.

2006 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında, merkezi yönetim bütçesi ile birlikte, bütçenin kapsamı hem kurum ve kuruluş sayısı hem de gelir ve harcama detayları açısından genişlediği ve böylece TBMM'nin bütçe hakkı güçlendirildiği, ayrıca; kamuda şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin geliştirildiği ifade edilmiştir.

2008-2010 dönemini kapsayan 2007 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında kamu idarelerinde yönetim kalitesinin geliştirilmesi için amaç ve hedeflere dayalı, sonuç odaklı yönetim anlayışının ve bütçelemenin geliştirilmesi ve hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesini temin etmek üzere yerel ve merkezi tüm kamu idarelerinin stratejik plan hazırlamalarının öngörüldüğü belirtilmiştir.

2011-2013 dönemini kapsayan Katılım Öncesi Ekonomik Programında, orta vadede saydamlığın, hesap verebilirliğin ve etkinliğin artırılmasını sağlayacak idari ve hukuki düzenlemelere devam edilmesi konusundaki kararlılık vurgulanmıştır.

Ülkemizde hesap verme sorumluluğu konusuna ulusal programlarda da yer verilmiştir. 2001 yılında hazırlanan Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Programda, mevzuatı değiştirmeye yönelik alt yapı çalışmaları hızlandırılarak, mali sistemin işleyişinde mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu ön plana alan ve bürokrasiyi azaltan mevzuat değişikliklerin bir bütün halinde yaşama geçirilmeye çalışılacağı ifade edilmiştir. 2003 yılı Ulusal Programının Ekonomik Kriterler bölümünde Maliye Bakanlığınca hazırlanan KMYKK Tasarısının saydamlık ve hesap verebilirliği artırmayı amaçladığı ve muhasebe sisteminin, karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkin çalışmasını sağlayacak şekilde oluşturulacağı ifade edilmiştir. 2008 yılı ulusal programında ise Anayasa ve 5018 sayılı Kanuna uyum sağlanarak hesap verebilir ve saydam bir kamu mali yönetim sistemi oluşumuna dış denetimin katkısının sağlanması amacıyla Sayıştay Kanunu teklifinin yasalaştırılacağı belirtilmiştir.

### **2.2.3.3. Müzakere Sürecinde Hesap Verme Sorumluluğu**

Diğer taraftan müzakere sürecindeki Mali Kontrol faslında 18/05/2006 tarihinde Brüksel’de gerçekleştirilen toplantıda AB yetkililerince Kamu iç mali kontrolü ve dış denetimde temel prensibin yönetsel hesap verebilirlik olduğu ve bu alanlarda her hangi bir özel AB mevzuatı olmadığı ancak aday ülkelerin uluslararası standartları ve Avrupa Birliği en iyi uygulamalarını izlemek ve uygulamak için kendi kamu iç mali kontrol ve dış denetim sistemlerini geliştirmeleri gerektiği belirtilmiştir. AB’nin mali kontrol faslında esas olarak üzerinde durduğu konular euroya karşı sahteciliğin önlenmesi ve AB fonlarının (mali çıkarlarının) korunmasıdır.

## 2.3. Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi

### 2.3.1. Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Genel Çerçevesi

Kamu yönetiminin etkin bir yapıya kavuşturulması amacıyla yapılan reform çalışmalarının önemli ayaklarından birisini kamu harcama yönetiminin yeniden yapılandırılması oluşturmaktadır.<sup>404</sup> Bu çerçevede, kamu yönetimi reformlarının başarısının önemli ölçüde kamu harcama yönetimi alanındaki reform çalışmalarının başarısına bağlı olduğu söylenebilir.

Ülkemiz açısından kamu yönetimi reformunun harcama yönetimi reformu ayağını oluşturan, Kamu Mali Yönetimi Projesi ile başlayan ve uzun bir dönem devam eden çalışmaların bir ürünü olan 5018 sayılı KMYKK, bütçe sistemimize mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama, performans bütçeleme gibi birçok bütçesel yeniliği getirmiştir. Ayrıca kanun, iç denetim sistemine ilişkin düzenlemelere yer vermiş ve ilke olarak katı merkezi kontrollerin gevşetilmesini benimsemiştir. Bütçe kapsamının ve Sayıştayın denetim alanının genişletilmesi ve TBMM'ye sunulacak bütçe belgelerinin sayısının artırılması da kanunun getirdiği yeniliklerdendir.<sup>405</sup>

2003 yılının sonlarında onaylanan KMYKK ile kurulan yeni sistemin uygulamaya geçirilmesi 2006 yılının başında mümkün olmuştur. Yeni sistemde; kamu harcama yönetiminde rol alan aktörlerin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden tanımlanmış ve sorumlulukların aktörler arasında paylaşımı değiştirilmiştir. Ayrıca sistemde rol alan aktörlerin birbiriyle ilişkileri, sistem içindeki yerleri ve görevleri yeniden belirlenmiştir.<sup>406</sup>

Kanun incelendiğinde, hesap verebilirlik konusuna özel bir önem verildiği görülmektedir. Kanunun genel gerekçesinde “kanun tasarısıyla... sağlıklı bir hesap verme mekanizması...kurulması...öngörülmektedir”

---

<sup>404</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 58.

<sup>405</sup> Demirbaş, a.g.t, 201.

<sup>406</sup> Candan, E. (2006), “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, *Güncel Mevzuat Dergisi*, Sayı: 11, [http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/bakanveustuyont \\_ecandan.pdf](http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/bakanveustuyont_ecandan.pdf) (Erişim: 30/06/2008, 1)

denmek suretiyle hesap verme mekanizmasının oluşturulmasının Kanunun ana hedefleri arasında bulunduğu belirtilmektedir.

KMYKK ile Bakanlar ve üst yöneticiler genel olarak harcama sürecinin dışında bırakılmış, harcama yetkisi bütçeyle ödenek tahsis edilen birimlerin en üst yöneticisi olan harcama yetkililerine verilmiştir. Ayrıca mülga 1050 sayılı Kanundan farklı olarak harcamaların mevzuata aykırılığında kaynaklanan mali sorumluluğu da içerecek biçimde yeni bir sorumluluk türü olarak hesap verme sorumluluğu öngörülmüştür.<sup>407</sup>

### **2.3.2. Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Amaçları**

KMYKK ile öngörülen mali yönetim ve kontrol sisteminin dayandığı temel esasları, söz konusu kanunun amacını belirleyen birinci maddesindeki hükümden yola çıkarak tespit etmek mümkündür. Buna göre, kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.

Bu çerçevede kanunun getirdiği temel mekanizmalar arasında yer alan hesap verme sorumluluğu sisteminin amacının, başta hükümet olmak üzere, kamu kaynaklarının elde edilmesi, yönetimi ve kullanılmasında görevli olanların yürüttükleri faaliyetler nedeniyle hiyerarşik ve siyasi üstlerine, denetim ve değerlendirme yapmakla görevli kuruluşlara, parlamentoya ve kamuoyuna karşı sorumluluklarını etkili bir şekilde tesis etmek olduğu ifade edilebilir.

Hesap verme mekanizması ile kendilerine kamu gücü kullanma görev ve yetkisi verilenlerin bu yetkiyi kanuni sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını vermeleri, bu çerçevede kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasının sağlanması amaçlanmaktadır. Bu mekanizma ile kamu hizmetlerini yürütenlerin daha fazla sorumluluk hissetmeleri ve sonuç odaklı çalışmaları hedeflenmektedir.

---

<sup>407</sup> Candan, “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, 6.

### **2.3.3. Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Uygulanacağı Kamu İdareleri**

Hesap verme sorumluluğu sistemi genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri açısından geçerlidir. Yani bu mekanizma merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri (genel bütçeye dahil idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar), sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacaktır.

Merkezi Yönetim Bütçesi, KMYKK'ye ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvelerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur. KMYKK'ye ekli (I) sayılı Cetvelde genel bütçeli idareler, (II) sayılı Cetvelde özel bütçeli idareler, (III) sayılı Cetvelde ise düzenleyici ve denetleyici kurumlar yer almaktadır.

Genel bütçe; Devlet tüzel kişiliğine dahil olan kamu idarelerinin bütçesidir (Bakanlıklar, TBMM, Cumhurbaşkanlığı, yüksek yargı organları gibi). Özel bütçe; Bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve KMYKK'ye ekli (II) sayılı Cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. 5018 sayılı Kanunda düzenlenen özel bütçe 1050 sayılı Kanunda yer alan ve mahalli gelir ve giderleri kapsayan özel bütçeden farklı olarak KMYKK'ye ekli (II) sayılı Cetvelde yer alan (Üniversiteler, Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE), Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu, Türk Standartları Enstitüsü, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu vd) idarelerin bütçesidir.

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi; özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanmış ve KMYKK'ye ekli (III) sayılı Cetvelde yer alan (Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Kamu İhale Kurumu, vd) her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi; Sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve KMYKK'ye ekli (IV) sayılı Cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Mahalli idare bütçesi ise mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir.<sup>408</sup>

### **2.3.4 Hesap Verme Sorumluluğunun Boyutları**

#### **2.3.4.1. Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu**

Siyasi hesap verme sorumluluğu bulunan bakanların görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin çerçeve Anayasa ile düzenlenmiştir. Anayasaya göre, her bakan, Başbakana karşı sorumlu olup ayrıca kendi yetkisi içerisindeki işlerden ve emri altındakilerin eylem ve işlemlerinden de sorumludur. Öte yandan, bakanların görev, yetki ve sorumlulukları, 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun ile bakanlıkların kendi kuruluş ve teşkilat kanunlarında da gösterilmiştir. 3046 sayılı Kanun gereği bakanlar bakanlık kuruluşunun en üst amiridir ve bakanlık hizmetlerini mevzuata, hükümetin genel siyasetine, milli güvenlik siyasetine, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle ve bakanlığın faaliyet alanına giren konularda diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevli ve Başbakana karşı sorumludurlar.<sup>409</sup>

Bakanlara Anayasa, 3046 sayılı Kanun ve bakanlıkların teşkilat kanunlarındaki görev, yetki ve sorumlulukları yanında KMYKK ile de hesap verme sorumluluğu yüklenmiştir. KMYKK'de; 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 sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanına, mahalli idareler için İçişleri Bakanına aittir.

---

<sup>408</sup> 5018 sayılı Kanunun mahalli idarelere ilişkin tanımı Anayasa'mızın mahalli idare tanımından daha dar bir çerçeveye sahiptir. Anayasa köy tüzelkişiliklerini de mahalli idare olarak nitelerken 5018 sayılı Kanuna göre mahalli idareler yalnızca; belediye ve il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri ifade eder.

<sup>409</sup> Candan, E. (2006), "Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:121 [http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/ykmys\\_aktorler.pdf](http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/ykmys_aktorler.pdf) (Erişim: 3/06/2008, 5)

Ayrıca, bakanların, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı sorumlulukları öngörülmüştür. Bundan başka, bakanlar, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans planları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmekle de sorumlu tutulmuşlardır. KMYKK'ye göre, TBMM, hazırlanan faaliyet raporları ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetim sonuçları dikkate alınarak yapılan değerlendirmeler çerçevesinde kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere ilgili bakan ve üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının katılması zorunludur.

Mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'ndan farklı olarak yeni harcama sisteminde bakanlara harcama yetkisi verilmemiştir. Bu yetki, bütçeyle ödenek tahsis edilen birim yöneticilerine verilmiştir. Eski sistemde harcama yetkisi bakanlarda olmasına karşın, istisnai durumlar dışında bakanların sadece siyasi sorumlulukları bulunmaktaydı. Yani eski sistemde, bakanların mali sorumluluklarının bulunmaması ve sorumluluğun tahakkuk memuru ve saymanlar üzerinde kalması nedeniyle yetki ve sorumluluk konusunda adil olmayan bir yaklaşım söz konusuydu. KMYKK ile yeni mali yönetim ve kontrol sisteminde bakanların harcama yetkisi kaldırılmış ve bu yetki harcama yetkililerine verilmiştir.<sup>410</sup> Bu çerçevede, KMYKK ile bakanlar açısından görev-yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmuştur. Bakanların sorumluluğu harcamaların mevzuata aykırılığından kaynaklanan mali bir sorumluluk değildir. Harcama yetkisi olmayan bakanlar, kanunda yer alan sorumluluklarını, politika, amaç ve hedefleri belirleme, hizmetlerin yürütülmesinde uyulacak ilke ve esasları belirleme, üst yönetici ve harcama yetkililiği görevini üstlenenleri atama, ihtiyaç duyulduğunda görevden alma ve disiplin mekanizmalarını çalıştırma gibi araçlarla yerine getirecektir.<sup>411</sup>

Yukarıda belirtildiği üzere yeni sistemde bakanların mali sorumluluğu bulunmamasıyla birlikte, Sayıştay yargılaması sırasında bakanın sorumluluğu

---

<sup>410</sup> Candan, "Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları", 6

<sup>411</sup> Candan, "Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler", 3



ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi mümkün bulunmaktadır.<sup>412</sup>

### **2.3.4.2. İdari ve Mali Hesap Verme Sorumluluğu**

#### **2.3.4.2.1. Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu**

KMYKK'ye göre üst yönetici, bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst idareci, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanıdır. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici bakandır. Bakanlık üst yöneticisi olan müsteşar, 3046 sayılı Kanuna göre; bakanın emrinde ve onun yardımcısı olup bakanlık hizmetlerini bakan adına ve bakanının direktif ve emirleri yönünde, bakanlığın amaç ve politikalarına, kalkınma planlarına ve yıllık programlara, mevzuat hükümlerine uygun olarak düzenler ve yürütür. Bu amaçla bakanlık teftiş kurulu hariç bakanlık kuruluşlarına gereken emirleri verir ve bunların uygulanmasını gözetir ve sağlar. Müsteşar bu hizmetlerin yürütülmesinden bakana karşı sorumludur. Bu yönüyle müsteşarlara yüklenen sorumluluk bakana karşı bir idari sorumluluktur. Müsteşarlar dışında kalan diğer üst yöneticilerin idari sorumlulukları da kendi kurumlarının teşkilat ve kuruluşuna ilişkin mevzuatta belirlenmiştir. Örneğin üniversite rektörlerinin görev, yetki ve sorumlulukları 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununda, belediye başkanlarının ve il özel idaresinin başı olarak valilerin görev ve sorumlulukları ise belediye kanunu ve il özel idaresi kanununda düzenlenmiştir.<sup>413</sup>

KMYKK'de, müsteşar ve diğer üst yöneticilere teşkilat kanunları ve diğer kanunlardaki sorumluluklarına ek olarak, üst yönetici sıfatıyla hesap verme sorumluluğu yüklenmiştir. Kanuna göre, 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

---

<sup>412</sup> Sayıştay Genel Kurulunun 14/6/2007 tarihli ve 5189/1 sayılı 5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Kararı, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der6667m9.pdf> (Erişim: 2/06/2008)

<sup>413</sup> Candan, "Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler", 4

kontrol sisteminin isleyişinin gözetilmesi ve izlenmesi ile Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Ancak üst yöneticilerin kanunda belirtilen haller dışında harcama yapma yetkisi yoktur.

Üst yöneticiler, harcama sürecine dahil edilmemiş ve üst yöneticilere harcama yetkisi (kurumların yapısı gereği harcama yetkisinin üst yöneticilerce üstlenilmesi hali hariç) verilmemiştir. Harcama sürecinde üst yöneticinin süreci başlatma ve sona erdirme görev yetkisinin bulunmamasına rağmen<sup>414</sup>, sistemin arzu edilen şekilde işleyebilmesi, hedeflerin başarılabilmesi ve sitemden beklenen yararların elde edilebilmesi üst yöneticinin yeni sistem içindeki konum ve rolüyle yakından ilişkilidir.<sup>415</sup>

Sayıştaya göre, üst yöneticiler idarenin faaliyetlerinden harcama yetkililerinin ve diğer görevlilerin bilgilendirmeleri ve raporları ile bilgi sahibi olmaktadır. Bununla birlikte, üst yöneticilerin özel kanunlardan doğan sebeplerle Sayıştaya karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda sorumluluklarına hükmedilmeleri de gerekebilir. Bu husus, meselenin Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konudur. Dolayısıyla, Sayıştay, üst yöneticilerin, işlemlerin hukuka uygun olarak yürütülmesinden dolayı mali sorumluluklarının olduğu ya da olmadığı yönünde bir genelleme yapmaktadır.<sup>416</sup>

#### **2.3.4.2.2. Harcama Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu**

KMYKK'nin 3. maddesinde, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimler harcama birimi olarak tanımlanmıştır. Kanununun 31. maddesinde bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu ifade edilmiş, 32. maddesinde ise bütçeden harcama yapılabilmesi harcama yetkilisinin talimatına bağlanmıştır.

---

<sup>414</sup> Aksoy, M. (2006), "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Göre Kamu Kaynağının Elde Edilmesinde Görevli ve Yetkili Olanların Hesap Verme Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:164, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2006088309.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006088309.htm) (Erişim: 3/06/2008)

<sup>415</sup> Candan, "Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler", 5.

<sup>416</sup> Sayıştay Genel Kurulunun 14/6/2007 tarihli ve 5189/1 sayılı 5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Kararı.

Teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir. Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur.

Kanunda, 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 esasların Maliye Bakanlığınca belirlenmesi öngörülmüştür. Bu yetkiye istinaden, 5018 sayılı Kanuna ekli (III) sayılı Cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç, harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca yayımlanan 1 Seri No'lu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğle belirlenmiştir. Tebliğde harcama yetkilileri merkez ve merkez dışı birimler için ayrı ayrı cetvellerde gösterilmiştir.

Harcama yetkililiği görevi 1050 sayılı Kanun uygulamasındaki ita amirliğinin yerini almıştır. Ancak, 1050 sayılı Kanun merkez harcamalarında ita amirliği yetkisini bakanlara vermişken yeni sistemde bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir birimin en üst yöneticisine harcama yetkisi verilmiştir. Yeni sistemde bakan ve üst yöneticilerin harcama yetkisi bulunmamaktadır. 5018 sayılı Kanun harcama sürecinde yetkiyi bir makam veya kişide toplamamış, bu yetkiyi harcama birimlerinin yöneticilerine vermiştir.<sup>417</sup>

Kanunda harcama yetkililerinin; harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumlu oldukları belirtilmiştir. Kanuna göre bütçeden yapılacak harcamalarda süreç, harcama talimatı ile başlamakta ve ödeme emri belgesi uyarınca hak sahibine ödeme yapılması ile son bulmaktadır.

---

<sup>417</sup> Candan, “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, 10.

Sayıştaya göre, 5018 sayılı KMYKK'de, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörüldüğünden, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisi ön plana çıkmaktadır. Harcama yetkilileri idari açıdan üst yöneticilere; harcamaların hukuka uygunluğu açısından da yetkili kılınmış mercilere hesap vermekle sorumludur. 5018 sayılı Kanunda öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olan, harcama sürecindeki tüm işlemleri talimatları çerçevesinde yürüten ve maiyetindekileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisinin, hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu anlaşılmaktadır.<sup>418</sup>

#### **2.3.4.2.3. Gerçekleştirme Görevlilerinin Hesap Verme Sorumluluğu**

KMYKK'nin 33. maddesi uyarınca bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekmektedir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanacaktır.

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. Bu çerçevede, 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. Hizmetin yapılması veya malın teslim alınmasına ilişkin belgelerin tamamı mevzuata uygun şekilde hazır hale getirildikten sonra, gerçekleştirme görevlisi ödeme emri belgesini düzenler ve ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yapar. Ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması,

---

<sup>418</sup> Sayıştay Genel Kurulunun 14/6/2007 tarihli ve 5189/1 sayılı 5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Kararı.

yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.<sup>419</sup>

Sayıştaya göre, gerçekleştirme görevlileri, hiyerarşik üstlerine karşı idari açıdan sorumludur. Ayrıca asli bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini, düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte mali açıdan sorumlu tutulması gerekmektedir.<sup>420</sup>

#### **2.3.4.2.4. Muhasebe Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu**

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 işlemleridir. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Muhasebe yetkilileri bu sorumluluğun gereği olarak, Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 29. maddesi uyarınca;

- Yetkililerin imzasını,
- Ödemenin çeşidine göre ilgili mevzuatında belirlenen belgelerin tamam olmasını,
- Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- 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.

Muhasebe yetkililerinin maddi hataya ilişkin sorumlulukları; bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden karar, onay, sözleşme,

---

<sup>419</sup> Aksoy, *a.g.m*

<sup>420</sup> Sayıştay Genel Kurulunun 14/6/2007 tarihli ve 5189/1 sayılı 5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Kararı.

hak ediş 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.

Sayıştaya göre, ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları olmakla birlikte, ödeme emri belgesi eki belgeler üzerinde herhangi bir imza eksiği varsa muhasebe yetkilisinin, ödeme emri belgesi üzerinde imzası bulunan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir. Ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisinden sadece birinin imzası varsa, muhasebe yetkilisinin, imzası bulunan görevliyle birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir. Ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları yoksa muhasebe yetkilisinin, tek başına sorumlu tutulması gerekmektedir.<sup>421</sup> Bunun dışında muhasebe yetkililerinin idare hiyerarşisi içerisinde sıralı amirlerine karşı idari bir sorumluluğu da bulunmaktadır.

### **2.3.5. Hesap Verme Sorumluluğunun Kapsamı**

5018 sayılı Kanununun 8. maddesinde “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” denilerek hesap verme sorumluluğunun tanımı yapılmakta, hesap verme sorumluluğuna sahip görevli ve yetkililerin sorumluluk alanlarının ne olacağı belirtilmekte, başka bir ifadeyle hesap verme sorumluluğunun sınırları belirtilmektedir. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere sorumluluk atfedilen görevli ve yetkililerinin hesap verme sorumluluklarının kapsamında aşağıdaki unsurlar yer almaktadır:

---

<sup>421</sup> Sayıştay Genel Kurulunun 14/6/2007 tarihli ve 5189/1 sayılı 5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Kararı.

- Kamu kaynaklarını etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde etmek ve kullanmak,
- Muhasebeleştirmek,
- Raporlamak,
- Kaynakların kötüye kullanılmaması için gerekli önlemleri almak.

### **2.3.6. Hesap Verme Sorumluluğu İlişkisinde Hesap Verilecek Taraflar**

Türk kamu harcama yönetiminde hesap verme sorumluluğu açısından hesap verilecek tarafları açıklamaya geçmeden önce hesap veren ve verilen taraflar arasındaki ilişkideki birtakım zorlukları açıklamak faydalı olacaktır. Hesap verme sorumluluğu kavramı yönetim olgusunun özünü oluşturmasına rağmen, bu kavram doğası gereği göreceli bir yapıya sahiptir. Bu nedenle hesap verme sorumluluğunda “kime” ve “ne için” hesap verileceği konusu netleştirilmelidir.<sup>422</sup>

Hesap verme mekanizmasında, hesabın kime verileceği ya da verilmesi gerektiği konusu üzerinde tartışmalar yaşanmaktadır. Bu nedenle, hesap soran ve sorulan taraflar arasında hesap verme sorumluluğuyla ilgili ilişkinin sınırlarının iyi bir biçimde belirlenmiş olması gerekmektedir. Hesap soranlarla, kendisinden hesap sorulanların karşılıklı yükümlülükleri konusunda bir meşruiyet tartışması bulunmamalıdır. Ancak uygulamada bu konu çok basit bir şekilde işlememektedir. Yönetimsel hesap verme sorumluluğu açısından, öncelikle, politika oluşturma ve uygulama süreçlerinde rol ve sorumlulukların net bir biçimde belirlenmesi her zaman mümkün olamamaktadır. Siyasetçilerin yöneticilere verdiği görevler her zaman net bir düzlemde yer almamaktadır. Politikacıların birbiriyle çelişen tercih ve beklentileri olabilmektedir. Öte yandan, yöneticilerin başarısının ölçülmesi için, gerçekçi ve nesnel ölçütler geliştirmek her zaman olanaklı değildir. Ayrıca, çoğu kez kurum yöneticileriyle siyasetçiler arasında bir enformasyon asimetrisi söz konusudur. Politikacılar, bürokratların performanslarını ölçmek için kullanacakları verileri yine bürokratların kendisinden elde etmektedir. Bunun dışında, yöneticilerin uygulamaya

---

<sup>422</sup> Allen, Schiavo-Campo, Garrity, *a.g.e.*, 12.

koyduğu bir proje ya da faaliyetin sonuçlarının alınması uzun bir süreci gerektirebilir.<sup>423</sup>

Siyasal hesap verme sorumluluğu da en az yönetsel hesap verme sorumluluğu kadar sorunlu bir alandır. Parlamenter yönetimlerde, yürütme organının yasama organından neşet etmesi ve genel olarak yasama organında en çok sandalyeye sahip siyasi partinin üyelerinden oluşması hesap soran ve sorulan kesimlerin aynı kişilerden oluşması sonucunu doğurmaktadır. Öte yandan, ampirik çalışmalar seçimlerin kamu kaynağı kullananların hesap verme sorumluluğunu sağlama açısından yeterli olmadığını göstermiştir. Bu problemin kaynağı konusunda çeşitli sebeplerden söz edilmektedir. İlk olarak, vatandaşlarla siyasetçiler, siyasetçilerle de bürokratlar arasında bir enformasyon asimetrisi söz konusudur. Seçimlerle ilgili ikinci problem, seçimlerin hükümet faaliyetlerinin ancak sonradan değerlendirilmesine olanak tanınmasıdır. Bir başka problem, seçimlerde rekabetin her zaman mümkün olamaması başka bir deyişle seçilmeye değer birden fazla adayın bulunamamasıdır.<sup>424</sup>

Ülkemizdeki hesap verme mekanizmasında da yukarıda belirtilen sorunlu alanların varlığından söz etmek mümkündür. Hesap vermek durumunda olan kişi ve kurumların hesap vermekle yükümlü oldukları taraflar aşağıda açıklanmaktadır.

### **2.3.6.1. Hiyerarşik ve Siyasi Üstler**

Ülkemiz açısından, hesap verme mekanizmasında sorumluluğun önemli bir bölümünü hesap verecek makamların hiyerarşik ve siyasi üstlerine karşı sorumlulukları oluşturmaktadır. Bilindiği gibi idarenin kendi içerisindeki hiyerarşiye göre harcama yetkilileri üst yöneticiye, gerçekleştirme görevlileri ise harcama yetkililerine karşı sorumludur. Bunun dışında üst yönetici bakana (mahalli idarelerde meclise), bakan ise siyasi amir durumundaki Başbakanı karşı sorumludur.

### **2.3.6.2. Denetimle Görevli Olan Kurumlar**

Hesap verme sorumluluğu sisteminde denetim özellikle de dış denetim önemli bir rol oynamaktadır. Daha önce de belirtildiği üzere, dış denetim,

---

<sup>423</sup> TÜSİAD, *a.g.e.*, 212-214.

<sup>424</sup> World Bank (2005), *Social Accountability in the Public Sector: A Conceptual Discussion and Learning Module*, The Worldbank, Stock No.37249, Washington DC, 8.



yönetmelik birimler tarafından yayınlanan raporların inandırıcılığını ve güvenilirliğini değerlendirmekte ve bir yönüyle yasama organına güvence sağlamaktadır. Bu kapsamda, denetlenen alan genişledikçe, sayıştayın yasama organına güvence sağladığı alan da genişleyecektir. Güvence verilen alanın genişlemesi de hesap verme sorumluluğunun gelişmesine katkı sağlayacak ve kamu sektöründe saydamlık artacaktır. Bu yönüyle, bağımsız bir denetim kurumu olarak sayıştay, genel olarak hükümetin özel olarak da denetim kapsamına giren yönetsel birimlerin performanslarına ilişkin nesnel değerlendirmeler yapabilir.<sup>425</sup>

5018 sayılı Kanunun dış denetimi düzenleyen 68. maddesine göre 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 TBMM'ye raporlanmasıdır. Söz konusu maddeye göre dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

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

- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.

Diğer taraftan, ilk bakışta kavramın isminden kaynaklanan sebeplerle hesap verilecek merciler arasında görülebilecek iç denetim birimlerini, söz konusu birimlerin üstlendiği fonksiyonların niteliği itibarıyla hesap verilecek makam ve merciler arasında saymak pek mümkün görülmemektedir. İlerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere, iç denetim birimleri esas itibarıyla harcama sürecinde rehberlik edici, üst yöneticiyi destekleyici bir role sahiptir. Yani iç denetim, kurumun performansına ilişkin idareye rapor sunmakta ve bir sorun varsa idarenin gerekli tedbirleri alabilmesine olanak

---

<sup>425</sup> Baş, *a.g.m.*

sağlamaktadır.<sup>426</sup> Nitekim KMYKK'nin 63. maddesi de iç denetimi, “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 tanımlamıştır.

### **2.3.6.3. Meclisler**

Yasama organının yürütme organını ve faaliyetlerini denetlemesini ifade eden siyasi denetim; kamu harcama yönetimleri üzerinde uygulanan denetim yollarının en önemlilerinden birisidir. Arzulanan durum, parlamento kontrolünün her demokratik rejimin temel ögesi olarak kalmasıdır.<sup>427</sup> Ülkemiz uygulamasında, bakanların hesap verme sorumluluğunun açıklandığı bölümde de belirtildiği üzere, her bakan TBMM'ye hesap verme yükümlülüğü altındadır.

Bakanların siyasi hesap verme sorumluluğu dışında il özel idaresinde üst yönetici durumunda olan vali ve belediye idaresinde üst yönetici durumunda olan belediye başkanı ilgili mahalli idare meclisine karşı hesap vermekle yükümlüdürler. Bu sorumluluğun siyasi hesap verme sorumluluğundan farklı olarak yönetsel bir hesap verme sorumluluğu olduğunu ifade etmek gerekir.

### **2.3.6.4. Kamuoyu**

5018 sayılı Kanunun çeşitli maddelerinde kamu kurumlarının ve yetkili kimselerin kamuoyuna karşı hesap verme ve açıklama yapma yükümlülüğünü düzenleyen birçok hüküm vardır. Kanunun mali saydamlığı düzenleyen 7. maddesine göre “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir.”

Bakanların hesap verme sorumluluğunu düzenleyen 10. maddeye göre, “bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler.”

---

<sup>426</sup> Kesik, “5018 sayılı KMYKK Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, 100.

<sup>427</sup> Başözen, A. (1999), “Kamu Bürokrasisi ve Denetim Yolları,” *Kamu Hukuku Arşivi Dergisi*, Cilt.II, Sayı.1-3, [http://www.akader.info/KHUKA/3\\_99\\_subat/kamu\\_burokrasisi.htm](http://www.akader.info/KHUKA/3_99_subat/kamu_burokrasisi.htm) (Erişim: 30/06/2008)

Faaliyet raporlarını düzenleyen 41. maddeye göre, “üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar.”

Ayrıca, 5018 sayılı Kanunun değişik maddelerinde düzenlenen aşağıdaki tedbirler de kamuoyuna karşı hesap verebilirliği güçlendirici mahiyettedir.<sup>428</sup>

- Stratejik plan ve performans programlarının kamuoyuna açıklanması, (md. 9)

- Dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yapılan yardımlar kamuoyuna açıklanması, (md. 29)

- Kamu idarelerinin ilk altı aylık bütçe uygulama sonuçları ile ikinci altı aya ilişkin beklenti ve hedefleri açıklaması, (md. 30)

- Merkezî yönetim bütçe kanununun ilk altı aylık uygulama sonuçları ile ikinci altı aya ilişkin beklenti ve hedeflerin Maliye Bakanlığınca açıklanması, (md. 30)

- Gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilke, amaç, strateji ve taahhütlerin Maliye Bakanlığınca açıklanması, (md. 36)

- Maliye Bakanlığı tarafından yedek ödenekten yapılan kullanımların kamuoyuna açıklanması, (md. 23)

- Üst yöneticilerin idare faaliyet raporunu kamuoyuna açıklaması, (md. 41)

- İçişleri Bakanlığının, mahallî idareler genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklaması, (md. 41)

- Maliye Bakanlığının genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklaması, (md. 41)

---

<sup>428</sup> Ağbal, N. (2009), “Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi Çerçevesinde Yüksek Denetim Anlayışı”, Yeni Kamu Mali Sistemi Çerçevesinde Parlamentonun Gözetim Fonksiyonu ve Yüksek Denetim konulu sempozyumda sunulan bildiri.

- Maliye Bakanlığı tarafından yıllık mali istatistiklerin açıklanması.  
(md. 53)

## **2.4. Hesap Verme Sorumluluğu Sistemini Destekleyici Yapısal ve Kurumsal Araçlar**

### **2.4.1. Bütçe Kapsamının ve Sayıştayın Denetim Yetkisinin Genişletilmesi**

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu sadece devlet tüzel kişiliğine dahil (genel bütçeli) idareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareler ile özel bütçeli (mahalli) idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsama almaktaydı. Eski sistemde, konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşların yanı sıra bunlara bağlı döner sermayeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere farklı bütçe türleri bulunmaktaydı. Bu durum bütçe birliği ilkesinin önemli ölçüde ihmaline yol açmıştır. Sayılan bütçe türleri arasında sadece genel ve katma bütçeler TBMM tarafından kabul edilerek kanunla yürürlüğe konulmakta, diğer bütçeler ise yetkili idari merciler tarafından onaylanmak suretiyle yürürlüğe girmekteydi. Ayrıca, sayılan bütçelerin uygulama usul ve esasları arasında da önemli farklılıklar bulunmaktaydı.

Maliyetleri kamu kaynaklarıyla karşılanan bir çok faaliyetin bütçe kapsamı dışında tutulması, söz konusu faaliyetlerin etkilerinin makroekonomik açıdan değerlendirilmesi ve denetlenmesi imkânını yok etmiş ve sonuçta, kullanılan kaynakların, parlamentoya ve vatandaşlara hesabının verilmediği harcama alanları oluşmuştur. Bu nedenle, bütçe kapsamının genişletilmesi ve hesap verme sorumluluğunun sağlanması ihtiyacı doğmuştur.<sup>429</sup>

1050 sayılı Kanunun yerini alan 5018 sayılı KMYKK; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 5018 sayılı Kanun hükümlerine tabidir.

---

<sup>429</sup> *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 14,15.

Diğer taraftan, 1050 sayılı Kanuna kıyasla 5018 sayılı Kanunun kapsamı konu itibarıyla da genişletilmiş ve kanunda kamu gelir ve giderleri, taşınır ve taşınmaz mallar ile kamu borç yönetimini kapsayacak hükümlere yer verilmiştir. Kanunun kapsamının genişletilmesi açısından yapılan düzenlemeler kamu harcama yönetiminde ortak standartların uygulanması ve disiplin, bütünlük ve saydamlığın sağlanması açısından gerekli ve olumlu düzenlemelerdir.<sup>430</sup>

5018 sayılı Kanun ile bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde saydamlığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol ve iç denetim sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır.<sup>431</sup>

Bütçe kapsamının genişletilmesi yanında, Sayıştayın denetim kapsamının genişletilmesi de hesap verme mekanizmasının etkinliği açısından önemli yapısal değişiklikler arasında yer almaktadır. 5018 sayılı Kanun öncesinde; genel ve katma bütçeden oluşan konsolide bütçe, kamu faaliyetlerinin önemli bir bölümünü kapsamına alamamaktaydı. Bu nedenle Sayıştayın ve dolayısıyla meclisin kamu kaynaklarının kullanımı üzerindeki denetimi eksik kalmıştı. Ayrıca Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu gereğince Sayıştay tarafından 01/01/2005 tarihine kadar yürütülen ön mali kontrol faaliyetleri, Sayıştayın asıl işlevi olan dış denetime yeterli ölçüde ağırlık vermesini engellemekteydi.<sup>432</sup>

5018 sayılı Kanun ile Türkiye’de dış denetim anlayışı da değişmiştir. Kanun ile sosyal güvenlik kuruluşları ve iktisadi nitelikte faaliyette bulunmayan bazı kuruluşlar Yüksek Denetleme Kurulunun\* denetim

---

<sup>430</sup> Arslan, A., (2004), “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, *Maliye Dergisi*, Sayı:145. <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ahmeta.pdf> (Erişim: 30/06/2008, 3)

<sup>431</sup> Saraç, O. (2005), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:148, 124.

<sup>432</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 43.

\* 6085 sayılı "Sayıştay Kanunu"nun 19/12/2010 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmasıyla birlikte Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun tüzel kişiliği

kapsamından çıkarılarak Sayıştay denetimi kapsamına alınmıştır. Yapılan düzenlemeler neticesinde, Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmiş, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin harcama sonrası dış denetiminin Sayıştay tarafından gerçekleştirilmesi benimsenmiştir.<sup>433</sup>

Anayasanın 160. maddesinde, 2005 yılında yapılan değişiklik ile de genel ve katma bütçeli idareler ifadesi, merkezi yönetim kapsamındaki idareler ve sosyal güvenlik kurumları şeklinde değiştirilerek ve ayrıca mahalli idareler ibaresi de eklenerek Sayıştayın denetim kapsamı genişletilmiştir. Sayıştayın yeniden yapılandırılmasına ilişkin 6085 sayılı Sayıştay Kanunu 19/12/2010 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanunda yapılan düzenlemeye göre Sayıştay:

- Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahalli idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak %50'den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları (%50'den az olması halinde ortaklık hakları yönüyle), diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

- Yukarıda sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri (kamu payının yarıdan az olması halinde ortaklık hakları yönüyle),

- Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,

- Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini,

- Yapılan andlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini,

---

sona ermiş ve kurum personeli Sayıştay bünyesine katılmıştır. Yüksek Denetleme Kurulu'nun kaldırılması neticesinde dış denetim Sayıştay çatısı altında toplanmıştır.

<sup>433</sup> Arslan, *a.g.m*, 32

- 2/4/1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2 nci maddesi\* kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıkları denetler.

Yapılan düzenlemeyle Sayıştayın denetim kapsamı, tüm kamu idarelerini, kaynaklarını, fonlarını ve faaliyetlerini kapsayacak şekilde belirlenmiştir.

#### **2.4.2 Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Plan**

KMYKK ile orta vadeli harcama sistemine geçilmesi amaçlanmıştır. Kanuna göre; merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Bakanlar Kurulunun en geç Eylül ayının ilk haftası 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 Kalkınma Bakanlığınca hazırlanan orta vadeli programı (OVP) kabul etmesiyle başlar. OVP ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli mali plan (OVMP), en geç Eylül ayının on beşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmi Gazete’de yayımlanır. Bu doğrultuda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi Maliye Bakanlığınca, Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım

---

\* Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2. maddesi aşağıdaki şekildedir: Madde 2- Ödenmiş sermayesinin yarısından fazlası kamu tüzelkişilerince sağlanmış olan kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağlamış oldukları diğer kurumlar ve yukarıda sayılanlardan olmamakla beraber kendilerine bazı kamu yetki ve görevleri verilmiş olup galip vasıfları bu kamu hizmetlerini yürütmek olan ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından olmayan özel kanunlara tabi kurumlar ve İller Bankası, bu Kanunla konulan denetime tabidirler.

Mahalli idarelerin ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar (...) bu Kanunla konulan denetime tabi değildirler.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kamu İktisadi Teşebbüsü sayılmaz. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası ile (...) bu Kanunla konulan denetime tabi değildir. Sözü geçen bankaların Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi Anayasanın 162 nci maddesinde söz konusu milli bütçenin incelenmesi yoluyla yapılır.

Programı Hazırlama Rehberi ise Kalkınma Bakanlığınca hazırlanarak en geç Eylül ayının on beşine kadar Resmi Gazete’de yayımlanır.

OVP’nin, kamu kesimi ve özel sektör için öngörülebilirliği artıracak bir yol haritası niteliğinde olması hedeflenmektedir. Bu program, makro politikaların yanı sıra, temel gelişme eksenlerini ve ana sektörleri de kapsamaktadır. Üç yıllık perspektife sahip olan Program, yıllık uygulamaların sonuçları ve genel şartlardaki değişimler dikkate alınarak, her yıl yenilecektir. OVMP de, OVP’de belirlenen temel amaç ve politikaların hayata geçirilmesine yönelik olarak hazırlanan, merkezi yönetim bütçe büyüklüklerini ve kurumsal bazda ödenek teklif tavanlarını belirleyen bir dökümandır. Kurumsal bazda ödenek teklif tavanları OVMP’de yer alacak en önemli unsurdur. Belirlenmiş olan tavan; söz konusu kurumun verebileceği hizmetler için ayrılmış olan maksimum kaynağı ifade etmektedir.<sup>434</sup>

OVP ve OVMP ile oluşturulan çok yıllık bütçeleme yaklaşımının amaçları şu şekilde sıralanmaktadır:<sup>435</sup>

- Gerçekçi ve tutarlı bir kamu kaynak yapısı geliştirmek suretiyle makroekonomik dengenin iyileştirilmesi,

- Devlet bütçesinin bütünü açısından mali disiplini sağlamak üzere, kamu kaynaklarının tahsis edileceği öncelikli alanların belirlenmesi ve bunun ilgili kurumlara, kamuoyuna ve piyasalara deklare edilmesi,

- Hem politikaların hem de bunlara ayrılan kaynakların tahmin edilebilirliğinin artırılması ve bunun sonucunda da kurumların planlarını daha ileriye götürebilmeleri ile uygulanan programların devamlılığının 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,

---

<sup>434</sup> Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “Bütçe Hazırlama Süreci”,

<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF3D203AAAB91E0915> (Erişim: 22/11/2011)

<sup>435</sup> Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, *Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı*, 19-20.



- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılması için gerekli olan teşviklerin artırılması,

- Mali saydamlığın sağlanmasına katkıda bulunmak ve mali disipline uymak konusunda kamu idarilerinin yönlendirilmesi, kurumlara ve uygulayıcılara bu çerçevede uzun süreli plan ve program yapma imkânının sağlanması ve bu yönde kurumsal alışkanlık kazandırılması,

- Harcama politikalarının uygulamaları sonucunda ortaya çıkan maliyetler konusunda siyasi karar alıcılara gerekli olan bilgilerin sağlanması.

### **2.4.3. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi**

Kamu harcama reformu kapsamında hazırlanan 5018 sayılı KMYKK ile kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere performans esaslı bütçelemeye geçiş öngörülmüştür. Kanunun hesap verme sorumluluğunu düzenleyen hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, hesap verme sorumluluğunun siyasi ve mali sorumluluğu da içerecek şekilde düzenlendiği görülmektedir. Ancak sistemdeki asıl vurgu performans sorumluluğuna (yönetmelik sorumluluk) yapılmıştır. Kanun koyucu yönetmelik hesap verme sorumluluğuna özel bir önem vermektedir. Kanunun özel önem attığı hesap verme sorumluluğunun hayata geçirilmesi buna yönelik mekanizmaların varlığına bağlıdır. Bu kapsamda, performans esaslı bütçeleme, kamu kesiminde sonuç odaklı bir bütçelemeyi, performans ölçümü aracılığıyla güçlü bir zemine oturtmakta ve hesap verme sorumluluğu için etkin bir mekanizma sağlamaktadır.<sup>436</sup>

5018 sayılı Kanun ile kurgulanmak istenen 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 ulaşıp ulaşılamadığını değerlendiren ve sonuçları performansla dayalı olarak raporlayan bir bütçeleme sistemidir.<sup>437</sup> Performans esaslı bütçelemenin en önemli amacı; kamu kaynaklarının tahsisinde ve kullanımında etkinliği artırmaktır. Performans bütçe yanlılarına göre, kamu harcamalarının tahsisine ilişkin geleneksel sistem değişen sosyal ihtiyaç ve önceliklere

---

<sup>436</sup> Erüz, *a.g.m.*, 66

<sup>437</sup> Erüz, *a.g.m.*, 64

gerektiği gibi cevap verememektedir. Öte yandan, kamu sektöründeki kurumların performansı hayal kırıklığına yol açmaktadır.<sup>438</sup>

5018 sayılı Kanununun 9. maddesinde düzenlenen performans esaslı bütçeleme üçlü bir yapı üzerine kurulmuştur. Bu yapı, stratejik planlama yapılmasını, bu planların yıllık uygulamalarını göstermek ve bütçeye dayanak oluşturmak üzere yıllık performans programları hazırlanmasını ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının performansa dayalı olarak yıllık faaliyet raporu ile raporlanmasını öngörmektedir.<sup>439</sup>

Performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarından olan stratejik planlama; kamu idarelerince kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle hazırlanan plandır.<sup>440</sup>

Kalkınma Bakanlığı tarafından yayınlanan Stratejik Planlama Kılavuzuna göre, stratejik planın hazırlanmasında ilk olarak, kurumun misyonu belirlenir. Misyon bir kuruluşun varlık sebebidir; kuruluşun ne yaptığını, nasıl yaptığını ve kimin için yaptığını açıkça ifade eder. Misyonla birlikte temel değerlerinde belirlenmesi de gerekmektedir. Temel değerler kuruluşun kurumsal ilkeleri ve davranış kuralları ile yönetim biçimini ifade eder. Bir kuruluşun temel değerlerini ortaya koymak stratejik planlama için önemlidir; çünkü kuruluşun vizyon, misyon ve kurumsal kimliğinin gerisinde temel değerler ve inançlar bulunur. Misyon ve temel değerlerden sonra idarenin vizyonunun belirlenmesi gerekmektedir. Vizyon kuruluşun ideal geleceğini sembolize eder. Kuruluşun uzun vadede neleri yapmak

---

<sup>438</sup> Robinson, M. ve Brumby, J. (2005), *Does Performance Budgeting Work: An Analytical Review of the Empirical Literature*, IMF Working Paper, WP/05/210, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05210.pdf> (Erişim:30/07/2008, s.12).

<sup>439</sup> Tuncer, T. (2006), “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:299, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4349&ReturnUrl=http://www.vergidunyasi.com.tr/Icindex.aspx?Ay=7&Yil=2006> (Erişim: 6/06/2008)

<sup>440</sup> Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2004), *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)*, Ankara, 7.

istediğinin güçlü bir anlatımıdır. Stratejik planlama sürecinde bir sonraki aşama stratejik amaçların tespitidir. Amaçlar kuruluşun ulaşmayı hedeflediği sonuçların kavramsal ifadesidir. Amaçlar, kuruluşun hizmetlerine ilişkin politikaların uygulanması ile elde edilecek sonuçları ifade eder. Amaçların gerçekleştirilebilmesine yönelik spesifik ve ölçülebilir alt amaçları ifade eden hedefler, ulaşılması öngörülen çıktı ve sonuçların tanımlanmış bir zaman dilimi içinde nitelik ve nicelik olarak ifadesidir.<sup>441</sup>

Hedeflerin miktar, maliyet, kalite ve zaman cinsinden ifade edilebilir olması gerekmektedir. Hedeflerin ölçülebilir olarak ifade edilemediği durumlarda stratejik planda hedefe yönelik performans göstergelerine yer verilmesi gereklidir. Performans göstergeleri gerçekleşen sonuçların önceden belirlenen hedefe ne ölçüde ulaşıldığının ortaya konulmasında kullanılır. Bir performans göstergesi, ölçülebilirliğin sağlanması bakımından miktar, zaman, kalite veya maliyet cinsinden ifade edilir. Son olarak, stratejiler, kuruluşun amaç ve hedeflerine nasıl ulaşılacağını gösteren kararlar bütünüdür. Etkili stratejiler olmaksızın amaç ve hedeflere ulaşmak mümkün değildir. Stratejiler belirlenirken kuruluşun kaynakları ve farklı alanlardaki yetkinliği göz önünde bulundurulmalıdır. Strateji ve hedeflerin karşılıklı uyumu kontrol edilmelidir. Ayrıca, kuruluşun amaç ve hedeflerine yönelik stratejiler doğrultusunda gerçekleştirilecek faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacının da stratejik planlarda belirlenmesi gerekmektedir.<sup>442</sup>

Türk performans esaslı bütçeleme sisteminin ikinci ayağı olan performans programı, bir mali yılda kamu idaresinin stratejik planı doğrultusunda yürütmesi gereken faaliyetlerini, bu faaliyetlerin kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren, idare bütçesi ve idare faaliyet raporunun hazırlanmasına esas teşkil eden program şeklinde tanımlanabilir.<sup>443</sup>

Maliye Bakanlığınca hazırlanan Performans Programı Hazırlama Rehberine göre, stratejik planların bütçe ile bağlantıları performans programları aracılığıyla kurulmaktadır. Performans programları, kamu

---

<sup>441</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu* (2. Sürüm), <http://www.sp.gov.tr/documents/Sp-Kilavuz2.pdf> (Erişim: 12/12/2011)

<sup>442</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu* (2. Sürüm).

<sup>443</sup> Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)*, 7.

kurum ve kuruluşlarının bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen amaç ve hedefler çerçevesinde hazırlanmasına katkı sağlamaktadır. Performans programlarında, stratejik planlarda yer alan amaç ve hedefler doğrultusunda, belirlenen performans hedeflerine, bu hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilecek faaliyetlere, bunların kaynak ihtiyacına ve performans göstergelerine yer verilmektedir. Performans programları, bütçe dokümanlarında mali bilgilerin yanında, performans bilgilerinin de yer almasını sağlayarak, sonuç odaklı bir bütçeleme anlayışını ön plana çıkarmakta ve mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerine işlerlik kazandırmaktadır.<sup>444</sup>

Performans programları, tıpkı stratejik planlar gibi, idare düzeyinde hazırlanır. Performans programlarının hazırlanmasında; önceliklerin ve hedeflerin belirlenmesi süreci üst yöneticiden harcama birimlerine doğru, maliyet ve kaynak ihtiyacının tespiti süreci ise faaliyetlerden performans hedeflerine doğru olacaktır. Performans programı hazırlama süreci kamu idarelerinin üst yöneticisi ve harcama yetkilileri tarafından program dönemine ilişkin öncelikli stratejik amaç ve hedeflerin, performans hedef ve göstergelerinin, faaliyetlerin ve bunlardan sorumlu harcama birimlerinin belirlenmesi ile başlar. Belirlenen hususlar üst yönetici tarafından harcama birimlerine en geç mayıs ayı sonuna kadar yazılı olarak duyurulur. Harcama birimleri sorumlu oldukları faaliyetlerin maliyetlerini tespit ederler. Bu faaliyetlerin maliyetleri ile faaliyetlerle doğrudan ilişkilendirilemeyen genel yönetim giderlerini ve diğer idarelere transfer edilecek kaynaklarını mali hizmetler birimine bildirirler. Mali hizmetler birimi üst yönetici tarafından duyurulan performans hedef ve göstergeleri ile faaliyetler ve harcama birimlerince sağlanan maliyet bilgilerini konsolide ederek performans programını hazırlar.<sup>445</sup>

Performans esaslı bütçeleme sisteminin üçüncü ve son ayağı faaliyet raporlarıdır. Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun en önemli unsurlarından olan faaliyet raporları bir yıllık bütçe uygulamasının sonrasında üst yöneticiler ve kendilerine bütçe ile ödenek tahsis edilen

---

<sup>444</sup> Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2009), *Performans Programı Hazırlama Rehberi*, Ankara, 9.

<sup>445</sup> Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, *Performans Programı Hazırlama Rehberi*, 11.

harcama yetkilileri tarafından hazırlanır. Faaliyet raporları performans esaslı bütçeleme sisteminin temel taşlarından biridir.<sup>446</sup>

KMYKK çerçevesinde, hesap verme sorumluluğu mekanizmasının işleyişinde faaliyet raporlarının özel bir yeri vardır. Kanunun faaliyet raporlarını düzenleyen 41. maddesine göre, harcama yetkilileri sorumlulukları altında olan harcama birimine ilişkin faaliyet raporu hazırlayacak, üst yöneticiler de harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, yönettikleri idarelerin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu hazırlayacak ve kamuoyuna açıklayacaktır.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına, mahalli idareler ise hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına göndereceklerdir. İçişleri Bakanlığı, mahalli idarelerce gönderilen idare faaliyet raporlarını esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlayacak ve kamuoyuna açıklayacaktır. Raporun birer örneğini de Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderecektir. Merkezi yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları ise Maliye Bakanlığınca hazırlanacak olan ve mahalli idarelerin mali yapılarına ilişkin genel değerlendirmeleri de içeren genel faaliyet raporunda gösterilecektir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklayacak ve bir örneğini Sayıştaya gönderecektir.

Sayıştay, mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını ve mahalli idareler genel faaliyet raporunu dış denetim sonuçları doğrultusunda görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunacaktır. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşecek ve bu görüşmelere bakanla birlikte üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısı katılacaktır.

---

<sup>446</sup> Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)*, 35.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik uyarınca, birim ve idare faaliyet raporları, aşağıda yer alan bölümleri ve bilgileri içerecek şekilde hazırlanır.

- Genel bilgiler: Bu bölümde, idarenin misyon ve vizyonuna, teşkilat yapısına ve mevzuatına ilişkin bilgilere, sunulan hizmetlere, insan kaynakları ve fiziki kaynakları ile ilgili bilgilere, iç ve dış denetim raporlarında yer alan tespit ve değerlendirmelere kısaca yer verilir.

- Amaç ve hedefler: Bu bölümde, idarenin stratejik amaç ve hedeflerine, faaliyet yılı önceliklerine ve izlenen temel ilke ve politikalarına yer verilir.

- Faaliyetlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeler: Bu bölümde, mali bilgiler ile performans bilgilerine detaylı olarak yer verilir. Mali bilgiler başlığı altında, kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, varlık ve yükümlülükler ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgilere, temel mali tablolara ve bu tablolara ilişkin açıklamalara yer verilir. Ayrıca, iç ve dış mali denetim sonuçları hakkındaki özet bilgiler de bu başlık altında yer alır. Performans bilgileri başlığı altında, idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerine, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleştirme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, diğer performans bilgilerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilir.

- Kurumsal kabiliyet ve kapasitenin değerlendirilmesi: Bu bölümde, orta ve uzun vadeli hedeflere ulaşılabilmesi sürecinde teşkilat yapısı, organizasyon yeteneği, teknolojik kapasite gibi unsurlar açısından içsel bir durum değerlendirmesi yapılarak idarenin üstün ve zayıf yanlarına yer verilir.

- Öneri ve tedbirler: Faaliyet yılı sonuçları ile genel ekonomik koşullar, bütçe imkânları ve beklentiler göz önüne alınarak, idarenin gelecek yıllarda faaliyetlerinde yapmayı planladığı değişiklik önerilerine, hedeflerinde meydana gelecek değişiklikler ile karşılaşabileceği risklere ve bunlara yönelik alınması gereken tedbirlere bu bölümde yer verilir.

Birim ve idare faaliyet raporları hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde önemli bir işleve sahiptir. Ancak mahalli idareler genel faaliyet raporu ve genel faaliyet raporu, daha çok sistemin tamamının nasıl

işlediğine ilişkin veriler içermektedir. Bu raporlar herhangi bir kuruluşun veya görevlinin hesap verme sorumluluğuyla ilgili değildir.<sup>447</sup>

#### **2.4.4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Analitik Bütçe Sınıflandırması**

Kamu harcama yönetimi alanında gerçekleştirilen reform çalışmalarının önemli bir ayağını da mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğuna katkıda bulunması amaçlanan devlet muhasebesi ve bütçe sınıflandırmasına ilişkin düzenlemeler oluşturmaktadır. Kamu harcama yönetimlerini yeniden yapılandırma çalışmaları yürüten ülkelerin, bu alandaki değişim çalışmalarına muhasebe sistemleriyle başlaması tesadüf değildir. Çünkü devlet muhasebesi, yönetsel birimlerin ve bir bütün olarak hükümetin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıt altına alınmasını ve raporlanmasını sağlar. Bu nedenle, devlet muhasebesi mali hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın gelişimine katkı sunmaktadır.<sup>448</sup>

Kamu harcama yönetiminde reform çalışmaları yürüten birçok ülkede, devlet muhasebesi açısından nakit esastan tahakkuk esasına doğru bir yönelim vardır. Çünkü nakit esastan dayalı muhasebe sistemi karar alıcılara ve uygulayıcılara karar almada veya tahminlerde bulunmada gerekli verileri sağlayamamakta ve bu nedenle hesap verme sorumluluğunun ve mali saydamlığın gelişimine engel olmaktadır. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde ise işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman gerçekleştiği dikkate alınmaksızın, ortaya çıktıklarında kayda alınmaktadır. Yani, tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Bu yönüyle tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, kamu mali yönetiminde mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun gelişimine katkı yapmaktadır.<sup>449</sup>

Türkiye’de de harcama yönetiminde görev alan yetkililerin hesap verme sorumluluklarını ve mali saydamlığı geliştirmek amacıyla; tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin uygulanması yolunda bazı yeni düzenlemeler getirilmiştir. 5018 sayılı Yasa; kamu muhasebe sisteminin amacını; kamu adına hareket edenlerin alacakları kararların, bunların hesap vermelerinin ve

---

<sup>447</sup> Ciğerci, *a.g.t.*, s.

<sup>448</sup> Karaarslan, E. (2002), “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:140,[http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md140/Kamu%20Mali%20\\_%20E.%20KARAASLAN\\_.pdf](http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md140/Kamu%20Mali%20_%20E.%20KARAASLAN_.pdf) (Erişim: 3/07/2008, 3)

<sup>449</sup> Karaarslan, “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, 5.

kamusal mali kontrolle ilgili süreçlerin etkili çalışmasını sağlamak olarak belirlemiştir. Bu amaçla, Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri dahil, yaklaşık 1600 saymanlık ve birimin otomasyonunu kapsayan say2000i Projesi tamamlanmıştır.<sup>450</sup>

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde yönetimin hesap verme sorumluluğunu daha etkin bir şekilde yerine getirmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmaktadır.<sup>451</sup>

Bütçe kod yapısıyla ilgili olarak, ABS; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere üç ana gruptan oluşmakta olup, fonksiyonel sınıflandırma ile ekonomik sınıflandırma arasında ayrıca finansman tipi sınıflandırma yer almaktadır. Kurumsal sınıflandırma, siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesini ve performans sorumlularının tespitini hedeflemektedir. Fonksiyonel sınıflandırma devlet faaliyetinin türünü göstermek üzere tasarlanmıştır. Ekonomik sınıflandırma devlet faaliyetlerinin, milli ekonomi üzerindeki etkilerine göre gruplanmasıyla oluşturulmuştur. Devlet faaliyetlerinin, milli gelir ve piyasa ekonomisi üzerindeki etkilerinin ölçülmesini amaçlar. Finansman tipi sınıflandırma ise harcamanın hangi kaynakla finanse edildiğini gösterir. ABS'nin test edilebilmesi için çeşitli kurumlar pilot kuruluş olarak seçilerek bu kuruluşların 2002 yılı bütçeleri yeni bütçe kodlaması sistematiğine uygun olarak hazırlanmıştır. Konsolide bütçe kapsamındaki kurum ve kuruluşların 2004 Yılı Bütçeleri ABS'ye göre hazırlanmıştır.<sup>452</sup>

ABS bir anlamda bir alt yapı çalışması şeklinde görülebilir. ABS sayesinde, detaylı bir kurumsal kodlama aracılığıyla program sorumlularının tespit edilmesi mümkün olmaktadır. Bu sistemde, fonksiyonlara göre sınıflandırma da yapılabilmektedir. Ayrıca, bu kodlama vasıtasıyla kamu kurum ve kuruluşlarının sundukları hizmetleri, bu hizmetlerin finansman kaynaklarını ve maliyetlerini tespit etmek olanaklıdır.<sup>453</sup>

---

<sup>450</sup> Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *a.g.e.*, 16-17.

<sup>451</sup> Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *a.g.e.*, 22.

<sup>452</sup> Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2004), *Analitik Bütçe Sınıflandırması: Eğitim El Kitabı*, 3. Baskı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 4.

<sup>453</sup> Dayar, H. ve Bakırtaş, İ. (2004), "Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı ve Bir Uygulama Örneği: Dumlupınar Üniversitesi Bütçesi", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:11, 113.



ABS, kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığını daha açık bir biçimde göstermekte ve kıyas yapmaya imkân vermektedir. Bu sistemin sağladığı bir başka avantaj; uluslararası kıyaslamalar yapmaya olanak sağlaması ile ölçme ve değerlendirme yapmaya imkân veren veriler sunmasıdır.<sup>454</sup>

#### 2.4.5. İç Denetim

Son yıllarda iç denetime olan ilgi ciddi manada artmıştır. Bunun asıl sebebi, kamu harcama yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık ilkelerinin önem kazanmasıdır.<sup>455</sup> İç denetimle ilgili değerlendirmeler yapılırken iç denetim konusunun hesap verme sorumluluğu mekanizmasıyla birlikte ele alınması uygun olacaktır. Çünkü mali yönetim ve kontrole ilişkin sistemin özü anlaşılmeden, sisteme dayanak oluşturan yaklaşımlar ve bu amaçla oluşturulan çeşitli araçlar arasındaki ilişkiler göz önünde bulundurulmadan yapılacak değerlendirmelerin hatalı ve eksik olma ihtimali yüksektir.<sup>456</sup>

5018 sayılı Kanununun 63. maddesi iç denetimi, “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların iktisadilik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” şeklinde tarif etmiştir. Aynı madde uyarınca 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 gerçekleştirilmek durumundadır. Madde hükmüne göre, iç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır ve kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

---

<sup>454</sup> Keleş, H. (2005), “Devletin Yapısını ve Faaliyet Sonuçlarını Bilme Hakkı”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:27, [http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl\\_gos.php?nt=584](http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=584) (Erişim: 6/06/2008)

<sup>455</sup> Kesik, “5018 sayılı KMYKK Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, 100.

<sup>456</sup> Midyat, “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)”

5018 sayılı Kanununun 64. maddesi uyarınca, kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı, üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca iç denetçinin görevleri şunlardır:

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

- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak ve bunları takip etmek.

- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlanıldığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

- Kamu idaresince üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek.

- Üst yönetici tarafından gerekli görülen hallerde performans göstergelerini belirlemede yardımcı olmak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek.

- Suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek.

Kanunda iç denetim için öngörülen sistem uyarınca iç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunacaktır. Bu raporların üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilmesi, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi gerekmektedir.

#### 2.4.6. Strateji Geliştirme Birimleri

5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Araştırma Planlama ve Koordinasyon (APK) birimleri kaldırılmış ve Strateji Geliştirme Birimleri (SGB) (idarenin durumuna göre başkanlık, daire başkanlığı ya da müdürlük biçiminde) kurulmuştur.

Yeni sistemde; kamu kurum ve kuruluşlarında gerek stratejik planların gerekse bütçelerin hazırlanması sürecindeki görevler, strateji geliştirme birimlerine verilmiştir. SGB'lerin görevleri, kaldırılan APK birimlerinden çok farklı ve geniş kapsamlı olarak düzenlenmiştir. Fonksiyonunu yitiren APK birimleri yerine SGB'lerin kurulması, idarelerin politika oluşturma yeteneğinin artırılması ve stratejik planlama ve bütçeleme çalışmalarının bütünlük içerisinde yürütülmesi açısından öneme sahiptir.<sup>457</sup>

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca strateji geliştirme birimlerinin görevleri şunlardır:

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

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

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

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

- Yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri yerine getirmek.

- İdarede kurulmuşsa Strateji Geliştirme Kurulunun sekretarya hizmetlerini yürütmek.

- İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.

---

<sup>457</sup> Demirbaş, *a.g.t.*,203.

- 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.

- Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.

- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.

- İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.

- Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.

- Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.

- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.

- İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.

- İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.

- Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.

- Ön mali kontrol faaliyetini yürütmek.

- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak; üst yönetimin iç denetime yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmak için gerekli hazırlıkları yapmak.

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

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRK KAMU HARCAMA YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 1. Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Tasarımındaki Eksikliklerin Değerlendirilmesi

##### 1.1. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramıyla İlgili Algılama Sorunu Açısından

###### 1.1.1. Hesap Verme Sorumluluğunun Sadece Mali Boyutunun Öne Çıkarılması

Ülkemizde hesap verme sorumluluğu kavramının farklı boyutlarının yeterince anlaşılmadığı ve kavramın, harcamaların mevzuata aykırılığında kaynaklanan mali hesap verme sorumluluğuna indirgendiği görülmektedir.<sup>458</sup> Daha önce de ifade edildiği üzere, hesap verme sorumluluğunun siyasi, mali ve idari boyutları vardır. Esasen mali yönetim ve kontrol sistemimizde, mali hesap verme sorumluluğu 5018 sayılı Kanun öncesinde de yer almaktaydı. 1050 sayılı sistemde bu türden hesap verme sorumluluğu tahakkuk memurları ve saymanlar üzerine kurgulanmıştı.

5018 sayılı Kanun ile getirilen yeni yaklaşım yönetim sorumluluğu modeline dayanmaktadır. Kanunla kurulan sistemde, kamu kaynaklarının kullanılmasında yetki ve sorumluluk dengesinin sağlanması amaçlanmakta, başka bir ifadeyle 1050 sayılı Kanunda yer alan yetki-sorumluluk dengesizliği çözüme kavuşturulmak istenmektedir. Çünkü 1050 sayılı Kanunda harcama kararını alan ita amirleri kural olarak mali açıdan sorumsuz, harcama kararını vermeyen saymanlar ve tahakkuk memurları ise harcamaların mevzuata uygunluğu bakımından sorumlu tutulmuşlardı. 5018 sayılı Kanunla getirilen sistemle, yetki-sorumluluk dengesi yeniden tanımlanarak, kamu kaynaklarının kullanımında yöneticinin performansının öne çıkarılması hedeflenmiştir.<sup>459</sup>

Kamu harcama yönetimi bağlamında, hesap verme sorumluluğu kavramı kullanıldığında akla ilk gelmesi gereken hesap verme

---

<sup>458</sup> Coşkun, Karabeyli, “Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi”, 162.

<sup>459</sup> Kesik, “5018 sayılı KMYKK Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, 108.

sorumluluğunun yönetsel boyutu olmalıdır. Çünkü yabancı ülke uygulamalarının anlatıldığı bölümde açıklandığı üzere, dünyada yapılan kamu harcama yönetimi reformu çalışmalarında yönetsel hesap verme sorumluluğu ön plana çıkmaktadır.

Son yıllarda, ülkemizde kamu harcama yönetiminde sürdürülen reform çabaları dolayısıyla hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, performans yönetimi ve denetimi gibi kavramlar sıkça kullanılmaya başlanmıştır. Söz konusu kavramların iyi ve doğru bir biçimde anlaşılması, süreçlerin genel kabul görmüş ilkelere uygun bir şekilde tasarlanması açısından önem arz etmektedir. Ancak ülkemiz özelinde konu değerlendirildiğinde, kavramlara ilişkin bir kafa karışıklığı olduğu görülmektedir. Hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, faaliyet raporlaması, performans yönetimi ve denetimi gibi kavramların fonksiyonları gerektiği şekilde anlaşılammıştır.<sup>460</sup> Esasen bu kavram kargaşası bir noktaya kadar anlaşılabilir. Çünkü 5018 sayılı yasayla uluslararası uygulamalar veri alınarak yeni bir sistem tasarlanmaya çalışılmıştır. Ancak konuyla ilgili yapılan değerlendirmelerde geçmişe ilişkin yerleşik kalıplar kullanılmaktadır.<sup>461</sup>

Klasik hesap verme sorumluluğu sadece mali hesap verme sorumluluğuna ilişkindir. Bu hesap verme sorumluluğu türünde, kamu kaynaklarının mevzuata uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı değerlendirilir. Harcamaların mevzuata uygunluğuna ilişkin denetim genel olarak mali denetim ya da INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) Denetim Standartlarındaki ifadesiyle düzenlilik denetimidir. Ancak, son dönemlerde bütün dünyada yürütülen reform çalışmalarında odak noktasını oluşturan hesap verme sorumluluğu mali değil yönetsel hesap verme sorumluluğudur. Bu hesap verme sorumluluğunda esas olan, kaynakların mevzuata uygun kullanılmasından ziyade kaynaklarla elde edilen çıktı ve sonuçlardır.<sup>462</sup> Yani, hesap verme sorumluluğu klasik mali

---

<sup>460</sup> Coşkun, Karabeyli, “Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi”, 162.

<sup>461</sup> Kesik, “5018 sayılı KMYKK Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, 97.

<sup>462</sup> Coşkun, A. ve Karabeyli, L. “Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi”, III. Kamu Yönetimi Forumunda sunulan tebliğ,

sorumluluğu kapsar ancak bununla sınırlı değildir. Hesap verme sorumluluğunda asıl vurgu yönetsel hesap verme sorumluluğuna yapılmaktadır. Yönetsel hesap verme sorumluluğunun temelinde, kendilerine kamu kaynakları emanet edilenlerin bu kaynakların etkin, etkili ve verimli kullanılmasından dolayı kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı sorumlu tutulması ilkesi vardır.<sup>463</sup> Yönetsel hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde de düzenlilik denetimi yerine performans denetimi ön plana çıkmaktadır. Bu yönüyle performans denetimi, hesap verme sorumluluğunun sağlanmasının ve kamu kaynaklarının etkin, etkili ve verimli bir biçimde kullanılmasının teminatı durumundadır.<sup>464</sup>

Esas itibarıyla yöneticilere yapılan yetki devri ve esneklik karşılığında onların performanslarından sorumlu tutulmalarını öngören yönetsel hesap verme sorumluluğu konusunda ülkemizde hazırlanan üst düzey raporlarda dahi kavramın yeterince anlaşılamadığı görülmektedir. Dokuzuncu Kalkınma Planı Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporuna göre, yönetsel hesap verme sorumluluğu bürokratların siyasi üstleri tarafından kontrol edilmesi anlamına gelmektedir. Seçimler de bu hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde bir araçtır.<sup>465</sup> Ancak açıkça ifade etmek gerekir ki, yönetsel hesap verme sorumluluğu, geleneksel hiyerarşik denetimden çok farklı bir kavramdır. Seçimler de yönetsel değil siyasi hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinin aracıdır.

### **1.1.2. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramına Sahip Olduğunun Ötesinde Misyon Yüklenmesi**

Kamu harcama yönetimi alanındaki hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve stratejik planlama gibi kavramların hiçbirisi mucizevi kavramlar değildir ve bu kavramlara sahip olduklarının ötesinde misyonlar yüklemek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Söz konusu kavram ve yaklaşımların uygulama alanı bulduğu ülkelerde uzun bir deneyim süreci sonunda belli bir başarı düzeyi elde edilebilmiştir. Bu kavramların uygulamaya geçirilebilmesi için yeterli mevzuat alt yapısı yanında uygun bir

---

<http://www.sayder.org.tr/dosyalar/Kayfor%20Tebli%C4%9F.doc> (Erişim: 7/07/2008, 5-6)

<sup>463</sup> Baş, a.g.m.

<sup>464</sup> Kesik, “5018 sayılı KMYKK Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, 103.

<sup>465</sup> *Dokuzuncu Kalkınma Planı Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu (2007), Ankara, 14.*

yönetim kültürü de gereklidir. Reform çalışmalarında esas olan, kavramlara değil, kavramlara atfedilen anlama ve içeriğe odaklanmaktır.<sup>466</sup>

Performans esaslı bir bütçenin hayata geçirilmesi için, devletin gelişmiş bir kamu yönetimine sahip olması gerekir. Bu kapsamda bütçeleme sürecinde rol alan aktörler de becerikli, profesyonel ve motive olmuş olmalıdırlar. Ayrıca yönetim kültürü resmi kurallara uymayı teşvik eden bir yapıya sahip olmalıdır.<sup>467</sup>

## **1.2. Sistemin Tasarımında Ulusal ve Uluslararası Birikimden Yeterince Yararlanılmaması Açısından**

5018 sayılı Kanunun ve ilgili diğer mevzuatın içinde sıkça kullanılan hesap verme sorumluluğu kavramıyla kamu harcama yönetiminin çağın gereklerine uygun bir yapıya kavuşturulması amaçlanmıştır. Ancak, hesap verme sorumluluğu neredeyse kamu harcama yönetimindeki reform alanının temel zemini konumunda olmasına karşın, böylesine önemli bir konuda yapılan düzenlemelerde, uluslararası iyi uygulama örnekleri yeterince dikkate alınmamıştır. Ayrıca, ülkemizdeki uygulama ve birikimlerden de yeterli bir biçimde yararlanıldığını söylemek zordur.<sup>468</sup>

2001 yılında yaşanan kriz sonrasında, Dünya Bankasının orta vadeli harcama sisteminin uygulamaya konulmasıyla ilgili tavsiyesiyle başlatılan kamu harcama yönetimi reformu sürecinde, kamu harcama yönetiminde uzun vadede yapısal bir değişimi sağlayacak güçlü bir reform stratejisi oluşturulamamıştır.<sup>469</sup>

Kamu yönetiminin genel işleyişini dikkate alarak, bu konuda köklü bir değişimi öngören tutarlı ve kapsayıcı bir strateji geliştirilmeden sadece mevzuatta yapılan birtakım düzenlemelerle arzu edilen bütçesel sonuçların elde edilmesi mümkün değildir. Başka bir ifadeyle, kamu yönetiminde hakim olan siyasi ve bürokratik kültürü ve bu süreçlerde yer alan aktörleri motive eden temel faktörleri dikkate almaksızın sadece yasalar yoluyla

---

<sup>466</sup> Coşkun, Karabeyli, “Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi”, 11.

<sup>467</sup> Schick, “Performans Yönetimi ve Bütçelendirme”.

<sup>468</sup> Coşkun, Karabeyli, “Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi”, 11.

<sup>469</sup> Özeren, S., “İl Özel İdarelerinde Stratejik Planlama: Denizli İl Özel İdaresi Deneyimi”, <http://www.sp.gov.tr/documents/Denizli%2011%20Ozel%20Idaresi-makale.pdf> (Erişim: 19/12/2011)



yenileşmeyi sağlamak oldukça zordur. Mevzuatla getirilen kavram ve ilkelerin arzu edilen şekilde hayata geçirilmesinde, kamu görevlilerinin söz konusu kavram ve ilkelere uygun bir yönetim anlayışına sahip olması ve bu kavramları benimsemesi ve sahiplenmesi önemli rol oynayacaktır.<sup>470</sup>

Reform süreci yürütülürken reformun başarısı için, siyasi desteğin bulunması, bürokraside reformu yönetecek lider kadronun belirlenmesi ve reformun kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanmasını ve yaygınlaştırılmasını sağlayacak yardımcı birimlerin tespit edilmesi önem arz etmektedir. Bu bakımdan ülkemizde yürütülen reform çalışmalarında eksiklikler söz konusudur.<sup>471</sup>

KMYKK'nin hesap verme sorumluluğunu düzenleyen maddeleri incelendiğinde, kanunun lafzı itibarıyla hesap verme sorumluluğunun geniş anlamından yani "herkesin yaptığı işin sorumluluğunu üstlenmesi"nden hareket edildiği anlaşılmaktadır. Ancak, özellikle diğer başarılı ülke uygulamalarında odak noktasını oluşturan, yönetsel hesap verme sorumluluğunun birtakım soyut ifadelerle hayata geçirilmesi olanaklı değildir. Hesap verme sorumluluğunun arzu edilen şekilde uygulamaya geçirilebilmesi için rollerin ve sorumlulukların açık olması, beklentiler üzerinde mutabık kalınmış olması, beklentilerle kaynaklar arasında gerekli orantının bulunması gibi birçok ilke söz konusudur. Yasada bu mekanizmanın etkili bir şekilde tesis edildiğini iddia etmek zordur.<sup>472</sup>

İdari (yönetsel) hesap verme sorumluluğunun hayata geçirilmesi, en ideal biçimiyle, performansın ölçülmesiyle ve bu ölçüm sonucu elde edilen performansa ilişkin verilerin raporlanması ve etkili bir performans denetimi yapılabilmesine bağlıdır. Ancak 5018 sayılı yasanın hazırlanmasında bu hususlara gerektiği ölçüde önem verilmediği değerlendirilmektedir. Yasada, hesap verme sorumluluğu doğru bir şekilde tasarlanmamıştır. Buna benzer biçimde, denetimle ilgili düzenlemeler, genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumlu değildir. Yasanın çeşitli bölümlerinde ifadesini bulan hesap verme sorumluluğu anlayışı ile dünyada reform çalışmalarının

---

<sup>470</sup> Coşkun, Karabeyli, "Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi", 20.

<sup>471</sup> Karacan, E. (2010), *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, Korza Yayıncılık, Ankara, 150.

<sup>472</sup> Baş, a.g.m.

üzerinde yoğunlaştığı hesap verme sorumluluğu yaklaşımı arasında çok önemli farklılıklar bulunmaktadır.<sup>473</sup>

### **1.3. Kamu Yönetimindeki Mevcut Yönetim Kültürünün Yönetimsel Esneklik Uygulamalarına Elverişsizliği Açısından**

Kültürel, siyasi ve idari farklılıklar hesap verme sorumluluğunun işleyişi konusunda önemli etkiye sahiptir. Çünkü farklı idari ve politik kültürleri çevreleyen farklı kurumsal yapılar ve düzenlemeler söz konusudur. Örneğin hesap verme sorumluluğu konusunda iyi uygulama örneklerine sahip Anglo-Amerikan ülkelerde, yönetim kültürü büyük ölçüde sonuç ve performans odaklıdır. Nordik ya da İskandinav olarak ifade edilebilecek ülkelerdeki uygulamalar Anglo-Amerikan geleneğinden oldukça farklı olmasına rağmen, bu ülkelerin refah devleti geçmişi ve güçlü yerel yönetim geleneği performansa odaklı bir yapıyı beraberinde getirmektedir. Ancak Kara Avrupa'sı rejiminde ve Latin geleneklerinde kamu kesimi hizmetlerinin belli yazılı kurallar altında sürdürülmesi esastır.<sup>474</sup>

Bu bağlamda, ülkemizde kamu kurumlarının yönetimsel esnekliklerinde önemli kısıtlamalar vardır. Örneğin iyi uygulama örnekleri arasında yer alan İsveç modelindeki kurumların girdilerinin seçiminde herhangi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın tüm işletme maliyetlerinin finansmanını tek bir bütçe ödeneğinden sağlama imkânı bizim sistemimiz açısından geçerli değildir. 5018 sayılı Kanuna göre, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmaları kanunla yapılır. Ancak, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin, yılı bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe yüzde beşine kadar kendi bütçeleri içinde ödenek aktarması yapabilirler. Personel giderleri tertiplerinden, aktarma yapılmış tertiplerden ve yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden, diğer tertiplere aktarma yapılamaz.

Diğer taraftan İsveç'te hükümet kurumları ile özel kesim aynı iş kanunlarına ve kurallarına tabidir. Kamu çalışanları ilgili birim tarafından işe alınmakta ve başka bir kuruma geçme hakkına sahip olmamaktadır. İşçi-işveren arasında imzalanan sözleşmeler ile kamu kurumu ve kamu çalışanı arasında imzalanan sözleşmeler aynı kurallara tabidir. Her bir kurum ne

---

<sup>473</sup> Oyan, O., "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Bir Reform Nasıl İskalanır?", *Dünya Gazetesi*, 12.12.2003.

<sup>474</sup> OECD PUMA, a.g.e, 28.

kadar kişi çalıştıracağına ve ne kadar maaş ödeyeceğine kendisi karar vermektedir. Atamalar ve terfiler de aynı şekilde kurumun yetki alanındadır. Ancak ülkemizde kamu kesiminde asli görevlerde çalışan devlet memurları kamu hukukuna tabidir ve genel olarak merkezi düzeyde yapılan Kamu Personeli Seçme Sınavı ile kurumlara yerleştirilmektedir. Yine çalışanların ücretleri çoğunlukla kurumların kendileri tarafından değil parlamento tarafından çıkarılan yasalarca belirlenmektedir.

Hesap verme sorumluluğu sadece mevzuatta yapılacak birtakım düzenleme ve değişikliklerle oluşturulabilecek basit bir sistem değildir. Bu sistemin etkinliği bürokratik ve siyasi bir yönetim kültürü değişikliğine de bağlıdır. Reformların başarısı açısından yönetim kültüründeki değişiklik hayati öneme sahiptir. Yönetim kültüründe bir değişiklik gerçekleşmeksizin sadece mevzuatta yapılan düzenlemelerle yetinilmesi, mevcut sistemin kendini daha güçlü bir biçimde yenilemesine yol açacaktır. Bu nedenle, yönetim kültüründe, reformun getirdiği temel ilkelere uygun değişikliklerin gerçekleştirilmesi için gayret gösterilmesi son derece önemlidir.<sup>475</sup> 2006 yılında yapılan stratejik yönetim araştırması sonuçları da yönetim kültüründeki değişim ihtiyacına dikkat çekmektedir. Söz konusu araştırmanın sonuçlarına göre; yöneticilerin %40,6'sı yönetimde süreksizliği, %58,4'ü kısa vadeli düşünme ve çalışma biçimini, %50,3'ü değişime direnci, %50,3'ü katı ve karmaşık mevzuatı, %38'i katı organizasyon yapısını ve %41,7'si ise iş tanımlarındaki belirsizliği kurumlarının başarısızlığına etkisi olan olumsuz etkenler olarak öne çıkarmışlardır.<sup>476</sup>

Diğer taraftan kayırmacılığın ve partizanlığın etkili olduğu alanların halen bulunduğu sistemimizde, hesap verme sorumluluğunun etkinliğini artırmak adına kurumların kendi personelini merkezi sınavdan bağımsız olarak almasına izin verilmesi, devlet memurlarının güvencelerinin zayıflatılması, performansa dayalı ücret uygulamasına geçilmesi ya da kurumlara herhangi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın tüm maliyetlerin finansmanını tek bir bütçe ödeneğinden sağlama imkânı verilmesi beklenenin aksine vahim sonuçlar ortaya çıkarabilir. Bu nedenle, söz konusu

---

<sup>475</sup> Baş, H. (2005), *Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 524.

<sup>476</sup> Ekonomik Modeller ve Stratejik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Stratejik Planlama Dairesi Başkanlığı, *Stratejik Yönetim Araştırması Özet Sonuç Raporu*, 29. [http://www.sp.gov.tr/documents/stratejik\\_yonetim\\_arastirmasi\\_raporu.pdf](http://www.sp.gov.tr/documents/stratejik_yonetim_arastirmasi_raporu.pdf) (Erişim: 12/12/2011)

alanlarda yapılacak düzenlemelerde ülkemizde hakim olan yönetim kültürü de göz önünde bulundurularak esneklik ve denetim dengesinin etkili bir biçimde tesis edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, kamu personelinin motivasyonunu arttırmak için; adaletli ve kabul edilebilir bir ücret skalası belirlemek, performansa dayalı ücret rejimine geçmekten daha yararlıdır.<sup>477</sup>

Bu noktada, Yeni Zelanda gibi bazı ülkelerde uygulamaya koyulan, hesap verme sorumluluğu sisteminin etkinliğini artırıcı birtakım reform araçlarının, gelişmekte olan ülkeler tarafından “niçin” denenmemesi gerektiğine ilişkin tespitleri hatırlatmakta yarar vardır. Yeni Zelanda’da reformların başarılı olması ülkenin gelişmiş bir piyasa ekonomisine ve sözleşmeye dayalı hesap verme sorumluluğu için uygun koşullara sahip olmasıyla yakından ilgilidir. Gelişmekte olan birçok ülkede bu koşullar yoktur. Bu ülkelerde, kayıt dışı ekonomi, zayıf mülkiyet hakları ve ekonomik faaliyetleri düzenleyen resmi süreçlerde zafiyetler söz konusudur. Bu ülkelerde, kamu görevlileri, doğru insanlarla ilişki içinde oldukları için ya da belli organizasyonlara bağlı olduğu için işe alınmıştır. Ücret ödemelerinde usulsüzlükler söz konusudur. Kişiler belli bir pozisyondaki işler için istihdam edilmekte ancak yüksek ücret ödenebilmesi için başka bir pozisyonda gösterilmektedir. Bu nedenlerle, gelişmekte olan ülkeler için Yeni Zelanda reformlarını denemek riskli bir seçenek olabilir. Hiçbir ülke, kayıt dışı bir yapıdan, yöneticilere işe alma ve harcama yapma konularında geniş esneklikler sağlayan Yeni Zelanda modeline doğrudan bir geçiş yapmaya çalışmamalıdır.<sup>478</sup>

#### **1.4. Geçiş Döneminin Planlanmasıyla İlgili Problemler Açısından**

Kamu harcama yönetiminde yürütülen reform çalışmalarının başarılı olabilmesi için, farklı reform alanlarında yürütülen çalışmalar arasında uyum sağlanması gerekir. Reform çalışmalarıyla ilgili geçiş dönemine ilişkin etkili bir planlama yapılması ve bununla ilgili stratejinin açık bir biçimde ortaya konulması önemlidir. Ayrıca reform çalışmaları sırasında geçiş döneminin imkânlar ölçüsünde uzun tutulmasında ve yapının temellerinin sağlam bir biçimde kurulmasında fayda vardır. Ancak geçiş döneminin, değişimin

---

<sup>477</sup> Schick, “Performans Yönetimi ve Bütçelendirme”,

<sup>478</sup> Schick, “Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand Reforms”, 123-131.

benimsenmesini zora sokacak ölçüde uzun olarak belirlenmemesi de önemlidir.<sup>479</sup>

Ülkemiz açısından bakıldığında, son yıllarda çok önemli reform çalışmaları hayata geçirilmiş olmakla birlikte, genel olarak kamu yönetimi reformunun, özel olarak da kamu harcama yönetimi alanında yürütülen reform çalışmalarının, amaçlarını ve hedeflerini, reform sürecinde görevli olanların yetki, görev ve sorumluluklarını belirleyen ve sürecin zamanlamasını planlayan, üst düzeyde benimsenmiş bir politika belgesi oluşturulmamıştır. Kamu harcama yönetimi reformunda, geçiş döneminde yapılacak kanuni ve yönetsel düzenlemeleri, bunların hazırlık sürecinde görev alacak kurumları ve hazırlanma sürelerini ve geçiş döneminde izlenecek yöntemleri içeren bir strateji hazırlanarak kamuoyuna sunulması, bu stratejinin belirli aralıklarla güncellenmesi ve elde edilen sonuçların değerlendirilmesi biçiminde bir yöntem benimsenmemiştir. Bu durum neticesinde, reformun yeterince anlaşılabilmesi, reforma ilişkin siyasi ve bürokratik sahiplenmenin zayıf kalması gibi sorunlar ortaya çıkmış ve bizzat reform sürecinin hesap verebilir bir yapıya sahip olmaması sebebiyle reform araçlarının uygulamaya sokulmasında bazı problemler ve reformun ana ekseninden bazı kaymalar meydana gelmiştir.<sup>480</sup>

Belli bir silsile dahilinde, zamana yayılı olarak uygulamaya koyulması gereken stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, performans programları ve faaliyet raporları gibi yapısal araçların aynı anda ve yeterli yönlendirme çalışması yapılmadan uygulamaya aktarılması sorun oluşturmıştır.<sup>481</sup>

Bütçe reformlarının tasarımında detaylı, esnek ve değişimlere duyarlı bir uygulama stratejisine ihtiyaç vardır. Çünkü reform programın istisnasız tüm unsurlarını reform sürecinin başlangıcından itibaren içeren hiçbir reform çalışması yoktur.<sup>482</sup>

Reform sürecinde yapılan mevzuat çalışmalarının kamuoyunda tartışmaya açılmaması ve uluslararası ve ulusal bilgi ve birikimden gerektiği

---

<sup>479</sup> Erüz, *a.g.m.*, 73.

<sup>480</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 8.

<sup>481</sup> TEPAV (2006), “Kamu Yönetimi Reformunda Mevcut Durum”, [http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/Kamu\\_yonetiminde\\_reform.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/Kamu_yonetiminde_reform.pdf) (Erişim: 18/07/2008, 4)

<sup>482</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 77.

gibi yararlanılmaması, reformun ilgili kesimler tarafından sahiplenilmesinde ve desteklenmesinde zafiyetler meydana getirmiştir. İyi uygulama örneği sayılabilecek ülkelerdeki deneyimler göz önüne alındığında, reformların hayata geçirilmesinde genel olarak tedrici bir yaklaşımın benimsendiği ve reform araçların belli bir strateji çerçevesinde ve belli bir silsile takip edilerek yürürlüğe koyulduğu dikkat çekmektedir. Ancak, ülkemizde yapılan reform çalışmalarında bu şekilde bir planlama yapılmamıştır.<sup>483</sup>

Geçiş dönemiyle ilgili planlama sorunu, merkezi idareler açısından, DPT'nin stratejik planlama süreci için belirlemiş olduğu geçiş takvimi aracılığıyla belli ölçüde de olsa çözüme kavuşturulmuştur. Ancak, yerel yönetimler bu süreçte gerekli hazırlıkları yapamadan reforma ilişkin bütün reform araçlarını yürürlüğe koymak durumunda kalmışlardır. Bu durum, yerel yönetimlerin hem stratejik planlama hem de harcama yönetiminin geri kalan araçlarıyla ilgili başarısını olumsuz etkilemiştir.<sup>484</sup>

Bu nedenle, kamu harcama yönetimi alanındaki reform çalışmalarında, temel amaç ve araçları belirleyen; geçiş sürecinde karşılaşılabilecek sorunları ve bu sorunların nasıl çözüleceğine ilişkin yöntemleri ve reforma ilişkin takvimi içeren, üst düzeyde kabul edilmiş bir politika belgesinin bulunması son derece önemlidir. Öte yandan, kamu harcama yönetiminde reform çalışmalarının başarıya ulaşması, her şeyden önce siyasi iktidarın bu konudaki sahiplenme düzeyi ve kararlılığıyla yakından ilgilidir. Bu sebeple, reform çalışmalarında ilgili kurumlara yön verecek bir politika belgesine ve reformun hayata geçirilmesiyle ilgili süreci detaylı bir biçimde özetleyen bir stratejiye her zaman ihtiyaç vardır.<sup>485</sup>

### **1.5. Sistemin Diğer Yapısal ve Kurumsal Araçlarla Uyum ve Koordinasyonsuzluktan Kaynaklanan Problemler Açısından**

İyi uygulama örnekleri paralelinde etkili bir hesap verme mekanizmasının tesis edilebilmesi için, kamu harcama yönetimine ilişkin reform, sadece kamu harcama yönetimi ve kontrolünü düzenleyen temel kanunlarda yapılan değişikliklerle sınırlı kalmamalıdır. Kamu yönetimine ilişkin diğer mevzuatta da harcama yönetimine ilişkin kanunlarda yapılan

---

<sup>483</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 59.

<sup>484</sup> Erkan, *a.g.e.*, 89.

<sup>485</sup> Saygılıoğlu, Arı, *a.g.e.*, 238, *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 59.

değişikliklere paralel düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Ülkemiz açısından durum değerlendirildiğinde, reformun esas çatısını oluşturan 5018 sayılı Kanun 2006 yılında yürürlüğe konulmuş olmasına rağmen, yeni sistem uygulamaya koyulurken yürürlükteki diğer mevzuatın yeni sistemle uyumu gözetilmemiş ve sistem kamu kurum ve kuruluşlarınca tam manasıyla anlaşılmasından yürürlüğe konulmuştur. Sistemin uygulanması açısından hayati öneme sahip olan Sayıştay Kanunu\* gibi yasal düzenlemeler ancak 2010 yılı sonunda yürürlüğe konulabilmiştir.<sup>486</sup>

Kamu harcama yönetimi reformlarının başarısı için, kamu reformu bir bütün olarak düşünülmelidir. Hatta Yeni Zelanda örneğinde görüldüğü gibi, bazı ülkelerde reformlar kamu yönetimiyle de sınırlı kalmamış, ekonomik ve mali sistemde de çok kritik dönüşümler gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda vergi sistemi tekrar ele alınmış, eğitim ve sağlık hizmetleri gibi temel hizmetler de dönüşüm sürecinde yerini almıştır.<sup>487</sup>

Yeni kamu harcama yönetimi sisteminin arzu edilen hedeflere ulaşabilmesi için kamu personel reformu gibi kamu yönetiminde yeniden yapılanmanın diğer unsurlarının da uygulamaya geçirilmesi gerekir. Kamu yönetimi reformu bir bütün olarak görülmeli ve reformun bir alanındaki başarısının diğer alanlarda yapılan çalışmalarla da yakından ilgili olduğu göz önüne alınmalıdır.<sup>488</sup> Sadece kamu harcama yönetimi reformuyla sınırlı kalan bir reform çalışmasının devletin genel işleyişini bütünüyle değiştireceğini düşünmek hatalı olacaktır. Bütçeleme alanında yapılan reformların kamu yönetiminin tamamını yönlendireceğine ilişkin varsayım, birçok ülkede performans esaslı bütçeleme çalışmalarının başarısız olmasına yol açan sebepler arasındadır. Bütçe reformlarında başarı sağlayan İsveç, Avustralya, Hollanda ve Yeni Zelanda gibi ülkeler aynı zamanda kamu yönetimlerinde dönüşümü gerçekleştirmiş ülkelerdir.<sup>489</sup>

Sistemin diğer yasal düzenlemelerle uyumunu sağlamak üzere;<sup>490</sup>

---

\* 19/12/2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu.

<sup>486</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 59-60.

<sup>487</sup> Yılmaz, H.H., *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği*, 58.

<sup>488</sup> Alkış, a.g.m., 25.

<sup>489</sup> Schick, "Performans Yönetimi ve Bütçelendirme".

<sup>490</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 82.

- Kamu harcama yönetimi ve kamu personel yönetimi arasındaki uyumu artırıcı düzenlemelerin yapılması,

- Yeni sistemin etkin bir biçimde işlemlerini sağlamak için yönetim kültüründe değişikliği hedefleyen çalışmalara hız verilmesi,

- Değişimin sahiplenilmesi için, yeni sistemin ilgili taraflarca anlaşılmasını sağlamaya ve paydaşların sürece katılımını artırmaya yönelik çalışmaların yapılması,

- Değişimin hızını yavaşlatan sorunlar analiz edilerek, çözümler üretilmesi,

- Uluslararası iyi uygulama örnekleri dikkatli bir biçimde incelenerek, ülke koşullarına ve yönetim kültürüne uyumlu stratejilerin geliştirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan sistemin diğer yasal düzenlemelerle uyumunu sağlamak üzere, döner sermayeli işletmelerle ilgili de düzenleme yapılması gerekmektedir. Ülkemizde döner sermaye işletmeleri, uzun yıllar, yasama organının denetimine tabi olmaksızın\*, bütçe dışında önemli bir harcama alanı oluşturmuştur. 5018 sayılı Kanunun ilk şeklinde döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçelerinin, ilgili idare bütçesi içerisinde yer alması ve 31/12/2007 tarihine kadar tasfiye edilmeleri öngörülmüş, ancak 5793 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle döner sermaye işletmelerinin 31/12/2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeyle, fonların ve döner sermaye işletmelerinin tasfiye edilmesi yerine yeniden yapılandırılması öngörülmüştür. Ancak kanunda yeniden yapılandırmanın temel ilkelerinin neler olacağına ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Ayrıca, 2011 yılı sonu itibarıyla, döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılmasına ilişkin yasal bir düzenleme de yapılmamıştır. Bu konuda Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından görüşe sunulan bir kanun tasarısı taslağı mevcuttur.

Döner sermayeli işletmelerin bir kısmının bağlı oldukları kurumların asli fonksiyonlarını ifa etmesi (örneğin Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü

---

\* Mevcut durumda, döner sermayeli işletmeler, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 13. maddesi gereğince, ilgili idarenin denetim elemanları, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından denetlenir. İşletmeler, ilgili idarelerin iç denetim kapsamında sayılırlar. 5018 sayılı Kanunun iç denetime ilişkin hükümleri ve ilgili mevzuat çerçevesinde ilgili idarelerin iç denetçileri tarafından iç denetime tabi tutulurlar.



Döner Sermaye İşletmesi), bir kısmının da düşük işlem hacmine sahip olmaları dolayısıyla bu tür işletmelerin tasfiye edilmesi uygun olacaktır. İlk etapta, düşük işlem hacmine sahip işletmelerin birleştirilmesi bir yöntem olarak gözükse de, bu yöntemin uygulamada iyi sonuçlar sağlamadığı tecrübe edilmiştir. Örneğin, tek işletmeye dönüştürülen üniversite döner sermaye işletmelerinde, daha önce döner sermaye kapsamında olmayan bazı birimler de döner sermaye kapsamına alınmış ve neticede döner sermaye bütçeleri daha da büyümüştür.<sup>491</sup>

Döner sermayeli işletmelerin faaliyet alanları yeniden değerlendirilerek, kurumların asli görevleri döner sermayeli işletmelerin faaliyet kapsamından çıkarılmalı, aynı türden faaliyetler için birden fazla kaynaktan harcama yapılmasının önüne geçilmelidir.<sup>492</sup>

### **1.6. Sistemi Destekleyici Yapısal ve Kurumsal Araçlar Arasındaki Uyum Açısından**

Yeni kamu harcama yönetimi sisteminde hesap verme sorumluluğu sistemini destekleyen ve genel olarak yapısal ve kurumsal araçlar başlığı altında ifade edebileceğimiz birbirini besleyen süreçler arasındaki koordinasyonda da bazı sorunlar bulunmaktadır.\*

Bu sorunlara örnek vermek gerekirse, kanunda performans esaslı bütçelemenin tanımı yapılmamıştır. Bu kapsamda, stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemenin odak noktaları, bu araçlar arasındaki ilişki açıklığa kavuşturulmamıştır. Stratejik planlama çalışmalarının DPT, performans esaslı bütçeleme çalışmalarının da Maliye Bakanlığınca koordine edilmesinden dolayı kurumlar plan-bütçe ilişkisini sağlıklı bir biçimde oluşturmakta güçlüklerle karşılaşmışlardır.<sup>493</sup>

Stratejik planların hazırlanmasında; genel düzeyde ve alt düzeyde hazırlanan stratejik planlar arasındaki bağın nasıl kurulacağına ve bu planlarda yer alan önceliklerin OVP ve OVMP'ye nasıl yansıtılacağına

---

<sup>491</sup> Güner, A.,“Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması”, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi*, Yıl:1 Sayı:1, 33.

<sup>492</sup> Güner, a.g.m, 34.

\* Söz konusu yapısal araçların kendi içerisindeki tasarım hataları ve eksiklikler bir sonraki başlıkta detaylı olarak incelenecektir.

<sup>493</sup> Moğol, T. ve Şahin, D. (2010), “Kamu Kuruluşlarında Performans Esaslı Bütçe Uygulaması ve Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkisi”, *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Sayı:2, 22.

ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.<sup>494</sup> Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik uyarınca, mahalli idareler dışındaki kamu idareleri, stratejik planlarını değerlendirilmek üzere stratejik planın kapsadığı dönemin ilk yılından önceki yılın ocak ayında Kalkınma Bakanlığına gönderir. Bakanlık, stratejik planları; kalkınma planı, orta vadeli program ve faaliyet alanı ile ilgili diğer ulusal, bölgesel ve sektörel plan ve programlara uygunluk ve diğer idarelerin stratejik planları ile uyum ve tutarlılık hususları açısından inceler. Bakanlık tarafından yapılacak bu inceleme neticesinde, merkezi yönetim bütçesi kapsamına giren kuruluşların stratejik planlarının diğer plan ve programlara uyumunun belli ölçüde sağlanabileceği ifade edilebilir. Ancak mahalli idarelerin planları açısından bu uyumun nasıl sağlanacağı belirsizdir.

Sistemin başlangıcında, performans esaslı bütçeleme uygulanmasında; performans bilgi sisteminin ne şekilde ve hangi ölçütlerle kurulacağı, hizmet sunumunda etkinlik sağlanamaması durumunda idareye hangi müeyyidelerin uygulanacağı ya da kaynakların etkin kullanıldığı tespit edildiğinde hangi ödüllerin verileceği gibi konular açıklığa kavuşturulmamıştır. Diğer taraftan, kamu sektöründe yürütülen performans ölçümü çalışmalarında, tam kamusal malların ve hizmetlerin niteliğinden ve kalite ölçüm zorluğundan kaynaklanan ölçüm sorunları mevcuttur. Bu konuda, ulusal hesap sistemlerine önemli görevler düşmektedir. Ülkemiz açısından konu değerlendirildiğinde, yakın dönemlerde, ülkemizin ulusal hesap sistemleri belirli bir kalite düzeyine ulaşmış olmakla birlikte, hesapların daha kaliteli veri sağlayabilmesini olanaklı kılacak biçimde geliştirilmesi, geçmiş dönemlere ilişkin verilerin düzeltilmesi ve verilerin toplanmasına ilişkin bazı problemler mevcuttur.<sup>495</sup>

Yeni sistemle idarelere kaynak kullanımı konusunda önemli yetkiler verilmiştir. Ancak, iç kontrole ilişkin güçlü mekanizmalar kurulmadan, kamu kuruluşlarına verilen yetkiler mali yapıda bozulmaya yol açabilecektir. 5018 sayılı Kanuna göre, iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını,

---

<sup>494</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 61

<sup>495</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 62.

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 bütünüdür. Dünyada uygulanan harcama yönetimi reformlarında, harcama öncesi mali kontrollerin maliye bakanlığı gibi merkezi bütçe birimlerinden alınarak harcamacı kuruluşların kendisine bırakılması yönünde bir eğilim vardır.<sup>496</sup>

Öte yandan, harcama birimlerine verilen yetkilerin kurumsallaşmış iç denetim birimleriyle dengelenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde etkili bir hesap verme mekanizması kurulması mümkün değildir. Bu bağlamda, harcama sürecini hızlandırmak ve harcama birimlerinin yetkilerini artırmak maksadıyla, Sayıştayın ve Maliye Bakanlığının ön denetim yetkisinin kaldırılması ilk bakışta olumlu gözükmesine rağmen, iç denetim birimlerinin kurumsallaşmasının hala tamamlanamamış olması, uzun vadede ciddi olumsuz sonuçlara yol açabilecektir.<sup>497</sup>

Diğer taraftan, yeni kamu harcama yönetimi sistemiyle bir iç denetim sistemi öngörülmesi olmasına rağmen, bu birimlerle teftiş kurulları gibi mevcut denetim birimleri arasındaki ilişkiyle ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.\* Hali hazırda kamu kurum ve kuruluşlarında denetimle görevli diğer birimler ile iç denetim birimleri arasında yetki, görev ve sorumluluk çatışması söz konusudur. Bu alandaki yasal düzenleme ihtiyacı devam etmektedir.<sup>498</sup>

KMYKK ile iç denetimin yanı sıra dış denetime ilişkin de köklü değişiklikler yapılmıştır. Ancak, 5018 sayılı Kanun 2006 yılında yürürlüğe girmiş olmasına rağmen, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ancak 2010 yılı sonu itibarıyla yürürlüğe konulmuştur. 5018 sayılı Kanunda öngörülen, genel uygunluk bildiriminin dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel

---

<sup>496</sup> Kesik, “5018 sayılı KMYKK Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, 111.

<sup>497</sup> Çolak, H.B. (2008), “Dış Denetim Birimi Olarak Sayıştayın Yeni Kamu Mali Sistemindeki Yeri”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:58, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20080512098.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080512098.htm) (Erişim: 30/10/2008)

\* 2008 yılı Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programında da iç denetim ve teftiş birimlerinin görevler ayrılığının net bir şekilde belirlenmesi taahhüdünde bulunulmuştur. Ancak 2011 yılı itibarıyla bu konuya ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

<sup>498</sup> İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *a.g.e*, 38.

faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanmasına ilişkin hükmün, Sayıştay Kanunu Teklifi'nin yasalaşması sürecinde yaşanan gecikme nedeniyle uygulanamadığı ve genel uygunluk bildirimlerinin söz konusu rapora ilişkin bilgileri içermediği belirtilmektedir.<sup>499</sup>

Ülkemizde gerekli alt yapı çalışmaları oluşturulmadan uygulanmaya çalışılan hesap verme sorumluluğu sisteminin özellikle yönetsel hesap verme sorumluluğu boyutu bu yönüyle sadece kağıt üzerinde bir reform olarak kalmaya mahkumdur. Çünkü sistemin başarısı, sistemi destekleyici yapısal ve kurumsal araçların etkinliğiyle doğru orantılıdır.

### **1.7. Sistemin Uygulanmasında İnsan Kaynakları ve Yönetim Kapasitesinin Eksikliği Açısından**

Yeni kamu harcama yönetimi sistemini uygulamakta olan kurum ve kuruluşların mevcut insan kaynakları ve yönetim kapasiteleri nitelik ve nicelik olarak kamu harcama yönetimindeki yeni yaklaşımın ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde değildir. Bu durum sistemin etkin bir şekilde uygulanmasında zafiyetlere yol açmaktadır. Uygulayıcı kurumlar kadar, Başbakanlık, Maliye Bakanlığı ve Kalkınma Bakanlığı gibi reformun yürütülmesinde merkezi role sahip kurumlar da bu yeni yönetim yaklaşımını benimsemek durumundadırlar. Ancak, söz konusu kurumların bu yeni yönetim anlayışa yeterli ölçüde adapte olamadıkları değerlendirilmektedir. Bu kurumların bir kısmının stratejik planlarını Kalkınma Bakanlığı tarafından belirlenmiş takvimden oldukça uzun bir süre sonra hazırladıkları ve iç denetim birimlerini oluşturmadıkları bilinmektedir. Bu bağlamda söz konusu kurumların reforma liderlik etme konusundaki görevlerini etkili bir şekilde yerine getirdiklerini iddia etmek zordur.<sup>500</sup> Ancak kamu harcama reformlarında, reformun kapsam ve hızı reform sürecindeki liderliğin etkinliğiyle doğru orantılıdır.<sup>501</sup> Reform sürecinde siyaset ve bürokrasideki lider kadroların reformun kamu kurum ve kuruluşlarında etkili bir biçimde uygulanması ve reformun hayata geçirileceği kurumlar arasında

---

<sup>499</sup> Kazan, A. (2010), “5018 sayılı Kanun ile Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunacağı Raporlar”, *Dış Denetim*, 193, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-5018-sayili-kanun-ile-sayistay-kanun-teklifi-baglaminda-sayistayin-turkiye-buyuk-millet-meclisine-sunacagi-raporlar-1-24.pdf> (Erişim: 20/12/2011)

<sup>500</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 66-68.

<sup>501</sup> Yılmaz, O., *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, 12.

koordinasyon sağlanması reform sürecinden verimli sonuçlar elde edilebilmesi açısından oldukça önemlidir.<sup>502</sup>

5018 sayılı Kanunda harcama, kontrol ve denetim sürecinde yer alacak personelin eğitime tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Ancak yeni kamu harcama ve kontrol sisteminin genel yaklaşımı ve temel ilkeleriyle ilgili olarak kamu kurum ve kuruluşlarındaki eğitim düzeyi yeterli değildir. Bu alandaki eğitim ihtiyacı devam etmektedir. Sistemin uygulamasını iyileştirmek için dış denetim konusunda Sayıştay, iç kontrol ve iç denetim alanında da Maliye Bakanlığı tarafından AB kaynaklarıyla finansmanı sağlanan eşleştirme projeleri ve bütçe hazırlık sürecinin geliştirilmesi amacıyla “MATRA” projesi\* uygulanmış olmakla birlikte, insan kaynakları ve yönetim kapasitesinin geliştirilmesi için çok daha kapsamlı kapasite geliştirme programlarına ihtiyaç vardır. Ayrıca, yönetim kültüründe değişimi gerçekleştirmek için, düzenleyici etki analizi gibi analiz araçlarına politika belirleme sürecinde daha sık başvurulması gerekmektedir.<sup>503</sup>

Ancak idarelerde bu konulara yönelik ilginin geliştiğini iddia etmek zordur. İlgili tarafların görüşleri alınmak suretiyle, zamana yayılarak çıkarılması ve olgunlaştırılması gereken çok önemli yasa çalışmaları çok kısa süreler içerisinde kabul edilmiştir. Örneğin, 3/05/2011 tarihli ve 27923 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6223 sayılı Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanununa dayanılarak 6 aylık süre içerisinde çıkarılan 35 adet kanun hükmünde kararname (KHK) ile çok sayıda yasada önemli değişiklikler yapılmıştır. Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 24. maddesi uyarınca yürürlüğe konulması hâlinde etkisinin on milyon TL’yi geçeceği tahmin edilen kanun ve kanun hükmünde

---

<sup>502</sup> Karacan, *a.g.e.*, 149.

\* Maliye Bakanlığı İle Hollanda Maliye Bakanlığınca Ortaklaşa Yürütülen “Merkezi Yönetim Bütçe Hazırlık Sürecinin Güçlendirilmesi Projesi” Hollanda tarafından Matra Katılım Öncesi Programı çerçevesinde finanse edilmiştir. Projeye Türkiye’nin Avrupa Birliği müktesebatının bütçe ile ilgili kriterlerine uyumunun sağlanması amaçlanmıştır. 31/12/ 2008 tarihi itibarıyla sona eren projede, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, Maliye Bakanlığı ile harcamacı kuruluşlar arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi ve kamu hizmetlerinin fiyatlandırılması konularında eğitim, teknik ve uzman desteği alınmıştır.

<sup>503</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 66-68.

kararname taslakları için düzenleyici etki analizi yapılması zorunludur. Ancak bahsi geçen KHK'ların hiçbirisi için düzenleyici etki analizi yapılmamıştır. 17/02/2007 tarihinden 15/04/2010 tarihine kadar olan dönemde yapılan düzenleyici etki analizi sayısının sadece 12 olduğu belirtilmektedir.<sup>504</sup> Öte yandan, 5018 sayılı Kanunun “gelir ve giderleri etkileyecek kanun tasarıları” başlıklı 14. maddesi uyarınca da merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; kamu gelirlerinin azalmasına veya kamu giderlerinin artmasına neden olacak ve kamu idarelerini yükümlülük altına sokacak kanun tasarılarının getireceği mali yükü, orta vadeli program ve mali plan çerçevesinde, en az üç yıllık dönem için hesaplaması ve tasarılar eklemesi gerekmektedir. Ancak günümüze kadar olan süreçte, idarelerin kanun tasarılarına ilişkin böyle bir çalışmayı yapmadığı bilinmektedir.

Yeni harcama yönetimi ve kontrol sisteminin uygulamaya konulmasının üzerinden yaklaşık 6 yıllık bir dönem geçmiş olmasına rağmen, kamu kurumlarında yeni harcama yönetimi ve kontrol sisteminin uygulanmasını sağlamak amacıyla mevcut insan kaynakları ve yönetim kapasitesinin geliştirilmesine duyulan ihtiyaç devam etmektedir.<sup>505</sup> İdarelerin kamu harcama yönetiminin gerekleri doğrultusunda insan kaynakları ve yönetim kapasitelerinin geliştirilmesi için,<sup>506</sup>

- Sistemin uygulamasında merkezi role sahip kurumlarda, görevli personelin sistemin uygulanması ve geliştirilmesine yönelik özel eğitim programlarına tabi tutulması,
- Eğitim faaliyetlerinin sürekliliğinin sağlanması,
- Karşılaşılan sorunlara çözüm geliştirme yeteneğinin artırılmasına, analitik bakış açısının güçlendirilmesine ve stratejik bir yaklaşım geliştirilmesine yönelik faaliyetlerin ve eğitim çalışmalarının artırılması,
- Yönetim ve karar alma süreçlerinin gözden geçirilerek yeni sistemin gerekleri doğrultusunda iyileştirilmesi,

---

<sup>504</sup> Karacan, *a.g.e.*, 147.

<sup>505</sup> Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, *2012 yılı Programı*, [http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/View/13490/2012PROGRAM\\_BKK\\_30102011.pdf](http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/View/13490/2012PROGRAM_BKK_30102011.pdf) (Erişim: 14/12/2011, 264)

<sup>506</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 83-84, 67

- Kamu idarelerinin mali yönetim ve ihale sürecinin iyi işlenmesi için gerekli teknik ve fiziki altyapının geliştirilmesi gerekmektedir.

Birçok kamu kurumunda olduğu gibi yerel yönetimlerde de önemli bir kapasite sorunu söz konusudur. Stratejik planlama sürecinde başarı, bu konuda eğitilmiş, yetkilendirilmiş ve üst yönetimin desteğini hissedilen kalifiye personelle mümkündür. Bu koşullar birçok yerel yönetim kuruluşunda mevcut değildir. Yerel yönetimler, stratejik planlama sürecinde danışmanlık firmalarından hizmet satın almaktadırlar. Ancak danışmanlık hizmeti, stratejik planın bütün boyutlarıyla danışman firma tarafından hazırlanması şeklinde anlaşılmakta ve ilgili kurumun yöneticileri ve personeli bu sürecin tamamen dışında kalmaktadır. Danışmanlık hizmeti sunan firmalar da genel olarak başka kurumlar tarafından yapılan planları kopya etmekte, bu nedenle birçok yerel yönetim kuruluşunun stratejik planı birbirine aşırı ölçüde benzemektedir. Bu nedenle, ilgili kurumların katılımı olmaksızın hazırlanan belgeler sadece masaüstünde yerini alan ancak hiç başvurulmayan kaynaklar olarak kalabilecektir.<sup>507</sup>

### **1.8. Görev-Yetki-Sorumluluk Dengesinin Açıklığı İlkesi Açısından**

5018 sayılı Kanunda her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların hesap verme sorumluluğu düzenlenmiştir. Ayrıca, harcama yetkisini kullandığı halde mali sorumluluğu bulunmayan ita amirliği kurumuna son verilmiş ve harcama yetkililerinin vermiş oldukları harcama talimatlarından sorumlu tutulmaları öngörülmüştür.<sup>508</sup>

Söz konusu düzenlemeler mülga 1050 sayılı Kanun uygulamasıyla mukayeseli olarak değerlendirildiğinde, 1050 sayılı Kanundan farklı bir biçimde harcama yönetimi ve kontrol sisteminin hesap verme sorumluluğu ve yönetim sorumluluğu modeli üzerine kurgulanmış olduğu görülmektedir. Ancak getirilen düzenlemelerde kamu harcama yönetimi sisteminde görev alan aktörlerin sorumluluklarının mahiyeti ve öngörülen yaptırımlarla ilgili olarak bazı sorunlu alanların varlığı söz konusudur. Bakanların hesap verme sorumlulukları, anayasada düzenlenen siyasi sorumluluk kapsamında

---

<sup>507</sup>Karaarslan, E. (2011), “Mahalli İdarelerde Stratejik Planlama”, <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/68.pdf>, 6.

<sup>508</sup>Candan, “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, 6.

görülebılır. Fakat bu sorumluluk, harcamaların mevzuata aykırılığından kaynaklanan mali bir sorumluluk değildir. Hesap vermekten sorumlu tutulmalarına rağmen, harcama yetkisi verilmeyen bakanların, hesap verme sorumluluklarının gereklerini başta anayasa olmak üzere ilgili mevzuatta denetim, atama, disiplin, soruşturma vb. alanlardaki yetkilerini kullanarak yerine getirebilecekleri değerlendirilmektedir.<sup>509</sup> Ancak, bakanların kamu kaynaklarının kullanılmasında üst yönetici ve harcama yetkililerinden çok daha müdahaleci oldukları bilinmektedir. Bu açıdan bakanların mali açıdan hesap vermekle sorumlu tutulup tutulmayacağı konusunun tekrar değerlendirilmesinde yarar vardır.<sup>510</sup>

Yeni kamu harcama yönetimi sisteminde en dikkat çeken hususlardan birisi, üst yönetici olarak ifade edilen kamu kurum ve kuruluşlarının en üst idari amirlerinin sistem içerisinde ön plana çıkarılmış olmasıdır. Harcama yapma yetkisinin birim amiri konumundaki harcama yetkililerine bırakılması nedeniyle, harcama sürecinin dışında bırakılan üst yöneticilerin strateji, politika ve hedeflerin belirlenmesinde aktif rol alması ve sistemin işleyişini izleyerek gerekli müdahalelerde bulunması beklenmektedir. Başka bir ifadeyle üst yöneticilere harcama süreci içerisinde doğrudan rol verilmesi yerine başında buldukları kurumların en üst idarecisi sıfatıyla politika belirleme, izleme ve yönlendirme sorumluluklarına vurgu yapılmaktadır.<sup>511</sup>

Üst yöneticilerin sorumluluğu esas itibarıyla yönetsel hesap verme sorumluluğudur. Çünkü istisnai birtakım durumlar hariç üst yöneticilere harcama yetkisi verilmemiştir. Üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu açısından sorun oluşturan alanlardan birisi, bakanların anayasal ve yasal statü ve yetkileri de göz önünde alındığında, üst yöneticilerin bakanlar karşısında güçsüz kalabilecek olmasıdır. Uygulamaların kurumlara, yöneticilere ve bakanların anlayış ve yaklaşımına göre değişeceği açıktır.<sup>512</sup> Benzer durum, üst yöneticiler ile harcama yetkilileri arasındaki ilişkilerde de geçerlidir. İlişkinin bir tarafında hiyerarşik olarak üstte bulunan ve talimat

---

<sup>509</sup> Candan, “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, 6-7.

<sup>510</sup> Mutluer, M.K. (2009), “Parlamento Sayıştay İlişkisi”, *Prof.Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt 1*, ed. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara, 470.

<sup>511</sup> Çolak, H.B. “5018 sayılı Kanuna Göre Bakan ve Üst Yöneticilerin Yetki ve Sorumlulukları”, <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/62-makale06.html> (Erişim: 10/12/2011)

<sup>512</sup> Candan, “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, 7.



verme yetkisi olan üst yönetici diğer tarafında ise harcamalara ilişkin mali sorumluluğu bulunan ve harcamaya ilişkin süreçleri yürütmek durumunda olan harcama yetkilisi bulunmaktadır. Bu ilişki içerisinde harcama yetkililerinin konumunun üst yöneticiye nazaran oldukça zayıf kaldığı ifade edilebilir.

Öte yandan, sorumluluklar konusunda eksik bırakılan en önemli konu, üst yöneticilerin ve harcama yöneticilerinin hesap verme sorumluluklarının hangi teşvik edici unsurlarla ya da cezalandırıcı müeyyidelerle destekleneceğidir. Kamu personel kanunlarında bu konulara ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak teşvik edici ya da cezalandırıcı tedbirlerin bulunmadığı bir hesap verme sorumluluğu sistemi sadece kağıt üzerinde kalacaktır.<sup>513</sup> Dünya uygulamaları, performansa dayalı başarılı bir hesap verme mekanizmasının oluşturulabilmesi için, kamu mali yönetimine ilişkin düzenlemelerle kamu personel yönetimine ilişkin düzenlemeler arasında, başarılı performansın ölçülmesini ve ödüllendirilmesini sağlayacak güçlü bir ilişkinin bulunması gerektiğini göstermektedir.<sup>514</sup>

Sonuç olarak, üst yöneticilerin ve harcama yetkililerinin yönetsel hesap verme sorumluluğunun hangi çerçevede, hangi araçlar kullanılarak ve ne tür teşvik edici ya da cezalandırıcı mekanizmalarla kurulacağı açıklığa kavuşturulmalıdır.

## **2. Hesap Verme Sorumluluğu Sistemini Destekleyici Yapısal ve Kurumsal Araçların Değerlendirilmesi**

### **2.1. Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Planın Değerlendirilmesi**

#### **2.1.1. Orta Vadeli Harcama Sistemine İlişkin Tek Bir Belge Hazırlanması Gereği**

Yeni mali yönetim ve kontrol sisteminde OVP ve OVMP gibi belgelerle plan-bütçe ilişkisinin güçlü bir şekilde sağlanması amaçlanmaktadır. Ancak, sistemin etkinliğinin artırılması açısından sistemde daha önce de var olan kalkınma planı ve yıllık programlar gibi belgelerle yukarıda belirtilen belgeler arasında bir uyum sağlanması önemlidir.

---

<sup>513</sup> Candan, “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, 8.

<sup>514</sup> Diamond, J. (2003), “Performance Budgeting: Managing the Reform Process”, IMF Working Paper No. 03/33, 15.

Kalkınma planı, yıllık program, OVP, OVMP, stratejik plan ve performans programı gibi belgelerin hepsinin bütçe hazırlık sürecinde dikkate alınması zorunluluğu, bütçe hazırlama ve uygulama birimlerinin iş yükünü artırmaktadır. Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik uyarınca, kamu idarelerinin stratejik planları, kalkınma planı, orta vadeli program ve faaliyet alanı ile ilgili diğer ulusal, bölgesel ve sektörel plan ve programlara uygun olarak hazırlanır. Ancak, bu belgeler arasındaki uyumun hangi araçlarla sağlanacağı belirsizdir.<sup>515</sup> Bu durum uyum sorunu yaratmanın yanı sıra bütçe hazırlık sürecinde de hazırlayıcı birimler açısından sorun oluşturmaktadır. Bu nedenle, bütçe hazırlama sürecinde OVP ve OVMP'nin birleştirilerek orta vadeli harcama sitemine ilişkin tek bir belge hazırlanmasının daha faydalı olabileceği değerlendirilmektedir.<sup>516</sup> Aslında hükümet yetkililerinin de bu planlarının birleştirilmesine yönelik bir niyet beyanı olmuştur. Ancak bu beyanlar uygulamaya yansıtılamamıştır. Nitekim 2012-2014 dönemi için OVP ve OVMP ayrı iki belge olarak yayımlanmıştır.<sup>517</sup>

### **2.1.2. Bütçe Uygulama Döneminde Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Planla Uyumlu Karar Alınması Gereği**

Hükümetin bütçenin uygulanması sürecinde OVP ve OVMP gibi belgelerde öngörülmeven bazı yeni kararlar alması, bütçe hazırlığı sürecinin inandırıcılığına ve güvenilirliğine zarar vermektedir. Hükümetlerin OVP ve OVMP'de öngörülen düzenlemelere uygun hareket etmeleri, hem mali disiplinin sağlanması hem de bütçe tahminlerinin güvenilirliğinin artırılması açısından önem taşımaktadır. Çünkü çok yıllık bütçe yaklaşımının başarısı büyük ölçüde orta vadeli bütçe tahminlerinin güvenilirliğine ve doğruluğuna bağlıdır.<sup>518</sup> Ancak ülkemiz uygulamasına bakıldığında hükümetler, OVP'de öngörülmeven konularla ilgili kararlar almaktadır. Örneğin 6223 sayılı Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve

<sup>515</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 60.

<sup>516</sup> Karataş, H. (2008), "Ülkemizdeki Bütçe Hazırlık Süreci Değişmeli mi?", *Bütçe Dünyası Dergisi* 3(28),15.

<sup>517</sup> "Mali kural: Yüzde 1 açık, yüzde 5 büyüme", <http://www.ntvmsnbc.com/id/25093191/> (Erişim: 11/12/2011)

<sup>518</sup> Boyraz, E. (2005), "Gelişmekte Olan Ekonomilerde ve Geçiş Ekonomilerinde Çok Yıllı Bütçe Uygulamalarında Kullanılabilecek Çıkarımlar", *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:22, 22.

Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanununa dayanılarak çıkarılan KHK'lerle 2011 yılı Haziran ayında yeni bakanlıklar kurulmuş, bazı bakanlıklar kaldırılmış, bazı bakanlıkların da teşkilatları yeniden düzenlenmiştir.\* Halbuki 2011-2013 yılı OVP'sinde bu konuda öngörülen herhangi bir husus yoktur. Bu durum ülkemizde programlı ve planlı karar alma anlayışının henüz yerleşemediğinin açık bir göstergesidir.

### **2.1.3. Kurumsal Ödenek Tavanları İçin Kurumlarla Ön Görüşme Yapılması Gereği**

Diğer taraftan, OVMP ile merkezi yönetim bütçe büyüklüklerinin ve kurumsal bazda ödenek teklif tavanlarının kurumlardan herhangi bir ön talep alınmadan belirlenmesinin harcamacı kurumların bütçe hazırlık sürecindeki esnekliklerinde zafiyete yol açtığı değerlendirilmektedir. Kurumlardan ön talep alınmaması neticesinde, bütçe görüşmeleri aşamasında harcama tavanlarının aşılması da OVMP'de belirlenen tavanları anlamsız kılmaktadır. Bu sebeple, ödenek tavanlarının belirlenmesi aşamasında kurumlardan bir ön talep alınmasında yarar vardır.<sup>519</sup> Türkiye'de hem OVP hem de OVMP'de harcama tavanları belirlenirken ilgili kurumlara görüş sorulmamaktadır. Kurumların görüşlerinin dikkate alınmaması neticesinde, bütçe hazırlık çalışmaları esnasındaki süreç uzamaktadır. Bu alanda iyi uygulama örneklerine sahip Yeni Zelanda'da ise bütçe birimleri bütçeleme sürecinin başında bakanlıklar ile birlikte çalışmakta ve bakanlıkların talepleri sürecin başlangıcında alınmış olmaktadır. Bu talepler alındıktan sonra, bakanlıklarının belirlenen harcama tavanlarının üzerine çıkmalarına izin verilmemektedir.<sup>520</sup> Ülkemiz açısından, harcama tavanlarının bütçe hazırlık

---

\* Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca, görev, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen mevzuatta değişiklik olması hâlinde ilgili kamu idaresinin stratejik planı yenilenebilir. Bu kapsamda 6223 sayılı Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanununa dayanılarak çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnamelerle birçok bakanlığın teşkilat yapısı ve görev alanları değiştiğinden stratejik planlarının yenilenmesi gerekecektir. Planlı ve programlı karar alma geleneğinin bulunmaması nedeniyle birçok stratejik plan henüz uygulanma fırsatı bulamadan geçerliliğini kaybetmiştir.

<sup>519</sup> Karataş, *a.g.m.*, 14.

<sup>520</sup> Çakmak, Z.Z. ve Meydan, D. (2010), "Yeni Zelanda'da Orta Vadeli Harcama Sistemi ve Türkiye için Alınacak Dersler", *Bütçe Dünyası Dergisi*, 33, 136.

sürecinde katılımcı yöntemlerle belirlenmesi ve belirlenen bu tavanlara sıkı bir biçimde uyulması gerekmektedir.<sup>521</sup>

#### **2.1.4. Bütçe Hazırlık Takvimine Uyumlu Davranılması Gereği**

Bir başka sorun, bütçe hazırlık takvimi için belirlenmiş olan kanuni sürelerle uyum sağlanamamasıdır. 5018 sayılı Kanununun 16. maddesine göre OVP'nin Mayıs ayının sonuna kadar Resmi Gazetede yayımlanmış olması gerekmektedir. Uygulamaya baktığımızda ise çok yıllık bütçeleme sisteminin ilk uygulama dönemi olan 2006–2008 döneminde OVP, 31/5/2005 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmış fakat izleyen yıllarda sırasıyla 13/6/2006, 21/6/2007, 28/6/2008, 16/09/2009, 10/10/2010 ve 13/10/2011 tarihlerinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. OVP'nin sunulması için kanunda öngörülen süreye sadece 2005 yılında uyulmuştur. 5018 sayılı Kanununun 16. maddesine göre OVMP'nin de Haziran ayının on beşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanarak Resmi Gazetede yayımlanması gerekmektedir. 2006–2008 döneminde OVMP 2/7/2005 tarihinde resmi gazetede yayınlanmıştır. İzleyen yıllarda sırasıyla 15/7/2006, 3/7/2007, 8/7/2008, 18/9/2009, 10/10/2010, 13/10/2011 tarihlerinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. OVP ve OVMP'nin yayımlanmasında yaşanan bu gecikmeler aynı zamanda Orta Vadeli Mali Planın, Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberinin yayımlanma zamanını da geciktirmekte ve harcamacı kurumların bütçe teklifi hazırlayabilmek için sahip olacakları zaman dilimini iyice kısaltmaktadır.<sup>522</sup> Tarihler dikkatli incelendiğinde OVP ve OVMP'nin her geçen yıl daha geç yayınlandığı görülecektir. Bütçe kanunu tasarısının 17 Ekim tarihi itibarıyla TBMM'ye sunulmak durumunda olduğu da dikkate alındığında bütçe hazırlama süresinin kısalığı daha iyi anlaşılmaktadır.

26/9/2011 tarihli ve 659 sayılı KHK'nın 17.maddesiyle 5018 sayılı Kanununun 16. maddesinde yapılan değişiklikle, OVP'nin “en geç Eylül ayının ilk haftası sonuna kadar” ve OVMP'nin de “en geç Eylül ayının onbeşine kadar” yayımlanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm mevcut uygulamayı da geriye götürebilecek bir mahiyete sahiptir. Bütçe hazırlık sürecinde OVP ve OVMP'yi dikkate almak durumunda olan kurumların bütçe kanunu tasarısının TBMM'ye sunulacağı 17 Ekim tarihine kadar olan

---

<sup>521</sup> Çakmak, Meydan, *a.g.m.*, 138.

<sup>522</sup> Karataş, *a.g.m.*, 14.

oldukça kısa süre içerisinde bütçe hazırlık çalışmalarını nasıl tamamlayacakları sorusu tartışmaya açıktır.

### **2.1.5. Orta Vadeli Programın Uygulanan Politika Sonuçlarını Değerlendiren Bir Yapıya Kavuşturulması Gereği**

OVP ile ilgili bir diğer sorun, OVP'nin şimdiye kadar ileriye dönük büyüme, enflasyon vb. birtakım makro göstergeler ile sektörel bazda tekrarlanan bazı öneriler üzerine kurulmuş bir içeriğe sahip olmasıdır. Ancak OVP'de geçmiş dönemlerde uygulanan politika sonuçlarının da tartışılması uygun olacaktır. Başka bir deyişle, OVP'ler kendisinden önceki OVP'lerin performansını ölçmelidir. Elde edilen sonuçlara göre, hangi politikaların sürdürülmeye devam edileceği, hangi politikaların uygulamasının terk edileceği ya da hangi yeni politikaların benimseneceği kararlaştırılmalıdır.<sup>523</sup>

## **2.2. Performans Esaslı Bütçelemenin Değerlendirilmesi**

### **2.2.1. Stratejik Planlama Açısından**

#### **2.2.1.1. Kamu İdarelerinin Yetki ve Görev Ayırıştırmasının Netleştirilmesi Gereği**

Performans esaslı bütçelemenin ilk ayağını stratejik planlama safhası oluşturmaktadır. Ülkemiz açısından kamu kesiminde kaynakların etkin bir biçimde tahsisi ve kullanımı amacıyla stratejik planlamaya geçmeye yönelik çabalar önemli bir aşama olarak görülmekle birlikte, uygulamaların başarıya ulaşabilmesi bakımından stratejik planlama sürecinde bir takım iyileştirmelere ihtiyaç vardır. Stratejik planlama; kamu kurum ve kuruluşlarının vizyon, misyon ve amaçlarına dayanmaktadır. Bu çerçevede, öncelikle yapılması gereken idareler arasındaki yetki ve görevlerin etkili bir biçimde paylaşılması ve görev ve yetki çakışmasının önüne geçilmesidir. Ülkemizde ise kamu kurum ve kuruluşlarının yetki ve görev ayırıştırmasının etkili bir biçimde yapılamadığı ve aynı görevi üstlenen birden fazla kurum olduğu görülmektedir.<sup>524</sup> Bu sebeple, kamu kesiminin üstlendiği hizmetlerin

---

<sup>523</sup> TEPAV (2008), *Mali İzleme Raporu 2008 yılı Haziran-Temmuz-Ağustos Ayları Bütçe Sonuçları Orta Vadeli Program (OVP) ve Orta Vadeli Mali Plan (OVMP) ile İlgili Bazı Saptamalar*, [http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2008\\_TEPAV\\_Mali\\_Izleme\\_Haziran\\_Temmuz\\_Agustos\\_Raporu.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2008_TEPAV_Mali_Izleme_Haziran_Temmuz_Agustos_Raporu.pdf) (Erişim: 25/12/2008, 41)

<sup>524</sup> Coşkun, A. (2000), "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Genel Değerlendirme" adlı panelin tartışmalar kısmı, *15. Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri*, Antalya, 478.

fonksiyonel açıdan analizi yapılarak, kurumlar arasındaki fonksiyonel çatışmalar giderilmelidir. İhtiyaç duyulmayan kamu kurumları kapatılmalı ve kamu hizmetlerinin sunumundaki gecikmeler önlenmelidir. Bu suretle kamu hizmetlerinin kalitesi de artırılabilir.<sup>525</sup>

### **2.2.1.2. Stratejik Planların Kurumların Kendisi Tarafından Hazırlanması Gereği**

Ülkemizde yeterli stratejik planlama tecrübesi bulunmaması sebebiyle, birçok idare stratejik planların hazırlanması sürecinde danışmanlık firmalarına başvurmuştur. Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzuna göre, stratejik planlama sürecine rehberlik etmek üzere kuruluş dışından danışmanlık hizmeti alınacaksa bu hizmet, yöntem ve süreç danışmanlığı ve eğitimle sınırlı olmalıdır. Danışmanlık firmaları planın içeriğine müdahale etmemeli, sadece arzulanan sonuçlara ulaşılması için rehberlik etmelidir.<sup>526</sup> Ancak, özellikle mahalli idareler, insan kaynakları ve yönetim kapasitesinin merkezi idarelere kıyasla daha düşük olmasından dolayı, stratejik planlama sürecinde önemli sorunlarla yüz yüze kalmışlardır. Bu idarelerin birçoğu DPT'den yardım talebinde bulunmuş bir kısmı da planlarını tamamıyla danışmanlık firmalarına yaptırmıştır.<sup>527</sup>

### **2.2.1.3. Stratejik Planlarda Alınan Kararlara Bağlı Kalınması Gereği**

Stratejik planlamanın başarısını etkileyen en temel faktörlerden birisi de ülkemizde planlı ve programlı karar alma ve alınan kararlara uyma geleneğinin olmamasıdır. Ülkemizde halihazırda, günü birlik karar alma anlayışının hakim olduğu söylenebilir.<sup>528</sup> Stratejik planlamanın başarısı için, bütçe ile alınan kararlara tüm düzeylerde bağlı kalınması konusunda kararlılık olmalı ve bütçenin uygulaması sırasında kaynakların yeniden dağılımına yol açacak yeni harcama kararları alınmamalıdır. Çünkü yeni

---

<sup>525</sup> Kesik, A. (2004), “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması”, *Sosyal Siyaset Konferansları Kitap 48*, <http://iibf.kocaeli.edu.tr/ceko/ssk/kitap48/11.pdf> (Erişim: 24/12/2008, 307)

<sup>526</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu* (2. Sürüm), <http://www.sp.gov.tr/documents/Sp-Kilavuz2.pdf> (Erişim: 12/12/2011, 13)

<sup>527</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 61.

<sup>528</sup> Yılmaz, K. (2003), “Kamu Kuruluşları için Stratejik Planlama Uygulaması”, *Sayıştay Dergisi*, 50-51, 82.

harcama kararları alınması, bütçenin parlamentoda onaylanması suretiyle belirlenen önceliklerin geçerliliğini yitirmesi anlamına gelmektedir.<sup>529</sup>

#### **2.2.1.4. Yükseköğretim Kurumlarında Tek Bir Stratejik Plan Hazırlanması Gereği**

Yükseköğretim Kurumlarında Akademik Değerlendirme ve Kalite Geliştirme Yönetmeliğinin 19. maddesi uyarınca; bir yükseköğretim kurumu her yıl periyodik olarak, bir sonraki takvim yılı başına kadar, kendi yıllık iç veya dış değerlendirme raporunu, kurum içi periyodik gözden geçirme sonuçlarını, Yükseköğretim Akademik Değerlendirme ve Kalite Geliştirme Komisyonunun yıllık raporunu ve yükseköğretim üst kurullarının ilgili kararlarını dikkate alarak, bir sonraki takvim yılı için stratejik planını hazırlar, iyileştirme eylem planlarını oluşturur ve yürütür. Bu hükmün incelenmesinden görüleceği üzere, stratejik planların 1 yıllık bir dönem için hazırlanması öngörülmektedir.

Öte yandan, yükseköğretim kurumları 5018 sayılı Kanun gereğince de stratejik plan hazırlamakla yükümlüdürler. 5018 sayılı Kanuna dayanılarak çıkarılan Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik uyarınca, stratejik planlar beş yıllık dönemi kapsar. Stratejik planlar en az iki yıl uygulandıktan sonra stratejik planın kalan süresi için güncelleştirilebilir. Güncelleştirme, stratejik planın misyon, vizyon ve amaçları değiştirilmeden, hedeflerde yapılan nicel değişikliklerdir.

Yükseköğretim Kurumlarında Akademik Değerlendirme ve Kalite Geliştirme Yönetmeliği ve Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, stratejik planlamaya ilişkin hükümler arasında uyumsuzluk bulunduğu görülmektedir. Bu durumda iki ayrı planın hazırlanması emek ve zaman israfına yol açacaktır. Bu nedenle, söz konusu hükümler arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi gerekmektedir.

#### **2.2.1.5. Stratejik Planlama Sürecinde Etkinliğin Arttırılması Gereği**

Kamu kurumlarında, ilk stratejik planların yapılması sürecinde karşılaşılan sorunlar şu şekilde sıralanmaktadır.<sup>530</sup>

---

<sup>529</sup> World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, 54.

- Stratejik plan çalışmalarında görev alan personele bu konuda yeterli eğitim verilmemiş olması,

- Sistemin uygulanmasına kilit öneme sahip Strateji Geliştirme Başkanlıklarında stratejik planlama konusunda uzman personel eksikliği,

- Stratejik planlama ve ilgili diğer belgelerin, tıpkı kalkınma planı ve yıllık programlarda tecrübe edildiği gibi, yasal bir zorunluluk olarak görülmeye başlaması,

- Stratejik planlama sürecinde katılımcı bir sürecin yürütülememesi.

Stratejik planlama sürecinde etkinliğin sağlanabilmesi için;<sup>530</sup>

- Kamu kurumlarının, özellikle mahalli idarelerin, stratejik planlamayla ilgili eğitim ihtiyaçları ve altyapı eksiklikleri giderilmelidir.

- Stratejik planlama sürecinde liderlik çok önemli bir fonksiyona sahip olduğundan, başta üst yöneticiler olmak üzere süreçte yer alan kişilerin yeni sistemi sahiplenmesi sağlanmalıdır.

- Stratejik plan ve bütçe arasındaki bağ güçlendirilmelidir.

- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemenin başarılı olabilmesi için stratejik amaç ve hedefler ile performans göstergeleri arasında güçlü bir ilişki kurulmalıdır.

## **2.2.2. Performans Programları ve Performans Ölçüm Sistemleri Açısından**

### **2.2.2.1. Stratejik Planlar ile Performans Programları Arasındaki Bağın Güçlendirilmesi Gereği**

Günümüze kadar olan süreç incelendiğinde, stratejik planlar ile performans programları arasındaki bağın kurulamadığı, izlenebilecek performans göstergeleri belirlenemediği, faaliyetlerle hedefler arasındaki bağın oluşturulmadığı, performans programlarının ödenek kullanım kararlarında dikkate alınmadığı ve TBMM'nin performans programlarını dikkate almadığı görülmüştür. Deyim yerindeyse sistem 5018 sayılı Kanuna göre tasarlanmış, ancak uygulamalar 1050 sayılı Kanuna göre devam

---

<sup>530</sup> Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, "Stratejik Planlama", <http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF71BE64510F6C8BC90CAE87106F9A7CA0> (Erişim: 17/12/2011)

<sup>531</sup> Güner, H. (2006), "Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasına Yönelik Öneriler", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63, 102,103.



etmiştir.<sup>532</sup> Bu nedenle stratejik planlar ile performans programları arasındaki bağ güçlendirilmelidir. Çünkü performans programları stratejik planların bütçeyle ilişkilendirilmesinde temel mekanizmadır. Başka bir ifadeyle, performans programları stratejik planların yıllık bazda uygulama araçlarıdır.

### 2.2.2.2. Performans Ölçüm Sistemlerinin Geliştirilmesi Gereği

5018 sayılı Kanununun 9. maddesinin son fıkrasına göre, Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir. Bu düzenleme, merkezi bütçe birimlerinin müdahalesini artırıcı ve kurumun performans ölçümüne ilişkin kendi sistemini kurmasını engelleyici bir mahiyet arz etmektedir. Harcamacı kurumların bütçeyle ilgili kararlarına merkezi bütçe birimlerinin müdahale etmesi başarısızlığın gerekçesi olarak gösterilebilir. Bu kapsamda, performans göstergelerinin kurumların kendilerince belirlenmesi, merkezi bütçe birimlerince izlenmesi ve denetimle görevli kurumlarca denetlenmesi, dünya uygulamalarıyla daha uyumlu bir yaklaşım olacaktır.<sup>533</sup>

PEB sisteminde en önemli hususlardan birisi performans ölçümü yapmanın kolay bir süreç olmamasıdır.<sup>534</sup> Performans programı hazırlanmasında kamu kuruluşlarında yeterli altyapısı bulunmayan faaliyet esaslı maliyetlendirme yaklaşımının kullanılması önerilmektedir. Ancak bu konuda yeterli tecrübe bulunmaması ve bazı maliyetlerin faaliyetlere yansıtılmasındaki zorluklar nedeniyle bu yaklaşımın başarı şansı azdır.<sup>535</sup> Çünkü idarelerde ulaşım, telefon, elektrik ve su gibi hizmetler idarelerin destek hizmetleri birimleri tarafından yürütülmektedir. Bu maliyetlerin harcama birimlerinin faaliyet maliyetlerine tam olarak yansıtılması oldukça zordur.<sup>536</sup> Bu bağlamda performans esaslı bütçeleme sistemindeki sorunlu alanlar;<sup>537</sup>

---

<sup>532</sup> Dikmelik, A.B. “Performans Esaslı Bütçeleme”, <http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF71BE64510F6C8BC90CAE87106F9A7CA0> (Erişim: 17/12/2011)

<sup>533</sup> Erüz, *a.g.m.*, 71-72.

<sup>534</sup> Aydemir, *a.g.m.*, 29.

<sup>535</sup> Erkan, *a.g.e.*, 88-89.

<sup>536</sup> Demirbaş, *a.g.t.*, 249.

<sup>537</sup> Mutluer, M.K., Öner, E. ve Kesik, A. (2005), *Bütçe Hukuku*, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 109.

- Performans esaslı bütçeleme sisteminin sistemin uygulanmasında görev alan personele fazladan iş yükü oluşturması nedeniyle personelin isteksizliği,

- Performans bütçe sisteminde görev alabilecek uzman personel yetersizliği,

- Sistemde kullanılan kriterlerin ve maliyetlerin doğru tespit edilememesi halinde, bu kriter ve maliyetler veri alınarak yapılan hesaplamaların yanlış olma ihtimali,

- Performans esaslı bütçeleme uygulaması sonucunda üretilen verilerin yorumlanması da uzmanlık gerektirdiğinden, parlamenterlerin sisteme karşı isteksizliği,

- Yöneticilerin performanslarını arttırmak için hukuka aykırı faaliyetler yapma ihtimali,

- Birtakım kamu hizmetlerinde performansı ölçmenin her zaman mümkün olmaması şeklinde sıralanabilir.

Kamu kesiminde PEB sisteminin etkin bir biçimde uygulanabilmesi için gelişmiş yönetim bilgi sistemleri gerekmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarının birçoğunun bu sistemlere hiç sahip olmaması, performans ölçümünde esas alınan verilen elde edilmesi, incelenmesi, analiz edilerek değerlendirilmesi ve raporlanması konusunda sorunlara yol açmaktadır.<sup>538</sup> Bu bağlamda, kamuda performans bütçelemeye yönelik geliştirilebilecek öneriler şu şekilde sıralanabilir:<sup>539</sup>

- Kamu kurum ve kuruluşlarının fonksiyonlarının, amaç ve hedeflerinin belirlenmesi,

- Performans kriterlerinin belirlenmesinde katılımcılığın esas alınması,

- Performans ölçüm sistemlerinin geliştirilmesi,

- Etkin raporlama tekniklerinin geliştirilmesi,

---

<sup>538</sup> Tügen, K., Gürsoy, G. ve Özen, A. (2011), “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Dokuz Eylül Üniversitesindeki Uygulamanın Değerlendirilmesi”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 35,13.

<sup>539</sup> Balcı, A. (2003), “Kamu Mali Yönetiminde Performans Değerlendirmesine Geçiş”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:262, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4134> (Erişim: 4/12/2008)

- Kurumlara kaynak tahsisi yapılırken geçmiş dönemlerdeki performanslarının da göz önünde bulundurulması.

### **2.2.3. Faaliyet Raporlarına İlişkin Düzenlemelerin Gözden Geçirilmesi Gereği Açısından**

KMYKK'nin performans esaslı bütçeleme önemli bir ayağını oluşturan faaliyet raporu ile ilgili öngördüğü hükümler birçok yönüyle hatalıdır. Öncelikle harcama yetkililerinin faaliyet raporu hazırlamasını öngören düzenlemede isabet yoktur. Gerçekten, tıpkı stratejik planlar ve performans programları gibi, faaliyet raporları da idare bazında tek bir rapor olarak hazırlanmalıdır. Raporlar, şüphesiz idarenin çeşitli birimlerinden elde edilecek verilerden oluşacaktır. Ayrıca, bazı harcama yetkililerinin birim faaliyet raporu hazırlaması oldukça zordur. Çünkü stratejik planlar hazırlanırken belirlenen stratejik amaçlar genellikle idarelerin ana faaliyet konularına ilişkindir. Bu stratejik amaçların idarenin destek hizmetlerinden sorumlu harcama birimlerinin faaliyetlerini kapsamama olasılığı yüksektir. Böyle bir durumda destek hizmetlerinden sorumlu birim yöneticilerinin performans raporu hazırlaması anlamlı olmayacaktır. Ancak kanundaki düzenleme gereği tüm harcama yetkilileri faaliyet raporu hazırlamakla sorumlu olduğundan, destek hizmetleri birimlerinin yöneticileri de faaliyet raporu hazırlamak zorundadır. Kanuni düzenlemeler yapılırken idarelerin destek hizmeti sunan birimlerinin de kapsama alınması yerinde bir düzenleme olmamıştır.<sup>540</sup>

Faaliyet raporlarının Maliye Bakanlığı ve Sayıştaya sunulmasına ilişkin düzenlemeler de fonksiyonel olmamıştır. Çünkü bu raporları hazırlamak üst yönetici konumundaki bürokratların siyasi amirlerine yani bakanlara karşı sorumluluğudur. Ayrıca Maliye Bakanlığının ilgili kurumlardan elde ettiği faaliyet raporlarına dayanarak genel faaliyet raporu hazırlamasına ilişkin düzenlemede de isabet yoktur. Çünkü her bir kurumun farklı faaliyet alanları bulunmakta ve her kurum farklı hizmetler sunmaktadır. Bu nedenle, çeşitli kurumların faaliyet raporlarının konsolide edilmesinin işlevselliği yoktur.<sup>541</sup>

---

<sup>540</sup> Coşkun, A. ve Karabeyli, L. (2010), "Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu", *Dış Denetim*, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-sayistay-denetimi-baglaminda-hesapverme-sorumlulugu-1-10.pdf> (Erişim: 14/12/2011, 88)

<sup>541</sup> Coşkun, Karabeyli, "Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi", 14

#### 2.2.4. Performans Esaslı Bütçelemeye Bütüncül Bir Yaklaşımın Geliştirilmesi Gereği Açısından

PEB sisteminin iyi işlemesi için gerekli tüm sistem öğeleri birlikte ele alınmalıdır. Söz konusu unsurlar sistemin işleyişi açısından tamamlayıcı fonksiyona sahiptirler. Dolayısıyla PEB'e yönelik mevcut bütçe sisteminde yapısal düzenlemeler yapılırken eş zamanlı olarak aşağıda belirtilen unsurların da dikkate alınması gerekmektedir.<sup>542</sup>

- Gelişmiş performans bilgi sistemleri,
- Performans odaklı yönetime uygun insan kaynakları yapısı,
- İstikrarlı bir siyasi ve ekonomik yapı,
- Politika belirleyicilerin sisteme olan desteği.

Kıta Avrupası geleneği bulunan Türkiye'de performans yönetimini yerleştirmek oldukça zordur. Çünkü yasa ve yazılı kurallara sıkı sıkıya bağlı olunan bir ortamda, kamu yönetiminin, piyasa tipi mekanizmalarla, esnekliklerle bağdaşması oldukça zaman alıcı bir süreçtir.<sup>543</sup>

Her konuda olduğu gibi PEB sisteminde de üst yönetimin desteği olmazsa olmaz koşuldur. Bu sebeple, yönetimi geliştirme aracı olarak PEB'nin, üst yönetim tarafından desteklenmesi çok önemlidir.<sup>544</sup>

Ayrıca, dikkatlerden kaçırılmaması gereken önemli bir nokta PEB'nin başarısının yönetim kültürümüzdeki genel değişimle de yakından ilgili olduğu gerçeğidir. PEB'den arzu edilen neticelerin elde edilmesi için beklentiler ve kapasiteler arasında denge bulunmalı ve beklentiler makul bir seviyede tutulmalıdır.<sup>545</sup>

PEB'den umulan yararların elde edilebilmesi, performans dayalı bir personel ücret rejimine geçilmesi ile de yakından ilgilidir. Bu kapsamda, başarılı performans gösteren kurumlara ilave kaynak tahsisi de bir seçenek

---

<sup>542</sup> Egeli, H., Akdeniz, H.A., Aksaraylı, M., Tüğen, K. ve Özen, A. (2007), "Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye'deki Kamu Kurumları Uygulaması", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(1), 30-31.

<sup>543</sup> Kirmanoğlu, H. ve Çak, M. (2000), "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü", 15. *Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri*, Antalya, 317.

<sup>544</sup> Yılmaz, S. a.g.m, 42.

<sup>545</sup> Erüz, a.g.m, 73.

olarak değerlendirilebilir. Ancak bu düzenlemelerin yapılabilmesi için etkili performans bilgi sistemlerine ve tarafsız ve bağımsız performans denetimlerine ihtiyaç vardır.<sup>546</sup> Ayrıca, uygun yönetim kültürü oluşmadan performansa dayalı bir personel ücret rejimine geçilmesi arzu edilenin dışında sonuçlara yol açabilir.<sup>547</sup> Ülkemiz açısından gerekli altyapının etkili ve yeterli bir düzeyde oluşturulduğunu iddia etmek güçtür.

Öte yandan üst yöneticilerin, stratejik planlar yapmaları ve bu planları hayata geçirebilmeleri için uzunca bir süre aynı görevi sürdürebilmeleri gerekir. Ancak üst yöneticilerin uzun görevde kalmalarına Türk kamu yönetiminde pek rastlanılmamaktadır. Üst yöneticilerin ve harcama yetkililerinin buldukları görevlerde kalma süreleri 2-3 yılı geçmemektedir.<sup>548</sup> Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sisteminin kritik kontrol noktalarını Türkiye'deki kamu kurumları uygulaması açısından analiz eden istatistiki bir çalışmadan elde edilen bulgulara göre:<sup>549</sup>

- Kamu kurumlarına kaynak tahsisinde kurum performansları dikkate alınmamaktadır.

- Kamu idarelerinde performans sözleşmesi uygulaması olmadığından, performans sözleşmesine dayalı PEB modeli uygulanmamaktadır.

- Kamu kurumları ödenek taleplerini geçmiş yıllardaki ödeneklere göre belirlemektedir. Mevcut durumu veri olarak alternatif bir bütçe hazırlanması şeklinde bir uygulama yoktur.

- Kamu kurumlarında performans odaklı yönetim anlayışı kültürü henüz tam olarak oluşmamıştır, bu konuda eğitimlerin artırılmasına ve kalifiye personele duyulan ihtiyaç devam etmektedir.

---

<sup>546</sup> Erüz, *a.g.m.*, 70.

<sup>547</sup> Özgür, B. (2008), “Kamuda Yönetici Performansının Bütüncül Değerlendirmesi (Yeni Bir Model Önerisi)”, *Maliye Dergisi*, 154, 45.

<sup>548</sup> Saran, U. (2001), “Demokratikleşme ve Sivilleşme Karşısında Devletin Yeniden Yapılanmasının Anahtarı: Kamu Hizmetlerinde Toplam Kalite Yönetimi”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:431, 27'den aktaran Söyler, İ. (2007), “Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim Uygulanabilir mi? (Engeller/Güçlükler)”, *Maliye Dergisi*, Sayı:152, 112-113.

<sup>549</sup> Egeli, Akdeniz, Aksaraylı, Tüğen, Özen, *a.g.m.*, 43-44.

### 2.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Değerlendirilmesi

Kamu harcama ve kontrol sistemi alanında getirilen önemli yeniliklerden birisi de nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesidir. Bu doğrultuda, 2001 yılında krizinden sonra devlet muhasebesi alanında değişime yönelik faaliyetlere hız verilmiş ve Ocak 2004 tarihinde birtakım eksikliklere rağmen tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulamasına geçilmiştir.

Bu sistemin getirdiği yenilikler ile nakit esaslı sistemde tam olarak izlenmesi mümkün olmayan, ödenek yokluğu nedeni ile ödenememiş devlet borçları ile girilen taahhütlerin muhasebe disiplini içinde kaydedilmesi ve bütçe ödenekleriyle ilişkisinin kurulması hedeflenmiştir.<sup>550</sup> Bu kayıtların takibi için “322 sayılı Bütçeleştirilecek Borçlar”, “323 sayılı Bütçeleştirilmiş Borçlar” ve bu ikinci hesapla karşılıklı çalışan “831 sayılı Ödeneğine Mahsup Edilecek Borçlar Hesabı” oluşturulmuştur. 322 sayılı hesap bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet ve husus karşılığı olmak üzere gerçekleştiği hâlde, ödeneği bulunmaması ve benzeri nedenlerle bütçeye gider kaydedilemeyen borçların izlenmesi için kullanılır. 322 sayılı Bütçeleştirilecek Borçlar hesabının bir sonraki yıla devretmesi mümkündür. 323 sayılı hesap ise genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olup, bütçede ödeneği öngörülmüş olmakla birlikte, olduğu yer ve zamanda ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen giderlerden kaynaklanan borçların izlenmesi için kullanılır.<sup>551</sup> 323 sayılı hesaba ilişkin işlemlerin karşılıklı çalıştığı 831 sayılı hesapla birlikte o yıl içinde tamamlanması gerekmektedir. Yani ödenek aynı yıl içinde temin edilmeli ve bir sonraki yılda ödenmek üzere bir yükümlülük ertelenmesi yapılmadan, yapılan taahhütlerin girişildiği yılda bütçeye gider kaydı yapılması gerekmektedir.<sup>552</sup>

---

<sup>550</sup> Duran, Ö. (2006), “Bütçe ve Muhasebe Tekniği Açısından Bütçeleştirilecek ve Bütçeleştirilmiş Borçlar”, *Sayıştay Dergisi*, 60, 68.

<sup>551</sup> Duran, a.g.m, 73-75

<sup>552</sup> TEPAV, *Mali İzleme Raporu 2007 yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları Bütçeden Harcama Kaçırma Yöntemleri ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Ertelenerek Biriken Harcama Yükümlülükleri ve Buzdağının Görünmeyen Yüzü*, [http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007\\_TEPAV\\_Mali\\_Izleme\\_Aralik\\_Raporu.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007_TEPAV_Mali_Izleme_Aralik_Raporu.pdf) (Erişim: 26/12/2008, 12-13).

322 sayılı hesap genelde mal ve hizmet alımları kodundan yapılan harcamalara ilişkin olup, uygulamada fazla işlerliği olan bir hesap değildir. 323 sayılı hesaba ise özellikle harcama yetkililerinin harcama talimatı aranmadan yapılan sağlık, tedavi giderleri vb. harcamalar için başvurulmaktadır. 323 sayılı hesabın işleyişinde en önemli açmazlardan bir tanesi “ödenğin bulunmaması veya girişilen taahhüt sırasında yeterli ödenğin bulunmaması” halinin uygulamada ciddi meblağlara erişen sağlık ve tedavi giderlerinin, mevzuata göre devri mümkün olmamakla birlikte, bütçede gider olarak gösterilmeden bir sonraki yıla devrine olanak vermesidir. Bu suretle, harcamalar sonraki yıllara ertelenmekte ve bütçe açığı olduğundan daha küçük görünmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine başladığından bu yana devam ettiği düşünülen bu uygulamanın 2007 bütçesinde de sürdürüldüğü ve yaklaşık 1,2-1,5 milyar TL civarında bir tutarın bütçeye gider kaydedilmeden 2008 yılına devredildiği tahmin edilmektedir. Başka bir deyişle 2007 yılı bütçe açığı açıklanan tutardan 1,2-1,5 milyar TL civarında daha fazladır. Sonuç olarak bu hesaplar harcama erteleme aracı olarak kullanılmaktadırlar. Aslında harcama ertelemeleri sadece tedavi ve sağlık giderleriyle sınırlı değildir. Başka bir deyişle, harcamanın tahakkuk etme aşamasına gelmiş olduğu birçok harcama türünde bütçede yeterli ödenğin olmaması gerekçe gösterilerek işlemler tahakkuk kayıtlarına alınmadan bekletilmiştir. \*Bu harcamalar özellikle inşaat sektörü ve sağlık sektörü ile ilgilidir.<sup>553</sup>

---

\* Bu konuda Maliye Bakanlığının “Harcama birimlerince, kendilerine gönderilen ödenekler takip edilmek suretiyle, 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabında kayıtlı borçların tamamı ödenmedikçe aynı tertiplerden tahakkuk etmiş olan harcamaların ödeme yapılmak üzere muhasebe birimine gönderilmemesi ...” şeklinde talimatı bulunmaktadır. (9/08/2007 tarihli Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği Sayı I).

<sup>553</sup> TEPAV, *Mali İzleme Raporu 2007 yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları Bütçeden Harcama Kaçırma Yöntemleri ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Ertelenerek Biriken Harcama Yükümlülükleri ve Buzdağının Görünmeyen Yüzü*, 13-14.

**Tablo 2: 2007 Yılı İçinde Ertilenmiş Bazı Harcamalar**

Borç Biriken Alanlar	Tahmini Alt Sınır (Milyar TL)	Tahmini Üst Sınır (Milyar TL)
Eczane ve Medikal Firmalara Birikmiş Borçlar	1,2	1,5
Sağlık Bakanlığı ve Üniversite Hastanelerine Birikmiş Borçlar	4,3	4,5
Müteahhitlere Birikmiş Borçlar	1	2
Bütçe Kapsamında 323/831 nolu Hesaptan Devreden Borç	1,2	1,5
TOPLAM	7,7	9,5

**Kaynak:** TEPAV, *Mali İzleme Raporu 2007 yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları Bütçeden Harcama Kaçırma Yöntemleri ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Ertilenerek Biriken Harcama Yükümlülükleri ve Buzdağının Görünmeyen Yüzü*, 15.

İlgili meslek kurumları ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü web sitesinde yayımlanan Döner Sermaye Mizanları gibi kaynaklardan yararlanılarak hazırlanan Tablo 2'ye göre 7,7-9,5 milyar TL civarında bir tutar için harcama ertelenmesi yapılmıştır. Normal şartlarda TBMM'den ek bütçe çıkarılarak ödenmesi gereken harcama yükümlülüklerinin yerine getirilmeyip bunun yerine resmi borç stoku dışında bir borç türü yaratılarak bütçe açığı olduğundan küçük bir biçimde gösterilmektedir. Ancak bu uygulamanın hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık ilkeleriyle bağdaştırılması mümkün değildir.<sup>554</sup>

Harcama ertelemelerinin bütçe açığını olduğundan daha küçük göstermek için kullanıldığını gösteren bir başka örnek 2009 yılı bütçesinde gerçekleştirmiştir. 2009 yılı Aralık ayında, sosyal güvenlik açıklarının finansmanı için bütçeden 434 milyon TL ödenek aktarılmıştır. Bu tutar, 2009 yılı içindeki diğer aylarda aktarılan tutarın çok altındadır. Örneğin kasım ayında söz konusu tutar 2.785 milyar TL'dir. Bütçe sağlık harcamaları yılın son çeyreğinde, özellikle aralık ayında hızlı bir şekilde artarken; Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılan transferlerdeki söz konusu azalma bu alandaki harcamaların ertelenmesi olarak değerlendirilmektedir. 2010 yılı Ocak ayı bütçe gerçekleştirmeleri incelendiğinde; 2009 Aralık ayında 434 milyon TL

<sup>554</sup> TEPAV, *Mali İzleme Raporu 2007 yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları Bütçeden Harcama Kaçırma Yöntemleri ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Ertilenerek Biriken Harcama Yükümlülükleri ve Buzdağının Görünmeyen Yüzü*, 16.



olan tutarın, beş kattan fazla artarak, 2,462 milyar TL'ye ulaştığı görülmektedir.<sup>555</sup>

Öte yandan, uygulamaya ilişkin sonuçlar incelendiğinde, bütün ilginin bütçe ödenekleri üzerine yoğunlaştığı ve bütçe uygulama sonuçları dışındaki veriler için tahakkuk esaslı muhasebe sisteminden herhangi bir talebin oluşmadığı görülmüştür.<sup>556</sup>

Diğer taraftan ABS sayesinde harcamayı yapan kişi ve kurumların tespiti olanaklı hale gelmiş ve dolayısıyla hesap verme sorumluluğu ve saydamlık belli ölçüde arttırılmıştır. Fakat kişiler, bütçe performanslarından dolayı sorumlu tutulmazlarsa başarıları ya da başarısızlıkları için ödül veya müeyyideler uygulanmazsa sorumluların tespit edilmesi bir yönüyle anlamını yitirir. ABS sisteminde, dikkat çekilmesi gereken önemli bir nokta vardır. ABS'ye göre hazırlanmış idare bütçelerinin, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonundaki görüşmeleri sırasında, bütçelerin dayandığı amaç ve stratejik hedeflere bütçelerde yer verilmemektedir. ABS ile tanımlanan fonksiyonların bu amaç ve hedeflerin yerini alacağı iddia edilebilir. Geçmiş yıllarda olduğu gibi 2011 Mali Yılı Bütçe Kanununda da bölüm deyiminden fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyinin anlaşılması gerektiği konusunda bir düzenleme yapılmıştır. Ancak fonksiyonlar itibarıyla yapılan sınıflandırma siyasi iktidarın önceliklerini tam manasıyla yansıtmaz.<sup>557</sup> Özellikle yatırımcı kuruluşların bütçeleri görüşülürken bu husus daha önemlidir. Kurumlara kaynak tahsisi yapılırken bu kaynakların hangi amaçlar için, hangi projelerde kullanılmak üzere tahsisi edildiğinin bilinmesi gerekmektedir. Bu bağlamda yapılması gereken hükümetin yatırım programı tasarısının da bütçeyle birlikte Meclise getirilmesidir.<sup>558</sup>

---

<sup>555</sup> TEPAV, *Mali İzleme Raporu - 2009 yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları Kesin Hesap Uygunluk Bildirimi ve Kamu Otoritesinin İhtiyari Yetki Kullanımı-TBMM Bütçe Hakkının Nasıl Kullanıldığını Denetleyebiliyor mu ?* [http://www.tepav.org.tr/upload/files/1271244781r9770.Mali\\_Izleme\\_Raporu\\_2010\\_Aralik\\_Butce\\_Sonuclari.pdf](http://www.tepav.org.tr/upload/files/1271244781r9770.Mali_Izleme_Raporu_2010_Aralik_Butce_Sonuclari.pdf)(Erişim: 19/12/2011, 13-14)

<sup>556</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 40.

<sup>557</sup> Hamzaçebi, M.A., 2005 Yılı Bütçe Kanunu Ayrışık Oy Yazısı, [http://www.tbmm.info/modules.php?name=poeetry&lang=tr&uid=mehmetakifhamza&start=90&list=10&PHPSESSID=26991b6&file=index\\_detay&idMPoeetry=345&PHPSESSID=26991b6](http://www.tbmm.info/modules.php?name=poeetry&lang=tr&uid=mehmetakifhamza&start=90&list=10&PHPSESSID=26991b6&file=index_detay&idMPoeetry=345&PHPSESSID=26991b6) (Erişim: 23/10/2008)

<sup>558</sup> Hamzaçebi,, M.A., 2005 Malî Yılı Genel Ve Katma Bütçe Kanun Tasarıları ile 2003 Mali Yılı Genel ve Katma Bütçe Kesin Hesap Kanunu Tasarılarının Plan ve

## 2.4. İç Denetim Mekanizmasının Değerlendirilmesi

### 2.4.1. İç Denetim Birimi Kurulmasına İlişkin Kıstasların Belirlenmesi Gereği

5018 sayılı Kanunla oluşturulan hesap verme mekanizmasının etkili bir şekilde işleyebilmesi için, idare faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının hedefler doğrultusunda olup olmadığı ve kaynak kullanımının kurum hedeflerine yönelik etkili ve verimli bir şekilde yapılıp yapılmadığının uluslararası standartlara uygun olarak, bağımsız ve tarafsız bir şekilde iç denetçiler tarafından denetlenmesi gerekmektedir. 5018 sayılı Kanunla düzenlenen hesap verme sorumluluğu sisteminin iç denetim faaliyetleri ile doğrudan bir ilişkisi bulunmaktadır. İç denetimle ilgili olarak, kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim birimleri kurulmasının zorunlu olmaması ve iç denetim birimlerinin hangi durumlarda kurulmasının uygun olacağına ilişkin bir ölçüt bulunmaması, iç denetim birimi bulunmayan kurum ve kuruluşlarda bu faaliyetlerin kimler tarafından ve ne şekilde yürütüleceğinin belli olmaması dikkate değer eksikliklerdir.<sup>559</sup> Ayrıca, kanunda iç denetim sonucunda ortaya çıkan bulgu ve tavsiyelerin izlenmesi konusunda idarelerce yapılacak işlemlere ve iç denetçilerin görevden alınmaları ve görev yerlerinin değiştirilmesi konularına yer verilmemiş olması da sistemin eksiklikleri olarak gösterilmektedir.<sup>560</sup>

### 2.4.2. İç Denetçi Atamalarının Tamamlanması Gereği

Diğer taraftan, 5018 sayılı Kanun 2006 yılı başında yürürlüğe koyulmuş olmasına rağmen, birçok idarede halen iç denetçi ataması yapılmamıştır. Atama yapılan kurumlarda da iç denetimin fonksiyonu yeterince kavranmadığından iç denetim fonksiyonel bir yapıya

---

Bütçe Komisyonu Görüşme Tutanakları,  
[http://www.tbmm.info/modules.php?name=memory&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=40&list=10&PHPSESSID=b56bba004320c69c50d497c291ddda0c&file=index\\_detay&idMMemory=381&PHPSESSID=b56bba004320c69c50d497c291ddda0c](http://www.tbmm.info/modules.php?name=memory&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=40&list=10&PHPSESSID=b56bba004320c69c50d497c291ddda0c&file=index_detay&idMMemory=381&PHPSESSID=b56bba004320c69c50d497c291ddda0c) (Erişim: 23/10/2008)

<sup>559</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 41-42.

<sup>560</sup> Gösterici, H. (2006), “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:295, [http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/idfb\\_hgosterici.pdf](http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/idfb_hgosterici.pdf) ((Erişim: 11/11/2008, 12)

kavuşturulamamıştır.<sup>561</sup> 2006 yılında çıkan iki ayrı Kadro Kararnamesi ile 261 kamu idaresine toplam 1369 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Mevcut durumda; 29'u genel bütçeli, 65'i özel bütçeli, 2'si sosyal güvenlik kurumu ve 114'ü de mahalli idare olmak üzere toplam 210 kamu idaresinde 774 iç denetçi görev yapmaktadır. Atama yapılmayan iç denetçi kadrolarının toplam iç denetçi kadrosu içindeki payı %43'tür. Diğer bir anlatımla, Temmuz 2011 itibarıyla, tahsis edilen 1369 iç denetçi kadrosunun 595 adedine henüz atama yapılmamıştır.<sup>562</sup>

### **2.4.3. İç Denetim Birimi Başkanlarının Konumlarının Netleştirilmesi Gereği**

İç denetim birimi başkanının konumunun belirsizliği dikkati çeken bir başka konudur. Kanunda ve ilgili diğer mevzuatta, iç denetim birimi başkanının konumuna yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Başkanlık görevinin görevlendirme ile yürütülmesi, iç denetim birimlerinin etkinliğini azaltabilecektir.<sup>563</sup> Uluslararası İç Denetim Standartları iç denetim faaliyetinin bağımsızlığına ve bu faaliyetlerde görev alan iç denetçilerin tarafsızlığına vurgu yapmaktadır. Söz konusu standartlar; iç denetimin bağımsızlığı ve iç denetçinin tarafsızlığı bakımından, iç denetim kapsamına girecek konuların belirlenmesini, denetim faaliyetinin yürütülmesi sonucunda elde edilen sonuçların raporlanmasının müdahalelerden uzak bir biçimde yapılması açısından bir güvence olarak kabul etmektedir. Bir öneri olarak da, iç denetim birimi başkanının doğrudan denetim komitesine bağlanmasını teklif etmektedir.<sup>564</sup>

---

<sup>561</sup> Midyat, C.S. “Kamuda İç Denetim: Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I), [http://www.stratejikboyut.com/files/kamuda\\_ic\\_denetim.pdf](http://www.stratejikboyut.com/files/kamuda_ic_denetim.pdf) (Erişim: 10/11/2008)

<sup>562</sup> İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2011), *2010 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*, Ankara, 5.

<sup>563</sup> Keleş, H. (2008), “Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar”, *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar*, Ed. Karaarslan, E., Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, (Erişim) <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh229.doc>, 4/12/2008, 10.

<sup>564</sup> Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), “Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi”, <http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=254> (Erişim: 4/12/2008)

#### 2.4.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Kapasitesi ve Fonksiyonlarının Geliştirilmesi Gereği

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun üyeleri asli görevlerinden dolayı yoğun bir iş yüküne sahip kamu görevlilerinden oluşmaktadır. Bu durum, Kurulun iç denetim konularına yeterince yoğunlaşmasına engeldir.<sup>565</sup>

Ayrıca, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını sağlama hususunda uygulanabilir bir fonksiyonu bulunmamaktadır. Kurul; standartlar koyan, rehberler yayınlayan, eğitimler hazırlayan ve kayıt ve istatistikleri tutan bir konumdadır. Ancak ilgili idarelerin İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen tedbirlere uygun faaliyette bulunup bulunmadığını denetleyecek bir mekanizma da yoktur.<sup>566</sup>

Sonuç olarak, iç denetim birimlerine müstakil bir bütçe tahsis edilmeden ve başta iç denetim birimi başkanının konumu olmak üzere belirsizlikler giderilmeden, söz konusu birimlerin arzulan sonuçları sağlamasını beklemek gerçekçi değildir.<sup>567</sup> İç denetim faaliyetinin etkili ve verimli bir biçimde yerine getirilebilmesi için;<sup>568</sup>

- İç denetim birimlerinin idare teşkilat şemalarındaki yerlerinin ve iç denetim yönetiminin, iç denetim faaliyetlerinin tarafsız ve bağımsız bir şekilde yürütülebilmesini sağlayacak şekilde düzenlenmesi,

- Birim yöneticisine ilişkin görev/kadro ilişkisinin yasal statüsünün güçlendirilmesi,

- Henüz hazırlamayan idarelerde iç denetim birim yönergesi, iç denetim rehberi ve yurtdışı birimlerin denetimi rehberinin iç denetim birimlerince hazırlanması, hazırlayan idarelerde ise bunların ihtiyaçlar doğrultusunda en az yılda bir gözden geçirilmesi ve gerektiğinde güncellenmesi,

---

<sup>565</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 42-43.

<sup>566</sup> Keleş, “Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar”, 11.

<sup>567</sup> Midyat, “Kamuda İç Denetim: Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I)”

<sup>568</sup> İç Denetim Koordinasyon Kurulu, “Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi 2011-2013”,

<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimiStratejiBelgesi2011-2013.aspx> (Erişim: 20/12/2011)

- İç denetim birimlerinde yürütülen iç denetimin ilgili standart, mevzuat ve rehberlerde yer alan düzenlemelere göre yapılıp yapılmadığını izleyecek iç ve dış gözetim mekanizmaları kurulması,

- İç denetimde bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılması ve yaygınlaştırılması

- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kurumsal kapasitesinin güçlendirilmesi,

- İç denetimin kamu idarelerinin üst düzey yöneticilerince anlaşılması ve sahiplenilmesi için, Kurul ve iç denetim birimlerince çalışmalar yapılması gerekmektedir.

Son olarak iç denetim birimleri ve ilgili idarede görev yapan teftiş kurulları gibi diğer denetim birimleri arasındaki ilişkilerin netleştirilmesi de önem arz etmektedir.

## **2.5. Strateji Geliştirme Birimlerinin Değerlendirilmesi**

İdarelerin, planlama ve bütçeleme arasındaki ilişkiyi daha etkili bir biçimde kurabilmeleri maksadıyla kurulan SGB'lerin hesap verme mekanizmasının daha etkili işleyebilmesi amacıyla idari kapasitelerinin artırılması gerekmektedir.

Üst yönetimin yeterli desteği vermemesi, konunun ilgili skimler tarafından yeterli düzeyde kavranamaması ve teşkilat kanunlarındaki eksiklikler SGB'ler açısından önemli problemler olarak öne çıkmaktadır. İyi uygulama örneklerinin azlığı, kalifiye personel eksikliği, değişimde rol alan birim çalışanlarının motivasyonlarında düşüklük ve birtakım uygulayıcıların yeni sisteme yönelik pasif direniş göstermesi diğer önemli sorunlar görülmektedir. Bu nedenle SGB'lerin idari yapı, insan kaynakları, fiziki ve teknolojik altyapı ve benzeri konularda güçlendirilmesi gerekmektedir.<sup>569</sup>

5018 sayılı Kanunla kurulan yeni sistemde; sistemin uygulanmasında merkezi rol üstlenen SGB'lerin yeterince kurumsallaşması sağlanamamıştır. Bunun temel sebeplerini, eğitilmiş personel yetersizliği, özelleştirilen kuruluşlardan devredilen konuya yabancı personelin bu birimlerde istihdamı ve eski APK'larda görev tapan kişilerin bu birimlerde görevlendirilmesi

---

<sup>569</sup> Küçük, Ş., "Yeni Kamu Mali Yönetiminde Strateji Geliştirme Birimleri", [http://www.alomaliye.com/2007/saban\\_kucuk\\_kamu\\_mali.htm](http://www.alomaliye.com/2007/saban_kucuk_kamu_mali.htm) (Erişim: 18/07/2008)

olarak sıralamak mümkündür. Belirtilen sebeplerle, SGB'ler kaldırılan APK birimleri gibi işlevsiz hale gelme potansiyeline sahiptir.<sup>570</sup> Kamu idarelerinde, APK'lere ilişkin "kızak birim" imajının yerleşmiş olması nedeniyle SGB'ler açısından yönetilmesi gereken en önemli risk, bu birimlere ilişkin "APK'lerin devamı" ve/veya APK'lerin "yerine kurulmuş" olmaları algısıdır. Ancak SGB'leri, sadece APK'lerin isim değiştirmesi olarak değerlendirmek yanlış olacaktır. SGB'lerin yeni kamu harcama yönetimi sisteminde belirleyici bir aktör olması beklenmektedir. Günümüze kadar olan işleyişe bakıldığında SGB birimlerinin bu rollerinin gereğini yapamadıkları söylenebilir. Bu birimler stratejik planlama ve performans programı gibi inovatif ve katma değer oluşturan faaliyetlerden daha çok geleneksel ve rutin bütçeleme işlerine yoğunlaşmaktadır.<sup>571</sup>

İdarelerin stratejik plan-idare performans programı ve faaliyet raporu arasındaki bağları etkili bir şekilde kurmalarını sağlayacak stratejik yönetim sistemlerinin strateji geliştirme başkanlıkları önderliğinde geliştirilmesi önem arz etmektedir. Bu açıdan Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı liderliğinde yürütülen "Stratejik Yönetim Sistemi - Model ve Yazılım" adlı proje üzerinde durmak gerekir. Projenin amacı Maliye Bakanlığı-Strateji Geliştirme Başkanlığında,<sup>572</sup>

- Diğer kamu kurum/kuruluşlarına referans model olacak Stratejik Yönetim Modelinin uluslararası uygulamalar çerçevesinde araştırılarak tasarımı,

- Tasarlanan Stratejik Yönetim Modeline uygun Süreç Yönetim Modeli ve örgüt yapısının geliştirilmesi,

- Stratejik Yönetim Modeli temelinde Performans Esaslı Bütçeleme modelinin oluşturulması,

- Geliştirilen alt sistemlerin elektronik ortamda kullanımını sağlayacak yazılımların geliştirilmesi,

---

<sup>570</sup> TEPAV, "Kamu Yönetimi Reformunda Mevcut Durum", 3.

<sup>571</sup> Akdeniz, İ. (2010), "Kamu Mali Yönetimi Reformunda Strateji Geliştirme Birimleri", *Maliye Dergisi*, Sayı:159, 472.

<sup>572</sup> Maliye Bakanlığı, *Stratejik Yönetim Sistemi-Model ve Yazılım*, <http://www.sgb.gov.tr/StratejikYonetim/Projeler/Stratejik%20Y%C3%B6netim%20Sistemi%20Projesi%20%C3%96zeti.pdf> (Erişim: 28/10/2008)

- Tasarlanan alt sistemler ve geliştirilen yazılımlara ilişkin Eğitim ve Danışmanlık faaliyetleri ile kullanıcıların ve yöneticilerin ihtiyaç duyacağı bilgilerin aktarılmasıdır.

Proje neticesinde, Maliye Bakanlığında geliştirilen uygulamanın tüm kamu idareleri için model olması amaçlanmaktadır.

Günümüze kadar olan dönemde SGB'lerin mevcut yapı ve işleyişi dikkate alındığında, söz konusu birimlerin kamu harcama yönetiminde öngörülen reforma öncülük etme rolünü ifa edecek kapasiteye ulaşamadıkları görülmektedir. Bu nedenle, SGB'lerin yeterli nitelik ve nicelikte beşeri kaynakla desteklenmesi gerekmektedir. Ayrıca bu birimlere ilişkin “APK'lerin devamı olma” şeklindeki algının değişmesi de çok önemlidir.<sup>573</sup>

### **3. Hesap Verme Sorumluluğu Sistemindeki Mekanizmalar ve Yaptırımların Değerlendirilmesi**

#### **3.1. Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu Açısından**

##### **3.1.1 Seçimler**

Kamu kuruluşları halk yararına çalışmak ve halka hizmet etmek gayesiyle oluşturulurlar. Demokratik ülkelerde bu kuruluşları yönetecek siyasetçiler seçimlerle iş başına gelmektedir. Ancak söz konusu ülkelerde vatandaşların görevleri seçimlerle bitmemektedir. Kamu kaynaklarının kullanılmasına ilişkin kararların alınmasında, bu kararların uygulanmasında ve yapılan faaliyetlerin denetlenmesinde de vatandaşların etkin olması beklenmektedir.<sup>574</sup> Vatandaşların, günümüzde, kamu kaynaklarını kullananlardan hesap sormaları da doğrudan demokrasi araçları olan seçimler ve referandumlar vasıtasıyla gerçekleşmektedir. Gelişmiş bir demokrasiye sahip ve saydam bir mali yapının bulunduğu devletlerde, vatandaşlar, bazen medyayı da kullanarak, hükümetin ve parlamentonun bütçeye ilişkin kararlarının kendi istekleri doğrultusunda olması konusunda

---

<sup>573</sup> Akdeniz, *a.g.m.*, 473-474.

<sup>574</sup> Tortop, N. (1990), *Halkla İlişkiler*, Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Matbaası, Ankara, 1.

etkide bulunabilmektedir. Bu durumlarda, seçmenlerin tercihleri bütçe hakkının kullanımına yön verebilmektedir.<sup>575</sup>

Ülkemiz açısından konu ele alındığında, siyasi hesap verme sorumluluğunun bir aracı olan seçimlerin zorunlu olarak 4 yılda bir yapılması gerekmektedir. Genel seçimler öncesi yapılan seçim kampanyalarında vatandaşlar siyasi partilerin ve siyasi partilerin yönetici kadrolarının geçmiş dönemdeki performanslarını sorgulamakta ve politikacılar halka karşı doğrudan hesap verme durumunda kalmaktadırlar.<sup>576</sup>

Ülkemizde bakanların ve bir bütün olarak hükümetin hesap verme sorumluluğu açısından seçimlerin –seçimlerde verilen kararları etkileyen politik ve sosyo-kültürel faktörleri göz ardı etmemek kaydıyla- hesap verme mekanizmasının bir aracı olarak kullanıldığını ifade etmek mümkündür. Çünkü ampirik demokrasi teorisinde demokrasinin varlığı için belirlenen asgari şartlar ülkemizde sağlanmaktadır. Bu şartlar,<sup>577</sup>

- Etkin siyasal makamların seçimle belirlenmesi,
- Seçimlerin düzenli aralıklar ile tekrarlanması,
- Seçimlerin serbest olması,
- Birden çok siyasal parti olması,
- Muhalefetin iktidar olma şansının olması,
- Temel kamu haklarının tanınmış ve güvence altına alınmış olmasıdır.

Nitekim Türkiye’de Şubat 2005’te sonuçlanan kapsamlı bir araştırma sonucunda da “Türk seçmenin oy vermesinde ekonomik faktörler önemli rol oynamaktadır. Siyasi partilerin seçimlerde ideolojik ve siyasi kaygılardan ziyade ekonomik faktörleri göz önünde bulundurmaları gerekmektedir” yargısına varılmıştır.<sup>578</sup> Diğer taraftan ülkemizde iktidar partileri seçim

---

<sup>575</sup> Kızıldaş, “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, 385-386.

<sup>576</sup> *Dokuzuncu Kalkınma Planı Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 20.

<sup>577</sup> Gözler, K., “Demokratik Devlet İlkesi”, (Erişim) <http://www.anayasa.gen.tr/demokratikdevlet.htm>, (Erişim:28/10/2008)

<sup>578</sup> Sezgin, Ş. (2005), *Politika ve Ekonomi İlişkisi: Türkiye’de Politik Konjontürel Dalgalanmalar ve Ekonomik Oy Verme*, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir, 201.



dönemlerinde seçim bütçesi uygulamasına girmektedirler. Yapılan araştırmalarda seçim dönemlerinde bütçe harcamaları/gayrisafi milli hasıla oranının ve bütçe açığı/gayrisafi milli hasıla oranının arttığı; bunun da iktidar partilerinin yeniden seçilebilmek için kamu harcamalarını artırdığı anlamına geldiği sonucuna varılmıştır. Araştırmada ayrıca, iktidar partilerinin bütçeyle ilgili öncelikleri belirlerken seçmenlerin etkisini dikkate aldığı belirtilmiştir.<sup>579</sup>

### **3.1.2. Parlatentonun Yürütmeyi Denetleme Araçları**

Bakanların hesap verme sorumluluğu çerçevesinde ne tür müeyyidelere tabi tutulacakları hususu 5018 sayılı Kanunda açık bir şekilde belirlenmemiş olmakla birlikte; bakanların siyasi sorumluluğuna ilişkin mekanizmaların Anayasayla öngörölmüş ve tanımlanmış mekanizmalar olduğu değerlendirilmektedir. Anayasaya göre, idarenin başı olan bakanlar, kendi yetkileri içindeki işlerden ve emirleri altındakilerin işlem ve eylemlerinden dolayı TBMM'ye karşı sorumludurlar. Bu sorumluluk siyasi bir sorumluluktur. Bakanların cezai sorumluluğu da vardır. Meclis, bakanları cezai sorumluluklarından dolayı Yüce Divana gönderebilir.<sup>580</sup>

1982 Anayasasının 98. maddesinin 1. fıkrasına göre; TBMM hükümeti ve bakanları denetleme yetkisini soru, Meclis araştırması, genel görüşme, gensoru ve Meclis soruşturması yollarıyla kullanır.

#### **3.1.2.1. Soru**

Anayasasının 98. maddesinin 2. fıkrasına göre; soru, “Bakanlar Kurulu adına, sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılmak üzere Başbakan veya bakanlardan bilgi istemekten ibarettir”. Soru önergesi, oylama yapılmaması nedeniyle siyasi sorumluluk getirmez. Ancak TBMM üyelerinin bir konuda soru sorması bir yönüyle suçlama niteliği taşır. Bu sebeple, hükümet itham altında kalmamak için bürokrasinin faaliyetleriyle daha yakın ilgilenmek

---

<sup>579</sup> Kızıltaş, “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, 396.

<sup>580</sup> Gözübüyük, A.Ş. ve Tan, T. (1998), *İdare Hukuku*, Cilt 1, Turhan Kitabevi, Ankara, 742.

zorunda kalır. Ayrıca, ister yazılı, ister sözlü olsun, önemli konulara ilişkin sorular milletvekillerinin ve kamuoyunun dikkatini çekebilir.<sup>581</sup>

### 3.1.2.2. Genel Görüşme

Anayasanın 98. maddesine göre genel görüşme, “toplumu ve Devlet faaliyetlerini ilgilendiren belli bir konunun, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda görüşülmesidir”. Genel görüşme açılması hükümet, siyasi parti grupları ya da en az on milletvekili tarafından verilen bir önerge ile istenebilir. Genel görüşme sonunda siyasi sorumlulukla ilgili bir karar alınmaz. Genel görüşmede amaç belli bir konuyu görüşmek, kamuoyunun ve milletvekillerinin dikkatini konuya çekmek ve iktidarı meclis önünde konuya ilişkin bilgi vermek zorunda bırakmaktır. Anayasanın 98. maddesinin 3. fıkrasına göre, “Meclis araştırması belli bir konuda bilgi edinilmek için yapılan incelemeden ibarettir”. Meclis araştırmasının açılmasına Genel Kurul karar verir. Araştırmalar araştırma komisyonları marifetiyle yapılır. Araştırma sonunda siyasi sorumlulukla ilgili herhangi bir karar alınmaz ancak araştırma sonucunda elde edilen verilere dayanılarak gensoru önergesi verilmesi mümkündür.<sup>582</sup>

### 3.1.2.3. Meclis Soruşturması

Meclis soruşturması, Başbakan veya bakanların görevleriyle ilgili cezai sorumluluklarının araştırılmasını sağlayan bir denetim aracı olarak tanımlanmaktadır.<sup>583</sup> Anayasanın 100. maddesinde düzenlenen meclis soruşturması ile görevde bulunan veya görevden ayrılmış Başbakan ya da bakanlar hakkında TBMM üye tamsayısının en az onda birinin vereceği önerge ile soruşturma açılması istenebilmektedir. Soruşturma açılmasına karar verilmesi durumunda Meclisteki siyasi partilerin temsilcilerinden oluşan bir komisyon tarafından soruşturma yapılır ve soruşturma sonucunda hazırlanan rapor Mecliste görüşülür ve gerekli görülmesi halinde ilgilinin cezai sorumluluklarının saptanması için Yüce Divana gönderilmesi sağlanır. Anayasanın 113. maddesine göre “Türkiye Büyük Millet Meclisi kararı ile

---

<sup>581</sup> Gazez, S. (2007), Türkiye’de Yeniden Yapılanma Çalışmaları İçerisinde Denetim Fonksiyonunun Yeri ve Önemi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, *Yayımlanmamış Master Tezi*, Ankara, 56-57.

<sup>582</sup> Gazez, a.g.t., 57-58.

<sup>583</sup> Özbudun, E. (2000), *Türk Anayasa Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 300.

Yüce Divana verilen bir bakan bakanlıktan düşer. Başbakanın Yüce Divana sevki halinde hükümet istifa etmiş sayılır.”

#### **3.1.2.4. Gensoru**

Gensoru, hükümetin, ya da bir bakanın düşürülmesi amacı ile TBMM’de yapılan genel bir görüşmedir. Bütün parlamenter denetim araçları arasında sadece gensoru, hükümetin veya bir bakanın siyasi sorumluluğuna yol açabilmekte, başka bir deyişle onun Meclisçe görevden uzaklaştırılabilmesine imkân vermektedir. Esasen, Meclis soruşturması sonucunda Yüce Divana sevk edilen bir bakan da bakanlıktan düşmektedir. Ancak, bu yol sadece cezai sorumluluğu gerektiren işlerde kullanılabilir. Ancak, hükümete ve ayrı ayrı bakanlara karşı gündeme getirilen gerek gensoru gerekse Meclis soruşturmalarına baktığımız zaman, birkaç olay hariç, Parlamento gündemine alınmakta, görüşülmekte, ancak reddedilmektedir. Kısaca, Parlamentoda birkaç olay hariç, gensoru ve soruşturmanın çok etkili yöntemler olarak kullanıldığını söylemek mümkün değildir.<sup>584</sup>

Diğer taraftan Anayasamızın 112. maddesinde, bakanların başbakana karşı sorumlu olup ayrıca kendi yetkisi içindeki işlerden ve emri altındakilerin eylem ve işlemlerinden de sorumlu oldukları hükmüne yer verilmiştir. Bu bakımdan, hesap verebilirlik zinciri içerisinde yer alan bakanların hiyerarşik ve siyasi konumları nedeniyle Başbakana karşı hesap verme yükümlülüğü vardır. Bu bağlamda başbakanın siyasi amiri durumunda olduğu bakanların görevden alınmasını cumhurbaşkanına teklif etme yetkisi vardır.

#### **3.1.3. Bütçe Görüşmeleri**

Anayasanın 162. maddesi gereğince Bakanlar Kurulunun merkezi yönetim bütçe tasarısı ile milli bütçe tahminlerini gösteren raporu, mali yılbaşından en az yetmiş beş gün önce, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunması gerekmektedir. Ancak, parlamentonun bütçe hakkını etkin bir şekilde kullanması için, parlamentonun bütçe kanunu üzerinde daha fazla görüşme yapması gerekmektedir. Parlamentonun, merkezi yönetim bütçe kanununun yanında idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış

---

<sup>584</sup> Gençkaya, Ö.F. (2006), “Siyasi Sorumluluk Mekanizmalarının Oluşturulması”, *Temmuz 2005 Yolsuzlukla Mücadele Konferansı*, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı (TEPAV), Ankara, 120.

denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısını da değerlendirmesi gerektiği göz önüne alındığında, parlamentoya bütçe çalışmaları için verilen yetmiş beş günlük sürenin yetersiz olduğu açıktır.<sup>585</sup> Tablo 3’de görüleceği üzere, bütçe görüşmeleri için ayrılan süre birçok yabancı ülkede üç ay ve üzerindedir. Bütçeyle ilgili görüşme sürelerinin kısalığı nedeniyle oldukça önemli olan ve rakam yığını olarak tabir edilebilecek (mesela 2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi uygunluk bildirimini 657 sayfadır) kesin hesap kanunu tasarısının üzerinde pek fazla durulmadan, bir önceki döneme ilişkin hesaplar genel olarak sorgulanmamakta ve kesin hesaba ilişkin süreç etkin bir biçimde yürütülememektedir. Bu nedenle ilk yapılması gereken şey, kesin hesabın onaylanmasına ilişkin süreci, kesin hesapların ciddi bir biçimde ele alınmasını mümkün kılacak şekilde genişletmektir.<sup>586</sup>

İlerde değinileceği gibi, dikkate alınması gereken başka bir husus, yabancı ülkelerin birçoğunda kesin hesaplarla ilgili bütçe komisyonları dışında ihtisas komisyonları oluşturulmuş olmasıdır.

**Tablo 3: Bütçe Tasarılarının Parlamentoya Sunum Zamanına İlişkin Bazı Yabancı Ülke Örnekleri**

Ülkeler	Mali Yıl Başlangıcı	Bütçe Tasarısının En Son Gönderilmesi Gereken Tarih	Bütçe Görüşmeleri İçin Zaman Dilimi
Fransa	1 Ocak	Ekim Ayının İlk Salı Günü	3 ay civarında
Japonya	1 Nisan	Ocak Ayı İçinde	3 aydan fazla
Kore	1 Ocak	2 Ekim	3 ay kadar
Meksika	1 Ocak	8 Eylül	4 ay kadar
Hollanda	1 Ocak	Eylül Ayının Üçüncü Salı Günü	3 aydan fazla
İsviçre	1 Ocak	20 Eylül'den Önce	3 aydan fazla
İngiltere	1 Nisan	(Hükümetin Takdirinde)	----
ABD	1 Ekim	Şubat Ayının İlk Pazartesi Günü	8 ay kadar

**Kaynak:** Posner, P. ve Par, C-K (2007), “Role of the Legislature in the Budget Process: Recent Trends and Innovations”, *OECD Journal on Budgeting*, 7(3), 11.

<sup>585</sup> Karataş, a.g.m., 15-16.

<sup>586</sup> TEPAV, 2007 yılı Temmuz-Ağustos Ayı Mali İzleme Raporu Bütçe Sonuçları Sayıştayın Genel Uygunluk Bildirimi ve Hazine İşlemleri Raporu: Bulgular ve Denetim Formatı Üzerine Değerlendirmeler, [http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007\\_TEPAV\\_Mali\\_Izleme\\_Temmuz\\_Agustos\\_Raporu.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007_TEPAV_Mali_Izleme_Temmuz_Agustos_Raporu.pdf) (Erişim: 26/12/2008, 23-24)

## **3.2. İdari ve Mali Hesap Verme Sorumluluğu Açısından**

İdari ve mali hesap verme sorumluluğu açısından mahalli idarelerde üst yönetici konumunda olan vali ve belediye başkanlarının durumu diğer görevlilerin durumundan belli ölçüde farklılık arz etmektedir. Bu nedenle bu başlık altında ilk olarak mahalli idare meclislerinin vali ve belediye başkanı açısından kullanabileceği araçlara ilişkin açıklamalar yapılacak daha sonra idare hiyerarşisi içerisinde kullanılacak mekanizmalar hakkında değerlendirmeler yapılacaktır.

### **3.2.1. Mahalli İdare Meclislerinin Kullanabileceği Araçlar**

#### **3.2.1.1. Belediyeler Açısından**

Bilindiği üzere belediyelerde üst yönetici belediye başkanıdır. Belediyeler açısından, belediye meclisi, belediye başkanı üzerindeki hesap sorma yetkisini soru, genel görüşme, faaliyet raporunu değerlendirme, gensoru ve denetim komisyonu aracılığıyla kullanabilir.

##### **3.2.1.1.1. Soru**

Meclis üyeleri, meclis başkanlığına önerge vererek belediye işleriyle ilgili konularda sözlü veya yazılı soru sorabilir. Soru, belediye başkanı veya görevlendireceği kişi tarafından sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılır.

##### **3.2.1.1.2. Genel Görüşme**

Genel görüşme belediye mevzuatına yeni girmiş bilgi edinme ve denetim yolları arasındadır. Belediye Kanununa göre Meclis üyelerinin en az üçte biri, meclis başkanlığına istekte bulunarak, belediyenin işleriyle ilgili bir konuda genel görüşme açılmasını isteyebilir. Bu istek meclis tarafından kabul edildiği takdirde gündeme alınır. Genel görüşmenin belediye başkanı üzerinde doğrudan bir müeyyidesi olmamakla birlikte tamamen etkisiz olduğu söylenemez. Bu görüşmeler vasıtasıyla kamuoyunun dikkatini belli bir konuya çekmek mümkün olduğu gibi genel görüşmede elde edilen bilgiler muhalefeti gensoru önergesi verme konusunda teşvik de edebilir.<sup>587</sup>

---

<sup>587</sup> Sezer, Y. ve Söyleyici, T., “Belediye Meclisinin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları”, <http://www.ziyaguney.com/dosyalar/dokumanlar/Belediye.pdf> (Erişim: 20/12/2011, 61)

### **3.2.1.1.3. Faaliyet Raporunu Değerlendirme**

5393 sayılı Belediye Kanunu uyarınca belediye meclisi, belediye başkanını faaliyet raporu aracılığıyla denetlemekte ve bu denetim sonucunda meclisin takdirine göre belediye başkanı hakkında yetersizlik kararı verilerek başkan görevden düşürülebilmektedir. Belediye Kanunu'nun 56. maddesi gereğince, meclisin nisan ayı mutat toplantısında başkanlıkça meclise sunulan faaliyet raporu üzerinde belediye meclisinin denetim süreci şu şekilde gerçekleşir:

- Belediye başkanınca meclise sunulan bir önceki yıla ait faaliyet raporundaki açıklamalar, meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğuyla yeterli görülmezse, yetersizlik kararıyla görüşmeleri kapsayan tutanak, meclis başkan vekili tarafından mahallin mülkî idare amirine gönderilir.

- Vali, dosyayı gerekçeli görüşüyle birlikte Danıştaya gönderir.

- Yetersizlik kararı, Danıştayca uygun görüldüğü takdirde belediye başkanı, başkanlıktan düşer.

### **3.2.1.1.4. Gensoru**

Meclis üye tam sayısının en az üçte biri oranındaki üyenin imzasıyla belediye başkanı hakkında gensoru önergesi verilebilir. Gensoru önergesi, meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun oyu ile gündeme alınır ve üç tam gün geçmedikçe görüşülemez. Gensoru önergesinin karara bağlanmasında faaliyet raporu açısından geçerli olan sürece göre işlem yapılır. TBMM'de uygulanan gensoru modeline benzeyen gensoru yetkisi ile belediyenin yürütme organı olan belediye başkanının belediyenin genel karar organı olan belediye meclisince denetlenmesi amaçlanmaktadır. Gensoru görüşmeleri sonunda belediye başkanı hakkına yetersizlik kararı verilmesi mümkündür.

### **3.2.1.1.5. Denetim Komisyonu**

İl ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10000'in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisi, her ocak ayı toplantısında belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur. Komisyon, her siyasi parti grubunun ve bağımsız üyelerin meclisteki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşur. Komisyon, çalışmasını kırk beş işgünü içinde tamamlar ve raporunu mart ayının sonuna kadar meclis başkanlığına sunar.

### **3.2.1.2. İl Özel İdareleri Açısından**

İl özel idaresi açısından, il genel meclisi vali üzerindeki hesap sorma yetkisini soru, genel görüşme, faaliyet raporunu değerlendirme ve denetim komisyonu yollarıyla kullanabilir.

#### **3.2.1.2.1. Soru**

Meclis üyeleri, meclis başkanlığına önerge vererek il özel idaresi işleriyle ilgili konularda sözlü veya yazılı soru sorabilir. Soru, vali veya görevlendireceği kişi tarafından sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılır.

#### **3.2.1.2.2. Genel Görüşme**

İl genel meclisi üyelerinin en az üçte biri, meclis başkanlığına istekte bulunarak il özel idaresinin işleriyle ilgili bir konuda mecliste genel görüşme açılmasını isteyebilir. Bu istek, meclis tarafından kabul edildiği takdirde gündeme alınır.

#### **3.2.1.2.3. Faaliyet Raporunu Değerlendirme**

Vali, mart ayı toplantısında bir önceki yıla ait faaliyet raporunu meclise sunar. Faaliyet raporundaki açıklamalar, meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğuyla yeterli görülmezse, yetersizlik kararıyla görüşmeleri kapsayan tutanak, meclis başkanı tarafından gereği yapılmak üzere İçişleri Bakanlığına gönderilir.

#### **3.2.1.2.4. Denetim Komisyonu**

İl genel meclisi, her yılın ocak ayında yapılacak toplantısında il özel idaresinin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile hesap ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az, beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur. Komisyon, her siyasi parti grubunun ve bağımsız üyelerin il genel meclisindeki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşur.

### **3.2.2. İdare Hiyerarşisi İçerisinde Kullanılabilecek Mekanizmalar**

#### **3.2.2.1. Mali Hesap Verme Sorumluluğu Açısından**

İdare içerisinde mali hesap verme sorumluluğu ile ilgili konular gündeme geldiğinde uygulanabilecek yaptırımlar 5018 sayılı Kanunun “Yaptırımlar ve Yetkili Merciler” başlıklı 7.bölümünde hükme bağlanmış

olup söz konusu yaptırımlar ve yaptırım uygulamaya yetkili merciler aşağıda açıklanmaktadır.

### **3.2.2.1.1. Ödenek Üstü Harcama Durumunda Yaptırım**

KMYKK'nin "Ödenek Üstü Harcama" başlıklı 70. maddesi hükmü gereğince; 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 ödemeleri toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilecektir.

Ancak ülkemizde kamu harcama yönetimi alanında reformlara ve sistemde öngörülen müeyyidelere rağmen ödenek dışı harcamalara devam edilmektedir. Örneğin 2010 yılının uygunluk bildiriminde en fazla dikkati çeken husus, Meclisten alınan harcama yetkisinin aşımı anlamına gelen, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için 14.968.408.262,43 Türk Lirası, özel bütçeli idareler için 3.566.595,62 Türk Lirası, olmak üzere, merkezi yönetim bütçesi açısından toplam 14.971.974.858,05 Türk Lirası ödenek dışı harcamanın yapılmış olmasıdır. Buradan yaklaşık 15 milyar TL civarında giderin ödeneksiz olarak harcandığı görülmektedir. Hemen hemen her bütçe yılında karşılaşılan bu durum için Sayıştay "tamamlayıcı ödenek" verilmesini istemekte sorumluluk gerektiren ödemeler için ise tamamlayıcı ödenek verilmemesini tavsiye etmekte ve takdiri Meclise bırakmaktadır.<sup>588</sup> Ödenek üstü giderler, 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden bu yana 2006, 2007, 2008, 2009 ve 2010 yıllarında sırasıyla 3.036.842.839,9 TL, 5.128.855.012,59 TL, 5.062.210.476,40 TL, 9.818.954.136,07 TL ve 14.971.974.858,05 TL olarak gerçekleşmiştir.

Öte yandan, uygunluk bildirimleri dikkatli bir biçimde incelendiğinde, bütçe ödenekleri arasında aktarma yapmaya imkân veren kanun hükümlerinin, ödenek dışı harcama yapılabilmesi için kullanıldığı görülmektedir. 2008 kesin hesabı ve Sayıştayın uygunluk bildirimini analiz edildiğinde başlangıç ödeneklerinin yaklaşık 5 milyar TL civarında aşıldığı ve ödeneği aşılacak en önemli harcama alanının personel harcamaları olduğu

---

<sup>588</sup> 2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi Genel Uygunluk Bildirimi



görülmektedir.\* Konuya daha yakından bakıldığında yıl içinde personel ödeneklerinden diğer harcama kalemlerine aktarma yapıldığı ve Meclis'in verdiği harcama yetkisinin önemli boyutlarda aşıldığı görülmektedir. Ödeneğinden aktarma yapılan personel harcamaları alanında ise ödeneye bağlı olmaksızın harcama yapılmakta ve kalemden yapılan ödenek aşırımları için yılsonunda TBMM tarafından tamamlayıcı ödenek çıkarılmaktadır.<sup>589</sup>

Ancak 5018 sayılı Kanunda esas olan, ödenek kullanımında, belirli hizmetler için bütçeye konulmuş bulunan ödeneklerden fazla harcama yapılmamasıdır. Ayrıca ilerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere; 5018 sayılı Kanuna göre ödenek dışı harcama yapan sorumlulara karşı maaş kesme vb. cezaların uygulanması gerekmektedir. Buna rağmen, TBMM başta vermediği harcama yetkisini daha sonra tamamlayıcı ödenek adı altında bir anlamda ödenek üstü harcama yapanları kurtarma anlamına gelecek biçimde vermektedir. Bu açıdan sorumluluk gerektiren ödemelerin neler olduğu konusunda Sayıştay tarafından TBMM'ye ek bir rapor sunulması ve TBMM tarafından bu rapora göre işlem yapılması yerinde olacaktır.<sup>590</sup>

### **3.2.2.1.2. Kamu Zararı Durumunda Yaptırım**

KMYKK'nin 71. maddesinde; kamu zararı “kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem, eylem

---

\* 5018 sayılı Kanununun 21. maddesine göre, personel giderleri tertiplerinden diğer tertiplere aktarma yapılamaz. Ancak bu hüküm bütçe kanunlarına konulan hükümlerle etkisizleştirilmektedir. Bu hükümlere örnek olarak 2009 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun 10. maddesi verilebilir.

“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” ile gerektiğinde “Yedek Ödenek” tertibine; diğer ekonomik kodlara ilişkin tertiplerde yer alan ödenekleri ise 5018 sayılı Kanununun 21 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan sınırlamalara tâbi olmaksızın Maliye Bakanlığı bütçesinin “Yedek Ödenek” tertibine aktarmaya...maliye bakanı yetkilidir.”

<sup>589</sup> TEPAV, *Mali İzleme Raporu-2009 yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları Kesin Hesap Uygunluk Bildirimi ve Kamu Otoritesinin İhtiyari Yetki Kullanımı-TBMM Bütçe Hakkının Nasıl Kullanıldığını Denetleyebiliyor mu?* 9.

<sup>590</sup> TEPAV, *2007 Yılı Temmuz-Ağustos Ayı Mali İzleme Raporu Bütçe Sonuçları Sayıştayın Genel Uygunluk Bildirimi ve Hazine İşlemleri Raporu: Bulgular ve Denetim Formatı Üzerine Değerlendirmeler*, [http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007\\_TEPAV\\_Mali\\_Izleme\\_Temmu z\\_Agustos\\_Raporu.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007_TEPAV_Mali_Izleme_Temmu z_Agustos_Raporu.pdf), (Erişim: 26/12/2008, 26)

veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması” şeklinde tanımlanmakta ve kamu zararına neden olan işlem ve eylemler şu şekilde sayılmaktadır:

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

Madde hükmüne göre; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilecektir. Alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren ve gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleri uygulanır. Ayrıca, bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilir.

### **3.2.2.1.3. Yetkisiz Tahsil ve Ödeme Durumunda Yaptırım**

KMYKK'nin “yetkisiz tahsil ve ödeme” başlıklı 72. maddesinde ise kanunların öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişinin kamu adına tahsilat veya ödeme yapamayacağı, yapılması, kamu hizmeti karşılığında veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış ve yardım toplanması veya başka adlarla tahsilat veya ödeme yapılması hallerinde, söz konusu tutarların, yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılanlardan

alınarak, ilgisine göre bütçeye gelir kaydedilmesi veya iade amacıyla emanet hesaplarına kaydedilmesi hüküm altına alınmaktadır.

#### **3.2.2.1.4. Yaptırım Uygulamaya Yetkili Mercii**

KMYKK'nin "para cezaları ve yetkili merciler" başlıklı 73. maddesinde, 5018 sayılı Kanunda belirtilen para cezalarının, ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından verileceği, para cezalarının, kararın verildiği ayı izleyen ay başından başlamak üzere ve herhangi bir hüküm almaya gerek kalmaksızın; ilgililerine yapılan her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil bir aylık net ödemelerin dörtte biri oranında kesilerek tahsil olunacağı hükme bağlanmıştır.

Kanunda ödenek üstü harcama talimatı veren harcama yetkililerine ve kamu zararına yol açan kamu görevlilerine; her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verileceği belirtilmiştir. Kanunda para cezasının üst sınırı her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı ile sınırlandırılmış fakat cezanın alt sınırı için herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Alt sınırın belirlenmemiş olması önemli bir eksikliklerdir. Çünkü bu yaklaşıma göre örneğin 5000 TL ücret alan bir harcama yetkilisine 10000 TL para cezası verilebileceği gibi sadece 1 TL ya da daha küçük rakamlarda para cezası da verilebilecektir. Öte yandan, üst yöneticinin para cezası verme yetkisini kullanmaması durumunda kendisine mali bir sorumluluk yüklenmesi de söz konusu değildir.<sup>591</sup>

#### **3.2.2.2. İdari Hesap Verme Sorumluluğu Açısından**

Mali hesap verme sorumluluğu ile ilgili olarak 5018 sayılı Kanunda düzenlenmiş müesseseler söz konusu olsa da; idari başka bir deyişle yönetsel/performans hesap verebilirliği açısından uygulanabilir bir mekanizma bulunmamaktadır. Performans hesap verme sorumluluğu açısından kimlerin hangi merciiye karşı hesap vermekle sorumlu oldukları belirsizdir. Üst yöneticilerin yönetsel hesap verme sorumluluğu bakımından bakanlara karşı hesap vermekle sorumlu olduğu söylenebilirse de, bu

---

<sup>591</sup> Detaylı bir açıklama için bkz. İnal, M. "Ödenek Üstü Harcama Yapılması Durumunda Uygulanacak Mali Yaptırım", [http://www.malikilavuz.com/index.php?lang=tur&page=30&pluginAnonym\\_v2\\_catID\\_2=0&pluginAnonym\\_v2\\_itemID\\_2=170&pluginAnonym\\_v2\\_itemPage\\_2=5](http://www.malikilavuz.com/index.php?lang=tur&page=30&pluginAnonym_v2_catID_2=0&pluginAnonym_v2_itemID_2=170&pluginAnonym_v2_itemPage_2=5) (Erişim: 21/12/2011)

sorumluluğun gereklerinin nasıl ve hangi mekanizmalar aracılığıyla yerine getirileceği belirsizdir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, 6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz. Bu sebeple, performans denetimleri sonucunda kamu kaynaklarının etkili, verimli ve etkin bir şekilde kullanılmadığı tespit edilirse kişilerin kötü performanslarından dolayı nasıl sorumlu tutulacağına ilişkin değerlendirmeler daha da önem kazanmaktadır.

Kanunda öngörülmemekle birlikte idari hesap verme sorumluluğunun sonucu olarak üst yöneticilerin ve harcama yetkililerinin görevden alınması gündeme gelebilir. Ancak, personel mevzuatında yer alan düzenlemeler ve Türk siyaset ve bürokrasi geleneğindeki atama ve görevden almaya ilişkin teamüller birlikte değerlendirildiğinde, üst yöneticilerin ve harcama yetkililerinin hesap verme sorumluluklarının, yönetim görevine son vermek suretiyle sağlanması oldukça zordur.<sup>592</sup>

Türk kamu yönetimindeki en önemli sorunlardan birisi, bürokrasinin önemli ölçüde siyasallaşmış olmasıdır. Gerçekten de, Türk kamu yönetiminin, adeta siyasal iktidarların uzantısı haline geldiği söylenebilir. Bu bağlamda, bürokrasinin, siyasal iktidara yanlıklarını gösterme, uyarma yeteneği ve cesareti artık kalmamıştır.<sup>593</sup> Bu durum, üst yöneticiler ve siyasiler arasındaki ilişkilerin performansa dayalı olarak yürütülmesini engelleyen en önemli sebepler arasındadır. Bakanlar ile üst yöneticiler arasında ya da üst yöneticiler ile harcama yetkilileri arasında “performans sözleşmeleri” yapılmadığından, yöneticiler, vatandaşların memnuniyeti ve menfaatinden ziyade politikacıların memnuniyetini önemsemekte ve bu sebeple başarısız da olsalar politikacıların desteğine sahip olmaktadır.<sup>594</sup> OECD ülkelerinin çoğunda hesap verme sorumluluğu performans sözleşmeleri aracılığı ile yerine getirilmektedir. Ancak 5018 sayılı Yasada performans sözleşmelerine benzer araçlara yer verilmemiştir.

İdari yapılanmadan kaynaklanan diğer bir sorun, alt birim yöneticilerinin birimin kaynakları üzerinde yönetim yetkisinin sınırlı olmasıdır. Ülkemizde bakanlıkların bünyesinde yer alan birçok alt birimin

---

<sup>592</sup> Candan, “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, 6.

<sup>593</sup> Saygılıoğlu, Arı, *a.g.e.*, 209.

<sup>594</sup> Polat, *a.g.m.*, 73.

bakanlıklardan ayrı tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Bu kapsamda insan kaynakları ile ilgili kararlar personel birimlerince alınmakta, fiziki şartlara ilişkin birçok karar da idarede bu hizmeti sunan destek hizmetleri dairesi vb. birimlerce alınmaktadır. Dolayısıyla birim yöneticilerinin kaynaklar üzerindeki yetkisi oldukça sınırlıdır. Alt birim yöneticilerinin hesap verme sorumluluğunun olabilmesi yetkilerinin olabilmesi ile mümkündür. Örneğin hesap vermekle yükümlü olan harcama yetkililerinin önemli bir bölümünün emrinde çalıştığı personeli atama ya da görevden alma yetkisi yoktur.<sup>595</sup> İdeal durumda, hesap vermekten sorumlu tutulan kişiye kaynakları kontrol etme yetkisinin de verilmesi gerekir. Ancak, ülkemizde halihazırdaki yönetim kültürümüz dikkate alındığında, harcama yetkililerine böyle bir yetkinin verilmesinin doğru olmadığını da belirtmek gerekmektedir. Çünkü kamu yönetimimizde kayırmacılık ve partizanlık hala etkindir. Bu yüzden kamuya personel alımında merkezi sınav uygulamasına devam edilmesi en uygun seçenektir. Aksi takdirde, Allen Schick'in belirttiği üzere, doğru kişileri tanımak ve doğru organizasyonlarla bağlantıda olmak kamu sektöründe iş sahibi olmanın belirleyici faktörleri olacaktır.<sup>596</sup>

#### **4. Sayıştayın ve Plan ve Bütçe Komisyonunun Hesap Verme Sürecindeki Rolünün Değerlendirilmesi**

##### **4.1. Sayıştayın Denetim Kapsamının ve Denetime İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi**

###### **4.1.1. Sayıştayın Denetim Kapsamının Değerlendirilmesi**

5018 sayılı KMYKK ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştayın denetim kapsamı oldukça genişletilmiştir. 5018 sayılı Kanunun 8. maddesinde ve Sayıştay Kanununun 7. maddesinde her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, bu kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olduklarından bahsedilmesine rağmen yakın zamana kadar hukuken ve fiilen Sayıştay denetimi dışındaki alanlar bulunmaktaydı. Örneğin bu bağlamda önemli

---

<sup>595</sup> Tosun, M.U. (2007), “Türkiye’de Kamu Sektöründe Yeni Yönetim Felsefesi: Kaynak Kullanımında Etkinlik Açısından Bir Değerlendirme”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19, 89.

<sup>596</sup> Schick, “Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand Reforms”, 123–131.

ölçüde kamu kaynağı kullanan ve genel yönetim kapsamında olması gereken Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu (TRT), Toplu Konut İdaresi (TOKİ), Milli Piyango İdaresi ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) gibi bazı kuruluşların 5018 sayılı Kanunda köklü değişiklikler yapan 5436 sayılı Kanunla bütçe kapsamı dışına çıkarılması, bu kuruluşların Sayıştay denetimi dışında kalmalarına yol açmıştır.\* Bu durum dış denetim açısından önemli bir sakıncayı oluşturmuştur.<sup>597</sup> Söz konusu kuruluşların bütçe dışına çıkarılması, bütçe dışında önemli bir harcama alanının oluşmasına yol açmıştır. Bu bir yönüyle TBMM'nin bütçe hakkının da ihlalidir.

Bu kuruluşların bütçe kapsamı dışına çıkarılmalarının kabul edilebilir gerekçeleri bulunmamaktadır. Özellikle son dönemlerde ön plana çıkan bir kurum olan TOKİ ele alınacak olursa, bu kurumun kamu kaynağı kullanması nedeniyle, uluslararası standartlar gereğince, mutlaka genel yönetim harcamalarıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Çünkü 4705 sayılı Yurt Dışına Çıkışlardan Harç Alınması ve 4481 sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 1. maddesi ile ihdas edilen yurtdışı çıkış harç gelirleri 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu uyarınca TOKİ'ye aktarılmaktadır. Bu kapsamda, TOKİ kamu kaynağı kullanan bir kurumdur ve TBMM'nin bütçe hakkı uyarınca bütçesinin TBMM onayına sunulması uygun olacaktır.<sup>598</sup>

Diğer taraftan 5436 sayılı Kanunla 5018 sayılı Kanunun kamu zararını düzenleyen 71. maddesinin (f) bendinin yürürlükten kaldırılması üzerinde durulması gereken farklı bir konudur. Kamu kaynaklarının yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, korunmasında veya kullanılmasında gerekli önlemlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmesini kamu zararı kapsamında değerlendiren söz konusu bent, Yüksek Denetleme Kurulu tarafından 2003 ve 2004 yıllarında TOKİ'nin gerçekleştirdiği hasılat paylaşım projeleriyle ilgili olarak yapılan

---

\* 6085 sayılı Kanunla Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Sayıştaya devredilmesi nedeniyle, sayılan kurumların denetimi bundan böyle Sayıştay tarafından yapılacaktır.

<sup>597</sup> Çolak, "Dış Denetim Birimi Olarak Sayıştay'ın Yeni Kamu Mali Sistemindeki Yeri"

<sup>598</sup> Hamzaçebi, M.A., Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla ilgili Ayrıışık Oy Yazısı, [http://www.tbmm.info/modules.php?name=poetry&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=60&list=10&PHPSESSID=26991b6&file=index\\_detay&idMPoetry=395&PHPSESSID=26991b6](http://www.tbmm.info/modules.php?name=poetry&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=60&list=10&PHPSESSID=26991b6&file=index_detay&idMPoetry=395&PHPSESSID=26991b6) (Erişim: 12/11/2008)

incelemelerde tespit edilen hukuka aykırı işlemler ve ortaya çıkan kamu zararlarının dayanağını oluşturmaktaydı.<sup>599</sup>

Yine 5436 sayılı Kanunla TMSF harcamaları ve gelirleri bütçe kapsamı dışına çıkarılmıştır. TMSF gibi, el konulan bankaların varlıklarını yöneten bir kuruluşun bütçesinin TBMM’de görüşülmemesi de önemli bir eksikliktir.<sup>600</sup> TMSF’nin gider ve gelir tahmininin öngörülebilir olmaması, banka esaslı muhasebe kullanması, varlıkların hızlı bir şekilde tasfiye edilmesi için değişik metodlar kullanması gibi sebeplerle 5018 sayılı Kanunun III sayılı Cetvelinden çıkarılması bir yönüyle anlaşılabilir.<sup>601</sup> Ancak TMSF’yle ilgili hükümleri içeren 5411 sayılı Kanunun, fonun hesap ve harcamalarının denetimini düzenleyen 124. maddesinin birinci fıkrasının ilk hali “Fonun iç ve dış denetimi hakkında, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri uygulanır” şeklinde iken söz konusu fıkra; 5667 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle “Fonun iç denetimi Fon tarafından belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde, dış denetimi ise Fonun yıllık gider hesapları ile harcamalarının Sayıştay tarafından incelenmesi suretiyle gerçekleştirilir” şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle kurumun denetimi sadece maaş ödemesi, kırtasiye alımı gibi cari giderler ile sınırlanmıştır. Kurumun diğer işlemleri esas faaliyetini oluşturan varlık yönetimine ilişkin satış, devir vs. işlemler ise tamamen denetim dışı bırakılmıştır.<sup>602</sup> Söz konusu değişikliğin, TMSF Sayıştay Denetçileri tarafından ilk defa yerinde denetlenirken gerçekleştirilmiş olması dikkat çekici bulunmuştur.<sup>603</sup> Yapılan değişiklik ile Fon’un ciddi bir büyüklüğe

---

<sup>599</sup> Erpul, T. “TOKİ, 5018 sayılı Kanun Kapsamından Niçin Çıkarıldı”, <http://www.ydkder.org.tr/5018Kanun.doc> (Erişim: 18/12/2008)

<sup>600</sup> Özyürek, M., Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı, 22. Dönem 4. Yasama Yılı 39. Birleşim 22/12/2005 Perşembe, <http://www.mustafaozyurek.com/yeni/getContent.php?i=1013> (Erişim: 12/11/2008)

<sup>601</sup> Er, S. (2008), “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Dış Denetimi ve 5018 sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler”, *Sayıştay Dergisi*, 68, 41.

<sup>602</sup> Er, *a.g.m.*, 43.

<sup>603</sup> 24/5/2007 tarihli ve 5667 sayılı Değişiklik Kanununun geçici 2. maddesi ile “Kanunun 124. maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklik hükmü 2006 yılı denetimlerinde de uygulanır” hükmü getirilerek, kanun maddesi geriye yürütülmüş; bu şekilde hukukun genel ilkelerinden birisi olan kanunların geriye yürütmezliği de çiğnenmiştir.

sahip olan varlıkları ve bu varlıkların tasfiyesiyle ilgili süreçte sağlanan gelirler tümü ile Sayıştay denetimi dışına çıkarılmıştır.<sup>604</sup>

Diğer taraftan 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununun 22. maddesine, 5445 sayılı Kanunla eklenen 2. fıkra ile mahalli idare birlikleri Sayıştayın denetim kapsamından çıkarılmıştır. Söz konusu fıkra şu şekildedir: “Sayıştayın dış denetimine tabi olmayan mahalli idare birliklerinin, İçişler Bakanlığı, valiler veya kaymakamlarca mali denetimi sonucunda tespit edilen kamu zararı üzerine yapılan kişi borcu teklifleri, birlik meclisinde görüşülerek karara bağlanır. Bu kararın örneği, birlik merkezinin bulunduğu yerin valiliğine, ülke düzeyinde kurulan birlikler ile başkanı vali veya vali yardımcısı olan birliklerde ise İçişleri Bakanlığına gönderilir. Karara karşı, ülke düzeyinde kurulan birlikler ile başkanı vali veya vali yardımcısı olan birliklerde İçişleri Bakanlığı, diğerlerinde ise valiler veya hakkında kişi borcu çıkarılanlar on gün içinde idarî yargıya başvurabilirler. İdarî yargı kararı doğrultusunda işlem sonuçlandırılır.” Oysa Anayasamıza göre; mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır. Mahalli idareler ifadesi 5018 sayılı Kanunun 3. maddesine göre, 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 kapsamaktadır. Anayasanın ve 5018 sayılı Kanunun açık hükümleri karşısında mahalli idare birliklerinin Sayıştay denetimine tabi olması gerekmektedir.<sup>605</sup>

5018 sayılı Kanunla kurulan yeni sistemde, kamu kaynağı kullanan, bütün birimlerin Sayıştay denetimi kapsamına alınması şeklinde bir yaklaşım benimsenmiştir. Ancak zaman içerisinde bu temel yaklaşımda birtakım sapmalar yaşandığı görülmüştür. Bütçe kapsamı açısından, kamu kaynağı kullanan birimlerin bütçe kapsamı dışına çıkarılması parlamentonun bütçe hakkına aykırı olduğu gibi idare hukukuna da uygun düşmemektedir.<sup>606</sup> Bu

---

<sup>604</sup> Er, *a.g.m.*, 41.

<sup>605</sup> Kuluçlu, E. (2006), “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63, 26.

<sup>606</sup> Bayar, D. (2004), “Kamu Yönetiminin Temel Kanunları”, *Maliye Dergisi*, Sayı:145, 20,21.



itibarla yerel yönetim kuruluşları ile KİT'ler\* dışındaki kamu idarelerinin merkezi yönetim bütçesi içine alınması gerekmektedir.

#### **4.1.2. Sayıştay Denetimine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi**

5018 sayılı KMYKK ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu Sayıştayın denetim kapsamını oldukça genişletmiş ve Sayıştaya birtakım yeni görevler vermiştir. Ancak söz konusu kanunların Sayıştaya yüklediği görevlere ilişkin bir takım sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunlar aşağıda başlıklar halinde değerlendirilecektir.

##### **4.1.2.1. Genel Uygunluk Bildirimine İlişkin Değerlendirmeler**

İlk olarak; 5018 sayılı Kanunun Genel Uygunluk Bildirimi başlıklı 43. maddesi uyarınca, “Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Genel uygunluk bildirimi; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır.” Kanunun, genel uygunluk bildiriminin dış denetim genel değerlendirme raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanacağına ilişkin hükmü yerinde olmamıştır. Çünkü uygunluk bildirimleri mali işlemleri içeren bir belgedir ve uygunluk bildiriminde performansa ilişkin bilgilere yer verilmez. Tam tersine faaliyet raporları ise performansın ölçülmesinin bir aracı durumundadır. Bu raporlarda kurumlara ilişkin mali bilgilere yer verilmeyle birlikte, raporların esas amacı “mali raporlama” değil “performans raporlaması”dır.<sup>607</sup>

Ayrıca Sayıştay geleneksel yapısı itibarıyla düzenlilik denetimine odaklanmıştır. Performans denetimi konusunda yeterli deneyime sahip olmayan bir kurumdan her yıl her kurumu performans açısından denetlemesini beklemek gerçekçi olmaz.<sup>608</sup>

---

\* 6085 sayılı Kanunla Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Sayıştaya devredilmesi nedeniyle, KİT'lerin denetimi bundan böyle Sayıştay tarafından yapılacaktır.

<sup>607</sup> Coşkun, Karabeyli, “Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi”, 17.

<sup>608</sup> Baş, *a.g.t.*, 444-445.

#### **4.1.2.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporuna İlişkin Değerlendirmeler**

KMYKK'nin dış denetimle ilgili tüm hükümleri gibi, faaliyet raporları bölümü de neredeyse aynen Sayıştay Kanununa aktarılmıştır. Ancak, bu aktarma esnasında yapılan bir değişiklik, KMYKK'nin özünde hatalı düzenlemesini daha da sorunlu bir duruma sokmuştur. KMYKK'nin 41. maddesi uyarınca, “Sayıştay, mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahalli idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.”

Sayıştay Kanununun “faaliyet genel değerlendirme raporları” başlıklı 39. maddesi uyarınca da; “kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan mahallî idareler genel faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporu denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilir. Denetim grup başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanan faaliyet genel değerlendirme raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından mahalli idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Maliye Bakanlığına gönderilir. Mahalli idarelerin idare faaliyet raporları hakkındaki Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği İçişleri Bakanlığına, bir örneği de ilgili mahalli idarenin meclisine gönderilir.”

Yukarıdaki hükümler birlikte incelendiğinde görüleceği gibi; KMYKK, Sayıştaya faaliyet raporlarını değerlendiren bir rapor hazırlama görevi vermemektedir. Söz konusu yasaya göre istenilen, Sayıştayın bu raporlardan bilgilenmesi ve tamamlanan denetimleri ışığında görüşlerini belirtmesidir. Sayıştay Kanununda ise yukarıda açıklanan, KMYKK'deki zaten hatalı olan düzenlemeler birkaç adım daha ileri götürülerek, Sayıştaya bu raporların tamamının değerlendirmesini içerecek “Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu” hazırlanması görevi verilmektedir. Oysa faaliyet raporlarının incelenmesi neticesinde değerlendirme raporları hazırlamak, bir

fonksiyonu olmayan ve kamu idarelerinin faaliyetlerinin değerlendirilmesine ek bir katkı sağlayamayan bir çalışmadır.<sup>609</sup>

Öte yandan, kurumların performansı ile ilgili faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin kendiliğinden doğru kabul edilmesi mümkün değildir. Faaliyet raporlarında yer alan bilgileri olduğu gibi doğru kabul edebilmek için bilginin toplanması aşamasındaki süreçte de görev almış olmak gerekir. Bu nedenle performans denetimlerinin faaliyet raporları üzerinden yapılmasını öngören yaklaşımda isabet bulunmamaktadır.<sup>610</sup>

Kurumların faaliyet raporları hakkında her yıl görüş vermek; her kurumun faaliyet raporunun her yıl incelenmesini ve ilgili kurumda her yıl performans denetimi yapılmasını gerektirir. Faaliyet raporlarının her yıl incelenmesi ancak şekli bir takım denetimler yapılması durumunda mümkün olabilir. Ayrıca performans denetimleri de her yıl düzenli olarak yapılan denetimler kategorisinde değildir. Her kurumda her yıl performans denetimi yapılması fiilen mümkün değildir. Sayıştay kaynaklarının sınırlılığını da dikkate alarak performans denetimlerinde en etkin ve verimli sonuç elde edebileceği sektörler ve kurumlara yönelmek durumundadır.<sup>611</sup> Ayrıca, faaliyet raporlarında yer alan bilgiler genel olarak kurumun görev alanına giren tüm faaliyetleri içerir. Ancak, performans denetimlerinde bir kurumun bütün faaliyetleri yerine sadece belli bir faaliyetin veya projenin denetlenmesi de söz konusu olabilir.<sup>612</sup>

Hesap verme sorumluluğu açısından önemli bir işlevi bulunan performans denetimi, doğası itibarıyla, her yıl tekrarlanmayan bir faaliyettir. Düzenlilik denetimi gibi standart denetim yöntemlerine dayanmaz, her performans denetiminin kendine özgü metotları ve araçları bulunmaktadır. Öte yandan, sonuçları yoruma açıktır.<sup>613</sup>

---

<sup>609</sup> Coşkun, Karabeyli, “Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi”, 15.

<sup>610</sup> Coşkun, Karabeyli, “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu”, 89.

<sup>611</sup> Coşkun, Karabeyli, “Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi”, 16.

<sup>612</sup> Atakan, N., Coşkun, A. ve Sonuvar, S.M. (1997), *Performans Denetimi Pakistan Sayıştay Uygulaması*, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 6

<sup>613</sup> Coşkun, Karabeyli, “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu”, 90.



sonucunun (düzenlilik denetimi ve performans denetimi) konsolide edilmesi mümkün değildir.<sup>617</sup> Bir an için bunun mümkün olduğu kabul edilse dahi, her biri incelemeye alınan kuruma ilişkin farklı ve özgün bilgiler ihtiva eden performans denetimi raporlarının konsolide edilmesi bu raporların işlevselliğini ortadan kaldıracak ve TBMM'nin güncel bilgi edinme ihtiyacının karşılanamamasına yol açacaktır.<sup>618</sup> Sayıştayın kurum ve kuruluşların işlemlerinin %13'ünü denetleyebildiği dikkate alındığında,<sup>619</sup> Sayıştayın performans denetimi yapabilme kapasitesi daha iyi anlaşılacaktır.

#### **4.1.2.4. Performans Denetimlerinin Performans Göstergeleri Çerçevesinde Yapılmasına İlişkin Değerlendirmeler**

5018 sayılı Kanuna göre, 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. Sayıştay Kanunu uyarınca da performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir. Ancak 5018 sayılı Kanunun ve Sayıştay Kanununun Sayıştayın performans denetimi yetkisine, sadece performans göstergelerinin denetlenmesi şeklinde yaklaşması yerinde bir düzenleme olmamıştır. Yapılan düzenlemeler uluslararası uygulama ve standartlarla uyumlu değildir.<sup>620</sup> Çünkü kamu hizmetlerinin kalitesinin artırılması amacıyla yapılan bağımsız ve tarafsız performans denetimleri vasıtasıyla sayıştaylar parlamentoya ve ilgili diğer kurumlara tavsiyelerde bulunur. Sayıştayların performans denetimleri ilgili kurumların performans göstergelerinin denetlenmesini kapsar ancak bununla sınırlı değildir.

---

20afyon%202008\_bildiriler/OECD%20Racon%20presentation%20FINAL%20VE  
RSION.pdf (Erişim: 25/12/2008)

<sup>617</sup> Oyan, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Bir Reform Nasıl İskalanır?"

<sup>618</sup> Köse, H.Ö. (2010), "Kamu Mali Yönetim Reformunun Etkileri ve 5018 sayılı Kanunda Dış Denetimin Tasarımına İlişkin Sorunlar", *Dış Denetim*, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-kamu-mali-yonetim-reformunun-etkileri-ve-5018-sayili-kanunda-dis-denetimin-tasarimina-iliskin-sorunlar-1-1.pdf> (Erişim: 27/11/2011, s.11)

<sup>619</sup> Dikmen, A.A. (2008), "Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Tasarısı Üzerine Değerlendirmeler", [http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar\\_BSB/DikmenKMYMKK\\_Cumhuriyet.doc](http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_BSB/DikmenKMYMKK_Cumhuriyet.doc) (Erişim: 16/12/2008, 5.)

<sup>620</sup> Coşkun, Karabeyli, "Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi", 16.

Sayıştayların uyguladığı performans denetimleri sonucunda hazırlanan raporlarda idarelerin performansa ilişkin raporlarında yer almayan başka birtakım bilgilere de ulaşılabilir.<sup>621</sup>

Dünyadaki iyi uygulama örnekleri incelendiğinde, performans denetimini performans göstergelerinin denetlenmesine indirgeyen bir denetim çalışmasına rastlanılmamaktadır. Performans göstergelerinin incelenmesini esas alan performans denetimlerinde amaç bizatihi performansın denetlenmesinden ziyade performans ölçüm sisteminin denetlenmesidir.<sup>622</sup>

## **4.2. Plan ve Bütçe Komisyonunun Etkinliğinin Değerlendirilmesi**

### **4.2.1. Hesap Sorma Açısından Plan ve Bütçe Komisyonunun Etkinliğinin Değerlendirilmesi**

TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda, bütçe tasarısının hükümetin arzusu doğrultusunda yasalaşması için iktidar grubuna ağırlık verilmiştir. 40 üyeli komisyonun 25 üyesi iktidar partisi milletvekillerinden oluşmaktadır. Ancak bütçe komisyonunun iktidar ağırlıklı yapısı, bütçe görüşmelerinin şekli bir niteliğe dönüşmesine yol açmıştır. Meclis Genel Kurulundaki görüşme süresinin sadece 20 gün olması ve milletvekillerinin bütçenin genel kuruldaki görüşmelerinde gelir azaltıcı ve gider arttırıcı önerilerde bulunamaması da meclisin bütçe üzerindeki inceleme yetkisini sınırlandırmaktadır.

Halen yürürlükte bulunan TBMM İçtüzüğünde Sayıştay raporlarının hangi işleme tabi tutulacağı konusunda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Plan ve Bütçe Komisyonunun mevcut görevleri dikkate alındığında bu Komisyonun Sayıştay raporlarının görüşülmesine ve karara bağlanmasına yeterli ölçüde vakit ayırması olanaksızdır. Oysa kamu kaynaklarının kullanımının etkin bir biçimde denetimi için Sayıştay ve TBMM arasında güçlü bir ilişki kurulması şarttır.<sup>623</sup>

Bu sebeplerle, 1973 yılına kadar benimsenen modelde olduğu gibi, bir Maliye Komisyonu kurularak, Plan ve Bütçe Komisyonunun iş yükünün

---

<sup>621</sup> Demirbaş, T. (2001), *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması*, Sayıştay Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, 70-72.

<sup>622</sup> Köse, a.g.m, 11.

<sup>623</sup> Baş, a.g.t, 445-446.

çoğunluğunu oluşturan kanun tasarı ve tekliflerini görüşme görevi bu komisyona verilebilir. Çünkü, Plan ve Bütçe Komisyonunun, 5018 sayılı Yasa da öngörülen yeni görevleri etkili bir biçimde yapabilmesi için bir değişime ihtiyaç olduğu açıktır.<sup>624</sup> Plan ve Bütçe Komisyonunun ve TBMM'nin bütçe uygulamalarını izleme ve denetleme işlevini etkin bir biçimde yapabilmesi için, denetime ilişkin raporların okunup oylanması yeterli değildir. Bu raporlar, TBMM'de bu alanda yetiştirilmiş uzmanlar aracılığıyla incelenmelidir. Bu maksatla TBMM idari açıdan güçlendirilmelidir.<sup>625</sup>

Bilindiği üzere TBMM kesin hesapların denetimini gelecek yılın bütçeleri ile birlikte yapmaktadır. Bu nedenle, kesin hesap tasarısının Plan ve Bütçe Komisyonunda ve TBMM Genel Kurulunda etkili bir biçimde ele alınması için yeterli vakit ayrılamamaktadır. Aynı durum Meclis Genel Kurulu için de geçerlidir. Bu nedenle, ülkemizde kesin hesaplar etkili bir biçimde denetlenememektedir.<sup>626</sup>

#### **4.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Güçlendirilmesi İçin Öneriler**

##### **4.2.2.1. Kamu Hesapları Komisyonu Kurulması**

TBMM'de kesin hesapların denetimi için kurulmuş bir ihtisas komisyonu bulunmamaktadır. Bu nedenle, kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin parlamento denetimi ve dolayısıyla hesap verme sorumluluğu eksik kalmaktadır.<sup>627</sup> Bu doğrultuda TBMM'de Sayıştay raporlarının ve kesin hesap kanunu tasarısının görüşüldüğü ayrı bir ihtisas komisyonu kurulması ve yasama denetiminin bu Komisyon marifetiyle yapılması suretiyle, etkili bir hesap verme mekanizmasının oluşturulması, yeni kamu harcama ve kontrol sisteminin verimli bir biçimde çalışabilmesi bakımından oldukça

---

<sup>624</sup> Yüksel, N. (2005), "Türk Parlamento Hukukunda Bütçe Komisyonu, *Sayıştay Dergisi*, 56, 21.

<sup>625</sup> Öner, E., "Bütçe Uygulama Aşamasında Parlatentonun İzleme/ Gözetim Fonksiyonu: Komisyonların Rolü ve Bütçe Analiz Kapasitesi", Bütçe Sürecinde Parlatentonun Değişen Rolü Konulu Uluslararası Sempozyumda Sunulan Tebliğ, [http://www.tbmm.gov.tr/etkinlikler/pbmd\\_sempozyum\\_1008/belgeler/sempozyum%20afyon%202008\\_bildiriler/Erdoğan%20Öner\\_sempozyum.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/etkinlikler/pbmd_sempozyum_1008/belgeler/sempozyum%20afyon%202008_bildiriler/Erdoğan%20Öner_sempozyum.pdf) (Erişim: 22/10/2008, s.12)

<sup>626</sup> Öner, *a.g.m.*, 14.

<sup>627</sup> Polat, *a.g.m.*, 73.

önemlidir.<sup>628</sup> Ayrıca Komisyonun yapısının muhalefet ağırlıklı olması ve başkanının da İngiltere örneğinde olduğu gibi muhalefete mensup bir kişi olması kamu kaynakları üzerindeki denetimi artırabilecektir.

Sayıştay raporlarını değerlendirmek üzere bir ihtisas komisyonu kurulması Sayıştay ile TBMM arasındaki ilişkilerin güçlenmesine de katkı yapacaktır. Sayıştay raporlarının Komisyonunda Görüşülme Usul ve Esasları belirlenirken,<sup>629</sup>

- Sayıştay raporları görüşülmeden önce komisyon üyelerinin Sayıştay tarafından bilgilendirilmesine olanak tanınmalıdır.

- Komisyon toplantılarına üst düzey Sayıştay yetkilileri de katılabilmelidir.

- Komisyon toplantılarına raporu görüşülen kurumun üst yöneticisi ile Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığından da temsilciler katılmalıdır.

- İstisnai durumlar dışında komisyon toplantıları basına açık olmalıdır.

- Komisyonunda alınan kararların takibi yapılmalıdır.

Kamu hesaplarının incelenmesi için ayrı bir komisyon kurulmasına 1982 anayasasının merkezi yönetim kesin hesap kanun tasarılarının bütçe komisyonunda görüşülmesini düzenleyen 164. maddesi engeldir. Bu nedenle Plan ve Bütçe Komisyonundan bağımsız bir kamu hesapları komisyonu kurulabilmesi için anayasal değişiklik gerekir.<sup>630</sup> TBMM’de yeni bir komisyon kurulması yerine Plan ve Bütçe Komisyonu altında çalışacak bir “Kesin Hesap Alt Komisyonu” kurulması için TBMM İktisat Komisyonu tarafından 2008 yılında bir taslak hazırlanmıştır. Söz konusu taslağın 40. maddesi şu şekildedir:

“Madde 40- Plan ve Bütçe Komisyonunca; bütçe kanunu tasarısı ve ekleri ile daimi ihtisas komisyonları tarafından idare bütçelerine ilişkin olarak hazırlanan raporları görüşmek, incelemek ve değerlendirmek üzere Bütçe Alt Komisyonu; kesin hesap kanunu tasarısı ve ekinde yer alan belgeleri, Genel Uygunluk Bildirimini, Sayıştay raporlarını ve kesin hesaplar ve faaliyet raporları hakkında daimi ihtisas komisyonlarınca hazırlanan

---

<sup>628</sup> *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 71.

<sup>629</sup> Baş, *a.g.t.*, 448, 449.

<sup>630</sup> Öner, *a.g.m.*, 15.



raporları görüşmek, incelemek ve değerlendirmek üzere Kesin hesap Alt Komisyonu kurulur.

Alt Komisyonların ye sayısı Plan ve Bütçe Komisyonunca belirlenir. Alt Komisyonların yelerinin belirlenmesinde, siyasi parti grupları ile grubu olmayan milletvekilleri Plan ve Bütçe Komisyonundaki temsil oranları dikkate alınır. Alt Komisyonların görev süresi, Plan ve Bütçe Komisyonunun görev süresi ile sınırlıdır. Alt komisyon başkanları iktidar; başkanvekilleri sırasıyla muhalefet gruplarınca belirlenir. Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanı gerek gördüğü takdirde Alt Komisyonlara başkanlık edebilir.

Alt Komisyonlar görüş, inceleme ve değerlendirme sonuçlarını, Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanlığına rapor halinde sunarlar.

Bütçe Alt Komisyonunun bütçeye ilişkin raporu, Plan ve Bütçe Komisyonunda bütçenin tümü üzerinde yapılan görüşmeler sırasında değerlendirilir.

İdarelerin kesin hesapları, genel uygunluk bildirimi, dış denetim genel değerlendirme raporu ile faaliyet raporları hakkında, Kesin hesap Alt Komisyonu tarafından hazırlanan rapor, kesin hesap görüşmeleri sırasında Plan ve Bütçe Komisyonunda ayrı bir birleimde grlr.

Alt Komisyonlar, Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanlığı aracılığı ile kamu idarelerinden inceleme ve değerlendirmelerine konu olan hususlarda bilgi ve belge isteyebilirler.

Alt Komisyonların çalışmalarında, bu maddede hüküm bulunmayan hallerde, İçtüzüğün diğer hükümleri uygulanır.”

Taslak değerlendirildiğinde, kesin hesapların incelenmesi için bir alt komisyon kurulması ilk bakışta olumlu gözükse de, taslakta esas alınan yaklaşımın kesin hesapların denetimine ciddi katkılar yapabileceğini iddia etmek zordur. Çünkü kesin hesap komisyonunun, tıpkı plan ve bütçe komisyonunda olduğu gibi, üyelerinin çoğunluğunun iktidar partisinden oluşması ve başkanının da yine iktidar partisi milletvekilleri arasından seçilmesi öngörülmektedir.

#### **4.2.2.2. TBMM Bütçe Başkanlığının Güçlendirilmesi**

Parlamento denetimi ve dolayısıyla hesap verme sorumluluğunun etkinliğinin arttırılması için mevcut Bütçe Başkanlığının da yeterli kalifiye

personelle takviye edilmesi gerekmektedir. 6253 sayılı Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı İdari Teşkilatı Kanununa göre Bütçe Başkanlığının görevleri:

- Plan ve Bütçe Komisyonuna yasama, denetim, gözetim, izleme ve seçim faaliyetlerinde uzmanlık hizmeti sunmak,

- Yasama uzmanları marifetiyle kanun tasarı ve teklifleri ile yasama ve denetime ilişkin diğer belgeleri inceleyerek Komisyona bilgi vermek, Komisyon görüşmelerine yönelik hazırlık çalışmalarını yapmak,

- Komisyon raporlarının hazırlanmasına yardımcı olmak ve Komisyonun görev alanına giren konularla ilgili araştırma ve incelemeler yapmak,

- Merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısı ve merkezi yönetim kesin hesap kanunu tasarısının Komisyon görüşmelerine yönelik hazırlıkları yapmak, bütçe ve kesin hesapla ilgili analizler yaparak gerekli dokümanları hazırlamak ve tespitleri Komisyonun bilgisine sunmak,

- Kalkınma planlarının Komisyon görüşmelerinde uzmanlık desteği sağlamak,

- Kanun tasarı ve teklifleri ile diğer yasama ve denetim belgelerinin analizlerini yaparak bütçe ve kalkınma planına uygunluğu hakkında Komisyonu bilgilendirmek,

- Komisyonun görev alanına giren konularla ilgili ulusal ve uluslararası gelişmeleri takip etmek ve ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşlarla iş birliği yapmak,

- Verilecek benzeri görevleri yapmaktır.

TBMM verilerine göre Bütçe Başkanlığı halihazırda 3 uzman ve 14 uzman yardımcısı personel istihdam etmektedir.<sup>631</sup> Birime yüklenen görevler incelendiğinde uzman personel sayısının oldukça yetersiz olduğu görülmektedir. Mevcut Bütçe Başkanlığı idari ve beşeri anlamda geliştirilerek,<sup>632</sup>

- Makroekonomik gelişmeleri izleyen,

- Bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarını değerlendirebilen,

---

<sup>631</sup> [http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/web\\_rehber.ekran?pKod=51](http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/web_rehber.ekran?pKod=51) (Erişim: 21/12/2011)

<sup>632</sup> Öner, *a.g.m.*, 13,14.

- Eğitim, sosyal güvenlik, sağlık gibi önemli kamu hizmetlerine ilişkin raporlar hazırlayabilen,

- Kamu finansmanı ve kamu borçlanmasındaki gelişmeleri izleyen bir yapıya kavuşturulmalıdır.

Partizanlıktan uzak, bağımsız yapılandırılmış ve objektif bir yapıya kavuşturulmuş bir Bütçe Başkanlığının kapasitesinin geliştirilmesi suretiyle aşağıdaki işlevlere katkıda bulunması beklenebilir:<sup>633</sup>

- Karmaşıklığı Azaltma: Bu birim yürütme tarafından sunulan karmaşık ve yasama tarafından anlaşılması zor olan bilgileri meclis, medya, akademik camia ve kamuoyu tarafından anlaşılabilir bir biçime dönüştürebilir.

- Şeffaflığı arttırma: Bu birimde bilgi ve uzmanlık temerküz edeceğinden, yürütmenin bütçeyle ilgili aldatmacalarını azaltacak ve şeffaflığı arttıracaktır.

- Güvenilirliği Güçlendirme: Karmaşık bilgilerin sadeleştirilmesi ve şeffaflığın arttırılmasıyla birlikte, bu birim hükümetin bütçe öngörülerinin daha güvenilir bir yapıya kavuşmasını sağlayacaktır.

- Hesap Verme Sorumluluğunu Arttırma: Bütçe sürecinde hesap verme sorumluluğu, bu birimin yürütmenin bütçe kurumlarını izlemesi suretiyle güçlendirilecektir.

- Bütçe Sürecini Geliştirme: Daha basit, şeffaf, güvenilir ve hesap verebilir bir bütçe sistemi, bütçe sürecini daha anlaşılır ve izlenebilir bir yapıya kavuşturacaktır.

- Hem Çoğunluğun Hem de Azınlığın Haklarını Koruma: Bu birim bağımsız ve partizanlıktan uzak bir şekilde yapılandırılması halinde, parlamentoda hem çoğunluk hem de azınlık gruplarına gerekli bilgileri sağlayacaktır.

- Hızlı Yanıt Verme: Bu birim, parlamento içinde parlamentoya bağlı bir birim olduğundan, parlamenterlerin bütçe konularındaki bilgi taleplerine yürütmenin bütçe birimlerinden daha hızlı cevap verebilecektir.

---

<sup>633</sup> Anderson, B. (2005), "The Value of a Nonpartisan, Independent, Objective Analytic Unit to the Legislative Role in Budget Preparation", *The Role of Parliaments in the Budget Process*, ed. Pelizzo, R., Staphenurst, R. ve Olson, D. (2005), The World Bank, 38-3. Farklı bir çeviri için bkz. Karacan, *a.g.e.*, 148,149.

## SONUÇ

Geleneksel bütçeleme yaklaşımlarının arzulanan bütçesel sonuçlara ulaşmayı sağlayamaması nedeniyle, son yıllarda kamu harcama ve kontrol sistemleriyle ilgili reform çabaları hız kazanmış ve kamu harcama yönetimi olarak adlandırılan bütçeleme yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Kamu harcama yönetimi yaklaşımında temel hedefler toplam mali disiplinin sağlanması, kaynakların önceliklere uygun biçimde tahsisi ve kaynak yönetiminde etkinlik sağlanmasıdır. Bu yaklaşım, geleneksel bütçeleme ilkelerinin arzulanan bütçesel sonuçlara ulaşma açısından yeterli olmadığını ve bütçeleme sürecinde arzulanan sonuçlara ulaşılabilmesi için harcama kararlarını ve bütçe aktörlerinin davranışlarını etkileyen menfaat, gelenek ve saikler gibi yazılı olmayan kuralların da dikkate alınması gerekliliğini vurgulamaktadır.

Kamu harcama yönetimi yaklaşımında bütçesel sonuçların iyileştirilmesi için çeşitli kurumsal düzenlemeler önerilmektedir. Maliye bakanlığının harcama politikalarının sürdürülmesindeki rolünün güçlendirilmesinden, harcamacı kuruluşlara nispi otonomi verilmesine; yöneticinin performansından sorumlu tutulmasından, bütçe teklifleri alınmadan önce toplam harcama düzeyinin sınırlandırılmasına ve bütçe kapsamının genişletilmesinden, kabinenin çok yıllık tahminleri dikkate alarak öncelikleri belirlemesine kadar çok geniş bir yelpazede yer alan kurumsal düzenlemelerin etkin bir şekilde işleyebilmesi için güçlü bir hesap verme mekanizmasının oluşturulmuş olması gerekmektedir.

Hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine ilişkin uygulamalar, birçok bütçe yeniliğinde olduğu gibi öncelikle gelişmiş ülkelerde uygulanmaya başlanmıştır. Hesap verme sorumluluğu sistemini kapsamlı bir şekilde uygulayan Yeni Zelanda, İsveç, Kanada, İngiltere, İrlanda gibi bazı ülkelerde yaşanan deneyimler incelendiğinde; söz konusu ülkelerde uygulanan sistemlerin ülkeden ülkeye farklılaşan bazı yönleri olsa da önemli ortak öğelerinin de bulunduğu görülmüştür. Ortak öğelerin başında yöneticilere kaynak kullanımında esneklik tanınması gelmektedir. Bu bağlamda; yöneticiler yönettikleri birimlerin mali ve insan kaynakları üzerinde önemli yetkilere sahiptirler. Bir başka ortak öğe, yöneticilerin bütçeleme sürecinde kaynakları nasıl ve ne şekilde kullandığına değil kaynaklarla nelerin başarıldığına ve hangi sonuçların elde edildiğine odaklanmasıdır. Diğer taraftan söz konusu ülkelerde parlamentoların hesap

verme sorumluluğu sistemine aktif bir biçimde katkıda buldukları görülmektedir. Ayrıca; hesap verme sorumluluğu sistemine yönelik çalışmalarda bütünsel bir yaklaşımla hareket edildiği dikkati çeken bir başka noktadır. Söz konusu ülkelerde, harcama yönetiminde hesap verme sorumluluğunu arttırmaya yönelik çalışmaların kamu yönetiminin diğer alanlarındaki düzenlemelerle eşgüdüm içerisinde yürütüldüğü tespit edilmiştir.

Öte yandan, hesap verme sorumluluğu sisteminin uygulama alanı bulduğu birçok ülkede performans sözleşmeleri, kamu harcama yönetimi reformlarının bir aracı olarak kullanılmaktadır.

Son yıllarda ülkemizde, dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak, kamu harcama yönetimi alanında önemli bir değişim yaşanmaktadır. Bu değişim çalışmaları sonucunda; kamu harcama ve kontrol sistemi alanında saydamlık ve hesap verebilirlik temelinde kaynakların kullanımında etkinlik, etkililik ve ekonomikliğin sağlanması hedeflenmiştir. Bu çerçevede, mevcut sistemin güçlü yönleri analiz edildiğinde, kamu harcama ve kontrol sistemi alanıyla yakından ilişkili birçok hususta önemli mesafeler alındığı görülmektedir. Orta vadeli harcama sistemine geçilmesi, bütçe kapsamının ve Sayıştayın denetim yetkisinin genişletilmesi, ABS'ye ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ve performans esaslı bütçelemeye geçişle ilgili çalışmaların yoğunlaştırılması gibi birçok alanda kamu harcama ve kontrol sistemini geliştirici önemli çalışmalar yapılmıştır.

Ancak, ülkemizde kamu harcama yönetimi alanında hesap verme sorumluluğu sistemini yerleştirmeye yönelik çalışmalar değerlendirildiğinde; hesap verme sorumluluğu sisteminin etkinliğinin artırılabilmesi için, sistemin kalitesini artıracak bazı iyileştirmelere de ihtiyaç bulunduğu sonucuna varılmıştır. Bu bağlamda; reforma ilişkin geçiş sürecinin planlanmasına ilişkin birtakım sorunların olduğu, kamu harcama yönetimi reformunun diğer reformlar ve yasal düzenlemelerle uyum açısından bazı sıkıntılarının bulunduğu tespit edilmiştir. Söz konusu problemlerin kaynağı, genelde kamu yönetimi reformuna, özelde de kamu harcama yönetimi reformuna ilişkin kapsayıcı ve bütüncül bir çerçevenin bulunmamasıdır. Bu durum, reformun anlaşılabilmesi ve sahiplenmenin zayıf kalması gibi bazı sorunlara yol açmaktadır. Sistemin uygulanmasında önemli görülen TBMM İçtüzüğü ve kamu personel kanunlarına ilişkin bir takım mevzuat değişikliklerinin yapılmamış olması, sistemin uygulama etkinliğini

zayıflatmaktadır. Diğer taraftan, çeşitli kurum ve kuruluşların bütçe kapsamı dışına çıkarılmasına ilişkin düzenlemelerin uzun vadede problemlere yol açacağı değerlendirilmektedir. Bu nedenle, yerel yönetim kuruluşları ile KİT'ler dışındaki kamu idarelerinin merkezi yönetim bütçesi içine alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

Öte yandan, kamu harcama yönetimi reformunun, sadece mevzuat değişikliğiyle uygulamaya geçirilmesinin mümkün olmadığı ve yönetim kültüründe de değişim ve dönüşüm gerektirdiği görülmektedir. Özellikle, kamu yönetiminde hakim olan yönetim kültürünün yeni sistemin uygulanmasında önemli sıkıntılar doğuracağı değerlendirilmektedir.

Hesap verme sorumluluğunun tesisini hedefleyen harcama yönetimi reformunun etkili bir şekilde hayata geçirilebilmesi için insan kaynakları ve yönetim kapasitenin artırılması da önemli bir husustur.

Hesap verme sorumluluğu sisteminde sorumluluklar konusunda eksik bırakılan en önemli husus, sistemin uygulanmasında kritik role sahip olan üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunun sonucunun ne olduğudur. Üst yöneticilerin hesap verme sorumluluklarının sonuçları ve uygulanacak müeyyidelere ilişkin ilgili mevzuatta herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Etkin bir hesap verme sorumluluğu sisteminde yöneticilerin performansın ölçülmesi ve performans sonuçlarına göre ödüllendirici/teşvik edici ya da cezalandırıcı tedbirlerin devreye sokulması gerekir.

Hesap verme sorumluluğu sistemi açısından, bütçe hazırlığında esas alınan belgelerin çokluğunun da önemli bir sorun oluşturduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle bütçe hazırlığında esas alınan OVP ve OVMP yerine tek bir orta vadeli harcama belgesi hazırlanmasının daha uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Hesap verme sorumluluğu sistemini destekleyici yapısal araçlar arasında yer alan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi çerçevesinde gerçekleştirilen, birtakım harcamaların sonraki yıla ertelenmesi yöntemi mali disiplin açısından risk oluşturmaktadır.

Hesap verme sorumluluğu sisteminde kritik bir öneme sahip olan iç denetim faaliyeti için 5018 sayılı Kanunda öngörülen tedbirlerin yeterli olmadığı görülmüştür. İç denetim faaliyetinin etkili ve yeterli bir şekilde yürütülebilmesi için iç denetim biriminin ve birim başkanının idari teşkilatlar içerisindeki konumunun netleştirilmesi, iç denetçilerin görev ve yetki

alanlarının netleştirilmesi ve iç denetçi ataması yapılmayan kurumlarda bu atamaların tamamlanması gibi bir takım iyileştirmelere ihtiyaç vardır.

Hesap verme sorumluluğu sisteminin önemli ayaklarından birisini oluşturan faaliyet raporu ile ilgili KMYKK'de yer alan düzenlemelerin birçoğunun hatalı olduğu görülmüştür. Harcama yetkililerine faaliyet raporu hazırlama görevi verilmesi ve faaliyet raporlarının Sayıştay tarafından her yıl performans açısından denetlenmesi gibi uygulama kabiliyeti olmayan düzenlemelerde isabet yoktur. Faaliyet raporlarının Maliye Bakanlığı ve Sayıştaya gönderilmesiyle ilgili düzenlemenin de hesap verme sorumluluğu açısından bir katkısı yoktur. Çünkü iyi uygulama örneklerinde görüldüğü gibi, faaliyet raporları üst yöneticilerin ilgili siyasi amirine (bakana) karşı kendisine tahsis edilen kaynaklarla neleri başardıklarını göstermek için hazırlanan raporlardır.

Yeni mali yönetim ve kontrol sisteminde planlama-bütçe ilişkisinde kritik rol atfedilen SGB'lerin altı boş kalmıştır. Bu birimlerin önemi üst yöneticiler tarafından kavranamamıştır. Söz konusu birimlerde sistemin uygulanmasında etkin rol alacak beşeri sermaye oluşturulamamıştır.

Yeni kamu harcama yönetimi sisteminin etkili bir şekilde uygulanabilmesi açısından yasama denetimi ve dış denetim çok önemlidir. Bu sebeple, denetim kapsamının genişlemesi ve performans denetimi gibi ihtisas gerektiren denetim türlerinin yapılacak olması nedeniyle Sayıştayın kapasitesinin artırılması gereklidir. Ayrıca, hesap verme sürecinde TBMM'nin rolünün güçlendirilmesi ve yasama denetiminin etkinliğinin artırılması amacıyla TBMM'de muhalefet ağırlıklı bir kamu hesapları komisyonu kurulması gerektiği değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak, hesap verme sorumluluğu sistemin etkin bir şekilde uygulanabilmesi ve bu alanda yapılan çalışmalardan arzulanan sonuçların elde edilebilmesini temin etmek üzere gerekli yasal ve kurumsal düzenlemelerin yapılması büyük önem arz etmektedir.

## KAYNAKÇA

- Ağbal, N. (2009), “Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi Çerçevesinde Yüksek Denetim Anlayışı”, Yeni Kamu Mali Sistemi Çerçevesinde Parlamentonun Gözetim Fonksiyonu ve Yüksek Denetim konulu Sempozyumda sunulan bildiri, 15/04/2009.
- Akdeniz, İ. (2010), “Kamu Mali Yönetimi Reformunda Strateji Geliştirme Birimleri”, *Maliye Dergisi*, 159, 463-475.
- Akdoğan, A. (2006), *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 11.Baskı, Ankara.
- Aksoy, M. (2006), “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Göre Kamu Kaynağının Elde Edilmesinde Görevli ve Yetkili Olanların Hesap Verme Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 164, [http://www.yaklasim.com/Mevzuat/Dergi/Read\\_Frame.Asp?File\\_Name=2006088309.Htm](http://www.yaklasim.com/Mevzuat/Dergi/Read_Frame.Asp?File_Name=2006088309.Htm) (Erişim Tarihi: 3/06/2008).
- Aktan, C.C. (2006), “Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri”, *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 13-41.
- Alkış, A. (2008), “Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu”, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi*, <http://www.demud.org.tr/uzmanbakis/2/asalkis.pdf> (Erişim: 29/03/2008)
- Allen, Richard, Salvatore, S.-C. ve Thomas Columkill G. (2004), *Assessing And Reforming Public Financial Management:A New Approach*, Herndon, The World Bank, Washington.
- Allen, R. ve Tommasi, D. (2001), *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*, OECD.
- Anderson, B. (2005), “The Value of a Nonpartisan, Independent, Objective Analytic Unit to the Legislative Role in Budget Preparation”, *The Role of Parliaments in the Budget Process*, ed. Riccardo Pelizzo, Rick Staphenurst, David Olson, The World Bank, 38-44.
- Arslan, A. (2004), “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, *Maliye Dergisi*, Sayı:145,



<http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ahmeta.pdf>  
(Erişim:30/06/2008)

Arslan, M. (2004), “Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:54, 3-36.

Asian Development Bank, *Linking Planning and Budgeting: The Medium Term Expenditure Framework*, The Governance Brief, A Quarterly Publication, Governance and Regional Cooperation Division Regional and Sustainable Development Department Issue 2, <http://www.adb.org/Documents/Periodicals/GB/GovernanceBrief02.pdf> (Erişim: 15/12/2011, s.2)

Asian Development Bank (2001), *What is Public Expenditure Management (PEM)?* The Governance Brief, Issue 1, A Quarterly Publication, The Governance Unit Strategy and Policy Department Asian Development Bank Issue 1-2001, <http://www.adb.org/Documents/Periodicals/GB/GovernanceBrief01.pdf> (Erişim: 15/01/2008)

ASOSAI (2000), *Fifth ASOSAI Research Project*, Performance Auditing Guidelines, <http://www.raa.govb.t/contents/whats-new/performance-guidelines.pdf> (Erişim:10/04/2008)

Ataç, E., Coşkun, G. ve Moğol, T. (2004), *Bütçe*, Anadolu Üniveristesi Yayını No:1587, Eskişehir.

Atakan, N., Coşkun, A. ve Sonuvar, S.M. (1997), *Performans Denetimi Pakistan Sayıştayı Uygulaması*, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.

Atiyas, İ. ve Sayın, ř. "Budgetary Institutions in Turkey", <http://www.luc.edu/orgs/meea/volume2/Atiyas.htm>  
(Erişim:7/06/2008).

Atiyas, İ. ve Sayın, ř. (1997), *Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, İstanbul, TESEV Yayını, Boyut Matbaacılık.

Aucoin, P. ve Jarvis, M.D. (2005), *Modernizing Government Accountability: A Framework for Reform*, Canada School of Public Service, [www.mySCHOOL-monECOLE.gc.ca/research/publications/complete\\_list\\_e.html](http://www.mySCHOOL-monECOLE.gc.ca/research/publications/complete_list_e.html) (Erişim: 17/03/2008).

- Aydemir, B. (2005), “Stratejik Yönetim ve Bütçe”, 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma*, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), 24-33.
- Bacon, R. “Accountability of Government and Financial Transparency Scrutiny and Monitoring Functions of Parliament: the British Experience” Bütçe Sürecinde Parlatmentonun Değişen Rolü Konulu Uluslararası Sempozyumda sunulan bildiri, [http://www.tbmm.gov.tr/etkinlikler/pbmd\\_sempozyum\\_1008/belgeler/sempozyum%20afyon%202008\\_bildiriler/OECD%20RBacon%20presentation%20FINAL%20VERSION.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/etkinlikler/pbmd_sempozyum_1008/belgeler/sempozyum%20afyon%202008_bildiriler/OECD%20RBacon%20presentation%20FINAL%20VERSION.pdf) (Erişim: 25/12/2008)
- Bağdigen, M. (2007), “Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme ve Yerel Yönetimler”, *Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar*, ed. Özgür, H. ve Kösecik, M. Nobel Yayınevi, Ankara, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1430865](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1430865) (Erişim:11/11/2011)
- Bakırtaş, İ. (2002), “Kamu Harcama Yönetiminde Etkinlik (Türkiye’de Kamu Harcama Yönetiminde Etkinlik Sorunu ve Network Destekli Performans Odaklı Kamu Harcama Yönetim Modeli)”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Doktora Programı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kütahya.
- Balcı, A. (2003), “Kamu Mali Yönetiminde Performans Değerlendirmesine Geçiş”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:262, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4134> (Erişim: 4/12/2008)
- Balta, Z. (2006), “İç Denetçilik Mesleği”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 1.
- Barun, B., Ekinci, M. ve Temizel, Ö. “Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetiminin Rolü”, 22.Türkiye Maliye Sempozyumunda sunulan Tebliğ, [http://www.sdu.edu.tr/sempozyum/2006/maliye/PDF/barun\\_ekinci\\_temizel.pdf](http://www.sdu.edu.tr/sempozyum/2006/maliye/PDF/barun_ekinci_temizel.pdf) (Erişim: 14/12/2011, s.25)
- Baş, H. (2005), “Hesap Verme Sorumluluğu ve KMYKK”, 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma*, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), 400-417.

- Baş, H. (2005), “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Başözen, A. (1999), “Kamu Bürokrasisi ve Denetim Yolları”, *Kamu Hukuku Arşivi Dergisi*, II(1-3), 44-55, [http://www.akader.info/KHUKA/3\\_99\\_subat/kamu\\_burokrasisi.htm](http://www.akader.info/KHUKA/3_99_subat/kamu_burokrasisi.htm) (Erişim: 30/06/2008)
- Bayar, D. (2004), "Kamu Yönetiminin Temel Kanunları", *Maliye Dergisi*, 145, 5-36.
- Bocutoğlu, E. ve Ekinci, A. (2009), “Genel Teori, Küresel Krizler ve Yeniden Maliye Politikası”, *Maliye Dergisi*, 156, 66-82.
- Boex, L.F. Jameson, Martinez-Vazquez, J. ve McNab, R.M. (2001), “Çok Yıllı Bütçeleme: Uluslararası Uygulamaların İncelenmesi ve Gelişmekte Olan Ülkeler ile Geçiş Aşamasındaki Ülkeler İçin Çıkarılacak Dersler”, Çev: Güney, A. ve Öz, E. *Maliye Dergisi*, Sayı:138 <http://www.sgb.gov.tr/Sayfalar/MaliyeDergisi.aspx> (Erişim:22/12/2011, s.2)
- Bouder, F. “Public Administration Improvements in OECD Countries”, [http://www.adb.org/Documents/Manuals/Serve\\_and\\_Preserve/Chapter\\_20.pdf](http://www.adb.org/Documents/Manuals/Serve_and_Preserve/Chapter_20.pdf) (Erişim: 11/04/2008)
- Boyraz, E. (2005), “Gelişmekte Olan Ekonomilerde ve Geçiş Ekonomilerinde Çok Yıllı Bütçe Uygulamalarında Kullanılabilecek Çıkarımlar”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:22, 22-27.
- Brinkerhoff, D.W. (2001), *Taking Account of Accountability: A Conceptual Overview and Strategic Options*, US Agency for International Development Center for Democracy and Governance Implementing Policy Change Project, Phase 2, Washington, DC, [http://www.usaid.gov/our\\_work/democracy\\_and\\_governance/publications/ipc/wp-14.pdf](http://www.usaid.gov/our_work/democracy_and_governance/publications/ipc/wp-14.pdf) (Erişim: 28/03/2008)
- Schiavo-Campo, S. ve Tommasi, D. (1999), *Managing Government Expenditure*, Asian Development Bank Publications, Manila, Philippines.
- Campos, J.E., Pradhan, S., *Budgetary Institutions and the Levels of Expenditure Outcomes in Australia and New Zealand* [http://www.adb.org/Documents/Papers/Budgeting\\_Institutions/](http://www.adb.org/Documents/Papers/Budgeting_Institutions/) (Erişim:20/01/2008)

- Campos, J.E. ve Pradhan, S. "Evaluating Public Expenditure Management Systems: An Experimental Methodology with an Application to the Australia and New Zealand Reforms", [http://www.adb.org/Documents/Papers/Evaluating\\_PEMS/expenditure.pdf](http://www.adb.org/Documents/Papers/Evaluating_PEMS/expenditure.pdf) (Erişim:18/12/2011)
- Candan, E. (2006), "Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler", *Güncel Mevzuat Dergisi*, Sayı:11, [http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/bakanveustyont\\_ecandan.pdf](http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/bakanveustyont_ecandan.pdf) (Erişim: 30/06/2008)
- Candan, E. (2006), "Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:121 [http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/ykmys\\_aktorler.pdf](http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/ykmys_aktorler.pdf) (Erişim: 3/06/2008)
- Cangir, M. "Yeni Zelanda Yönetim Sistemi", [http://www.arem.gov.tr/proje/yonetim/Dunyada\\_Kamu\\_yon/YZelenda.pdf](http://www.arem.gov.tr/proje/yonetim/Dunyada_Kamu_yon/YZelenda.pdf) (Erişim: 12/12/2008, 409-447)
- Cansız, H. (2000), "Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, II(1), 267-281.
- Ciğerci, İ. (2007), *Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Caiden, N. "The Management of Public Budgeting", <http://classwebs.spea.indiana.edu/bakerr/v575/Chapter%2010.doc> (Erişim:30/06/2008)
- Coşkun, A. (2000), "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Genel Değerlendirme" adlı panelin tartışmalar kısmı, 15. *Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri*, Antalya, 475-498.
- Coşkun, A. ve Karabeyli, L. "Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi", III. Kamu Yönetimi Forumunda sunulan tebliğ, <http://www.sayder.org.tr/dosyalar/Kayfor%20Tebli%C4%9F.doc> (Erişim: 7/07/2008)

- Coşkun, A. ve Karabeyli, L. (2010), “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu”, *Dış Denetim*, 83-95, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-sayistay-denetimi-baglaminda-hesapverme-sorumlulugu-1-10.pdf> (Erişim: 14/12/2011)
- Coşkun, A. ve Karabeyli, L. “Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi”, 22. *Türkiye Maliye Sempozyumu Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim ve Sosyal Güvenlik Sisteminin Kamu Maliyesine Etkileri*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), 146-164.
- Çakmak, Z.Z. ve Meydan, D. “Yeni Zelanda’da Orta Vadeli Harcama Sistemi ve Türkiye için Alınacak Dersler”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:33, 2010/1, 125-138.
- Çankıç, E. (2000), “2001 Yılı Devlet Bütçesi, Temel Hedefler ve Beklentiler”, *İşveren Dergisi*, [http://www.tisk.org.tr/isveren\\_sayfa.asp?yazi\\_id=203&id=12](http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=203&id=12) (Erişim: 9/06/2008)
- Çolak, H.B. “5018 sayılı Kanuna Göre Bakan ve Üst Yöneticilerin Yetki ve Sorumlulukları”, <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/62-makale06.html> (Erişim: 10/12/2011)
- Çolak, H.B. (2008), “Dış Denetim Birimi Olarak Sayıştayın Yeni Kamu Mali Sistemindeki Yeri”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:58, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20080512098.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080512098.htm) (Erişim:30/10/2008)
- Dayar, H. ve Bakırtaş, İ. (2004), “Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı ve Bir Uygulama Örneği: Dumlupınar Üniversitesi Bütçesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:11, 101-114.
- Demirbaş, T. (2006), *Kamu Harcama Yönetimi Bağlamında Orta Vadeli Harcama Sistemi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa.
- Demirbaş, T. (2001), *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması*, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Demirbaş, T. (2000), “Sayıştaylar Tarafından Yapılan Performans Denetimlerinin Niteliği ve Türkiye’de Uygulanması için Gerekli Koşulların Varlığı”, *İktisat Dergisi*, Sayı:397-398, 68-80.

- Demircan, E.S. (2006), “Yeni Ekonomik Düzende Bütçe Sistemlerindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu”, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 13(2), 47-61.
- Devlet Planlama Teşkilatı, 2012 yılı Programı, [http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/View/13490/2012PROGRAM\\_BK\\_K\\_30102011.pdf](http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/View/13490/2012PROGRAM_BK_K_30102011.pdf) (Erişim:14/12/2011)
- Devlet Planlama Teşkilatı, *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu* (2. Sürüm), (Erişim) <http://www.sp.gov.tr/documents/Sp-Kilavuz2.pdf> (12/12/2011)
- Dikmelik, A.B. “Performans Esaslı Bütçeleme”, <http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF71BE64510F6C8B C90CAE87106F9A7CA0> (Erişim:17/12/2011)
- Dikmen, A.A. “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Tasarısı Üzerine Değerlendirmeler“, [http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar\\_BSB/DikmenKMYMKK\\_Cumhuriyet.doc](http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_BSB/DikmenKMYMKK_Cumhuriyet.doc) (Erişim:16/12/2008)
- Dinçer, Ö. ve Yılmaz, C. (2003), *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim*, Başbakanlık, Ankara.
- Diamond, J. (2005), *Establishing a Performance Management Framework for Government*, IMF Working Paper, WP/05/50.
- Diamond, J. (2003), “Performance Budgeting: Managing the Reform Process”, IMF Working Paper No. 03/33.
- Diamond, L. “Institutions of Accountability”, <http://www.hoover.org/publications/hoover-digest/article/7512> (Erişim: 3/12/2011)
- Dokuzuncu Kalkınma Planı Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu (2007)*, Ankara.
- Duran, Ö. (2006), “Bütçe ve Muhasebe Tekniği Açısından Bütçeleştirilecek ve Bütçeleştirilmiş Borçlar”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:60, 67-80.
- Edizdoğan, N. (1998), *Kamu Maliyesi 1*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Ekonomik Modeller ve Stratejik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Stratejik Planlama Dairesi Başkanlığı, *Stratejik Yönetim Araştırması Özet Sonuç Raporu*, [http://www.sp.gov.tr/documents/stratejik\\_yonetim\\_arastirmasi\\_raporu.pdf](http://www.sp.gov.tr/documents/stratejik_yonetim_arastirmasi_raporu.pdf) (Erişim: 12/12/2011)
- Erüz, E. “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma*,

Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), 61-74.

- Egeli, H.H., Akdeniz, A., Aksaraylı, M., Tüğen, K., Özen, A. (2007) “Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye’deki Kamu Kurumları Uygulaması”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(1), 27-47.
- Er, S. (2008), “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Dış Denetimi ve 5018 sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler”, *Sayıştay Dergisi*, 68, 29-46.
- Ergen, Z. (2007), “Orta Vadeli Harcama Sistemi Üzerine Kavramsal Bir Yaklaşım”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 301-314.
- Erkan, V. (2008), *Kamu Kuruluşlarında Stratejik Planlama: Türkiye Uygulaması ve Kuruluşlarda Başarıyı Etkileyen Faktörler*, Ankara, Türkiye İstatistik Kurumu Matbaası.
- Erpul, T. “TOKİ, 5018 sayılı Kanun Kapsamından Niçin Çıkarıldı?” <http://www.ydkder.org.tr/5018Kanun.doc> (Erişim: 18/12/2008)
- Falay, N. (1988), “Verimlilik-Etkinlik, Tutumluluk”, *Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu*, 4-5 Haziran 1987, Ankara, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını.
- Fozzard, A. (2001), *The Basic Budgeting Problem: Approaches to Resource Allocation in the Public Sector and their Implications for Pro-Poor Budgeting*, Overseas Development Institute, Center for Aid and Public Expenditure, Working Paper 147, UK, <http://www.odi.org.uk/resources/odi-publications/working-papers/147-resource-allocation-public-sector-pro-poor-budgeting.pdf> (Erişim: 14/01/2008)
- Gazev, S. (2007), “Türkiye’de Yeniden Yapılanma Çalışmaları İçerisinde Denetim Fonksiyonunun Yeri ve Önemi”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Master Tezi, Ankara.
- Gençkaya, Ö.F. (2005), “Siyasi Sorumluluk Mekanizmalarının Oluşturulması”, *Yolsuzlukla Mücadele Konferansı*, Ankara.

- Government of Ireland, *Public Financial Procedures*, <http://www.finance.gov.ie/documents/publications/guidelines/pfpdec2008.pdf> (Erişim: 1/02/2008)
- Gönenç, R. ve Leibfritz, W. ve Yılmaz, E. (2005), *Reforming Turkey's Public Expenditure Management*, OECD Economics Department Working Papers No:418, Paris, <http://fiordiliji.sourceoecd.org/vl=3378593/cl=27/nw=1/rpsv/cgi-bin/wppdf?file=5lgsjhvj758s.pdf> (Erişim: 6/06/2008)
- Gören, İ. (2000), "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", *Parlamento ve Sayıştay Denetimi*, ed. Arın, T., Kesmez, N. ve Gören, İ. TESEV (2000) Yayınları İstanbul.
- Gösterici, H. (2006), "Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:295, [http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/idfb\\_hgosterici.pdf](http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/idfb_hgosterici.pdf) (Erişim:11/11/ 2008)
- Gözler, K. "Demokratik Devlet İlkesi", <http://www.anayasa.gen.tr/demokratikdevlet.htm> (Erişim: 28/10/2008)
- Gözübüyük, A.Ş. ve Tan, T. (1998), *İdare Hukuku*, Cilt:1, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Güner, A. "Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması", *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi*, Yıl:1 Sayı:1, 28-34.
- Günerdem, D.E. (2004), "AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi (İngiltere Örneği)", *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:18.
- Gürer, H. (2006), "Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasına Yönelik Öneriler", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63.
- Hagen, J. von. (1998), *Budgeting Institutions for Aggregate Fiscal Discipline*, Center for European Integration Studies, University of Bonn, Germany, [http://www.zei.de/download/zei\\_wp/B98-01.pdf](http://www.zei.de/download/zei_wp/B98-01.pdf) (Erişim: 12/01/2008)
- Hager, G., Hobson, A. ve Wilson, G. *Performance-Based Budgeting: Concepts and Examples*, Program Review & Investigation Committee



Staff Report, Research Report No: 302,  
<http://www.lrc.ky.gov/lrcpubs/RR302.pdf> (Erişim: 12/11/2011)

Hamzaçebi, M.A., 2005 Mali Yılı Büte Kanunu Ayırık Oy Yazısı,  
[http://www.tbmm.info/modules.php?name=poetry&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=90&list=10&PHPSESSID=26991b6&file=index\\_detay&idMPoetry=345&PHPSESSID=26991b6](http://www.tbmm.info/modules.php?name=poetry&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=90&list=10&PHPSESSID=26991b6&file=index_detay&idMPoetry=345&PHPSESSID=26991b6) (Erişim: 23/10/2008)

Hamzaçebi, M.A., 2005 Mali Yılı Genel ve Katma Bütçe Kanun Tasarıları ile 2003 Malî Yılı Genel ve Katma Bütçe Kesin hesap Kanunu Tasarılarının Plan ve Bütçe Komisyonu GörüşmeTutanakları,  
[http://www.tbmm.info/modules.php?name=memory&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=40&list=10&PHPSESSID=b56bba004320c69c50d497c291ddda0c&file=index\\_detay&idMMemory=381&PHPSESSID=b56bba004320c69c50d497c291ddda0c](http://www.tbmm.info/modules.php?name=memory&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=40&list=10&PHPSESSID=b56bba004320c69c50d497c291ddda0c&file=index_detay&idMMemory=381&PHPSESSID=b56bba004320c69c50d497c291ddda0c) (Erişim: 23/10/2008)

Hamzaçebi, M.A., Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla ilgili Ayırık Oy Yazısı,  
[http://www.tbmm.info/modules.php?name=poetry&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=60&list=10&PHPSESSID=26991b6&file=index\\_detay&idMPoetry=395&PHPSESSID=26991b6](http://www.tbmm.info/modules.php?name=poetry&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=60&list=10&PHPSESSID=26991b6&file=index_detay&idMPoetry=395&PHPSESSID=26991b6) (Erişim: 12/11/2008)

Hallerberg, M. ve Hagen, J. von (1999), “Electoral Institutions, Cabinet Negotiations, and Budget Deficits in the European Union”, *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, Ed. James Poterba and Jürgen von Hagen, University of Chicago Press, 209-232.

Harfst, P. ve Schnapp, K-U. (2003), *Are Agents Able to Control their Principal’s Control Structures? An Empirical Attempt to Measure the Institutional Potential of Parliaments to Control their Executives*, ECPR Joint Sessions of Workshops, Workshop 5: Institutional Theory: Issues of Measurement and Change, Edinburgh,  
[http://www2.politik.uni-halle.de/schnapp/Publication/KUS\\_PH\\_2003.pdf](http://www2.politik.uni-halle.de/schnapp/Publication/KUS_PH_2003.pdf) (Erişim: 2/0//2008)

Hemming, R. (2003), “Policies to Promote Fiscal Discipline, Fiscal Affairs Department”, IMF, <http://www.tulane.edu/~dnelson/PolTransConv/Hemming.pdf> (Erişim: 14/12/2011).

- Humphreys, P. ve Worth-Butler, M.; “Key Human Resource Management Issues in the Irish Public Service”, *Committee for Public Management Research Discussion Paper 10*, [www.cpmr.gov.ie/publications/discussion-papers/key-human-resource-management-issues-in-the-irish-public-service.pdf/](http://www.cpmr.gov.ie/publications/discussion-papers/key-human-resource-management-issues-in-the-irish-public-service.pdf/) (Erişim: 31/12/2009)
- Hürcan, Y., Kızıldaş, E. ve Yılmaz, H.H. “Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde? IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme” [http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu\\_maliye\\_metin\\_tebliğ3.php](http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_maliye_metin_tebliğ3.php) (Erişim: 10/04/2008)
- INTOSAI (2004), “Implementation Guidelines for Performance Auditing”, INTOSAI Auditing Standard Committee, Stockholm.
- INTOSAI (2001), Committee on Accounting Standards, *Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis of Financial, Performance and Other Information*.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2011), *2010 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*, Ankara.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, “Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi 2011-2013”, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimiStratejiBelgesi2011-2013.aspx> (Erişim: 20/12/2011)
- İnal, M. “Ödenek Üstü Harcama Yapılması Durumunda Uygulana(Maya)Cak Mali Yaptırım”, [http://www.malikelavuz.com/index.php?lang=tur&page=30&pluginAnonym\\_v2\\_catID\\_2=0&pluginAnonym\\_v2\\_itemID\\_2=170&pluginAnonym\\_v2\\_itemPage\\_2=5](http://www.malikelavuz.com/index.php?lang=tur&page=30&pluginAnonym_v2_catID_2=0&pluginAnonym_v2_itemID_2=170&pluginAnonym_v2_itemPage_2=5) (Erişim: 21/12/2011)
- İsveç Sayıştayı (2001), *Performans Denetimi El Kitabı, Teori ve Uygulama*, Çev. Demirbaş, T., Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu* (2006), Ankara.
- Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu* (2000), Ankara.

- Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi* (2008-2010),  
[http://www.idkk.gov.tr/web/guest/Strateji\\_belgesi\\_2008\\_2010](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/Strateji_belgesi_2008_2010)  
(Erişim: 10/11/2008)
- Kanada Sayıştay ve Hazine Sekreteryası, *Modernizing Accountability Practices in the Public Sector (Kamu Kesiminde Hesap verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu)*, Çev. M. Hakan Özbaran,  
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/hesapsorum.pdf> (Erişim: 20/03/2008)
- Karaarslan, E., “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, [http://portall1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md140/Kamu%20Mali%20\\_%20E.%20KARAASLAN\\_.pdf](http://portall1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md140/Kamu%20Mali%20_%20E.%20KARAASLAN_.pdf) (Erişim: 3/07/2008)
- Karaarslan, E., “Mahalli İdarelerde Stratejik Planlama”, <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/68.pdf> (Erişim: 15/12/2011).
- Karaarslan, E. (2004), “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:54, 37-76.
- Karabacak, S. (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsveç Örneği*, Ankara, Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Yayını.
- Karacan, E. (2010), *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, Korza Yayıncılık, Ankara.
- Karataş, H. (2008), “Ülkemizdeki Bütçe Hazırlık Süreci Değişmeli mi?”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 3(2)8, 4-16.
- Kartalci, K. (2007), “Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Kaya, S. (2003), “Hesap Verme Sorumluluğu, Parlamento ve Sayıştay”, *Kamu Mali Yönetimi Reformu Arenası*, Ankara, [http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/39ikmyra\\_sk.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/39ikmyra_sk.pdf)  
(Erişim: 5/04/2008)
- Kazan, A. (2010), “5018 sayılı Kanun ile Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunacağı Raporlar”, *Dış Denetim*, 192-201, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi->

5018-sayili-kanun-ile-sayistay-kanun-teklifi-baglaminda-sayistayin-turkiye-buyuk-millet-meclisine-sunacagi-raporlar-1-24.pdf (Erişim: 20/12/2011)

Keleş, H. (2005), “Devletin Yapısını ve Faaliyet Sonuçlarını Bilme Hakkı”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:27, [http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl\\_gos.php?nt=584](http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=584) (Erişim: 6/06/2008)

Keleş, H. (2008), “Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar”, *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar*, Ed. Karaarslan, E. Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh229.doc> (Erişim: 4/12/2008)

Kesik, A. (2005/1) “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:9, 94-114.

Kesik, A. (2006), “Bütçe Sistemi ve Mali Disiplin”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:159, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2006037850.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006037850.htm) (Erişim: 12/12/2011)

Kesik, A. (2004), “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması”, *Sosyal Siyaset Konferansları Kitap 48*, <http://iibf.kocaeli.edu.tr/ceko/ssk/kitap48/11.pdf>, 301-315.

Kesim, E., “Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu)”, <http://etikturkiye.com/etik/kamu/4ErdoganKesim.pdf> (Erişim: 12/04/2008)

Khan, M.A. *Performance Auditing The Three Es*, [http://www.asosai.org/journal1988/performance\\_auditing.htm](http://www.asosai.org/journal1988/performance_auditing.htm) (Erişim: 10/04/2008)

Kızıldaş, E. “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, Emine Kızıldaş, “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, *20. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma*, Pamukkale Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), 374-399.

Kızıldaş, E. (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, Ankara.

- Kızıldaş, E. (2005), “Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışları Açısından Günümüz Bütçeleme Sistemlerindeki Yeni Kavramlar (I)”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:22, 4-13.
- Kirmanoglu, H. ve Çak, M. (2000), “Kamu Kesiminde Performans Ölçümü”, *15. Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri*, Antalya, 315-344.
- Kopits, G. ve Symansky, S. (1998), *Fiscal Policy Rules*, International Monetary Fund.
- Kopits, G. ve Craig, J. (1998), *Transparency in Government Operations*, IMF, Washington, DC, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/weo0598/pdf/0598ann.pdf> (Erişim: 3/03/2008)
- Köse, H.Ö. (2007), *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, 2. baskı, Sayıştay 145. Yıldönümü Yayınları, Ankara, 153, 154.
- Köse, H.Ö. (2010), “Kamu Mali Yönetim Reformunun Etkileri ve 5018 sayılı Kanunda Dış Denetimin Tasarımına İlişkin Sorunlar”, *Dış Denetim*, 12, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-kamu-mali-yonetim-reformunun-etkileri-ve-5018-sayili-kanunda-dis-denetimin-tasarimina-iliskin-sorunlar-1-1.pdf> (Erişim: 27/11/2011)
- Kristensen, J.K., Walter, S.G. ve Bühler, B. (2002), “Outcome Focused Management and Budgeting”, *OECD Journal of Budgeting*, 1(4), 7-35.
- Kubalı, D. (1998), *Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*, Ankara, Sayıştay Yayını.
- Kuluçlu, E. (2006), “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63, 3-37.
- Küçük, Ş., “Kamu Yönetiminde Performans Açığı”, [http://www.alomaliye.com/2007/saban\\_kucuk\\_kamu\\_perf.htm](http://www.alomaliye.com/2007/saban_kucuk_kamu_perf.htm) (Erişim: 14/11/2011)
- Küçük, Ş. “Yeni Kamu Mali Yönetiminde Strateji Geliştirme Birimleri”, [http://www.alomaliye.com/2007/saban\\_kucuk\\_kamu\\_mali.htm](http://www.alomaliye.com/2007/saban_kucuk_kamu_mali.htm) (Erişim: 18/07/2008)

- Lundqvist, K. (2001), *Accrual Accounting in Swedish Central Government*, Stockholm, Ekonomiprint.
- Lupia, A., “Delegation of Power: Agency Theory”, <http://www-personal.umich.edu/~lupia/delegation.pdf> (Erişim: 30/11/2011)
- Lupia, A. ve McCubbins, M.D. (1994), “Who Controls? Information and the Structure of Legislative Decision Making”, *Legislative Studies Quarterly*, XIX, No:3 [http://books.google.com/books?hl=tr&lr=&id=B37o1khdkdoC&oi=fnd&pg=PA201&ots=VLj71y1Wey&sig=I3\\_QafAzXdenRFL8b7IbGXtmQEg#PPA212,M1](http://books.google.com/books?hl=tr&lr=&id=B37o1khdkdoC&oi=fnd&pg=PA201&ots=VLj71y1Wey&sig=I3_QafAzXdenRFL8b7IbGXtmQEg#PPA212,M1) (Erişim: 6/02/2008)
- “Mali Kural: Yüzde 1 açık, yüzde 5 büyüme”, <http://www.ntvmsnbc.com/id/25093191/> (Erişim: 11/12/2011)
- Maliye Bakanlığı, *Stratejik Yönetim Sistemi-Model ve Yazılım*, <http://www.sgb.gov.tr/StratejikYonetim/Projeler/Stratejik%20Y%C3%B6netim%20Sistemi%20Projesi%20%C3%96zeti.pdf> (Erişim:28/10/2008).
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2004), *Analitik Bütçe Sınıflandırması: Eğitim El Kitabı*, 3. Baskı, Ankara, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “Bütçe Hazırlama Süreci”, <http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF3D203AAAB91E0915> (Erişim: 22/11/2011)
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2005), *Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı*, Ankara.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2004), *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)*, Ankara.
- Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2009), *Performans Programı Hazırlama Rehberi*, Ankara.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “Stratejik Planlama”, <http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF71BE64510F6C8BC90CAE87106F9A7CA0> (Erişim: 17/12/2011)

- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2002), *Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına*, Ankara.
- Midyat, C.S., “Kamuda İç Denetim: Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I)”, [http://www.stratejikboyut.com/files/kamuda\\_ic\\_denetim.pdf](http://www.stratejikboyut.com/files/kamuda_ic_denetim.pdf) (Erişim:10/11/2008)
- Midyat, C.S., “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)”, [http://www.stratejikboyut.com/files/Teftis\\_ve\\_Geleneksel\\_Denetimden\\_icdenetime.pdf](http://www.stratejikboyut.com/files/Teftis_ve_Geleneksel_Denetimden_icdenetime.pdf) (Erişim: 6/06/2008)
- Moğol, T. ve Şahin, D. (2010), “Kamu Kuruluşlarında Performans Esaslı Bütçe Uygulaması ve Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkisi”, *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Sayı:2, 1-26.
- Mulgan, R., “Accountability: An Ever-Expanding Concept?”, [http://dspace.anu.edu.au/bitstream/1885/41945/1/dp\\_72.htm](http://dspace.anu.edu.au/bitstream/1885/41945/1/dp_72.htm) (Erişim: 10/03/2008)
- Mutluer, M.K. (2009), “Parlamento Sayıştay İlişkisi”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt 1*, ed. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara, 461-471.
- Mutluer, M.K, Öner, E. ve Kesik, A. (2005), *Bütçe Hukuku*, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nangır, E. (2007), “OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları”, Ed., Coşkun Can Aktan, *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 291- 311.
- Nohutçu, A. ve Balcı, A. (2003), “Kamu Yönetiminin Yeni Perspektif ve Dinamizmi: “Kamu”nun Yönetilmesinden “Kamu”nun Yönetmesi Anlayışına Doğru” *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*, Ed. Balcı, A. vd, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2003.
- Norton, A. ve Elson, D. (2002), *What’s Behind the Budget? Politics, Rights and Accountability in the Budget Process*, Overseas Development Institute, London.

- OECD (2002), *Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends*, Meeting of Budget Directors from the G-7 Countries Berlin, Germany, PUMA/SBO(2002)9, 2002, [http://www.oilis.oecd.org/olis/2002doc.nsf/2533e770464b9bc0c125685e00562845/18e47b81eb1e61fdc1256c1e00352173/\\$FILE/JT00130517.PDF](http://www.oilis.oecd.org/olis/2002doc.nsf/2533e770464b9bc0c125685e00562845/18e47b81eb1e61fdc1256c1e00352173/$FILE/JT00130517.PDF) (Erişim: 22/01/2008)
- OECD (2003), *Economic Surveys Ireland*, OECD Vol.2003/9.
- OECD (2003), *Reallocation: The Role of Budget Institutions, Public Governance And Territorial Development*, Directorate Public Management Committee, Working Party of Senior Budget Officials, Rome, GOV/PUMA/SBO(2003)15, 2003, <http://www.eclac.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/MichaelRuffner.pdf> (Erişim: 20/01/2008)
- OECD (1997), *Modern Budgeting*, Paris.
- OECD (2007), *Performance Budgeting in OECD Countries*, Paris.
- OECD Directorate for Public Governance and Territorial Development; “Principle Elements of Good Governance”, [http://www.oecd.org/document/32/0,2340,en\\_2649\\_33735\\_1814560\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/32/0,2340,en_2649_33735_1814560_1_1_1_1,00.html) (Erişim: 1/03/2008)
- OECD (1999), Public Management Service Public Management Committee, *Performance Contracting: Lessons from Performance Contracting Case Studies Case Studies A Framework For Public Sector Performance Contracting*, PUMA/PAC (99) 2, [http://www.oilis.oecd.org/olis/1999doc.nsf/LinkTo/NT00000DBE/\\$FILE/11E92831.PDF](http://www.oilis.oecd.org/olis/1999doc.nsf/LinkTo/NT00000DBE/$FILE/11E92831.PDF) (Erişim: 4/04/2008)
- OECD PUMA (1997), *In Search Of Results Performance Management Practices*, Paris.
- Oyan, O. (1999), “Bütçelerin Değişen Yapısı”, *Eğitim-Sen Eğitici ve Yönetici Eğitimi Seminer Notları*, Ankara, 25-32.
- Oyan, O. (2003), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Bir Reform Nasıl Iskalanır?”, *Dünya Gazetesi*.
- Öner, E., “Bütçe Uygulama Aşamasında Parlamentonun İzleme/ Gözetim Fonksiyonu: Komisyonların Rolü ve Bütçe Analiz Kapasitesi”, Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü Konulu Uluslararası Sempozyumda Sunulan Tebliğ, <http://www.tbmm.gov.tr/etkinlikler/>



pbmd\_sempozyum\_1008/belgeler/sempozyum%20afyon%202008\_bildiriler/Erdoğan%20Öner\_sempozyum.pdf (Erişim: 22/10/2008)

- Özbudun, E. (2000), *Türk Anayasa Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.
- Özel, K. (2007), *İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi*, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.
- Özen, S. (2008), *Birleşik Krallık'ta Kamu Yönetimi Reformları*, Ankara, British Council Türkiye Yayını.
- Özer, H. (1997), *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.
- Özeren, B. ve Aral, C.S., *Yönetim ve Hesapverme Sorumluluğu Amaçları Bakımından Performans Bilgisi*, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras21YonHesPer.pdf> (Erişim: 12/04/2008)
- Özeren, S., “İl Özel İdarelerinde Stratejik Planlama: Denizli İl Özel İdaresi Deneyimi”, <http://www.sp.gov.tr/documents/Denizli%20II%20Ozel%20Idaresi-makale.pdf> (Erişim: 19/12/2011)
- Özgür, B. (2008), “Kamuda Yönetici Performansının Bütüncül Değerlendirmesi (Yeni Bir Model Önerisi)”, *Maliye Dergisi*, Sayı:154, 38-51.
- Özyürek, M. (2005), Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı 22. Dönem 4. Yasama Yılı 39. Birleşim <http://www.mustafaozyurek.com/yeni/getContent.php?i=1013> (Erişim: 12/11/2008)
- PA Consulting Group, *Evaluation of the Progress of the Strategic Management Initiative /Delivering Better Government Modernisation Programme*, [http://www.taoiseach.gov.ie/attached\\_files/Pdf%20files/PAREportOnEvaluationOfSMI.pdf](http://www.taoiseach.gov.ie/attached_files/Pdf%20files/PAREportOnEvaluationOfSMI.pdf) (Erişim: 1/02/2009, s.41)
- Petrie, M. (2002), “A Framework for Public Sector Performance Contracting”, *OECD Journal on Budgeting*, 1(3), 117-149.
- Polat, N. (2003), “Yolsuzlukların Sebeplerinin, Sosyal ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi

Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu Çerçevesinde Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:49, 65-80

Posner, P. (2007), PAR, Chung-Keun; “Role of the Legislature in the Budget Process: Recent Trends and Innovations”, *OECD Journal on Budgeting*, 7(3), 1-26.

Pratley, A. (2004), “Yönetim Kontrolü/İç Kontrol”, Çev: Arcagök, M.S. ve Yörük, B. *Maliye Dergisi*, Sayı:145, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/msaitarcagok.pdf> (Erişim: 30/06/2008)

Robinson M. ve Brumby, J. (2005), *Does Performance Budgeting Work: An Analytical Review of the Empirical Literature*, IMF Working Paper, WP/05/210, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05210.pdf> (Erişim: 30/07/2008)

Ruffner, M. ve Sevilla J. (2004), “Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control”, *OECD Journal on Budgeting*, 4(2), 123-141.

Sakal, M. ve Şahin, E.A. (2008), “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:68, 3-27.

Samsun, N. (2003), “Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim”, *İyi Yönetişimin Temel Unsurları*, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını, Ankara.

Saraç, O. (2005), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:148, 122-163.

Saygılıoğlu, N. ve Arı, S. (2003), *Etkin Devlet: Kurumsal Bir Tasarı ve Politika Önerisi*, Sabancı Üniversitesi Yayınları, 2003.

Sayıştay Başkanlığı (2002), *Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler- Metodoloji ve Uygulamalar*, Ankara.

Sayıştay Başkanlığı (2008), Sayıştay Genel Kurulunun 14/6/2007 tarihli ve 5189/1 sayılı, 5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Kararı, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der6667m9.pdf> (Erişim 2/06/2008)

- Schacter, M. (2005), “A Framework for Evaluating Institutions of Accountability”, *Fiscal Management*, ed. Anwar Shah, World Bank, Washington. DC.
- Schick, A. (1999), *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, World Bank Institute, Governance, Regulation, and Finance Division, 2.Baskı.
- Schick, A. (2001), *Does Budgeting Have A Future?* OECD Public Management Service Public Management Committee, 22nd Annual Meeting of Senior Budget Officials, PUMA/SBO(2001)4, Paris, [http://www.oilis.oecd.org/olis/2001doc.nsf/LinkTo/NT00004922/\\$FILE/JT00107134.PDF](http://www.oilis.oecd.org/olis/2001doc.nsf/LinkTo/NT00004922/$FILE/JT00107134.PDF) (Erişim: 18/01/2008)
- Schick, A. and the OECD Senior Budget Officials (2009), *Evolutions in Budgetary Practice*, OECD.
- Schick, A. (2001), *Managing Public Expenditures*, World Bank, <http://66.102.1.104/scholar?hl=tr&lr=&q=cache:vukK9nbzKMAJ:www.worldbank.org/wbi/publicfinance/publicresources/module6Schick.pdf+author:%22Schick%22+intitle:%22Managing+public+expenditures%22+> (Erişim: 22/01/2008)
- Schick, A. (2010), “Performans Yönetimi ve Bütçelendirme”, Uluslararası Performans Yönetimi Sistemleri Semineri Sunumu, Ankara, [www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr) (Erişim: 20/12/2011)
- Schick, A. (2003), “The Role of Fiscal Rules in Budgeting”, *OECD Journal on Budgeting*, 3(3), 7-34.
- Schick, A. (1998), “Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand Reforms”, *The World Bank Research Observer*, Vol:13, No:1, 123–131.
- Sevilla, J. (2005), “Accountability and Control of Public Spending in a Decentralised and Delegated Environment”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol:5, No:2, 7-23.
- Sezer, Y. ve Söyleyici, T. “Belediye Meclisinin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları”, <http://www.ziyaguney.com/dosyalar/dokumanlar/Belediye.pdf> (Erişim:20/12/2011)
- Sezgin, Ş. (2005), “Politika ve Ekonomi İlişkisi: Türkiye’de Politik Konjontürel Dalgalanmalar ve Ekonomik Oy Verme”, Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Shand, D. (1999), “OECD Üye Ülkelerinde Bütçe Reformları”, Çev. Odabaş, H., *Maliye Dergisi*, Sayı:130, 86-102.

Sigma (2001), *Financial Management and Control of Public Agencies*, Sigma Papers: No.32,150,<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/NISPAcee/UNPAN006809.pdf> (Erişim:27/06/2008)

Söyler, İ. (2006), “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:16, 283-300.

Söyler, İ. (2007), Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim Uygulanabilir mi? (Engeller/Güçlükler), *Maliye Dergisi*, Sayı:152, 103-115.

Strom, K. (2006), “Parliamentary Democracy and Delegation”, *Delegation and Accountability in Parliamentary Democracies*, Ed. Kaare Strøm, Wolfgang C.M. and Bergman, T. Oxford, Oxford University Press, 55-109.

Şalcı, F. (2005), “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlığın Sisteme Olumlu ve Olumsuz Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi SBE Dergisi*, Sayı:3 <http://www.sosbil.gazi.edu.tr/edergi/makale.php?Makale=14> (Erişim:5 Mart 2008)

Şalcı, F. (2007), “Türkiye’nin Dünya Mali Saydamlık Sıralamasında Yeri ve Mali Saydamlığa Ulaşmış Bir Ülke: Danimarka”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(26), 85-90.

Şen, K. (2010/2) “Mali Kural, Bazı Uluslararası Uygulamalar ve Türkiye İncelemesi”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 34, 26-57.

Temür, Y. (2008), *Kamu Harcama Yönetiminde Performans Değerlemesi: Sağlık Harcamaları ve Devlet Hastaneleri Uygulaması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

TEPAV, 2007 Yılı Temmuz-Ağustos Ayı Mali İzleme Raporu Bütçe Sonuçları Sayıştayın Genel Uygunluk Bildirimi ve Hazine İşlemleri Raporu: Bulgular ve Denetim Formatı Üzerine Değerlendirmeler, [http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007\\_TEPAV\\_Mali\\_Izleme\\_Temmuz\\_Agustos\\_Raporu.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007_TEPAV_Mali_Izleme_Temmuz_Agustos_Raporu.pdf) (Erişim: 26/12/2008)

- TEPAV (2006), *Kamu Yönetimi Reformunda Mevcut Durum*, [http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/Kamu\\_yonetiminde\\_reform.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/Kamu_yonetiminde_reform.pdf) (Erişim:18/07/2008)
- TEPAV, *Mali İzleme Raporu 2007 yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları Bütçeden Harcama Kaçırma Yöntemleri ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Ertelenerek Biriken Harcama Yükümlülükleri ve Buzdağının Görünmeyen Yüzü*, [http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007\\_TEPAV\\_Mali\\_Izleme\\_Aralik\\_Raporu.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007_TEPAV_Mali_Izleme_Aralik_Raporu.pdf) (Erişim:26/12/2008)
- TEPAV, *Mali İzleme Raporu 2008 Yılı Haziran-Temmuz-Ağustos Ayları Bütçe Sonuçları Orta Vadeli Program (OVP) ve Orta Vadeli Mali Plan (OVMP) ile İlgili Bazı Saptamalar*, [http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2008\\_TEPAV\\_Mali\\_Izleme\\_Haziran\\_Temmuz\\_Agustos\\_Raporu.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2008_TEPAV_Mali_Izleme_Haziran_Temmuz_Agustos_Raporu.pdf) (Erişim:25/12/2008)
- TEPAV, *Mali İzleme Raporu-2009 yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları-Kesin Hesap Uygunluk Bildirimi ve Kamu Otoritesinin İhtiyari Yetki Kullanımı-TBMM Bütçe Hakkının Nasıl Kullanıldığını Denetleyebiliyor mu?* [http://www.tepav.org.tr/upload/files/1271244781r9770.Mali\\_Izleme\\_Raporu\\_2010\\_Aralik\\_Butce\\_SonucLari.pdf](http://www.tepav.org.tr/upload/files/1271244781r9770.Mali_Izleme_Raporu_2010_Aralik_Butce_SonucLari.pdf) (Erişim:19/12/2011)
- TESEV, *Kamu Mali Yönetimi*, [http://www.tesev.org.tr/projeler/proje\\_kamu\\_denetim\\_ozet1.php](http://www.tesev.org.tr/projeler/proje_kamu_denetim_ozet1.php) (Erişim:28/03/2008)
- The National Economic and Social Council (2002), *Achieving Quality Outcomes: The Management of Public Expenditure*, Dublin.
- Therkildsen, O. (2001), *Efficiency, Accountability and Implementation Public Sector Reform in East and Southern Africa*, Democracy, Governance and Human Rights Programme Paper, Number 3, [http://www.unrisd.org/80256B3C005BCCF9/\(httpAuxPages\)/37B5E941053B5E8B80256B5E004B5907/\\$file/therkild.pdf](http://www.unrisd.org/80256B3C005BCCF9/(httpAuxPages)/37B5E941053B5E8B80256B5E004B5907/$file/therkild.pdf) (Erişim:25/03/2008)
- Training Resources and Data Exchange Performance-Based Management Special Interest Group (2001), *The Performance-Based Management Handbook (A Six-Volume Compilation of Techniques and Tools for Implementing the Government Performance and Results Act of 1993)*, Vol.3 Establishing Accountability for Performance,

<http://www.orau.gov/pbm/pbmhandbook/Volume%202.pdf> (Erişim: 27/02/2008)

- Treasury Board of Canada (2005), *Review of Responsibilities and Accountabilities of Minister and Senior Officials*, Catalogue No. BT22-100/2005.
- Tortop, N. (1990), *Halkla İlişkiler*, Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Matbaası, Ankara, TODAİE Yayınları.
- Tosun, E. (2004), “Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçe Anlayışı”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:19, <http://www.butce.org/Html/dergi/pdf/sayi19.pdf> (Erişim:12/12/2011).
- Tosun, M.U. (2007), “Türkiye’de Kamu Sektöründe Yeni Yönetim Felsefesi: Kaynak Kullanımında Etkinlik Açısından Bir Değerlendirme”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:19,75-94.
- Tuncer, S. (2006); “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:299, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4349&ReturnUrl=http://www.vergidunyasi.com.tr/Icindekiler.aspx?Ay=7&Yil=2006> (Erişim:6/06/2008).
- Tüğen, K., Gürsoy, G. ve Özen, A. (2011/1), “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Dokuz Eylül Üniversitesindeki Uygulamanın Değerlendirilmesi”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:35, 3-18.
- Tüğen, K., Egeli, H. ve Özen, A. (2007), “Gelişmiş Ülkelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Reform Arayışları ve Bütçe Uygulamaları”, *Finans Politik&Ekonomik Yorumlar*, 44(509), 35-46.
- Tüleykan, H. (2009), “Kamu Bütçeleme Sistemleri ve Çok Yıllı Bütçeleme”, *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, Sayı 2, 1-23.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), “Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi”, <http://tide.org.tr/TIDWEB/IcSayfa.aspx?kodal=254> (Erişim: 4/12/2008).
- TÜSİAD (2002), *Bağımsız Düzenleyici Kurumlar ve Türkiye Uygulaması*, İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri AŞ.
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (2008), *Kamu Sektöründe Hesap Verme Sorumluluğu Düzenlemelerine Genel Bakış*, Çev. Özeren, B.

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/15hesapvermesor.pdf>  
(Erişim: 22/03/2008).

- United Kingdom Government Department for International Development (2001), *Understanding and Reforming Public Expenditure Management*, London.
- World Bank (2003), *Implementation Completion Report on a Loan in the Amount of Us \$62 Million to the Republic of Turkey for a Public Finance Management Project*, Report No:25572, Document of The World Bank.
- World Bank (1998), *Public Expenditure Management Handbook*, Washington.
- World Bank (2005), *Social Accountability in the Public Sector: A Conceptual Discussion and Learning Module*, The Worldbank, Stock No. 37249, Washington, DC.
- World Bank (2004), *State-Society Synergy for Accountability*, World Bank Working Papers No: 30, Washington DC.
- World Bank (2006), *The World Bank in Turkey, 1993-2004*, Washington, DC.
- World Bank (2003), *Turkey Country Economic Memorandum, Towards Macroeconomic Stability and Sustained Growth*, (In Three Volumes) Vol.I: Summary Report, Report No: 26301-TU.
- World Bank (2001), *Turkey: Public Expenditure and Institutional Review: Reforming Budgetary Institutions for Effective Government*, Poverty Reduction and Economic Management Unit.
- Yılmaz, H.H. (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi*, Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi, Ankara.
- Yılmaz, H.H. (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği*, Ankara, DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Yayını.
- Yılmaz, K. (2003), “Kamu Kuruluşları için Stratejik Planlama Uygulaması”, *Sayıştay Dergisi*, 50–51, 67-86.

- Yılmaz, O. (2002), “Bir Kamu Yönetimi Reformu İçin Strateji Seçenekleri”, *Planlama Dergisi*, DPT nin Kuruluşunun 42. Yılı Özel Sayısı, 21-29.
- Yılmaz, O. (2001), *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, Ankara, DPT İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Hukuki Tedbirler ve Kurumsal Düzenlemeler Dairesi Başkanlığı Yayını.
- Yılmaz, S. (2007), *Performans Esaslı Bütçeleme ve Türkiye’deki Pilot Uygulamalar*, Ankara.
- Yılmaz, S. (2007), “Performans Esaslı Bütçelemenin Gelişimi ve Uygulanması”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 3(2)7, 35-43.
- Yörüker, S. (2001), “İrlanda Kamu İdaresinde Yönetişim ve Hesap Verme Sorumluluğu”, (Eserin Özgün Adı: Governance and Accountability in the Irish Civil Service (Richard Boyle) - İrlanda Kamu Yönetimi Araştırma Enstitüsünce hazırlanan makale), *Sayıştay Dergisi*, Sayı:40.
- Yüksel, N. (2005), “Türk Parlamento Hukukunda Bütçe Komisyonu”, *Sayıştay Dergisi*, 56, 3-22.
- 2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi Genel Uygunluk Bildirimi.





Dr. Recep KAPLAN

1980 yılında Gaziantep'te doğdu. Uludağ Üniversitesi İİBF Kamu Yönetimi Bölümünden 2003 yılında 88/100 ortalamayla birincilik derecesiyle mezun oldu. Aynı üniversitenin Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Yüksek Lisans Programını Prof.Dr. Doğan Şenyüz'ün danışmanlığında hazırladığı “Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri” başlıklı oybirliğiyle kabul edilen teziyle 2005 yılında 91/100 ortalamayla birincilikle bitirdi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalında başladığı doktora öğrenimini Prof.Dr. Tevfik Murat Özden danışmanlığında hazırladığı “Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” başlıklı oybirliğiyle kabul edilen teziyle 2009 yılında tamamladı.

2009-2010 döneminde University of Kent/İngiltere'de “Avrupa Yönetişimi Master Programı”na katıldı. Programı iyi (merit) dereceyle bitirdi ve program sonunda hazırladığı “2003-2009 döneminde Türkiye'nin Maastricht Yakınlaşma Kriterlerini Karşılama Kapasitesi” (To What Extent Does Turkey Have Capacity to Meet the Maastricht Convergence Criteria? (The Period between 2003 and 2009)) başlıklı master çalışması iyi (merit) dereceyle kabul edildi.

Avrupa Birliği müzakere sürecinde vergilendirme faslında Başbakanlık temsilcisi olarak görev aldı.

Meslek yaşamına Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünde Vergi Denetmen Yardımcısı olarak başladı. Eylül-Aralık 2004 döneminde Vergi Denetmen Yardımcısı olarak çalıştı. Ocak 2005'te Başbakanlık Uzman Yardımcılığı sınavını dönem birincisi olarak kazandı. Mayıs 2008'de dönem birincisi olarak Başbakanlık Uzmanlığına atandı. Halen Başbakanlık Merkez Teşkilatında Başbakanlık Uzmanı olarak görev yapmaktadır.

Yazar iyi derecede İngilizce bilmekte olup, evli ve bir kız çocuğu babasıdır.