T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASININ BÜTÇE VE DENETİM ÜZERİNE ETKİLERİ

MUSTAFA İLHAN

2501929386

Tez Danışmanı

PROF. DR. S. ATEŞ OKTAR

İstanbul 2007

TEZ ONAYI

MALİYE Anabilim- Bilim Dalında **2501929386** Numaralı MUSTAFA İLHAN'IN hazırladığı "**KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASININ BÜTÇE VE DENETİM ÜZERİNE ETKİLERİ**" konulu **YÜKSEK LİSANS / ~~DOKTORA~~ TEZİ** ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI,** Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca **……., …….** günü saat **…../…..'de** yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **.....**'ne* **OYBİRLİĞİ /OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ (2)	İMZA

ÖZ

Kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının yönetimi ile ilgili kurumları ve süreçleri kapsar. Bu süreç üç aşamadan meydana gelir: Politikaların ve önceliklerin belirlenmesi, ülke kaynaklarının belirtilen politikalara uygun olarak tahsis edilmesi ve kamu kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamaya yönelik kontrol ve denetim mekanizmalarının kurulması. Maliye politikasını etkili bir şekilde yürütme yeteneği kamu mali yönetiminin kapasitesine bağlıdır. Kamu harcama yönetimi ve kontrol sistemleri büyüyen kamu harcamasını karşılamakta yetersiz kalmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile mali yönetim ve bütçenin kapsamı genişletilmiştir. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, hizmetlerin performans artışını hedef alarak kendiliğinden etkin bir şekilde düzenlenmesini zorunlu kılacaktır. İç kontrol; bütçeye ve yürürlükteki kurallara uyulmasına, varlıkların korunmasına, muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin ve doğruluğunun sağlanmasına ve mali bilgilerin kullanıma hazır halde bulundurularak yönetsel kararların kolaylaştırılmasına imkân veren kurumsal yapı, yöntem, işlem süreçleri ve araçlar bütününden oluşur. Kamu idarelerinde başarılı ve uluslararası standartlara uygun bir iç denetim sistemi kurulması mümkün bulunmakta olup tek sorun uyum sorunudur. İç denetim sisteminin başarıyla uygulanması halinde, 5018 sayılı Kanunla getirilen yönetim sorumluluğu ilkesi başarıyla uygulanabilecektir.

Bu çalışmada, özellikle 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun unsurları ve getirdiği yenilikler irdelenecektir.

ABSTRACT

Public Financial Management, covers the institutions and processes related to the management of public resources. This process consists of three stages: Determination of policies and priorities and Allocation of the resources of the country in accordance with the specified policies and Establishment of control and audit mechanisms aiming to ensure the economical, effective and efficient acquisition and utilization of public resources. Ability to execute the fiscal policy in an effective manner depends on the capacity of the public financial management. Public expenditure management and control systems have proven to be insufficient to cover the growth of public spending. With The Public Financial Management And Control Law No 5018, scope of the financial management and budget has been widened. With The Public Financial Management And Control Law, the services will be obliged to organize themselves efficiently in order to enhance their performances. Internal Control; is the entirety of institutional structure, method, operational processes and tools which enable the conformity with the budget and rules in effect, assurance of the assets, assurance of the validity and accuracy of accounting records and facilitation of managerial decisions through making fiscal information available to be used. It is possible that a successful internal audit system in compliance with international standards in the public administrations, the only problem is the harmonization issue. With the successful implementation of internal audit system,

managerial responsibility principle introduced with the Law will be implemented with success.

In this study, especially characteristics of and improvements by the Public Financial Management And Control Law No 5018 will be analysed.

ÖNSÖZ

Kamu kesiminin yeniden yapılandırılma çalışmaları, farklı gelişmişlik düzeyindeki ülkelerin önemli gündem maddelerinden birini oluşturmaktadır. Yeniden yapılanma çalışmalarında; kaynak kullanımında etkinliğin arttırılması, hizmetin kalitesinin yükseltilmesi, bütçe açıklarının ve kamu kesimi borçlanma gereğinin azaltılması gibi yaklaşımlar ön plana çıkmaktadır.

Ülkemizde son yıllarda genelde kamu yönetimi anlayışı, özelde kamu mali yönetimi sorgulanmakta ve bu alanlarda değişim ihtiyacı gündeme getirilmektedir. Kamu mali yönetimine ilişkin değişim ihtiyacının, kamu gelirlerinin kullanımı ve kamu harcamaları konusunda artan kamuoyu hassasiyeti ile gerek bürokraside gerekse akademik çevrelerdeki değişim çalışmalarından oluşan iç etkenlerin yanı sıra uluslararası mali kuruluşlarla olan ilişkiler ve Avrupa Birliğine üyelik sürecinde Birlik müktesebatının üstlenilmesi çalışmalarından oluşan dış etkenlerden kaynaklandığını söylemek mümkündür.

Türkiye mali tarihinde kamu mali yönetim sistemi ilk olarak, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile düzenlenmiştir. Türkiye ekonomisinde zaman içinde kamu idareleri çeşitlenmiş ve işlevleri farklılaşmıştır. Bütçe, plan ve uygulamalarının mali yılla sınırlı olması, kamu harcamalarının gerçekleştirilmesinde yaşanan olumsuzluklar, kalkınma planları ve bütçeler arasında yeterli bağlantının kurulamaması ve dünya uygulamalarında da değişikliklerin olması nedeniyle, mali yönetim ve kontrol sistemimizin, stratejik planlama, performansa dayalı bütçeleme, orta vadeli mali plan ve mali saydamlık çerçevesinde yeniden düzenlenmesi ihtiyacı artmıştır.

Ülkemizde son on yıldır kamu kurum ve kuruluşlarının çoğunda kamu mali yönetiminin ve denetiminin yeniden yapılandırılması ile ilgili çalışmalar sürmektedir. Yeniden mali yapılanma sürecinde merkezi bütçe sisteminin sorunlarının dikkate alınması ile hazırlanan 5018 sayılı Kanunda, sistemin daha etkin çalışması için yapılan ve kapsamlı dönüşümler gerektiren uygulamalar mevcuttur. 5018 sayılı KMYK Kanunu ile merkezi bütçe sistemindeki düzenlemeler çerçevesinde yıllık bütçe süreci, gelecek yıl bütçe değerleri ile izleyen iki yılın bütçe tahminlerine yer veren, birden çok yılı kapsayan orta vadeli bir harcama sistemine dayanacaktır. Mali

alanda yeniden yapılanma sürecinin başında olmamız ve bütçe ile iç kontrol sisteminin ilk defa 2006 yılında uygulanmaya başlamış olması nedeniyle, değerlendirmeler yapılırken bu hususun göz önünde bulundurulma zorunluluğu doğmuştur.

Bu çalışmada, öncelikle dünyada kamu mali yönetim sistemlerinde yaşanan değişimin içeriği ile ülkemizde 1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönem ve sonrasında yaşanan sorunlar ve getirilen yenilikler anlatılmaya çalışılacaktır. Devamında, 5018 sayılı Kanunun kamu kaynağının kullanımı bakımından getirdiği yenilikler tartışılacaktır. Çok yıllı bütçelemenin ne anlama geldiği açıklanmaya çalışılacak ve bütçeleme süreci anlatılacaktır. Yine kamu mali yönetimine yeni giren kavramlardan olan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile analitik bütçeleme sistemi açıklamaya çalışılacak, 5018 sayılı KMYK Kanunundan sonra bütçe harcama sürecinde görevlilerin sorumlulukları değişiklikten önce ve sonraki halleri karşılaştırmalı olarak irdelenecektir. Harcama öncesi kontrol sürecindeki denetimdeki değişikliklerle devam edecek çalışma, sonuç bölümü ile son bulacaktır.

İÇİNDEKİLER

ÖZ iii
ÖNSÖZ v
TABLO LİSTESİ x
KISALTMALAR LİSTESİ xi
GİRİŞ 1
BİRİNCİ BÖLÜM 4
KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE YENİ YAKLAŞIMLAR 4
1.1. Kamu Mali Yönetiminde Yenilenme İhtiyacı ve Kamu Mali Yönetim Sistemlerine Yönelik Dünyadaki Yeni Yaklaşımlar 4
1.2. Kamu Mali Yönetimine Yönelik Türkiye'deki Yeni Yaklaşımlar 9
1.2.1. Türkiye'de Ekonomik ve Mali Birimleri Yeniden Yapılandırma Çalışmalarının Tarihsel Gelişimi 11
1.2.1.1. Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma Esasları Hakkında Rapor (Neumark Raporu) 11
1.2.1.2. Barker Raporu 12
1.2.1.3. Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor (Martin-Cush Raporu) 12
1.2.1.4. Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP) 16
1.2.1.5. Kamu Yönetimi Araştırma (KAYA) Projesi 18
1.2.2. 5018 Sayılı Kanun Öncesi Kamu Mali Yönetiminin Temel Özellikleri 22
1.2.3. 5018 Sayılı Kanunla Kamu Mali Yönetim Sistemine Getirilen Yenilikler 24
İKİNCİ BÖLÜM 30
KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YENİDEN YAPILANMA SÜRECİNDE BÜTÇELEME ALANINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER 30
2.1. Türkiye'de 1050 Sayılı Kanun Uygulandığı Dönemde Bütçe Türleri 30
2.1.2. Genel Bütçe 30
2.1.3. Katma Bütçe 31
2.1.4. Döner Sermayeler 33
2.1.5. Fon Bütçeleri 35
2.1.6. Mahalli İdareler Bütçeleri 39
2.1.7. Özerk Bütçeler 41
2.2. 5018 sayılı KMYK Kanunu İle Getirilen Bütçeleme Sistemi ve Bütçe Türleri 42
2.2.1. Genel Bütçe 46
2.2.2. Özel Bütçe 47
2.2.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi 47
2.2.4. Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi 48
2.2.5. Mahalli İdare Bütçesi 48
2.2.2. Bütçe İle İlgili Kuruluşlar 49
2.2.3. Merkezi Yönetim Bütçesi 58
2.2.3.1. Merkezi Yönetim Bütçesinin Hazırlanma Süreci 59
2.2.3.2. Merkezi Yönetim Bütçesinin Uygulanması 63

2.2.3.3. 5018 sayılı KMYK Kanununda Bütçe Ödeneklerinin Kullanılmasına ilişkin Esaslar 64
2.3. Analitik Bütçe Kod Sistemi 67
2.4. Muhasebe Alanındaki Değişiklikler: Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi 69
2.5. 5018 Sayılı Kanuna Göre Sorumlular Ve Sorumluluk Halleri 76
2.5.1. 5018 sayılı KMYK Kanununda Yeralan Sorumlular 76
2.5.1.1. Harcama Yetkilisi 77
2.5.1.2. Mali Hizmetler Birimi 83
2.5.1.3. Gerçekleştirme Görevlileri 86
2.5.1.4. Muhasebe Yetkilisi 86
2.5.2. 5018 sayılı KMYK Kanununda Düzenlenen Sorumluluk Halleri ve Yaptırımlar 89
2.5.2.1. Bakanların Hesap Verme Sorumluluğu: Siyasi Sorumluluk 90
2.5.2.2. Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu: İdari Sorumluluk 91
2.5.2.3. Mali sorumluluk 92
2.5.2.3.1. Harcama Yetkililerin Hesap Verme Sorumluluğu 92
2.5.2.3.2. Gerçekleştirme Görevlilerinin Hesap Verme Sorumluluğu 95
2.5.2.3.3. Muhasebe Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu 96
2.5.2.4. Cezai Sorumluluk ve Yaptırımlar 98
2.5.2.4.1. Para Cezası Yaptırımı 101
2.5.2.4.2. Kamu Zararının Tazmini Yaptırımı 101
2.5.2.4.3. Türk Ceza Kanunu Açısından Suç Sayılma ve Cezalandırılma Yaptırımı 102
2.5.2.4.4. İdari ve Disiplin Yaptırımı 103
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 104
İÇ MALİ KONTROL SÜRECİNDE VE DENETİM ALANINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER 104
3.1. Genel Olarak Denetim ve Kontrol Kavramları 104
3.2. Denetim Türleri 106
3.2.1. Mali Denetim 106
3.2.2. Performans Denetimi 106
3.2.3. Sistem Denetimi 108
3.2.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi 108
3.3. Bütçenin İdari Denetimi 109
3.3.1. İç Kontrol 109
3.3.1.1. Ön Mali Kontrol 111
3.3.1.2. İç Denetim 112
3.4. Denetim Alanında Yapılan Değişiklilikler 117
3.4.1. 1050 Sayılı Kanun Dönemi 117
3.4.2.Türkiye'deki Denetim Organları 118
3.4.2.1. Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organları 118
3.4.2.1.1. Devlet Denetleme Kurulu 119
3.4.2.1.2. Sayıştay 119
3.4.2.1.3. Yüksek Denetleme Kurulu 123
3.4.2.2. Bakanlıklar Denetim Organları 124
3.4.2.2.1.Başbakanlık Teftiş Kurulu 124
3.4.2.2.2. Maliye Bakanlığı Denetim Organları 125

3.4.2.2.3. Bakanlıklar Ve Müsteşarlıklar Denetim Organları 125
3.4.2.3. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları..... 127
3.4.2.3.1. Özerk Kurullar Denetim Organları 127
3.4.2.3.2. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Teftiş Kurulları..... 127
3.4.2.4. Kamu Denetçiliği Kurumu..... 128
3.4.3. 5018 sayılı KMYK Kanununla Bütçenin Denetimi Alanında Yapılan Değişiklikler..... 130
3.4.3.1. Genel Olarak 130
3.4.3.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre Bütçenin İdari Denetimi 134
3.4.3.2.1. Ön Mali Kontrol..... 138
3.4.3.2.2. Harcama Sonrası İç Denetim 143
3.5. Dış Denetim 147
SONUÇ 152
KAYNAKÇA..... 154
EKLER..... 160
EK:1- HARCAMA YETKİLİLERİ HAKKINDA GENEL TEBLİĞ (SERİ NO: 1) 161
EK:2- HARCAMA YETKİLİLERİ HAKKINDA GENEL TEBLİĞ (SERİ NO: 2) 168
EK:3- 5018 SAYILI KMYK KANUNUNA EKLİ (I) SAYILI CETVEL: GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ 171
EK:4- 5018 SAYILI KMYK KANUNUNA EKLİ (II) SAYILI CETVEL :ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER..... 173
EK:5- 5018 SAYILI KMYK KANUNUNA EKLİ: (III) SAYILI CETVEL :DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR..... 175
EK:6- 5018 SAYILI KMYK KANUNUNA EKLİ (IV) SAYILI CETVEL: SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI..... 176

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. 5018 Sayılı Kanun Uyarınca Yürürlüğe Konulan İkincil Mevzuat 28

Tablo 2. Teşkilat Yapısı Genel Müdürlük Şeklinde Olan Birimlerde Harcama Yetkililiği..... 79

Tablo 3. Üniversite ve İleri teknoloji Enstitülerinde Harcama Yetkililiği 80

Tablo 4. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Harcama Yetkiliği..... 80

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
a.e.	Aynı eser
a.g.e.	Adı geçen eser
Çev.	Çeviren
ÇYB	Çok yıllı bütçeleme.
DDK	Devlet Denetleme Kurulu
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
IIA	Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Sayıştaylar Birliği)
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KAYA	Kamu Yönetimi Araştırma Projesi
MEHTAP	Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
PEB	Performans esaslı bütçeleme.
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TESEV	Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
TODAİE	Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü.
v.d.	Ve diğerleri

GİRİŞ

Dünyada, kamu yönetimi alanında son yıllarda ortaya çıkan yeni kamu yönetimi yaklaşımı çerçevesinde birçok ülkede reformlar yapılmaktadır. Bu yaklaşım, kamu yönetiminin; katılımcı ve paylaşımcı, şeffaf ve hesap verebilir, performans yönetimine dayalı, sonuç ve hedef odaklı, yerel ve yerinden yönetim ağırlıklı olarak yürütülmesini öngörmektedir.

Dünyada ortaya çıkan bu yeni kamu yönetimi anlayışına paralel olarak, kamu mali yönetimi anlayışında da önemli bir değişim yaşanmaktadır. Kamu mali yönetimi alanındaki bu değişimin ana eksenlerinin; kamu kaynaklarının öncelikli kamu hizmetlerine tahsisi, tahsis edilen kaynakların öngörülen amaçlara uygun, etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılması, idarelere ve harcama birimlerine bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde daha fazla yetki verilmesi, faaliyetlerinde esnekliğin artırılması ve kaynak yönetiminde hesap verebilirlik ve saydamlığın sağlanması olduğu söylenebilir. Bu gelişmeler sonucunda, ülkelerin kamu mali yönetim sistemlerinin sorgulanmasını ve reform çabalarını beraberinde getirmiştir. Sorunlara çözüm getirebilmek için ülkeler, sorunun odak noktasını meydana getiren kamu mali yönetim sistemlerini değiştirmeye yönelmişler, bu kapsamda kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılmasını sağlama yönünde önemli yapısal değişikliklere gitmişlerdir.

Kamu mali yönetim sistemine ilişkin bu yeni anlayışta; özel sektör uygulamalarının kamu kesimine yansıtıldığını söylemek mümkündür. Bir yandan kamu hizmetlerinin daha alt yönetim kademelerinde kararlaştırılıp gerçekleştirilmesi, diğer yandan kamu hizmetlerinin görülmesinde yerel idareler ve yerinden yönetim kuruluşlarına ağırlık verilmesi ve kamu hizmetinin gördürülmesinde kamu-özel sektör ortak projelerinin önem kazanmaya başlaması, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemindeki değişimi de etkilemiştir.

Dünyada yaşanan bu gelişmelerin yanında, ülkemizde yaşanan ekonomik ve mali krizlerin, kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi alanlarındaki reform ihtiyacının daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmasında önemli bir etkisi olmuştur.

Bu değişim çalışmalarının da etkisiyle kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi alanında bazı mevzuat değişiklikleri yapılmış, bazı mevzuat değişiklikleri de taslak

veya tasarı aşamalarında çalışmaları devam etmektedir. Bu çerçevede, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 5217 sayılı Özel Gelir ve Özel Ödenek Kanunu çıkarılmış, bütçe kod yapısı değiştirilerek Devlet Mali İstatistiklerine (Government Finance Statistics) uyumlu yeni bir bütçe kod sistemine geçilmiş, muhasebe sistemi değiştirilerek tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir.

Kamu mali yönetim sisteminde en köklü ve bütünsel değişiklik, 2003 yılı sonunda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol (KMYK) Kanununun çıkarılması ile gerçekleştirilmiştir. Yaklaşık seksen yıldır uygulanmakta olan ancak bugünün dünyasında ortaya çıkan yeniliklerin gereklerini artık karşılayamaz hale gelen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmak suretiyle yeni kamu mali yönetim anlayışı 5018 sayılı Kanun ile getirilmiştir. Kamu harcama ve kontrol sistemini düzenleyen ve uzun yıllardır uygulanmakta olan1050 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran ve sistemi yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kanunun, bütçe hazırlığına ilişkin hükümleri 2005 yılında, diğer hükümleri ise 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuştur. Bu Kanun, kamu maliyesinin temel ilkelerinde ve kamu kaynağının kullanılmasında çok önemli değişiklikler getirmektedir.

Kamu harcama ve kontrol sisteminin bir parçası olan kamu ihale sistemine yönelik olarak; kamu kaynaklarının ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi için 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu çıkarılmış ve uluslararası düzenlemeler ve ülkemiz deneyimleri göz önünde bulundurularak saydam, tarafsız ve rekabete dayalı bir ihale sisteminin oluşturulmasına yönelik önemli bir adım atılmıştır.

Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi alanında yürütülen reform çalışmalarının ana unsurları orta vadeli harcama sistemi, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, muhasebe, iç denetim ve dış denetim mekanizmaları olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu kapsamda, devletin yarı mali işlemlerine çeki düzen verilmiş, uzun yıllardan beri büyük sorun olan bütçe içi ve dışı fonlar ile özel ödenek ve özel hesap uygulamaları bazı istisnalar dışında kaldırılmış, yıl içinde idare bütçelerine

parlamentonun izni alınmadan ödenek eklenmesine imkan veren hükümler kaldırılmış, devlet borçlanması ve ihale sistemi çerçeve kanunlarla değiştirilerek disiplin altına alınmıştır.

Tezin hazırlanması aşamasında; çalışmanın temel dayanak noktasını oluşturan 5018 sayılı KMYK Kanununun uygulanmasına ilişkin ikincil mevzuatın yeni yeni yayınlanmaya başlamış olması ve getirilen yeniliklerin tam olarak uygulama sonuçlarının görülememesi nedeniyle değerlendirme yapmakta güçlük çekilmiştir. Çalışmamız devam ederken yayınlanan düzenlemelere de yeri geldikçe değinilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde; Kamu mali yönetiminde yenilenme ihtiyacını doğuran nedenler incelendikten sonra dünyada ve ülkemizde kamu mali yönetim sistemlerine yönelik yeni yaklaşımlar ele alınmıştır. Ayrıca Türkiye'de ekonomik ve mali birimleri yeniden yapılandırma çalışmalarının tarihsel gelişimine bu bölümde yer verilmiştir. Çalışmamızın odak noktasını oluşturan 5018 sayılı KMYK Kanunu öncesi kamu mali yönetimimizin temel özellikleri ile bu Kanunun kamu mali yönetim sistemine getirdiği yenilikler açıklanmaya çalışılacaktır.

İkinci bölümde, kamu mali yönetiminde yeniden yapılanma sürecinde bütçeleme alanındaki değişiklikler incelenmiştir. Bu amaçla yine 5018 sayılı KMYK Kanunu öncesinde uygulanan bütçe türleri anlatıldıktan sonra bu Kanun ile getirilen bütçeleme sistemi ve bütçe türleri ele alınacaktır. Bütçenin hazırlanması ve uygulanması ile ilgili kuruluşlara değinildikten sonra merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, uygulanması ve bütçe ödeneklerinin kullanılmasına ilişkin esaslar açıklanacaktır. Yeni uygulamaya konulan analitik bütçe kod sistemi ile muhasebe alanında nakit esaslı sistemden tahakkuk esaslı sisteme geçiş süreci ve bu alanda getirilen yenilikler üzerinde durulacaktır. 5018 sayılı KMYK Kanununa göre sorumlular ve sorumluluk halleri ile Kanunun getirdiği düzenlemelere uymayanlara uygulanması öngörülen yaptırımlara değinilecektir.

Üçüncü bölümde ise, yeniden yapılanma sürecinde iç mali kontrol ve denetim alanındaki değişiklikler ele alınacaktır. Denetim ve kontrol kavramları üzerinde durulduktan sonra, mevcut denetim organları ve denetim türleri ile 5018 sayılı KMYK Kanun ile getirilen iç kontrol ve denetim sistemi ile dış denetim sistemi açıklanmaya çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM
KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE YENİ YAKLAŞIMLAR

1.1. Kamu Mali Yönetiminde Yenilenme İhtiyacı ve Kamu Mali Yönetim Sistemlerine Yönelik Dünyadaki Yeni Yaklaşımlar

Kamu kesiminin yeniden yapılandırılma çalışmaları, farklı gelişmişlik düzeyindeki ülkelerin önemli gündem maddelerinden birini oluşturmaktadır. Yeniden yapılanma çalışmalarında; kaynak kullanımında etkinliğin arttırılması, hizmetin kalitesinin yükseltilmesi, bütçe açıklarının ve kamu kesimi borçlanma gereğinin azaltılması gibi yaklaşımlar ön plana çıkmaktadır.

Dünya ekonomisinde 1970'li yılların sonundan itibaren başlayan ve 80'li yıllarda hızlanarak devam eden yapısal değişiklikler ekonomik ilişkilerin daha karmaşık bir yapıya bürünmesine yol açmıştır.

Kamu mali yönetim sistemine layık olduğu önemi vermeksizin kamu yönetiminde yapılacak bir yeniden yapılanma girişiminin başarı şansının zayıf olduğu kabul edilmektedir. Örneğin Devlet bütçesinin yapısı, hazırlanışı ve uygulanmasında herhangi bir değişiklik yapmaksızın, bütçeye dahil harcamacı kuruluşlara tanınacak idari serbestlik ve esnekliğin fazla bir önemi olmayacaktır. Sağlıklı bir mali yönetim, karar süreçlerinde etkinliği yakalamak için olduğu kadar, denetlenebilirliği yakalamak için de bir gerekliliktir.

Mali yönetim bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemi ve denetim öğelerinden oluşur. Literatürde, sıklıkla bu faaliyetlerden birine veya ikisine -genellikle de bütçelemeye- çok fazla önem verildiğini, diğerlerine ise daha az öncelik tanındığını görüyoruz[1].

Sağlıklı bir mali yönetim için gerekli olduğu düşünülen minimum koşullar;

- Gerçekçi gelir ve gider tahminlerini içeren bir bütçe hazırlanması ve ilgili yıl veya dönemin başlamasından önce resmen onanması,

[1] İhsan Gören, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Konulu Seminer, İstanbul, **Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı**, 1999, s.5.

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

- Bütçelenmiş giderleri finanse etmek amacıyla, bunların ödenmeleri gereken tarihlerde yeterli nakit bulundurulmasını teminen nakit ihtiyaçları tahminlemesini, nakit tahsilat kontrolü ve raporlamasını, alacakların vadesinde tahsilini ve nakit sıkıntısı çekilen dönemler için uygun eylem planlarını içeren bir nakit yönetim sisteminin yürürlükte olması,

- Bütün iç ve dış borçların faiz ve anapara olarak bilinmesini, bunların muhasebe kayıtlarına gereği gibi işlenmesini ve mali tablolarda eksiksiz olarak gösterilmesini sağlayacak kapasitede bir borç yönetimi usul ve esasları bulunması ve bu esaslara riayeti sağlayacak mekanizmaların geliştirilmiş bulunması,

- Kaynak kullanımının kanunlar, yönetmelikler, kurumsal politikalar ve diğer gerekliliklerle uyumlu olmasını; kaynakların israfa, kayıplara ve kötü kullanıma karşı korunmasını; doğru ve güvenilir mali ve mali olmayan bilgi ve verilerin elde edilmesini, bunların korunmasını ve mali tablolar ile raporlarda tam olarak gösterilmesini sağlayacak bir iç kontrol sisteminin oluşturulması,

- Kamu kaynaklarının; verimli, etkin ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığını bağımsız ve yansız bir şekilde hiç bir etki altında kalmadan, profesyonelce değerlendiren; bulgu, görüş ve tavsiyelerini başta Parlamento ve kamuoyu olmak üzere kamu yönetiminin tüm ilgililerine raporlarıyla sunan ve bu yolla bir yandan kamu yönetiminin iyileşmesine katkıda bulunurken bir yandan da kamu kurum ve kuruluşlarının ve giderek hükümetlerin inanılırlığını arttıran bir dış denetimin var olması,

Olarak sıralanabilir[2].

Son yıllarda birçok ülkede kamu mali yönetim alanında önemli düzenlemelere gidildiği görülmektedir. Her ülkenin yerleşik ekonomik, sosyal ve kültürel yapısı, kamu yönetimi ile kamu mali yönetim sistemlerine bağlı olarak düzenlemeler farklılık göstermektedir. Küreselleşmeye uyum olarak da nitelendirilebilecek kamu hizmetleriyle ilgili düzenlemeler genelde, devletin yeniden yapılandırılması veya kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmalarıyla

[2] **A.e.**, s.5.

birlikte gündeme gelmektedir[3]. Ancak dünyada, kamu mali yönetim reformlarının bazı ortak özellikleri vardır; kamu mali yönetim reformları, üç temel unsuru sağlamak üzere gerçekleştirilmektedir. Bunlardan bazıları; toplam mali disiplin, stratejik önceliklere göre kaynakların dağıtımı ve kullanımı ve kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik ve verimliliğin sağlanmasıdır. Bunları gerçekleştirebilmek için de yüzyıldır devam eden bütçe reformları, kamunun üç temel fonksiyonunu yeniden formüle etmek üzerinde yoğunlaşmıştır. Bunlar; kamu kaynaklarının kontrolü, orta vadeli kaynak tahsisi ve kaynakların yönetimidir.

Mali disiplin için gerekli kurumsal düzenlemelerin yapılması bütçe uygulamasının sonuçları bakımından önemlidir. Bu kapsamda, kamu idarelerince belirlenmiş ödenek tavanları içinde kalmak suretiyle bütçe yapılması, bütçe parlamentoda oylandıktan sonra bütçe ödeneklerinin kamu idarelerince artırılamaması, mali yıl içinde parlamentonun izni olmadan ödenek eklenmesi konusunda merkezi kuruluşlara izin verilmemesidir. Mali disiplin anlayışının en temel unsuru, kullanılabilir kaynakları dikkate almak suretiyle kamu bütçesinin şekillendirilmesidir. Esasında kamu mali yönetim sisteminde getirilen bütçe sınırlamaları ile birlikte kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde kamu idarelerine verilen esneklikler, biraz önce bahsedilen üç amacın gerçekleştirilmesinde önemli bir rol oynayacak, aynı zamanda kamu mali yönetiminde değişimin önünü açacaktır.

Kamu mali yönetim sisteminde yapılan reformların ikinci amacı, kamu kaynaklarının tahsisinde hükümetin ve dolayısıyla idarenin stratejik önceliklerinin ve program etkinliğinin dikkate alınması yönünde yapılan düzenlemelerdir. Kaynakların tahsisinde hükümet tarafından belirlenen ulusal önceliklerin dikkate alınması, hesap verme sorumluluğunun bir gereğidir. Çünkü kaynak tahsisi temelde politik bir konudur. Bu bakımdan bütçeleme sürecinin ilk aşamasında hükümetin öncelikleri arasından kamu kaynağı tahsis edilecek alanlar, etkinlik analizleri de kullanılmak suretiyle belirlenmektedir.

Üçüncü unsur, kamu sektörünün performansının diğer bir deyişle verimliliğinin artırılmasıdır. Kamu hizmetlerinin mümkün olan en düşük maliyetle sunulması, gelişmiş ülkeler dâhil dünyada birçok ülke gündemini meşgul eden bir

[3] Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, **Küreselleşme ve Kamu Hizmetleri**, Alfa Aktüel Yayınları, 2005, s,120.

konudur. Bu konuda özellikle gelişmiş ülkeler önemli mesafeler kaydetmiş ve kamu mali yönetim sistemlerini bu yönde değişime tabi tutmuşlardır. Öte yandan OECD, üye ülkelerin ekonomilerinin performansı ile mali disiplinin yakından ilgili olduğunu ve genelde bütçe fazlası veren ülkelerin bütçe sürecini reforme eden ve modern bütçe sistemlerini uygulayan ülkeler oldukları sonucuna varmıştır.

Kamu harcama sisteminde etkinliğin sağlanması için; çok yıllı bütçeleme(orta vadeli harcama sistemi), gerçekçi ekonomik varsayımlar, kamu kaynaklarının yukarıdan aşağıya tahsis edildiği bütçeleme, bütçenin saydamlığı, sonuçlara odaklanma, girdi odaklı kaynak tahsisinden çıktı odaklı kaynak tahsisine yöneliş ve girdiler üzerindeki merkezi kontrollerin azaltılması, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin ön plana çıktığı modern bütçe yönetim uygulamalarının gerekli olduğu OECD tarafından ifade edilmektedir[4].

Dünyada kamu harcama ve kontrol sistemi alanında yapılan reformlarda çok yıllı bütçeleme, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, iç denetim, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve genel yönetim sektörünün tamamını kapsayan bağımsız dış denetim uygulamaları ön plana çıkmaktadır.

Çok Yıllı Bütçeleme yaklaşımı temelde; gerçekçi ekonomik varsayımlara ve öngörülere dayanılarak hazırlanan makroekonomik göstergeler ile ortaya konulan mali hedeflere uygun olarak, bütçe ödeneklerinin, orta vadeli bir perspektifle kurumsal ve sektörel politika ve önceliklere tahsis edilmesine dayanmaktadır. Etkin bir bütçeleme, ihtiyaçlar ve kaynaklar arasındaki dengeyi etkin bir şekilde kurmayı gerektirir. Çok Yıllı Bütçeleme, kaynak dağıtımında ve kaynak kullanımında harcamacı idarelere yetki veren ve sorumluluk yükleyen bir yaklaşımdır[5].

Öte yandan, gerçekçi olmayan ekonomik varsayımlar, kamu harcamalarının gereksiz yere artması, verimli olmayan bütçe faaliyet ve projelerine kaynak tahsisini beraberinde getirmektedir.

---

[4] DPT,**Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, DPT: ÖİK No:7, 2006, s.11.

[5] **A.e,** s.8.

Kamu idarelerine ödenek tahsisinde, kamu idarelerinden ödenek tekliflerini alıp, bu teklifleri teker teker irdeleyip ilgili idarelerle görüşmeler yaparak, tahsis edilecek ödenek miktarını ve hizmet alanlarını belirlemek şeklinde yapılan uygulama şimdi birçok ülkede terkedilmiş durumdadır. Bunun yerine, yukarıdan aşağıya doğru ödenek tahsisi denilen, hükümetin ilgili yılda tahsis edilecek toplam ödeneği önceden belirlemesi, kamu idarelerine tahsis edilecek ödenekler için de ayrıca bir tavan konması, önceden belirlenen tavanlar dâhilinde yürütecekleri faaliyet ve projeler için kaynak dağılımının kamu idareleri tarafından Maliye Bakanlığının müdahalesi olmadan yapılmasıdır.

Son yıllarda, merkezden yönetimi esas alan kaynak dağılımı ve girdi odaklı geleneksel bütçeleme anlayışından, yetki ve sorumluluk dağıtımı ile kaynakların yerinden yönetimini esas alan mali yönetim ve çıktı-sonuç odaklı performans esaslı bütçeleme (PEB) anlayışına geçilmektedir[6]. Girdi odaklı kaynak tahsisinden çıktı odaklı kaynak tahsisine yöneliş, diğer bir deyişle kamusal faaliyetlerin nasıl yapıldığı değil de kamu sektöründe ne yapıldığının önemsenmesinin, kaynakların kullanımında etkinliği artıracağı yönünde yaygın bir anlayış vardır. Birçok gelişmiş ülke kamu mali yönetim ve bütçeleme sistemlerinde önemli yapısal değişikliklere gitmiştir. Gelişmiş ülkelerde başlayan PEB yaklaşımı, gelişmekte olan birçok ülkede de uygulanmaya başlanmış veya reform gündemine alınmıştır. PEB'e geçen veya geçmekte olan ülkelerin bu sistemden temel beklentileri; etkili kaynak dağılımı ve kullanımının sağlanması; hedeflere dayalı yönetim anlayışının yerleştirilmesi; bütçe hazırlama, uygulama ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesi; hizmet kalitesinin artırılması ve mali saydamlığın sağlanması olarak sıralanabilir.

Ayrıca, saydamlık ve hesap verebilirlik, hükümetlerin kendilerine emanet edilen kamu fonlarının etkin olarak kullanıldığı konusunda, parlamentolara ve halka güvence vermesinde önemli bir araç olarak görülmektedir.

Görüldüğü gibi, dünyada kamu mali yönetim sistemlerinin reforma tabi tutulmasında genelde aynı yöntem ve araçlar kullanılmaktadır. Yapılan düzenlemeler, mali disiplin ve kamu kaynaklarının tahsisinde ve kullanılmasında

[6] DPT, **Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu**, Ankara, DPT Yayını, Mayıs, 2003.

verimliliğin ve etkinliğin öne çıkarılmasına odaklanmaktadır[7]. Bu hedefe ulaşmak için ülkeler kamu mali yönetiminde yeniden yapılanmaya gitmektedirler. Kamu açıkları konusunda artan kamuoyu baskısı ile ülkelerin üye oldukları veya olmayı hedefledikleri ekonomik ve siyasi birlikler de bu konuda önemli baskılarda bulunmaktadır.

1.2. Kamu Mali Yönetimine Yönelik Türkiye'deki Yeni Yaklaşımlar

Kamu harcama ve kontrol sistemine ilişkin olarak ülkemizde 1927 yılında çıkarılan ve mali yönetimin anayasası olarak kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu az sayıda değişiklikle yaklaşık seksen yıl süre ile uygulanmıştır. 1050 sayılı Kanunla kurulan kamu harcama ve kontrol sistemi; bütçenin birliği ilkesinin bütçe dışı fonlar, döner sermeyeler ve ayrı bütçeli kamu idarelerinin bütçe uygulamalarıyla zedelenmesi; plan-program-bütçe ilişkisinin kurulamaması; kamu kurum ve kuruluşlarında stratejik planların yapılamaması; bütçe sisteminde denetimin esas itibarıyla mevzuata uygunluk denetimi şeklinde gerçekleştirilmesi; kaynakların etkin, ekonomik ve etkili kullanımının sağlanamaması; yetki-sorumluluk dengesinin açık bir şekilde kurulamaması; 1050 sayılı Kanun ve bazı kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yıl içinde bütçelere eklenen ödeneklerin büyüklüğü; devletin varlıkları ile ilgili kayıt ve kontrol sisteminin yeterli etkinlik düzeyine ulaşamaması; devletin taahhütleri konusunda tam bir bilgi setine sahip olunamaması ve vergi istisnaları, indirimleri ve muafiyetlerinin bütçeleştirilmemesi yönleriyle eleştirilere tabi tutulmuştur.

Belirtilen eleştiri ve tecrübeler de dikkate alınarak, kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yeniden yapılandırılması amacıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır. 5018 sayılı Kanun, kamu harcama ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele alarak temel esaslarını belirlemekte, kamu bütçelerinin hazırlanması, bütçe uygulama ve kontrol

[7] Ahmet Kesik, "Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği", 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, **Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No:1**, Ağustos 2005, s.46

işlemlerinin esasları ile mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve denetimi hususlarını düzenlemektedir. 5018 sayılı Kanunla getirilen yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin 2006 yılında uygulamaya konulmuş olması ve kamu idarelerinin bu yeni sistemle ilk kez tanışmaları nedeniyle sistemden beklenen hedeflerin gerçekleştirilmesinin zaman alacağı değerlendirilmektedir.

5018 sayılı Kanunla kamu harcama ve kontrol sistemi alanında getirilen önemli yenilikler; genel yönetime dahil kamu idarelerinin çok yıllı bütçeleme (ÇYB)' ye geçmesi, stratejik plan hazırlanması, PEB yapılması, yönetim sorumluluğu çerçevesinde iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ve bağımsız dış denetimin mevzuata uygunluk denetiminin yanında performans denetimi açısından da gerçekleştirilmesi için uygun bir yapının oluşturulması olarak sayılabilir[8].

Daha sonra 5436 sayılı Kanunla 5018 sayılı Kanunda değişiklikler yapılmıştır. 5436 sayılı Kanunla, 5018 sayılı Kanunda geçen bazı ifadelerde teknik düzeltmeler yapılmış, iç kontrol sistemi yeniden tanımlanarak daha kapsayıcı hale getirilmiş, harcamaların gerçekleştirilmesinde işlem süreçlerinin hızlandırılması ve etkinliğin artırılması için malî kontrol yetkilisi sistemden çıkarılarak, ön malî kontrol fonksiyonunun malî hizmetler biriminde ve harcama birimlerinde gerçekleştirilmesi sağlanmış ve bu çerçevede malî hizmetler biriminin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Yine 5436 sayılı Kanunda, harcamacı birimlerde sistemin uygulanması için gerekli olan ve iyi işleyen bir yapının oluşturulması ve geçmişte bu görevleri yürüten Maliye Bakanlığı birimlerinin kaldırılması, idarelerin bünyesinde strateji geliştirme birimlerinin kurulması ve teşkilat yapılarında gerekli değişikliklerin yapılmasına dair birtakım düzenlemeler yer almaktadır. Bütçeler bu yeni anlayışa uygun olarak hazırlanmış ve 2006 yılında uygulamaya konulmuştur. Kanunla, mali yönetim ve bütçenin hem idareler itibariyle hem de iş ve işlemler itibariyle kapsamı genişletilmiş ve bütçe birliği sağlanmıştır[9]. Daha önce genel ve katma bütçeden oluşan konsolide bütçe Parlamentoya sunulurken, genel bütçeli

[8] M. Sait Arcagök, Bahadır Yörük, "Yönetim Kontrolü/İç Kontrol", **Maliye Dergisi**, Sayı:145 Ocak-Nisan 2004, s. 88
[9] Kesik, **a.g.e.**, s.45

idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinden oluşan merkezi yönetim bütçesinin Parlamentoya sunularak kanunlaşması sağlanmıştır. Ayrıca, merkezi yönetim, sosyal güvenlik kuruluşları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetime dahil tüm idareler Kanun kapsamına alınmıştır.

Bu bölümde kısaca değinilen kamu mali yönetimimizdeki değişiklikler tezimizin ilerleyen bölümlerinde yeri geldikçe ayrıntılarıyla ele alınacaktır.

1.2.1. Türkiye'de Ekonomik ve Mali Birimleri Yeniden Yapılandırma Çalışmalarının Tarihsel Gelişimi

Türkiye'de Cumhuriyet döneminde, kamu yönetiminde yeniden yapılanma arayışları II. Dünya savaşından sonra belirginlik kazanmaya başlamış, konu ile ilgili bilimsel araştırmalara ihtiyaç duyulmuştur. Bu araştırmalara 1949 yılında hazırlanan "Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma" konusundaki NEUMARK Raporu, 1950 yılında Dünya Bankası ile müştereken hazırlanan BARKER Raporu, 1951 yılında Maliye Bakanlığına sunulan MARTİN ve CUSH Raporu, 1995 yılında Dünya Bankasınca hazırlanan T.C Kamu Maliyesi Yönetim Projesi Değerlendirme Raporu örnek olarak gösterilebilir. Bu araştırma ve raporlarda tezimizle doğrudan ilgili olanlar incelenecektir.

1.2.1.1. Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma Esasları Hakkında Rapor (Neumark Raporu)

1949 yılında İstanbul Üniversitesi profesörlerinden Dr. F. Neumark, Başbakanlığın talebi üzerine "Devlet Daireleri ve Müesseselerinin Rasyonel Çalışması Hakkında" bir rapor hazırlamıştır. Raporda idarede yeniden düzenlemeyi gerektiren nedenler, yeni düzenleme için gerekli örgütler, memur sorunları ve rasyonel çalışmayı sağlayacak tedbirler, ilkeler ve öneriler yer almıştır[10].

Söz konusu Raporda reformu gerektiren nedenler; memur sayısının fazlalığı, memur sayısının dağılımındaki bozukluklar, memurların niteliklerindeki yetersizlikler, örgütlenmedeki bozukluk ve sıkıntılar, mevzuatın ortaya çıkardığı

[10] DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu,** Ankara, DPT: 2507 – ÖİK: 527, 2000, s.7.

sorunlar, denetimdeki yetersizlik ve sorunlar ile aşırı kırtasiyeciliğin yol açtığı sorunlardır[11].

1.2.1.2. Barker Raporu

1951 yılında Türkiye ve Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankasının (Dünya Bankası) finanse ettiği ve 13 kişilik bir kurul tarafından hazırlanan ve kurul başkanı James M.Barker'in ismine atfen Barker Raporu adı verilen çalışma hükümete sunulmuştur.

Kapsamlı bir şekilde hazırlanan Rapor, Türk idari sistemiyle ilgili sorunları açıklayıp, personel sorunları ile ilgilenecek bir devlet personel dairesi kurulması, devlet dairelerinde danışma hizmetlerinin düzeltilmesi gibi öneriler getirmekte ve merkeziyetçi sistemi, yetkilerin alt kademelere verilememiş olmasını eleştirmektedir[12].

Söz konusu Raporda devlet faaliyetlerinin iyileştirilmesi ile ilgili olarak getirilen öneriler şöyledir:

-İdari politikada ve uygulamasında yetki ve sorumlukların devri ile sorumlulukların dağılımının daha iyi şekilde yapılması.

-Devlet fonksiyonlarının mali ve idari fonksiyonlarından daha büyük bir kısmını yüklenmeleri için illerin ve mahalli idarelerinin teşvik edilmesi.

-Mevcut memurların idaresi sisteminin tam olarak revizyona tabi tutulması ve kariyer esasına dayanan bir personel sisteminin kurulması.

-Maliye Bakanlığının yeniden organize edilmesi, standardize edilmiş ve sadeleştirilmiş bir devlet muhasebe sisteminin kurulması, bakanlıklardaki bütçe dairesi başkanlıklarının özellikle kendi amirlerine karşı sorumlu olmaları, Sayıştay'ın harcamadan sonraki denetim sorumluluğunun tüm işlemleri kapsayacak şekilde genişletilmesi.

1.2.1.3. Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor (Martin-Cush Raporu)

[11] Ahmet Erol, "Türkiye'de Devletin Mali ve Ekonomik Birimlerinin Yeniden Yapılandırılması", Doktora Tezi, İstanbul, 2002, s.73.
[12] DPT, **a.g.e.**, s.8.

Türkiye'de 1949 yılında mali konularda kısa süreli inceleme yapan Dr. Roy Blough tarafından bu konuda araştırma yapılması konusundaki önerisinin Maliye Bakanlığınca uygun görülmesi üzerine; Amerika Birleşik Devletleri ile Maliye Bakanlığı arasında sözleşme imzalanmıştır. Raporu hazırlayan James W. Martin ve Frank C.E.Cush'un isimlerinden dolayı bu Rapor Martin-Cush Raporu olarak bilinmektedir. Maliye Bakanlığına İngilizce olarak sunulan bu Raporun Türkçeye çevirisi de yapılmıştır[13].

Raporun ilginç ve ayırt edici özelliği, yönetim ve yönetim sorunları üzerinde ağırlıklı olarak durmasıdır. Bu Rapor hazırlanırken Martin ve Cush üniversiteden ve Maliye ve diğer bakanlık bürokratlarından yararlanmışlardır.

Martin-Cush Raporunun inceleme konusu, "Daha sağlam bir milli iktisat bünyesine uygun olarak mali idareyi ıslah çarelerini araştırmak" olarak belirtilmiştir[14]. Raporda, esas olarak Maliye Bakanlığını ele alınmasına karşılık ülkenin diğer yönetsel yapısındaki eksiklik ve aksaklıklar da ele alınıp değerlendirilmiştir[15]. Rapor yedi bölümden oluşmuştur. Raporun tez konumuzla ilgili bazı bölümlerine aşağıda ayrıntısı ile yer verilmiştir.

Raporu hazırlayanlarında 1950'li yıllarda Türk bütçe sisteminin yapısı ve ana felsefesi hakkında yaptıkları değerlendirme şöyle:

"Cumhuriyet kurulduğu zaman, eski devrin mali yolsuzluklarını ortadan kaldırmak için sıkı tedbirlerin alınmasına ihtiyaç görülmüştür. Bu cümleden olarak, tafsilatlı bütçenin Büyük Millet Meclisinin kabul etmiş olduğu şekle harfi harfine uygun olarak tatbiki şarttır; bundan herhangi bir inhiraf olursa buna sebep olanlar şahsen mesul tutulmak suretiyle cezalandırılır. Bunun neticesi şu olmuştur: Kanun ve ona uyarak teessüs eden teamüller bütçeyi herhangi bir maksat veya mevzu için Meclis tarafından sarfına salahiyet verilen miktardan 1 kuruş fazla harcanmamasını temin edecek bir vasıta olarak telakki etmektedir. Ve işin garibi 1 kuruş tasarruf etmek için icabında 20 lira sarf edilmektedir. …Bu telakkinin diğer neticelerini en belirgin bir şekilde görmek için, basit bir muamelede bile bir takım masraflı muhaberata girişildiğine ve lüzumundan çok fazla gecikmelere sebebiyet

[13] James W. Martin, Frank C.E.Cush, **Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor**, Çev.Haluk Demirtaş, Ankara, Damga Matbaası, 1952.
[14] **A.e**., s.3.
[15] Erol, **a.g.e.**, 2002.

verildiğine, küçük bir memurun 'acaba Sayıştay bana ödenemez bir tazminat hükmeder mi' diye üç yıl bekleye bekleye maneviyatının nasıl bozulduğuna bakmak kâfidir. Bu küçük memur mesela bir tahsildar ise ve yaptığı 50 000 liralık bir tahsilata mukabil 30 liralık bir tahsilatı dikkatsizlikle ihmal etmiş ise yine mesul olacaktır. (Zira) mevcut kanun, zimmete para geçirmenin yanında masum yanılmalar da dahil, yolsuzlukları önlemek üzere tertip edilmiştir."[16]

Bu değerlendirmeler bir taraftan bütçenin yapılma ve uygulanmasına hakim olan ilkeleri ve zihniyeti; bir taraftan da Türkiye'deki denetim uygulamalarını biçimlendirmiş olan temel motif ve gerekçeleri gözler önüne sermektedir. Kuşkusuz Martin ve Cush kamu yönetiminin birincil görevinin, neye mal olursa olsun, kanuna riayeti sağlamak olduğunu biliyordu. Onların bilmediği şey Türkiye'de, Genel ve Katma Bütçelerin, TBMM'nin onayından geçmeleri hasebiyle, eki cetvellerle (özellikle aslında ayrıntılı gelir ve gider tahminlerinden başka bir şey olmayan A ve B işaretli cetveller) birlikte kanun sayıldığı idi[17].

Martin-Cush Raporunda, o zaman uygulanmakta olan devlet muhasebemiz için şunları söylemişlerdir:

"Bu günkü durumda (Devletin) hesapları üç ayrı daire tarafından ve ufak istisnalarla vezne esası (tediye ve tahsil) üzerinden tutulmaktadır. Bütçe İdaresine bağlı Muhasebe Müdürleri(nin) …ödenek kayıtları; Hazine hesapları…; ve nihayet Muhasebat Genel Müdürlüğünün tuttuğu kayıtlar vardır. …Masraf hesaplarının tutulması bakımından üç ayrı sistem mevcuttur demek doğru olmaz, çünkü: a) mevcut kayıt usullerinden hiç birisi muayyen bir muhasebe sistemi takip etmemektedir; b) bir çok kayıt serileri bir dereceye kadar tevhid edilmiş olduğu için bir bakıma tek bir kayıt sistemi teşkil etmektedir…..mütekabil kontrol bakımından birçok imkanlar mevcuttur; fakat tatbikatta bunlardan çok az istifade edilmektedir. Mesela Sayıştay her üç dairenin tuttuğu hesapları da sistematik bir şekilde tamamıyla kontrol edememektedir. Netice itibariyle diğer memleketlerle mukayese edilirse, bir hayli mükerrerlik ve bu yüzden de fazladan masraf ihtiyar edildiği görülür. Hülasa, mütecanis bir muhasebe sistemi yoktur."[18]

---

[16] Martin, Cush, **a.g.e.**, s.127-128.
[17] İhsan Gören, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Konulu Seminer, İstanbul, **Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı**, 1999, s.7.
[18] Martin, Cush, **a.g.e.**, s.139.

Raporu hazırlayanlar Maliye Bakanlığının, bütçe uygulamalarını ve milli emlake ilişkin işleri yürütecek kapasitede; kamu fonlarının mevzuata uygun bir şekilde kullanılmasını temin edebilen; mali yönetim amaçlarıyla elde edilecek veri ve bilgilerden başka, ihtiyaç duyulabilecek diğer bilgileri de kolaylıkla üretme yeteneği olan ve daha sonraki bir evrede maliyet muhasebesine de dönüştürülebilecek esneklikte bir muhasebe sistemi geliştirmesini tavsiye etmişlerdir.

Martin ile Cush'un Sayıştay denetimi ile ilgili olarak yaptıkları değerlendirmeler ise şöyledir:

"Şimdiki (1951 yılındaki) mevzuata göre Sayıştay'dan (aynı zamanda) murakıp, savcı, yargıç ve jüri olarak vazife görmesi istenmektedir, …". Ve " … murakabe usulüne de, yalnız gecikmelere sebep olduğu için değil fakat idari, teşrii ve kazai vazifelerini birbirine karıştırdığı için de, itiraz edilebilir"[19].

O tarihten bu yana mevzuatımızın denetimle ilgili temel mekanizmalarında ve denetim yaklaşımlarında bir değişiklik olmadığına göre, bu değerlendirmeler bugün için de önemli ölçüde geçerlidir.

Martin ve Cush, denetim anlayışında ve uygulamasında yaşanan karmaşayı, anılan Bakanlıkla bağlantılı olarak, şöyle dile getirmişlerdir:

"Müsbet bir sevkü idare politikası takip edilmediği içindir ki Türkiye'de dahili kontrol (iç denetim) diğer çeşitli işlerle karıştırılmıştır. Bu gün müfettişlerden pek de kendi asli vazifeleri sayılamayacak çeşitli işleri görmesi istenmektedir. Halbuki bu işler Bakanlığın çeşitli faaliyetlerini normal olarak sevkü idare eden personelin yapacağı işleri tekrarlamak yahut onların yerine kaim olmak demektir. …Kanundaki hükme göre müfettişlerin her biri idari maksatlarla Bakanı temsil ettiği için bu vazifeleri ifa etmektedir: halbuki bu görüş esas idari prensiplerin ihlali demektir. …müfettiş Bakanlığın tahkikat ve teftişe memur ettiği bir meslek memurudur….

"Yine mevcut usule göre, muhtelif genel müdürlükler ve defterdarlıklar kendilerine bağlı şubeleri kontrol etmek üzere kontrolörler istihdam etmektedir. … Heyetimizin müşahadesine göre, kontrolörlerin işi ile müfettişlerin işi arasındaki hudut açıkça ve tam izah edilmiş değildir. ….

[19] Martin, Cush, **a.g.e.**, s.153.

"Şunu unutmamak lazımdır ki herhangi bir müfettiş veya hususi tahkik memuru sadece idari maksatlarla vazife görür; bütün hükümetin mali işlerini kontrol etmek onun vazifesi değildir. Bu vazife Sayıştaya aittir. … müfettişin … hiç bir idari vazifesi olmamalıdır. Diğer taraftan müfettişin mesaisi sonunda vereceği rapor, … mutlaka bir maksada yaramalıdır…"[20]

Martin ve Cush tarafından çizilen tablo 1940'lı yılların uygulamalarını anlatmakla birlikte, ülkemizdeki denetim anlayışının temel felsefesini yakalamada bize hayli yardımcı olmaktadır.

1.2.1.4. Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP)

Geniş bir uzman kadrosu tarafından 1962 yılında başlatılan proje 1963 yılında bitirilmiştir. Proje merkezi hükümet teşkilatının yeniden düzenlenmesi ile ilgili tüm sorunları kapsamına almış; taşra kuruluşlarını, mahalli idareleri ve kamu iktisadi teşebbüslerini kapsam dışı bırakmıştır. Bu kuruluşlarla ilgili araştırmalar daha sonra 1964–1966 yılları arasında yapılmıştır[21]. Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi, Türkiye Cumhuriyeti merkezi hükümet örgütüne bağlı kurumlar arasında görev dağılımını incelemek ve kamu hizmetlerinin daha verimli çalışmasının nasıl sağlanabileceği yolunda öneriler hazırlamak üzere yapılan geniş kapsamlı araştırmadır. Araştırma TODAİE uzmanları tarafından yapılan ön hazırlığa dayanılarak, TODAİE, DPT, Devlet Personel Dairesi, Ankara Üniversitesi ile ilgili bakanlık ve dairelerin işbirliğiyle gerçekleşmiştir.

Türk yönetsel araştırmalar tarihinin en önemli unsurlarından biri olan MEHTAP Raporu, ilk olarak merkezi hükümet örgütünün genel yapısını ele almakta, bakanlar kurulunun çalışma koşulları, Başbakanlık örgütü, devlet bakanı ve başbakan yardımcılıkları ve Başbakanlığa bağlı kuruluşlarla, özerk kuruluşların durumları hakkında saptamalar yapmakta ve öneriler getirmektedir. Ardından yönetsel kuruluşların yaratılması ya da görevlendirilmesinde mevzuat sorunu ve merkezi hükümetin taşra örgütü eleştirel açıdan incelenmektedir.

---

[20] Martin, Cush, **a.g.e.**, s.155-156.

[21] T.C.Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim,** Ankara, T.C. Başbakanlık, Ekim 2003, s.53

Araştırmanın ikinci bölümünde bütün birimlerin ortak görevleri gözden geçirilmekte, sonraki bölümlerdeyse, merkezi hükümetin üstlendiği görevler dört grup içinde incelenmektedir. Bu bölümlerde tek tek bakanlık veya kuruluşlar değil, hizmet türleri odak teşkil etmektedir. Bundan sonra, kamu görevi olarak, merkezi hükümetçe üstlenilmesi gerekli görülüp de uygulamada eksik yapılanlar sayılmakta ve bu duruma yol açan nedenler (personel yetersizliği, yönlendirme ve denetim yokluğu, örgütlenmede aksaklıklar, kırtasiyecilik ve iyi düzenlenmemiş merkeziyetçilik) belirlenmektedir.

Rapor, bakanlar kurulu, Başbakanlık, bakanlıklar ve onlara bağlı kuruluşlar, özerk kuruluşlar ve merkezi hükümet teşkilâtının taşra birimlerinin yeniden yapılandırılmasına ilişkin önerilerin özetlenmesiyle son bulmaktadır.

Raporun "Mali ve İktisadi Görevler" bölümünde; Türk idare sisteminde mali görevlerin kanunlarla, Maliye ve Gümrük ve Tekel Bakanlıklarıyla, T.C.Merkez Bankası Amortisman Sandığı ve Sayıştay'a verildiği saptaması yapılmış ve Maliye Bakanlığı bünyesinde bu kadar çok görevin toplanması eleştirilmiştir. DPT'nin kuruluşu ile birlikte, Devlet yapısı içinde işbirliği ve eşgüdüm olanaklarının arttığı belirtilerek, Maliye Bakanlığı bünyesinde pek çok görevin başka birimlere dağıtılması gerektiği önerisi getirilmiştir.

Raporda; Maliye Bakanlığının aşağıdaki görevleri ilgili teşkilatlara veya bakanlıklara verilmesi gerektiği belirtilmiştir [22]:

- Genel yatırım politikasının esaslarını tespit,
- İktisadi Devlet Teşebbüslerinin yatırım politikalarını tespit,
- Dış iktisadi münasebetleri düzenleme,
- İki taraflı ve çok taraflı anlaşmalar akdi hususunda müzakereleri yapma ve sonuçlandırma,
- Bağımsız iktisadi ve mali temsilcilikler kurma (dış temsil görevi yapanlar nezdinde maliye ve iktisat müşavirleri bulundurma görevi saklı kalmak şartı ile).

Bu yaklaşım daha sonra 1970'li ve 1980'li yıllarda ürünlerini vermiş ve Maliye Bakanlığı önce yurt dışı ekonomik ve ticari temsil görevlerinin önemli bir

[22] TODAİE, **Merkezî Hükümet Teşkilâtı Kuruluş Ve Görevleri: Merkezî Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu**, Ankara, TODAİE Yayınları, 1966.

bölümünü Dışişleri Bakanlığı'na devretmiş, daha sonrada bünyesinde bulunan Hazine birimlerini, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı (Daha sonra Hazine Müsteşarlığı) adıyla kurulan Başbakanlığa bağlı olarak kurulan örgüte devretmiştir[23].

1.2.1.5. Kamu Yönetimi Araştırma (KAYA) Projesi

KAYA Projesi 1988 yılında DPT tarafından TODAİE'den Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planına ışık tutacak şekilde ve kamu yönetimini geliştirmek ve yeniden düzenlemek üzere bugüne kadar yapılmış olan çalışmaların uygulamaya ne ölçüde yansıdığını araştırmak, yapılan bu çalışmaların ve uygulamaların eksik yönlerini, aksaklıklarını, darboğazlarını ve sorunlarını belirlemek ve bunlarla ilgili alınması gereken önlemleri açıklığa kavuşturmak, Avrupa Topluluğuna yönetsel uyum amacıyla gerekli hazırlıkları saptamak üzere bir yönetim araştırması yapılmasının istenmesiyle başlamıştır[24]. Bu istem üzerine başlatılan kamu yönetimi araştırma projesinin kapsamına, merkezi yönetimi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşlarla, bunların taşra örgütleri, yerel yönetimler ve öteki kamu kurumları alınmıştır. Çok sayıda araştırmacının yaptığı çalışmalar sonucunda, proje yönetim kurulunun genel raporu, 1991 yılında TODAİE tarafından yayımlanmıştır.

KAYA Raporu, merkezi yönetimin merkez ve taşra örgütü ile yerel yönetimleri, süratli, ekonomik, verimli ve nitelikli hizmet görecek bir düzene kavuşturmak ve böyle bir düzende iş görmelerini sağlamak için; bu kuruluşların amaçlarında, görevlerinde, görevlerinin bölünüşünde, örgüt yapılarında, personel sisteminde, kaynaklarında ve bunların kullanış biçimlerinde, yöntemlerinde, mevzuatında, iletişim ve halkla ilişkiler sisteminde var olan aksaklıkları, bozuklukları ve eksiklikleri saptamaya çalışmış, bu konularda yapılması gerekenleri önermiştir.

KAYA projesinde oluşturulan çalışma grupları kendi alanlarına giren konuları inceleyerek, bu alanda yaşanan sorunları saptamışlar ve sorunların ortadan kaldırılması için gereken çözüm önerilerini ortaya koymuşlardır. Bu kapsamda hazırlanan raporlar proje yönetim kurulu tarafından değerlendirilmiş ve KAYA

[23] Erol, **a.g.e.**, s.91

[24] T.C.Başbakanlık, **a.g.e.**, s.53

Projesi adıyla bilinen ve yayımlanan "Kamu Yönetimi Araştırma Projesi Genel Rapor" şekline getirilmiştir. Bu Rapor dokuz ana bölümden oluşmuştur.

Mali ve Ekonomik Kuruluşlar Araştırma Grubunun başlıca inceleme alanı, Türkiye'deki ekonomik ve mali yönetim ve bununla ilgili kuruluşları içine almıştır. Bu alandaki ana sorunlardan birisinin, mali ve ekonomik yönetimin kapsamca belirlenmesi olduğu belirtilerek, bir yandan Raporun hazırlandığı dönemde kamu yönetiminin üstlendiği görevlerin çeşitlenip çoğalmasının, öte yandan pek çok kamusal etkinliğin ekonomik ve mali alanda yansımalarının görülmesinin, mali ve ekonomik yönetimin kapsamının belirlenmesini güçleştirici bir etken olarak belirtilmiştir. Aynı bağlamda, ekonomik ve mali yönetimin yeniden düzenlenmesine yönelik önerilerin geliştirilmesinde yardımcı olabileceği düşüncesiyle, çeşitli ülkelerin ekonomik yönetimle ilgili örgüt şemaları da getirtilerek araştırma sürecinde değerlendirilmişlerdir. Yürütülen çalışmalar sonunda, ekonomik ve mali yönetim alanında yapılabilecek yeniden düzenlemeleri kapsayıcı 7 ayrı model geliştirilerek, bunlar içinde Türkiye koşullarına en uygun olabilecek model ortaya konulmaya çalışılmıştır[25].

KAYA Raporunda Türk Kamu Yönetiminin en belirgin sorunlarından birisinin, örgütsel işleyiş sırasında ilgili kuruluşlar arasındaki işbirliği ve eşgüdümün yeterli ölçüde sağlanamadığı belirtilmektedir. Bunun başlıca nedeni olarak, yönetimin doğal akışı içinde etkin bir biçimde sağlanmasının temel koşullarından olan birlikte çalışma, karar oluşturma, işbirliği yapma alışkanlık ve anlayışının yeterince gelişmemiş olması gösterilmiştir.

Raporda; denetim konusunda önce mevcut durum tespit edilmiştir. Bunlardan bazıları şunlardır:

- Kamu yönetiminin işleyişinde özel hukuk kapsamındaki kişi ve kuruluşlarla ilgili dış denetim uygulaması, son derece sınırlı ve etkisiz bir durumdadır.

- Tüm denetim biçimlerini içeren bir kavram olarak, yürütme eylem ve işlemlerinin; amaç, plan, bütçe, örgütlenme, yöntem, vb. değişkenler yönünden etkin biçimde yürütülüp yürütülemediğinin denetlenmesi anlamında kullanılan etkililik

[25] TODAİE, **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor,** Ankara, TODAİE Yayınları No: 238, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, 1991, s.9

denetimi, üzerinde gereği gibi hemen hiç durulmayan denetim konularından birisini oluşturmaktadır.

- Kimi bakanlıkların bağlı ve ilgili kuruluşlarında yönetsel denetime dönük yönetim içi özel bir denetim birimi bulunmamaktadır. Kimi kuruluşlarda ise, yalnızca, mali denetim uygulanmaktadır. Öte yandan, yerel yönetimlere dönük vesayet denetimi de etkili ve amaca uygun biçimde gerçekleştirilememektedir.

- Cumhurbaşkanına doğrudan bağlı olan Devlet Denetleme Kurulu ile Başbakanlık Teftiş Kurulu, 1980'den sonra yapılan düzenlemelerle, kamu yönetiminin bütününü kapsayıcı nitelikte denetsel görevlerle yetkilendirilmişlerdir.

- Kurumlara göre değişebilmekle birlikte, müfettişlerin görev alanında değerlendirilen üç temel konu bulunmaktadır. Bunlar; denetim, soruşturma ve rehberliktir. Denetim ve soruşturma görevlerinin özellikleri gereği birbiriyle uyuşabilen görevler olmasına karşın rehberlik görevi genel özelliğiyle öteki iki görevle çelişen bir niteliğe sahiptir. Bu durum, eğitim hizmetleriyle ilgili ders denetimlerinde de açıkça görüldüğü gibi, müfettişin geliştirici ve öğretici nitelik taşıyan rehberlik etme görevinin, sürekli olarak geriye itilmesi ve denetim sistemi içinde işlerlik kazanamamasıyla kendisini göstermektedir.

- Yönetsel denetimin gerçekleştirilmesinde görev alan personelin göreve alınmasında ortak bir standart bulunmamakta; kurumlara göre bu personel, sınavla ya da sınavsız; kariyere dayalı ya da kariyer dışından yahut bunların bileşimi sayılabilecek yollarla denetim sistemi içine alınmaktadır. Öte yandan, denetim alanında görevli personelin unvanları da kurumlar ölçeğinde, kimi kez özlük haklarına da yansıyan değişiklikler göstermektedir. Buna göre denetim birimleri genellikle teftiş kurulu adıyla anılmakta ve bu birimlerde görev yapan denetim görevlilerine müfettiş denilmektedir. Ayrıca kurumlara göre değişmekle birlikte, yine bu alanda, müfettiş dışında; murakıp, kontrolör, kontrol memuru, denetçi, vb. biçimlerde adlandırılan personel de istihdam edilmektedir.

- Var olan denetim sisteminin yönetimi geliştirmedeki etkililiği son derece sınırlıdır. Aynı biçimde, denetimde personele rehberlik etme işlevinin de gereği gibi gerçekleştirebildiğini söylemek güçtür.

Denetimdeki bu aksaklıklar belirtildikten sonra, Komisyon Raporda çözüm önerilerini de belirtmiştir. Bunlardan bazıları şöyledir:

- Denetim işlevi, amaç ve planlar ile uygulamayı karşılaştırarak aksaklıkları ortaya koyacak ve bunların düzeltilmesini sağlayacak bir yaklaşım içinde düşünülmelidir.

- Denetim elemanlarının denetlenene daha çok rehberlik yapmaları yönündeki görevleri yerine geçmek üzere, işgören yeterliliklerinin işbaşında geliştirilmesini temel alan bir yöneltme ve rehberlik sistemi oluşturulmalı; bu görev, özellik gösteren öğretmenlik gibi kendine özgü meslek alanlarında, müfettişlerin görev alanından çıkarılmalıdır. Böylece, önerilen sistem, eğitim alanı yanında, sağlık ve mühendislik gibi özel yetişimi öngören meslek alanlarının tümünde bilimsel amaçlı bir mesleki danışmanlık görevi olarak uygulanmalıdır. Bunun için meslek oda ve birliklerinin görevlendirilmesi yanında, kurumsal boyutlu düzenlemelere de gidilmelidir.

- Denetlemede örgütsel yapı ve işleyişe yönelik olacak ortak kurallar saptanarak, denetim birimlerinin çalışma düzenleri, güçlü bir kanuni temel üzerine oturtulmalıdır. Bu yolla, her kuruluşun dilediğince denetim birimi kurması ya da değişik statü ve adlarla denetici görevlendirmeye yönelmesi önlenerek; denetim görevlerinin genel standartlar çerçevesinde yürütülmesi sağlanmalıdır. Aynı yaklaşım içinde, denetim birimlerinde görevli deneticilerin, konularına göre uzmanlaşmaları sağlanmalıdır.

- Denetimin teknik düzeyi yükseltilmelidir. Bu çerçevede, istatistik yöntemlerin geniş ölçüde kullanılması yoluyla, denetim verimliliği artırılmalıdır. Bu arada, denetimin yapılması kadar, denetim sonucunda ortaya çıkan veriler de amaca uygun biçimde değerlendirilerek, bunların yönetimi geliştirme açısından kullanılması sağlanmalıdır.

- Kurumlarda etkililik denetimine önem verilmeli ve iç denetim organları etkililik denetimi yapabilecek bir düzeye yükseltilmelidir.

- Yerel yönetimler için hesap denetimi yapmak üzere, Sayıştay benzeri bir denetim organı kurulmalıdır.

- Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığının görev alanı daraltılarak yeniden düzenlenmelidir. Bu çerçevede anılan kurul başkanlığının ilgi alanı, Başbakanlık merkez teşkilatı ve bağlı kuruluşları ile sınırlandırılmalıdır. Devlet Denetleme Kurulunun da bir kamu denetçisi (ombudsman) olarak işlev görmesini sağlayacak kanuni düzenlemelere gidilmelidir.

- İşletme özelliği taşıyan özel hukuk tüzelkişiliklerine yönelik dış denetimde, denetim, yapı ve yöntemce geliştirilerek etkinleştirilmelidir.

- Denetimde raporlama sistemi amaca uygun duruma getirilmelidir. Denetim raporları işe uygun, zamanlı, kısa, açık ve anlaşılır olmalı; gözlenen aksaklıkların düzeltilmesi amacıyla alınacak önlemleri kapsayıcı özellik taşımalıdır. Bu bağlamda, denetim raporlarının değerlendirilmesi aşamasında, değerlendirme sonuçlarının ilgili birimlere ulaştırılması yanında, bunların sonuçlarının izlenmesini sağlayacak bir düzen kurulmalıdır[26].

1.2.2. 5018 Sayılı Kanun Öncesi Kamu Mali Yönetiminin Temel Özellikleri

Kamu mali yönetim sistemine ilişkin ülkemizde ilk düzenleme, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunudur. Kamu mali yönetim sisteminin anayasası olan 1050 sayılı Kanun, 1927 yılından itibaren çok küçük değişikliklerle ülkemizde yaklaşık seksen yıl süre ile uygulanmıştır. Bu süre içinde, dünyadaki kamu mali yönetimi ve denetimi sistemlerinde önemli değişimler yaşanmıştır.

Ülkemizde de bu süre içerisinde Devletin yürüttüğü kamu hizmetleri ile bu hizmetleri yürüten kamu idarelerinin sayıları giderek artmış, nitelik ve teşkilatlanma şekilleri ile kamusal mal üretiminde nitelik ve nicelik yönünden önemli değişiklikler olmuştur. Bunların yanında dünyadaki değişiklikler, Türkiye'deki kamu mali yönetim sistemi alanında büyük anlayış değişikliklerinin ortaya çıkmasını beraberinde getirmiştir. 1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönem ile ilgili getirilen eleştirileri; tek bir bütçe yerine daire ve idarelere bağlı olarak değişik bütçelerin ortaya çıkması (fonlar, döner sermeyeler vs.), bütçe sisteminin plan-program, program-bütçe ve plan-bütçe ilişkisini kuramaması, kamu kurum ve kuruluşlarının önlerini görebilecekleri stratejik planların yapılamaması, devletin fonksiyonel analizi ve dolayısıyla kamu kurum ve kuruluşlarının görev tanımlarının çok açık bir şekilde yapılmaması, Türk bütçe sisteminde denetimin, esas itibarıyla mevzuata uygunluğun denetimi şeklinde yapılması, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımının

[26] TODAİE, **a.g.e.**, s.22-23.

ihmal edilmesi, ödeneklerin tahsisinde sadece bir önceki yılda yapılan harcamaların dikkate alınması, yönetsel sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanmaması, bütçelenen ödenekler arasında yer almadığı halde, 1050 sayılı Kanun başta olmak üzere bazı kanunların verdiği yetkiye dayanılarak parlamentonun izni olmadan yıl içinde kaydedilen ödeneklerin büyüklüğü, devletin varlıkları ile ilgili kayıt ve kontrol sisteminin, yeterli etkinlik düzeyine ulaşamaması ve devletin, taahhütleri konusunda tam bir bilgiye sahip olamaması, devletin teşvik politikalarıyla yarattığı vergi istisnaları, indirimleri ve muafiyetlerinin tutarının bütçelerde görülememesi, şeklinde özetlemek mümkündür.

Dünyanın birçok ülkesinde yasama organları, yasama faaliyetinde bulunurken, genel ilkeleri ve politikaları belirlemekte ve bu ilke ve politikaları hayata geçirmek üzere hükümetlerin izleyeceği yolu genel olarak tanımlamakla yetinir, ayrıntıların günün ihtiyaçlarına göre düzenlenmesini hükümetlerle kamu kurum ve kuruluşlarının yönetimlerine bırakırlar. Ülkemizdeki durum bundan bir hayli farklıdır. Bizde TBMM en ince ayrıntıyı bile kanunlarla belirlemekte, düzenlediği alanda Hükümete ve İdareye manevra alanı bırakmamaktadır. Usule ilişkin en ince ayrıntıların bile kanunlarla düzenlendiği hususu, özellikle 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununda netlikle görülebilir. Bu Kanunlarda çoğu zaman en sıradan konularda bile Bakanlar Kurulu Kararına veya Bakan onayına gerek görülmesi de bunun bir göstergesiydi. Çünkü bunun temelinde "*Cumhuriyet kurulduğu zaman eski devrin mali yolsuzluklarını ortadan kaldırmak için sıkı tedbirlerin alınmasına*…" duyulan ihtiyaç yatmaktadır[27]. Ancak bütün bunlara rağmen kamuda mali disiplini sağlamak mümkün olmamıştır. Çünkü kanunların kendileri sadece birer araçtır, önemli olan düzenledikleri alanlar ve bu alanları düzenleme tarzlarıdır[28].

Yapılan bu eleştiriler ve yaşanan olumsuzluklar, özellikle son yıllarda kamu mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılmasına hız kazandırmıştır. Bu çalışmalar sonucunda, 1050 sayılı Kanunun yerine geçmek üzere, 5018 sayılı Kanun çıkarılmış ve 2006 yılı bütçesinden başlamak üzere artık bütçeler bu Kanuna göre hazırlanıp uygulanmaya başlamıştır.

---

[27] Martin, Cush, **a.g.e.**, s.127
[28] Gören, **a.g.e.**, s.6.

Kamu ihale sürecinde yapılan mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine yönelik kamu harcamaları hakkında 2003 yılına kadar 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri uygulanmıştır. Kamu harcama ve kontrol sisteminin bir parçası olan kamu ihale sistemine yönelik olarak; kamu kaynaklarının ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi için 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu çıkarılmış ve uluslararası düzenlemeler ve ülkemiz deneyimleri göz önünde bulundurularak saydam, tarafsız ve rekabete dayalı bir ihale sisteminin oluşturulmasına yönelik önemli bir adım atılmıştır[29].

1.2.3. 5018 Sayılı Kanunla Kamu Mali Yönetim Sistemine Getirilen Yenilikler

Ülkemizde yapılması öngörülen kamu yönetimi reformunun mali yönünü oluşturan 5018 sayılı Kanun 10 Aralık 2003 tarihinde TBMM'nce kabul edilmiştir. Yeni çıkarılan Kanun, kamu mali yönetimini, "Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak kanuni ve yönetsel sistem ve süreçler" dir, şeklinde tanımlamıştır.

Geçmiş uygulamalardan çıkarılan dersler doğrultusunda oluşturulan bir kamu harcama ve kontrol sisteminin varlığı ve dayanağını teşkil eden 5018 sayılı Kanunun 01.01.2006 tarihi itibariyle bütün hükümleriyle yürürlüğe girmesi ve Kanuna ilişkin ikincil ve üçüncül mevzuatın önemli bir kısmının yürürlüğe konulmuş olması ve diğerlerinin de hazırlık çalışmalarında önemli mesafe alınması; kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve etkili bir şekilde kullanılması ile saydamlık ve hesap verebilirliğin tesisi için başlatılan kamu mali yönetimi reform çalışmalarının kararlılıkla hayata geçirilmekte olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin AB müktesebatına uyum düzeyinin ve uygulanma kabiliyetinin artırılması amacıyla 5436 sayılı Kanunla 5018 sayılı Kanunda değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikle reformun daha sağlıklı olarak hayata geçirilmesine imkan tanımıştır. Bu fonksiyonların yürütülmesinde görev alacak kadrolar ile bunların özlük haklarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Diğer taraftan,

[29] Mehmet Aksoy, Kerem Eray Erbay, **Kamu Alımlarında İhale ve Sözleşme Süreci**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:12, 2006.

5018 sayılı Kanuna ekli cetveller; niteliği dolayısıyla sınıflandırma bakımından bu Kanuna tabi olmaması gereken bazı idareler kapsamdan çıkarılmak suretiyle yeniden belirlenmiştir.

Harcama sürecinde Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılan ön mali kontrollerin ortadan kaldırılmış olması, sürecin daha hızlı bir şekilde sonuçlanmasına katkıda bulunacağı değerlendirilmektedir. Bütçe hazırlama ve uygulama aşamasında kendilerine esneklik sağlanan kamu idarelerinin, stratejik plan ve orta vadeli bütçelerle, daha fazla sorumluluk bilinci içerisinde hareket edecekleri ve kamu kaynaklarını daha etkin kullanacakları beklenmektedir. Sistem içerisinde yer alan idare faaliyet raporları gibi mekanizmalar sorumluluk bilincinin geliştirilmesine ve kamu yönetimi ile mali yönetim arasındaki bağlantının güçlendirilmesine katkı sağlayacaktır. Burada etkili bir dış denetimin varlığı ön koşul olarak belirtilmelidir.

Kamu mali yönetim sisteminde yeniden yapılanmayı hedef alan bu Kanunla amaçlanan hususları ve getirilen yenilikleri şu şekilde özetleyebiliriz:

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

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

-Bütçenin kapsamı genişletilmiştir. Bu sayede bütçe hakkının daha iyi kullanılması amaçlanmıştır. Döner sermaye işletmeleri ile fonların, ilgili oldukları idare bütçeleri içerisine alınması öngörülmüş ve belirli bir süre sonunda da tasfiye edilmesi planlanmıştır. Böylece, belirlenen harcamaların parlamentonun bilgi ve denetimine tabi olması sağlanmaya çalışılmıştır. Kanunun kapsamı, uluslararası sınıflandırmalara uygun olarak, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak belirlenmiştir. 1050 sayılı Kanun sadece devlet tüzel kişiliğine dahil idareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli ve özel bütçeli idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsarken, 5018 sayılı Kanun; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli

idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri de, 5018 sayılı KMYK Kanununa ekli (I) , (II), (III) sayılı cetvellerde gösterildiği üzere, genel bütçeli ve özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçelerinden oluşmaktadır. Ancak düzenleyici ve denetleyici kurumların mali özerkliklerinin sağlanması amacıyla, bu Kurumlar Kanunun bazı maddelerinden istisna edilmişlerdir.

-Devletin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerde yer alması sağlanarak, bütçe dışında gelir elde edilmesi ve gider yapılması önlenmek istenmektedir.

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

-Kamu idarelerine bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde kamu idarelerine önemli esneklikler getirilmekte, kamu idarelerinin bütçe sürecindeki görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmektedir. Bu kapsamda, kamu mali yönetiminde yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmakta, yetkisiz sorumluluk ile yetkili sorumsuzluk sorunu aşılmaktadır. Harcama öncesi kontrol yapma ve harcama sonrası iç denetimi gerçekleştirme görevleri ilgili kamu idarelerine devredilmiş ve bu kapsamda yeni bir yapılanmaya gitmeleri öngörülmüştür.

-Harcama öncesinde Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmekte olan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vize işlemi kaldırılmaktadır. Bu kapsamda, Sayıştay tarafından yürütülmekte olan ödenek kullanımına ilişkin vize işlemi ile taahhüt ve sözleşmelerin tescil edilmesi işlemine 2005 yılından itibaren son verilmiştir. Böylece harcama öncesi kontroller azaltılmak suretiyle kamu hizmetlerinin hızlı bir şekilde sunulması için gerekli ortam hazırlanmış olmaktadır.

-Belirli kuralları ve standartları olan, sürekli işleyen, ilgili kamu idaresinin içinde yer alacak bir iç denetim sistemi kurulması amaçlanmıştır. Belirlenmiş bir sistem dahilinde işleyen denetim faaliyetinin yapılmasını sağlamak ve harcama sonrası iç denetimi gerçekleştirmek üzere, iç denetçilerin atanması öngörülmektedir.

Yeni getirilen sistemin bir gereği olarak harcama sonrası denetim faaliyetinin güçlendirilmesi istenmektedir.

-Kamuda uygulanan muhasebe sisteminde birliktelik sağlanmıştır. Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planı uygulanacaktır. Ayrıca, kamu maliyesine ilişkin mali istatistiklerin hazırlanması ve kamuoyuna sunulması konusunda Maliye Bakanlığı yetkilendirilerek bu alandaki dağınıklık giderilmiştir. Buna göre; kamu idarelerinin mali verileri bir bütünlük içerisinde yayımlanmış olacaktır. Aynı zamanda tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir.

-Analitik bütçe sınıflandırması uygulamasına geçilmektedir.

-Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe büyüklüklerinin TBMM'nin bilgisine sunulması sağlanmaktadır.

-2006 yılından itibaren Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa vergi muafiyeti, istisna ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri (vergi harcamaları) cetveli eklenmeye başlamıştır[30].

Özetleyecek olursak, 5018 sayılı KMYK Kanunu ile bütçe ve muhasebe birliğinin oluşturulması, mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması, risk odaklı bir denetim sistemine geçilmesi, idarelere bütçeleri üzerinde tasarrufta bulunma konusunda daha fazla inisiyatif tanınması amaçlanmaktadır.

24.12.2005 tarih ve 26033 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında 5436 sayılı Kanunla, 5018 sayılı KMYK Kanununda bazı önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle özellikle; bazı teknik ibare ve ifadelerde düzeltmeler yapılmakta, iç kontrol sistemi yeniden tanımlanarak daha kapsayıcı hale getirilmekte, işlem sürecinin hızlandırılmasını ve etkinliğini sağlamak üzere, mali kontrol yetkilisinin sistemden çıkarılarak, ön mali kontrol fonksiyonunun mali hizmetler biriminde ve harcama birimlerinde gerçekleştirilmesi sağlanmakta, bu çerçevede, mali hizmetler biriminin görev yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmektedir[31].

---

[30] Kesik, **a.g.e.**, s.451

[31] Ahmet Arslan,"5436 Sayılı Kanunla, Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Yapılan Değişiklikler", **Mali Kılavuz Dergisi,** Sayı: 32, 2006, s.76.

5018 sayılı KMYK Kanunu ile Maliye Bakanlığına birçok görev verilmiştir. Kanunda değişik konularda 15 yönetmelik çıkarılması, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünde değişiklik yapılması ile 17 konuda da gereken belirleme ve düzenlemelerin gerçekleştirilmesi öngörülmüştür[32]. Bunlardan bazıları doğrudan Maliye Bakanlığınca yapılması gereken görevler, bazıları da diğer kurum ve kuruluşların uyacakları esasları belirleme görevleridir. Maliye Bakanlığına verilen düzenleme yetki ve görevlerine ilişkin Yönetmelikler ilgili birimlerce hazırlanarak Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İkincil mevzuat olarak isimlendirilen bu düzenlemeler dışında, üçüncül düzeyde tebliğ ve genelgelerle de birçok düzenleme yapılmıştır.

Tablo 1. 5018 Sayılı Kanun Uyarınca Yürürlüğe Konulan İkincil Mevzuat[33]

	İkincil Mevzuatın Adı	**Resmi Gazete tarih ve sayısı.**
1	Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)	31/12/2005 tarihli ve 260404. Mükerrer sayılı RG.
2	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	08/06/2005 tarihli ve 25830 sayılı RG.
3	Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği	31/12/2005 tarihli ve 260403. Mükerrer sayılı RG.
4	Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği	
5	Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	
6	İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar	
7	İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	08/10/ 2005 tarihli ve 25960 sayılı RG.
8	İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği	
9	Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (6/1/2006 tarih ve 2006/9972 sayılı BKK)	8/02/2006 tarihli ve 26084 sayılı RG.
10	Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (30/12/2005 tarih ve 2005/9912 sayılı BKK)	21/01/2006 tarihli ve 26056 sayılı RG.
11	Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (30/12/2005 tarih ve 2005/9913 sayılı BKK)	

[32] Ahmet Bağbaşlıoğlu, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunuyla Oluşturulması Öngörülen Kurullar, Ve Yapılması Gereken Düzenlemeler, **Mali Kılavuz Dergisi Eki,** Sayı: 24, 2004.

[33] 30/12/2006 tarihi itibarıyla.

12	Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	13/05/2005 tarihli ve 25814 sayılı RG.
13	Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği 10/03/2006 tarihli ve 26104 sayılı RG.	10/03/2006 tarihli ve 26104 sayılı RG.
14	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik	17/03/2006 tarihli ve 26111 sayılı RG.
15	Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	19/10/2006 tarihli ve 26324 sayılı RG.
16	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	12/07/2006 tarih ve 26226 sayılı RG.
17	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	30/12/2006 tarihli ve 26392 3.Mükerrer RG.

5018 sayılı KMYK Kanunun ile Maliye Bakanlığına verilen görevler 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede henüz gerekli değişiklikler yapılmadığı için Teşkilat Kanununa yansımamıştır.

5018 sayılı Kanuna paralel olarak 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile nüfusu elli binin üzerindeki belediyelerin, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu ile de il özel idarelerinin stratejik plan, performans planı ve faaliyet raporu hazırlamakla yükümlü kılınmalarına yönelik düzenlemeler yapılmıştır[34].

[34] Baki Kerimoğlu vd., **Devlet Muhasebesi (Mahalli İdareler İçin)**, Ankara, Güncel Mevzuat Yayınları Yayın No:1, 2006.

İKİNCİ BÖLÜM
KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YENİDEN YAPILANMA SÜRECİNDE BÜTÇELEME ALANINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER

2.1. Türkiye'de 1050 Sayılı Kanun Uygulandığı Dönemde Bütçe Türleri

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 6 ncı maddesinde bütçe, Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanun olarak tanımlanmıştır. 1050 sayılı Kanunun bütçe tanımı genel bütçeyi ifade etmektedir[1]. Ancak, 1050 sayılı Kamun uygulanmaya başladıktan sonra ülkemizde ve dünyada yaşanan gelişmeler, genel bütçe kapsamı dışında kamu gelirleri elde edilmesini ve giderler yapılmasını, kendine özgü esasları olan ve fonksiyonlar icra eden bütçelerin ortaya çıkmasını beraberinde getirmiştir. Kamu mali yönetim sisteminde genel bütçe dışında yönetilen bütçelerin özellikle 1980'li yıllarda sayı ve büyüklük bakımından önemli boyutlara ulaşmış olması, Türkiye'de mali disiplin, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik tartışmalarının yoğunlaşmasına neden olmuştur[2].

Türk kamu mali yönetimi sisteminde, genel bütçe dışında yürütülen değişik bütçe türlerine rastlamaktayız. 1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde, genel bütçe dışında katma bütçeler, özel bütçeler, özerk bütçeler, döner sermaye bütçeleri ve kendi mevzuatına göre kurulmuş fonlar bu kapsama girmektedir.

2.1.2. Genel Bütçe

1050 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde; Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanun olarak tanımlanmıştır. Bu tanım, klasik bütçe anlayışının ortak

[1] Fikri Uçak, **Genel Muhasebe Kanunu**, Ankara, 1999.
[2] M.Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik**, Bütçe Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 99, Mayıs, 2005, s.176.

unsurunu yansıtmaktadır. Ancak, kanuni tanım daha çok bütçenin şekli ile ilgili koşulları üzerinde durduğundan klasik bütçe anlayışını tamamen yansıtmamaktadır.[3].

Bu tanımdan devlet bütçesinin bir yılık bir kanun olduğu, gelir ve gider tahminlerini gösterdiği anlaşılmaktadır. Kanunun 30 ve 35 inci maddelerinde bu Kanunun parlamentoda görüşülme usulü ve süresi yönünden değişik esaslar konulmuştur[4].

Genel bütçe merkezi idareyi oluşturan kuruluşların (TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Bakanlıklar, Danıştay, DPT, DİE vb.) bütçeleridir. Sadece devlet bütçesinden söz edildiğinde genel bütçe anlaşılmak gerekir.

2.1.3. Katma Bütçe

1050 sayılı Kanunun 115'inci maddesine göre; giderleri özel gelirleri ile karşılanan ve genel bütçe dışında yürütülen bütçelere "katma bütçe" denir.

Katma bütçe uygulamasına gidilmesinin önemli bir nedeni, genel bütçe kapsamındaki kuruluşların tam kamusal nitelikte yani bölünemez, pazarlanamaz, zorunlu tüketime konu olan özellikte kamu mal ve hizmeti üretmelerine karşın, katma bütçeli kuruluşların genelde yarı kamusal nitelikte mal ve hizmet üretmeleridir. Dolayısıyla genel bütçeli kuruluşların hizmetleri için gerekli tutarlar tamamen vergilerle karşılanırken, katma bütçeli kuruluşların hizmetlerinin finansmanı, hizmetten faydalananlardan harç veya ücret şeklinde alınan paralarla ve vergilerle sağlanmaktadır.

Ülkemizde katma bütçeler, ilk kuruluş yıllarında daha çok ticari nitelikte hizmet üreten ve ürettikleri malları satabilen kuruluşlar için uygulanmıştır[5].

Katma bütçeli idareler ekonomik ya da sosyal amaçlarla ve kanun ile kurulurlar. Bu idarelerin büyük bir kısmı giderlerinin ancak bir bölümünü kendi gelirleri ile kalan giderlerini ise genel bütçeden aldıkları yardımlarla karşılarlar. Katma bütçeli idarelerin büyük bir çoğunluğunun döner sermayeleri ve tüzel

[3] Nihat Edizdoğan, **Kamu Bütçesi,** Bursa, Ekin Kitabevi, 1995, s.6.
[4] Uçak, **a.g.e.**, s.37.
[5] Mümtaz Taner Özmen, **Türkiye'de Katma Bütçe Uygulaması**, Ankara, Maliye Bakanlığı, APK Yayınları, Yayın No:1991/321, 1991, s.31.

kişilikleri vardı ve Muhasebe Umumiye Kanununa ve Sayıştay'ın denetimine tabiydiler.

Bu idarelerin, kendi organları bütçeyi hazırlarlar. Hazırlanan bütçe tasarıları bağlı bulundukları bakanlığın bütçesi ile görüşülür ve kanunlaşırdı. Türkiye de katma bütçeli idarelerin örnekleri Karayolları Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Üniversiteler, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü, Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüydü.

1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde, katma bütçeli kuruluşları çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür. Bu sınıflandırmalardan biri tüzel kişiliği olanlar ve olmayanlar şeklindedir. Örneğin Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğü ile Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'nün tüzel kişiliği olmadığı halde diğer katma bütçeli kuruluşlara özel kanunlarla tüzel kişilik verilmiştir. Bir diğer sınıflandırma, döner sermayesi olanlar ve olmayanlar biçimindedir. Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğü dışında bütün katma bütçeli kuruluşlarda döner sermaye işletmeleri mevcut bulunmaktadır. Bir başka sınıflandırmada, ekonomik işletme özelliği ölçü olarak alınmaktadır. Buna göre Karayolları Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü gibi kuruluşlar ekonomik işletme özelliğine sahip iken, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü ve üniversiteler bu özelliğin dışında kalmaktadır.

Katma bütçeler uygulama döneminde ve uygulama dönemi bittikten sonra, genel bütçenin tabi olduğu denetim esaslarına göre idari denetime, Sayıştay ve yasama denetimine tabiydi.

Katma bütçeli idarelerin bütün giderlerini karşılayacak özel gelirlere sahip olmaları gerekmektedir. Ancak uygulamada katma bütçeli idareler giderlerinin ancak küçük bir kısmını kendi özel gelirleriyle karşılayabilmekte, gider ve gelirleri arasındaki bu açık hazine yardımlarıyla karşılanmaktaydı. Bu nedenle genel bütçe içindeki transfer harcamalarında katma bütçeye yapılan hazine yardımları önemli bir yer tutmaktaydı. Hazinece katma bütçelere yapılan hazine yardımının teorik gerekçesi katma bütçeli idarelerin yerine getirdikleri hizmetlerin oluşturduğu olumlu dışsallıkların(sosyal fayda) finanse edilmesi kuralıdır.

Ancak ülkemizde katma bütçeli idarelerin birer genel bütçeli daire gibi tam kamusal mal ve hizmet üreten kuruluşlar haline gelmelerine karşın ayrı tüzel kişilikleri ve mevzuatları bulunduğundan sahip oldukları kaynakların yönetim ve denetiminde sorunlar ortaya çıkmaktaydı. Katma bütçeli idareler içinde özellikle yatırımcı kuruluşların, kuruluş kanunlarıyla verilen görevleri bile yerine getiremedikleri ve dolayısıyla yapılan harcamaların büyük kısmının verimsiz harcamalardan oluşmaya başladığı görülmektedir. Bu idarelerdeki fonksiyon kaybı bu idarelerin sahip oldukları taşınır ve taşınmaz mallarda israf ve yolsuzlukları da beraberinde getirmektedir.

Katma bütçeli idarelerin üst yöneticileri, 1050 sayılı Kanunun 117 nci maddesine göre ikinci derece ita amiri sıfatıyla kurum bütçelerinde tahsis edilen ödenekleri kullanma ve bütçeleri üzerinde tasarruf etme hakkı verilmiştir. Katma bütçelerin genel müdürleri bağlı oldukları bakan adına ikinci derece ita amiri sıfatıyla işlemlerini yürütecekleri belirtilmiştir.

Genel ve katma bütçeler, konsolide bütçe olarak tanımlanmıştır. Katma bütçeli kurumların bütçe açığı ise Hazine yardımı olarak genel bütçe tarafından finanse edilmesi nedeniyle, konsolide bütçe ödeneklerini hesaplayabilmek için; genel ve katma bütçe ödenekleri toplamından katma bütçelere genel bütçeden yapılan yardımların çıkarılması gerekir.

Türkiye'deki katma bütçeli kuruluşların büyük bir kısmını yüksek öğretim kurumları meydana getirmiştir. 1050 sayılı Kanunun uygulama döneminde katma bütçeli olan bazı kurumlar (Karayolları Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü gibi) 5018 sayılı KMYK Kanunu gereğince genel bütçe, yüksek öğretim kurumları ve bazı diğer katma bütçeli idareler özel bütçe kapsamına alınmıştır.

2.1.4. Döner Sermayeler

Genel olarak döner sermaye; bir idarenin olağan faaliyetlerinin yürütüldüğü sermayesinin dışında oluşan kapasite fazlasının bütçeden yapılan yardım sayesinde değerlendirilerek üretime sokulabilmesini ifade etmek için kullanılır[6]. Kamu hukukunda döner sermayenin temel tanımı 1050 sayılı Kanunun 49'uncu maddesinde

[6] Mustafa Deniz, **Vergisel Boyutlarıyla Döner Sermaye Muhasebesi,** Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2002.

“Genel bütçe içinde yönetilen sınaî ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman ve işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarları yılsonunda yok edilir; kullanılan sermayeden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır.

Esasen döner sermaye işletmesi kurmak, genel bütçeli daireler için söz konusu olmakla birlikte katma bütçeli idareler de kuruluş kanunlarına dayanarak döner sermaye işletmeleri kurmuşlardır.

Döner sermayeli işletmeler ile genel ve katma bütçeli idareler yüklendikleri hizmetleri gerçekleştirirken sınai ve ticari özellik taşıyan hizmetleri de yürütebilmektedirler. Bunun için kurulan döner sermaye işletmesine değişken giderler için bütçeden bir başlangıç ödeneği verilir. Bu ödeneği (sermayeyi) işletmeler kullanarak fiyat ve ücret karşılığı özel kişi ya da kuruluşlara mal ve hizmet sunarlar.

Döner sermaye işletmeleri ile genel ya da katma bütçeli kuruluşlar kamu hizmetlerini yürütürken mevcut sabit sermayelerini tam kapasite ile kullanabilmekte, ekonomideki artan talebe belli ölçüde cevap verebilmekte, üstelik gelir de elde etmektedirler. Döner sermayeli işletmeler elde ettikleri gelir üzerinden vergi öderler.

Ancak başlangıçta kamu hizmetlerinin üretilmesi sırasında ortaya çıkan dışsallıkların fiyatlandırılması ve bu sayede elde edilecek gelirlerle kamu hizmetlerinin üretimine katkıda bulunulması amacıyla oluşturulan döner sermaye uygulaması zamanla amacından saptırılmıştır. Artık günümüzde hemen her kuruluşun bütçe dışı fon sağlamak ve belirli giderlerini karşılarken bütçe kanunları ile oluşturulan disiplinin dışına çıkmak amacıyla kurulmuş birer döner sermaye işletmesinin bulunduğu görülmektedir.

Günümüzde döner sermayeler o kadar büyümüştür ki, birçoğu birer kamu iktisadi teşebbüsü haline gelmiştir. Toplam döner sermaye bütçeleri, genel bütçenin % 10’una yaklaşmıştır.

Mevcut mali kanuni kalıplardan kurtulmak amacıyla sayıları her geçen gün artma eğilimi gösteren döner sermayelerin birbirinden çok farklı özel döner sermaye kanunlarına tabi olmaları nedeniyle, ortaya sistemsiz bir düzenlemeler topluluğu çıkmıştır. Her biri farklı muhasebe ve muamelat yönetmelikleri kullanan döner

sermaye işletmeleri için tek düzeliğin ve mali disiplinin sağlanması amacıyla bazı genel düzenlemeler yapılması zorunlu hale gelmiş bulunmaktadır.

Belirtilen nedenlerle Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından bir "Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği" hazırlanmış ve yürürlüğe konulmuştur.

Ayrıca döner sermayeli işletmelerin idari ve mali yapılanmalarını da kapsayacak şekilde kısa, orta ve uzun vadede yapılabilecek mevzuat değişiklikleri ile döner sermayeli işletmelerin muhasebelerinin bilgisayar aracılığı ile tutulması, hesap sonuçlarının merkeze bilgisayar ortamında gönderilmesi ve hesapların konsolidasyonu konularındaki çalışmalar, çalışma grupları düzeyinde devam etmektedir.

Nitekim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda döner sermayeli işletmelerin 31.12.2007 kadar tasfiye edileceği hükme bağlanmıştır. Ancak 5436 sayılı Kanunla döner sermaye işletmelerinin anılan tarihe kadar yeniden yapılandırılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeyle, fonların ve döner sermaye işletmelerinin tasfiye edilmesi yerine, fonların aynen muhafazası ve döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılması öngörülmüştür. Döner sermaye ve fonların, ilgili idarelerin bütçesinde ne şekilde yer alacağı ve bütçe hazırlama ve uygulama süreçlerine tabi olup olmayacağı hususu belli olmadığı gibi, Kanunda döner sermaye işletmelerinin nasıl yapılandırılacağına ilişkin herhangi bir düzenleme de yapılmamıştır. Bağlı bulundukları kurumların bu güne kadar döner sermayeli işletmeler üzerinden yürüttükleri hizmetlerini yeniden gözden geçirmek suretiyle devamında yarar görülenleri kendi bütçelerine dahil etmeleri, devamında yarar görülmeyenleri de tasfiye etmeleri gerekmektedir.

2.1.5. Fon Bütçeleri

Bir tanıma göre fon "belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için ayrılmış bulunan ve gerektiği zaman kullanılmak üzere belli bir hesapta toplanan ve harcanabilen paralar"[7] anlamına gelmektedir.

Bir başka tanımda fon "devlet ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından bazı amaçların gerçekleştirilmesi için kamu gelirlerinden bir kısmının, özel kanun ya da

[7] Gülay ÇOŞKUN; **Devlet Bütçesi-Türk Bütçe Sistemi,** Ankara, 1994, s. 80

kararlarla ya bütçeden ya da bütçe dışından ayrılarak bir yıllık süre ile sınırlı olmaksızın gerektikçe harcanmak üzere bir hesapta tutulmasıyla meydana getirilen para"[8] şeklinde ifade edilmektedir.

Bu tanımlar çerçevesinde kamu kesimince oluşturulan fonların başlıca özellikleri "belirli amaçlara yönelik olma", belirli kanun ve kararlarla kurulma", gelirlerinin ya bütçeden ya da bütçe dışından sağlama" ve "bütçe yılını aşabilme" şeklinde sıralanabilir.

Kanun, kanun hükmünde kararname, yönetmelik ve diğer mevzuatla kurulmuş olan fonların her türlü gelirleri Hazine adına açılan bir müşterek fon hesabında toplanır.

Yılları bütçe kanunları ile hangi fonların bütçe kapsamına dahil edileceği belli edilir. Bütçe kapsamı içine alınan fonlar hizmetlerini bütçenin (A) cetveline konulan ödeneklerle yerine getirirler. Bunların gelirleri genel bütçe geliri olarak (B) cetveline gelir kaydedilir. Ancak bu gelirlerden kredi anapara geri dönüşleri, kredi faizleri, borçlanma ve satış hâsılatı ile üniversite araştırma fonlarının döner sermayeden aldıkları paylar bütçenin (B) işaretli cetveline gelir kaydedilmeden doğrudan müşterek fon hesabından ilgili fonun gider hesabına aktarılır.

Ülkemizde Fon uygulamasına gidilmesinin başlıca sebepleri; bütçelerin yıllık olması, kamu yatırım projelerinin gerçekleşmelerinin gecikmesi, iktidarların daha rahat harcama yapmak istemeleri ve müdahaleci devlet anlayışı ile artan devlet faaliyetlerine paralel olarak bunların finansmanını sağlamak amacıyla uygulamada belli bir noktadan sonra ihtiyaçları karşılayamaz durumda kalan vergi, resim, harç gibi bilinen geleneksel kamu gelirlerinin yanı sıra yeni gelir kaynakları bulma ve bunları daha rahat kullanma arayışı[9]"dır.

Fonların kaynakları; bütçede ayrılan ödenekler, bağış ve yardımlar, borçlanma nitelikli gelirler ve fon kesintileridir.

Bütçe kapsamı dışında bırakılan fonların gelirleri ve harcamaları bütçe ile ilişkilendirilmez. Ancak, bunların müşterek fon hesabında toplanan gelirlerinden Maliye Bakanı ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu bakanın birlikte teklifi

[8] Coşkun Can AKTAN; "Bütçe Dışı Fonlar", **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı:10, 1986, s. 51

[9] Üstün DİKEÇ; "Fonlar ve Denetimi", Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu, 4-5 Haziran 1987, Ankara, s.1.

üzerine Başbakanın onayı ile belirlenecek oran ve miktarlarda kesinti yapılarak genel bütçeye gelir kaydedilebilir.

Muhasebe-i Umumiye Kanununda fon uygulaması 1.8.1996 tarih ve 4160 sayılı Kanunla eklenen 8'inci ek maddede düzenlenmiştir. Buna göre; "Kanun, kanun hükmünde kararname, yönetmelik ve diğer mevzuatla kurulmuş olan fonların her türlü gelirleri Hazine adına açılan bir müşterek fon hesabında toplanır.

Yılları bütçe kanunları ile hangi fonların bütçe kapsamına dahil edileceği belli edilir. Bütçe kapsamı içine alınan fonlar hizmetlerini bütçenin (A) cetveline konulan ödeneklerle yerine getirirler. Bunların gelirleri genel bütçe geliri olarak (B) cetveline gelir kaydedilir. Ancak bu gelirlerden kredi anapara geri dönüşleri, kredi faizleri, borçlanma ve satış hâsılatı ile üniversite araştırma fonlarının döner sermayeden aldıkları paylar bütçenin (B) işaretli cetveline gelir kaydedilmeden doğrudan müşterek fon hesabından ilgili fonun gider hesabına aktarılır.

Kapsam dışında bırakılan fonların gelirleri ve harcamaları bütçe ile ilişkilendirilmez. Ancak, bunların müşterek fon hesabında toplanan gelirlerinden Maliye Bakanı ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu bakanın birlikte teklifi üzerine Başbakanın onayı ile belirlenecek oran ve miktarlarda kesinti yapılarak genel bütçeye gelir kaydedilebilir.

Tüm fonlar hizmet ve harcamalarını kendi mevzuatlarında yer alan esas ve usullere göre yürütürler.

Fon gelirlerinin tahsili, takibi, gelir kaydı, muhasebeleştirilmesi ve denetimine ilişkin süre, esas ve usuller Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığınca müştereken tespit edilir.

Kanun ve kanun hükmünde kararname ile kurulanlar hariç olmak üzere, hizmet alanı kalmayan fonlar Maliye Bakanı ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın müşterek teklifi ve Başbakanın onayı ile tasfiye edilebilir. Bunların tasfiyesine ilişkin her türlü düzenlemeleri yapmaya Maliye Bakanı ile Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakan yetkilidir.

Ülkemizdeki mevcut fonları üç grupta toplamak mümkündür.[10] Bunlar:

1- Bütçe içi fonlar,

[10] Metin Meriç, **Kamu Kesiminde Mali Yapı**, İzmir, 1999, s.198.

2- Kaynağını büyük ölçüde bütçeden alan fonlar,

2- Bütçe dışı fonlar.

Bütçe içi fonlar, her yıl bütçe kanunlarında yer alan hükümlere göre oluşturulan fonlardır. 2003 Mali Yılı Bütçe Kanununda bütçe içi fonlara örnek şu örnekler verilebilir:

- Personel Giderleri Karşılama Ödeneği,
- Yatırımları Hızlandırma Ödeneği,
- Kur Farklarını Karşılama Ödeneği,
- Yedek Ödenek,
- İlama Bağlı Borçları Karşılama Ödeneği,
- Özellikli Giderleri Karşılama Ödeneği.

Bu fonların kanunlarında çeşitli kurum ve kuruluşlar için ayrılmış bulunan ödeneklerden gerek teklif, gerek TBMM'de görüşülme ve onanma, sonuçta Sayıştay denetimi ve son aşamada TBMM'ce Kesin hesap Kanunu yoluyla denetlenmesi ve onaylanması konusunda hiçbir farklı hüküm bulunmamaktadır.

Kaynağını büyük ölçüde bütçeden alan fonlar, gelirlerinin büyük bir kısmını bütçeden almaktadır. Dolayısıyla bütçesinde bu tür fonlar için ödenek ayrılmış kurum ve kuruluşların ödenekleri ve bunların fonlara veriliş şekilleri Sayıştay'ın ve dolayısıyla TBMM'nin onama ve denetimine tabi bulunmaktadır.

Bütçe dışı fonlar, bütçe dışı fonlar gerek kaynakların oluşumu gerek giderlerin yapılış biçimi açısından gerekse denetimleri açısından bütçe usullerine tabi değildir. Bu fonlar gelir ve giderleri ile denetimleri açısından kendi mevzuatına tabi bulunmaktadır.

Ülkemizde son yıllara kadar sayıları hızla artan bütçe dışı fonların büyük bir kısmı mali yönetimin yeniden yapılandırılması çerçevesinde ya kaldırılmış yada bütçe içine alınmıştır.

Bu yola gidilmesinin birkaç sebebi bulunmaktadır. Bu fonların mali denetimin dışında tutulması kamu harcamalarını ve kaynak israfının artırmasına neden olmakta ve beraberinde birtakım usulsüzlükleri getirmektedir. Diğer taraftan bu fonların devlet bütçesi ve muhasebe sistemi kayıtları dışında tutulması kamu kesiminin büyüklüğü ve kaynak yapısının tam olarak belirlenmesini engellemektedir.

Fon sisteminin disiplin altına alınması amacıyla yapılan çalışmalar, 1993 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile başlatılmıştır. Bu düzenleme ile fonların gelir ve giderleri tek bir kaynaktan izlenmeye başlanmış ve büyük bir kısmı bütçe kapsamına alınmıştır. 2000 yılında bütçe kapsamında olan fonların sayısı 61'dir (53 adet Üniversite Araştırma Fonu tek bir fon olarak değerlendirilmiştir). Bütçe kapsamına alınan fonların gelirleri bütçe gelirleri içine dahil edilmiş, giderleri ise bağlı bulundukları kurum bütçesinde ilgili fona aktarılmak üzere konulan ödeneklerden karşılanmıştır.

Diğer taraftan 2000-2002 dönemini kapsayan Makroekonomik Program ile bütçe içi fonların tümüyle kaldırılması, bütçe dışı fonlardan kuruluş amaçları doğrultusunda çalışmayanların tasfiye edilmesi ve fonlara ek mali yükümlülükler getirilmemesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede 2000 yılında 24'ü bütçe içi, 3'ü de bütçe dışı olmak üzere toplam 27 fon, 2001 yılında ise 36'sı bütçe içi, 6'sı bütçe dışı olmak üzere toplam 42 fon tasfiye edilmiştir.

Bütçe dışı fonlardan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Tanıtma Fonu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ve Özelleştirme Fonu halen yürürlükte bulunmaktadır. 5018 sayılı KMYK Kanunu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu dışındaki fonların, 2007 yılı sonuna kadar kapatılmasını öngörmektedir. Bütçe dışı fonların kapatılması, bu fonlar aracılığıyla yürütülen hizmetlerin sona erdirileceği anlamına gelememektedir. Çünkü söz konusu hizmetler, bu fonların bağlı olduğu bakanlık bütçeleri yoluyla yerine getirilecek, mevcut gelirleri de ya bütçe geliri haline dönüşecek ya da bu gelirlerin toplanmasından vazgeçilecektir[11].

2.1.6. Mahalli İdareler Bütçeleri

Muhasebe-i Umumiye Kanununun 115'inci maddesinde; özel bütçeler, yerel gider ve geliri kapsayan bütçeler olarak tanımlanmaktadır. Mahalli idarelerin bütçeleri özel bütçedir.

Türkiye'de yerel idareler, il özel idaresi, belediye ve köylerdir. Kamu tüzel kişiliği bulunan bu idarelerin bütçelerini kendi organları hazırlar. İl özel

[11] Mutluer, Öner, Kesik**, a.g.e.**, s.185.

idarelerinin bütçeleri Bakanlar Kurulunca, belediyelerin bütçeleri en büyük mülki amir ya da İçişleri Bakanlığınca, köylerin bütçeleri ise kaymakam veya vali tarafından onaylanarak yürürlüğe girer. Yerel idareler genel bütçeden önemli ölçüde yardım alırlar.

Merkezi idare ile yerel yönetimler arasındaki ilişkilerin önemli bir yönünü mali konular oluşturmaktadır. İki yönetim arasında görev ve yetki bölüşümünün hemen arkasından gelir kaynaklarının paylaşımı yer gelmektedir. Ülkemizde Anayasanın 127'nci maddesinde yerel yönetimlere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanacağı belirtilmiştir.

Merkezi idare ile yerel yönetimler arasındaki kaynak-hizmet bölüşümü "mali tevzin" yani "idareler arası mali ilişkiler" olarak adlandırılmaktadır.

Merkezi idare, mali kaynakları elinde toplamakta ve bunları çoğu zaman yerel yönetimleri etkilemede bir araç olarak kullanmaktadır.

Ülkemizde genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden belediyelere ve il özel idarelerine toplam % 10,95 oranında pay verilmektedir. Genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı % 3,83'ne tekabül eden kısmı yönetimi merkezi idareye ait olan fonlarda toplanmakta; % 7,12'lik kısmı ise nüfus durumlarına göre belediyelere ve il özel idarelerine dağıtılmaktadır. Bu fonlar "Belediye Fonu", "İl Özel İdareleri Fonu" ve "Mahalli İdareler Fonu" undan oluşmaktadır. Söz konusu fonlardan belediye ve il özel idarelerine belirli esaslar çerçevesinde yardım yapılmaktadır. Merkezi yönetim bu fon kaynakları sebebiyle yerel yönetimlerin hizmet politikalarını da yönlendirmektedir.[12]

Ülkemizde genel bütçe vergi gelirleri ile tahsili yerel yönetimlere bırakılmış vergiler (örneğin emlak vergisi) yanında yerel yönetimlerin kendi özel mevzuatı gereğince ve yürüttüğü faaliyetler karşılığında elde ettiği çeşitli gelirleri bulunmaktadır. Ancak yerel yönetimlere kuruluş kanunları ile çeşitli görevlere verilmiş olmasına rağmen gelir kaynaklarının azlığı nedeniyle bu görevler yerel yönetimler yerine merkezi yönetim tarafından yerine getirilmektedir.

Anayasamızda yerel yönetimlere görevleriyle orantılı olarak gelir sağlanacağının belirtilmiş olmasına karşın uygulamada bu sağlanamamakta ve

[12] Meriç,**a.g.e.**, s.147.

mahalli idareler fon sağlamak amacıyla merkezi yönetimin "siyasi vesayeti" altına girmektedir.

Görevlerine nazaran gelir kaynaklarının azlığının yanında sağlanan kaynakların yerel yönetimler tarafından rasyonel ve usulüne uygun olarak kullanılmadığı da bir gerçektir. Yerel yönetimler "özerklik ilkesi"ne sığınarak merkezi yönetimin mali denetiminden kaçma eğiliminde bulunmaktadır.

Kamu hizmetlerinin yerel düzeyde daha iyi şekilde yerine getirilmesi ve kaynakların rasyonel kullanılması bakımından mali tevzin konusunun yeniden ele alınması ve merkezi yönetimin mali denetim yetkisinin artırılması gerekmektedir.

2.1.7. Özerk Bütçeler

Devletin piyasa ekonomisi alanında özel hukuk kurallarına bağlı olarak yürüttüğü ekonomik faaliyetlerle ilgili bütçelere "özerk bütçe" denir.[13] Ülkemizde kamu iktisadi teşebbüslerinin bütçeleri bu niteliktedir. Bu bütçeler genel bütçenin tamamen dışında ve işletme bütçesi niteliğindedir. Kamu iktisadi teşebbüslerinin (örneğin PTT, Çay-kur, Devlet Demir Yolları) ve iktisadi devlet teşekküllerinin (örneğin Halk Bankası, Devlet Malzeme Ofisi) bütçeleri özerk bütçelerdir.

KİT'ler 08.06.1984 tarih ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde İktisadi Devlet Teşekkülleri(İDT) ve Kamu İktisadi Kuruluşları(KİK) şeklinde ayrıma tabi tutulmuşlardır. İDT, sermayesinin yarsından fazlası genel ve katma bütçeli idarelere ait bulunan ve iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet gösteren girişimlerdir. KİK ise sermayesinin tamamı devlete ait olan ancak tekel niteliğindeki mallar ile temel mal ve hizmetleri üretmek ve pazarlamak amacıyla kanunla kurulan ve kamu hizmeti niteliği ağır basan KİT'lerdir.

Ülkemizde KİT'lerin mali yapıları ve bütçeleri genel bütçeden ayrı tutulmakta ve kendi bütçelerini kendileri hazırlamaktadırlar. Fakat kuruluşların yatırım ve finansman programlarını hazırlarken uygulanmakta olan kalkınma planları doğrultusunda hareket etmeleri gerekmektedir.

---

[13] Mualla Öncel, - Nami Çağan, **Mali Hukuk Bilgisi**, Ankara, Bankacılık ve Ticaret Araştırma Enstitüsü Yayın No: 315, 1997, s.100.

KİT'lerin bütçe uygulamaları çerçevesinde; "yatırım ve finansman programları" ilgili kanuna göre hazırlanır ve takvim yılı başından en az yetmişbeş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından karara bağlanır. "İşletme bütçeleri" de her hesap dönemi için yıllık yatırım ve finansman programındaki hedeflere göre düzenlenir ve yönetim kurulunca onaylanır. İşletme bütçesi ilgili bakanlığın gerekli gördüğü hallerde bir yıldan daha uzun bir süreyi kapsayacak biçimde hazırlanabilir.

Kesinleşen yıllık yatırım ve finansman programlarının bir örneği Maliye Bakanlığına, DPT'ye, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'na, ilgili bakanlıklara, işletme bütçeleri ise, ilgili bakanlık ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'na gönderilir.[14]

Muhasebe işlemlerinde Tek Düzen Hesap Planına tabi olan KİT'ler ürettikleri mal ve hizmetlerin fiyatlarını kendileri tespit eder. Ancak, Bakanlar Kurulunun müdahalesiyle fiyat maliyetlerin altında belirlenirse teşebbüsün zararı ile birlikte ortadan kalkan kar, ait olduğu yılın veya ondan sonraki yılın genel bütçesine konulan ödenekle karşılanır.[15]

Ülkemizde KİT'lerin mali yapıları ve bütçeleri konsolide devlet bütçesinden ayrı tutulmakta ve kendi finansman programlarını kendileri hazırlamaktadırlar. 2002 yılı rakamlarına göre KİT sisteminin GSMH'ya katkısı % 6,3'tür.

Özerk bütçeli kuruluşların birçoğu, 5018 sayılı KMYK Kanunu ile özel bütçeli kurumlar arasına alınmıştır.

2.2. 5018 sayılı KMYK Kanunu İle Getirilen Bütçeleme Sistemi ve Bütçe Türleri

Ülkemizde konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşların yanı sıra bunlara bağlı döner sermayeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunlarla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktadır. Bunlardan sadece genel ve katma bütçeler, TBMM tarafından kabul edilerek kanunla yürürlüğe konulmakta, diğer bütçeler ise yetkili

[14] Nezihe Sönmez, **Kamu Bütçesi ve Bütçe Politikası**, İzmir, Anadolu Matbaacılık, 1994. s.183
[15] **A.e.**, s.184

idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir. Aynı zamanda bu bütçelerin uygulama usul ve esaslarında da önemli farklılıklar görülmektedir.

5018 sayılı KMYK Kanunuyla, mevcut sistemin değiştirilerek daha etkin olması, uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu malî yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmaktadır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diğer taraftan uluslararası ve Avrupa Birliği standartlarına uygun bir iç kontrol sistemi oluşturulmakta ve kamu idarelerinin bütçe uygulama sürecindeki inisiyatifleri artırılmaktadır. Kamu idarelerine bütçe hazırlama ve uygulamaya ilişkin görevlerine ek olarak, harcama öncesi kontrol yetkisi verilmekte ve iç denetçilik müessesesi oluşturulmaktadır.[16]

5018 sayılı KMYK Kanunu ile getirilen performans esaslı bütçeleme; kamu idarelerinin amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, ulaşılmak istenen hedeflere ulaşılıp ulaşılamadığını değerlendiren ve sonuçları performansa dayalı olarak raporlayan bir bütçeleme sistemidir[17].

5018 sayılı KMYK Kanunu ile getirilen yeni düzenlemeye göre genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanması ve uygulanması öngörülmüştür. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı aynı Kanunda hükme bağlanmıştır. 5018 sayılı KMYK Kanunu, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır.

---

[16] Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Tasarısı Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/692)

[17] Ertan Erüz, "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme" 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, **Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No:1**, Ağustos 2005, s.64.

Uluslararası standartlara göre kamu sektörü faaliyetleri, genel yönetim içinde yer alan kurumların faaliyetleri ile devletin ticari faaliyetlerinden oluşmaktadır. 5018 sayılı KMYK Kanunu da uluslararası standartlara uygun bir idari sınıflandırmayı içermektedir. 5018 sayılı KMYK Kanunu "genel yönetim" tanımını getirmektedir. Devletin ticari faaliyetlerinin temel kamu hizmetlerinden farklı olması nedeniyle, tabi oldukları mevzuatta farklı olmakta, kamu mali yönetim ve kontrol sistemi ile ilgili mevzuat genel yönetim kapsamındaki kurumlara uygulanmaktadır. 5018 sayılı KMYK Kanununda genel yönetim; merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumlarını ve mahalli idareleri kapsamaktadır. Merkezi yönetim kapsamında devletin temel fonksiyonlarını yerine getiren kamusal ve yarı kamusal hizmet üreten kurumlar vardır. Merkezi yönetime dahil olan kurumların bütçeleri TBMM'de oylanarak kanunlaşmaktadır. Sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri ise, genel yönetim içinde yer alsalar da merkezi yönetim dışında yer almaları ve üstlendikleri görevler nedeniyle idari ve mali özekliliğe sahip bulunduklarından bütçeleri de TBMM tarafından onaylanmamaktadır. 5018 sayılı KMYK Kanununun genel prensiplerine tabi olan sosyal güvenlik kurumların bütçeleri kendi yönetim kurullarında onaylanmaktadır. Ancak faaliyet sonuçları ile ilgili olarak TBMM'ne rapor verilmektedir.

Mahalli İdarelerde ise, 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 kapsamına alması nedeniyle merkezi hükümet bütçesi kapsamı dışında tutulmuşlardır. Ancak, sosyal güvenlik kurum bütçelerinde olduğu gibi, faaliyet hedef ve sonuçları, bütçe ekinde TBMM'ne sunulmaktadır. Bu kurumların mali yönetim ve kontrolü genel hükümler bakımından 5018 sayılı KMYK Kanununa, özel hükümler bakımından da özel mevzuatlarındaki hükümlere tabi olacaklardır.

5018 sayılı KMYK Kanununda bütçe türleri, genel yönetim kapsamındaki kurumların bütçelerini, merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak üç türe ayırmıştır. Merkezi yönetim bütçesi, Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan genel bütçe, özel bütçe ile düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinden oluşmaktadır. Bu bütçe türlerine

sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçelerini de dahil edersek toplam beş bütçe türü bulunmaktadır.

5018 sayılı KMYK Kanunu, bütçeleri tanımlama konusunda 1050 sayılı Kanundan önemli bir farklılık göstermektedir. 1050 sayılı Kanun bütçeleri tanımlarken sadece genel çerçeveyi çizerek kuruluş bütçelerinin hangi bütçe türüne girdiğini kuruluş kanunlarına bırakmıştır. 5018 sayılı KMYK Kanununun da ise, kurum isimlerini teker teker sayılmak suretiyle, kurum bütçelerinin hangi bütçe türüne girdiği belirlenmiştir[18]. Bu nedenle yeni kurulacak bir kurum hangi bütçe türüne giriyorsa 5018 sayılı KMYK Kanununa ekli cetvele Kanunda yapılacak değişiklikle ilave edilmesi gerekecektir.

2.2.1. Genel Bütçe

Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan, Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir (EK:3). Genel bütçeli idareler, devlet tüzel kişiliğine haiz, aynı nakit yönetimi kapsamında, kendilerine ait mal varlığı ve geliri olmayan, hazine birliği ilkesi kapsamında yer alan idareler olarak tanımlanabilir.

5018 sayılı KMYK Kanununda yer alan genel bütçe tanımı ile 1050 sayılı Kanununda yer alan genel bütçe tanımı arasında fazla bir farklılık bulunmamaktadır. Genel bütçe kapsamında yer alan kurumlar, Devletin yüklendiği temel kamu hizmetlerini yerine getiren ve yerine getirdikleri hizmetlerin maliyetleri vergi gelirleri ile karşılanan kurumlardır. 1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde Eski sistemde katma bütçeli kuruluşlar kapsamında yer alan bazı kuruluşlar (Karayolları Genel Müdürlüğü, DSİ Genel Müdürlüğü, SHÇEK Genel Müdürlüğü gibi) genel bütçe kapsamına alınmış, başta yüksek öğretim kurumları olmak üzere diğer katma bütçeli kurumlarla birlikte eski sistemde genel ve katma bütçe içinde yer almayan, bütçeden yardım alan ve almayan kuruluşlar, (II) sayılı cetvele dâhil edilmişlerdir. Diğer yandan, genel bütçe kapsamındaki dairelerin, yüklendikleri hizmetleri yürütürken ürettikleri bazı mal ve hizmetlerin fiyatlandırılması sonucunda özel gelir elde edebilmektedirler. 5018 sayılı KMYK Kanununun 39 uncu maddesinde, özel

[18] Mutluer, Öner, Kesik**, a.g.e.**, s.189.

gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarlarının ilgili idarelerin bütçelerinde gösterileceği ve mali yıl içinde kullanılabilecek özel ödenek miktarının, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemeyeceği hükme bağlanmıştır[19]. Yine 5018 sayılı KMYK Kanununda, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçeleri, ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alacağı belirtilmiştir. Döner sermayeler için 31.12.2007 tarihine kadar geçiş süresi belirlenmiştir.

2.2.2. Özel Bütçe

Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir (EK:4). Özel bütçeli idareler, ayrı tüzel kişilikleri olan, belli ölçüde özerkliğe sahip, kendi mal varlıkları ve gelir kaynakları olan, kendi nakit yönetimleri bulunan idareler olarak tanımlanabilir.

5018 sayılı KMYK Kanununda tanımlanan bu özel bütçe tanımı 1050 sayılı Kanundaki katma bütçe tanımından bazı farklılıklar göstermektedir. 5018 sayılı KMYK Kanunu, idari ve mali statülerine göre katma bütçeli idarelerin bir kısmı ile bütçeden yardım alan bazı kuruluşlar özel bütçe altında sınıflandırılmıştır. Özel bütçeli kurumlar, genel bütçeli kurumlardan farklı olarak kendi öz gelirleri olabilen, ürettikleri mal ve hizmetlerin faydası bazı durumlarda tamamen bazı durumlarda da kısmen bölünebilen ve fiyatlandırılabilen kurumlardır.

2.2.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve 5018 sayılı KMYK Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir (EK:5). Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bankacılık, telekomünikasyon ve sermaye piyasası gibi belirli sektörleri düzenlemek ve denetlemekle görevli kurumları siyasi

[19] Mutluer, Öner, Kesik**, a.g.e.**, s.190.

müdahaleden uzak tutmak ve idari ve mali özerkliklerini teminat alma çabasıyla kurulmuşlardır. Düzenleyici ve denetleyici kurumların kurulmasının bir nedeni de, bazı kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde, karmaşık bürokratik, idari ve mali kurallara tabi olunmadan politik etkilerden uzak kalınmak suretiyle etkinlik ve verimliliğin arttırılması düşüncesidir. Bu nedenle; bu kuruluşlar 5018 sayılı KMYK Kanununun belli bazı maddelerine tabi tutulmuşlar, bu maddeler dışında kendi özel mevzuatlarına göre işlemlerini yürüteceklerdir. Bu kurumlar için getirilen en önemli ayrıcalık, bütçe tasarılarını doğrudan TBMM'ne sunmaları, mali kontrol sistemlerini 5018 sayılı KMYK Kanunu hükümlerine tabi olmadan kendi mevzuatlarına göre düzenleyebilmeleridir.

2.2.4. Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir (EK:6).

2.2.5. Mahalli İdare Bütçesi

Mahalli idare bütçesi, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir. Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge şeklinde tanımlanan mahalli idare bütçesinin bazı özellikleri şunlardır[20]:

-İl özel idaresi, belediye, bağlı idare ve birliklerin bütçesi, mali yıl içindeki gelir ve gider tahminlerini gösteren, gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin veren bir meclis kararıdır.

- Mali yıl bütçesi, stratejik plan ve performans programları dikkate alınarak izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri ile birlikte görüşülür ve değerlendirilir.

- Bütçe, kurumların plan ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları göz önünde tutularak verimlilik, tutumluluk ilkeleri ile uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanır ve uygulanır.

[20] Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, md.5

- Bütçe; gider, gelir ve finansmanın ekonomik sınıflandırması bölümlerinden oluşur.

- Gider bütçesi, kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört bölüme ayrılır. Finansman tipi sınıflandırma tek düzeyden, diğer sınıflandırmalar dört düzeyden oluşur. Gelir bütçesi ve finansmanın ekonomik sınıflandırması cetvelleri de dört düzeyden oluşur. Kurumlar ihtiyaç duymaları halinde, bu düzeyler dışında ilave düzeyler açabilirler.

2.2.2. Bütçe İle İlgili Kuruluşlar

Genel bütçe kanun tasarısının hazırlanması, yürütülmesi ve mali kontrol yetkisi, bazı istisnalar hariç hem 1050 sayılı Kanunda hem de 5018 sayılı KMYK Kanununda Maliye Bakanlığına verilmiştir. Maliye Bakanlığı belirtilen görevleri, merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı aracılığıyla yerine getirir. Maliye Bakanlığının bütçe tasarılarının hazırlık uygulama ve mali kontrol ile ilgili genel müdürlükleri, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'dür.

5018 sayılı KMYK Kanununda Maliye Bakanlığına verilen görevler şunlardır:

- İlgili kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, kamu maliyesi ilkelerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi ve izlenmesi.

- Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından sorumlu olan kamu idarelerinin bu görevlerini yerine getirmelerinin izlenmesi.

- Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususların belirlenmesi.

- Bütçelerin kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde uluslararası standartlara uygun olarak standartlar belirlemek ve bu sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanıp ve uygulanması.

- Merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısının hazırlanması ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanması.

- Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren orta vadeli mali planın hazırlanması. Bu doğrultuda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberini hazırlamak.

- Genel bütçe gelir teklifini hazırlamak.

- Gider ve gelir tekliflerinin, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenmesine yardımcı olacak sınıflandırma sistemi belirlemek.

- Bütçe teklifleri hakkında kamu idarelerinin yetkilileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapmak.

- Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporunu hazırlamak.

- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tarafından hazırlanan ayrıntılı harcama programlarını vize etmek ve serbest bırakma oranlarını belirlemek.

- Gerektiğinde yedek ödenekten aktarma yapmak. Mali yıl içinde yedek ödenekten yapılan aktarmaların tür, tutar ve idareler itibariyle dağılımı yılın bitimini takip eden on beş gün içinde ilan etmek.

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere verebilecekleri yardımların yapılması, kullanılması, izlenmesi, denetlenmesi ve kamuoyuna açıklanmasına ilişkin esas ve usullerin belirlemek.

- Merkezi yönetim bütçe kanununun uygulamasına ilişkin olarak; harcamalarda tasarrufu sağlamak, tutarlı, dengeli ve etkili bir bütçe politikası yürütmek için gelir ve giderlere ilişkin kanun, tüzük, yönetmelik ve kararnamelerle belirlenmiş konularda uygulamaları düzenlemek üzere gerekli önlemleri almak, standartları belirlemek, sınırlamalar koymak, kamu istihdam politikasının belirlenmesine ve uygulanmasına yön vermek, bütçe harcama ve gerçekleşmelerini izlemek, ödeneklerin dağıtım ve kullanımını belirli esaslara bağlamak ve bu hususlarda kamu idareleri için uyulması zorunlu düzenlemeler yapmak.

- Merkezî yönetim bütçe kanununun ilk altı aylık uygulama sonuçlarını, finansman durumunu, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kapsayan malî durumunu temmuz ayı içinde kamuoyuna açıklamak.

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esasları belirlemek.

- Giderin çeşidine göre aranacak gerçekleştirme belgelerinin şekil ve türlerini; kamu borç yönetimine ilişkin olanlarda Hazine Müsteşarlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için belirlemek.

- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ön ödeme şekillerini, devir ve mahsup işlemlerini, yapılacak ön ödemelerin idareler ve gider türleri itibarıyla miktarı ve oranlarının belirlenmesini, zorunlu hallerde yapılacak harcamalar için ön ödemenin tutarı ve mahsup süresini, mutemetlerin görevlendirilmesi ve diğer işlemlere ilişkin usul ve esasları belirlemek.

- Gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkelerini, amaçlarını, stratejilerini ve taahhütlerini her mali yılbaşında kamuoyuna duyurmak.

- Tahsili zamanaşımına uğrayan gelirlerin silinmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek.

- Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları gösteren genel faaliyet raporunu hazırlamak.

- Kesin hesap kanunu tasarısını, muhasebe kayıtlarını dikkate alarak, merkezi yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak hazırlamak.

- Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek.

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince, taşınır ve taşınmaz malların kaydı ile taşınırların muhafazası, kullanımı, mal yönetim hesabının verilmesi ve mal yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesine ilişkin usûl ve esasları belirlemek.

-. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin edindiği ve Hazine adına tescil edilen taşınmazları yönetmek.

- Kamu idarelerince devredilmeyecek taşınır ve taşınmazlar ile devir ve kayıt işlemlerine ilişkin usul ve esasları belirlemek.

- Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her türlü taşınır ve taşınmazlarının satışı.

- Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri tahsis etmek, kamu ihtiyaçları için gerekli olmayanların tahsisini kaldırmak.

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu vasıtasıyla belirlemek.

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususları belirlemek.

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususları belirlemek.

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikleri derlemek.

-Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikleri aylık olarak yayımlamak. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelere ait mali istatistikler ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikleri birleştirerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler elde etmek ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlamak.

- Mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemleri belirlemek.

- Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemleri belirlemek.

- Malî hizmetler birimlerinin çalışma usûl ve esaslarını belirlemek.

- 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerini yürütmek.

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esasları düzenlemek.

- Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde görev yapacak muhasebe yetkilisini atamak.

-Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacakları İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, iç denetim eğitimine tâbi tutmak.

- Kamu zararlarının tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemek.

Görüleceği üzere 5018 sayılı KMYK Kanunu ile Maliye Bakanlığına birçok görev verilmiştir. Değinilen konularda 15 yönetmelik çıkarılması, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünde değişiklik yapılması ile 17 konuda da gereken belirleme ve düzenlemelerin gerçekleştirilmesi öngörülmüştür[21]. Bunlardan bazıları doğrudan Maliye Bakanlığınca yapılması gereken görevler, bazıları da diğer kurum ve kuruluşların uyacakları esasları belirleme görevleridir. Maliye Bakanlığına verilen düzenleme yetki ve görevlerine ilişkin Yönetmelikler ilgili birimlerce hazırlanarak Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İkincil mevzuat olarak isimlendirilen bu düzenlemeler dışında, üçüncül düzeyde tebliğ ve genelgelerle de birçok düzenleme yapılmıştır.

5018 sayılı KMYK Kanunun ile Maliye Bakanlığına verilen görevler 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede henüz gerekli değişiklikler yapılmadığı için Teşkilat Kanununa yansımamıştır.

Maliye Bakanlığının 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile belirlenen görevleri şunlardır[22]:

- Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,

- Devletin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini yapmak,

[21] Ahmet Bağbaşlıoğlu, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunuyla Oluşturulması Öngörülen Kurullar, Ve Yapılması Gereken Düzenlemeler, **Mali Kılavuz Dergisi Eki,** Sayı: 24, 2004

[22] 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK, md.2

- Harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile Devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek,

-Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,

-Gelir politikasını geliştirmek

-Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve -kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak, Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,

-Milletlerarası kuruluşların Bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu konulardaki Bakanlık görüşünü hazırlamak, yurtdışı ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek,

-Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,

-Çeşitli kanunlarla Maliye Bakanlığına verilen görevleri yapmak,

-Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek.

-Karapara aklanmasının önlenmesi konusunda gerekli araştırma ve incelemeleri yapmak ve bu konuya ilişkin uygulanacak esas ve usulleri belirlemek.

Muhasebat Genel Müdürlüğünün görevleri şunlardır[23]:

- Devlet hesaplarının kayıtlarını tutmak, uygulamaları izlemek, dönem sonuçlarını çıkarmak, değerlendirmek ve yayımlamak,

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler ve özel bütçeli dairelerle bunlara bağlı döner sermayeli işletmelerin, Devlet sermayesi ile kurulmuş işletmelerin ve fonların muhasebe sistemlerini, gerektiğinde ilgili dairelerle birlikte belirlemek, bu konudaki mevzuat düzenlemeleri ile ilgili hazırlıkları yapmak,

- Genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli idarelerde ve gerektiğinde bunlara bağlı döner sermayeli işletmeler ile fonlarda; gelirlerin toplanması, giderlerin ödenmesi, değer ve emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve bunların muhasebeleştirilmesi işlemlerini yapmak üzere

[23] 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK, md.11.

saymanlıklar kurmak ve kaldırmak, vezneler açmak ve kapamak, sayman mutemetleri görevlendirmek veya görevlendirmeye izin vermek, bu işlemleri yetkisiz bir şekilde yapanlar veya yaptıranlar hakkında kanuni takibatta bulunulmasını sağlamak.

- Genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin sermaye kaynaklarına, bütçe ve harcama ilkelerine, mali yönetim ve denetimlerine ilişkin esasları düzenlemek, bunların gayri safi hâsılatı üzerinden genel bütçeye aktarılacak miktarın tespitine esas oranları belirlemek ve uygulamaya yön vermek, bu işletmelerin vergi mükellefiyet ve sorumluluğu ile diğer kanuni kesintilere ilişkin yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirip getirmediklerini incelemek ve denetlemek, nakit varlıkları, gelir ve giderleri ile dönem karları üzerinde tasarrufta bulunmak, yeni kurulacak döner sermayeli işletmelerin kurulmasına izin vermek, tahsis edilecek sermayeyi belirlemek.

- Saymanlık hizmetlerine ve Devlet muhasebesine ilişkin olarak doğacak tereddütleri gidermek,

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, bunlara bağlı döner sermayeli işletmeler ve fonların hesaplarına ilişkin Sayıştay ilamlarını saymanlıklara tebliğ etmek, bu ilamları ve diğer kişi borçlarını izlemek, tahsilâtını sağlamak ve gerektiğinde terkin işlemlerini yaptırmak,

- Devlet muhasebesinin geliştirilmesi, etkin ve verimli bir şekilde uygulanması yönünde araştırmalar yapmak veya yaptırmak ve gerekli tedbirleri almak,

- Saymanlıkların ve kurumların hesap ve işlemlerini merkezde ve gereken yerlerde incelemek ve denetlemek,

- Genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli idarelerin kesin hesaplarını almak, incelemek, Hazine genel hesabını çıkarmak, kesin hesap kanun tasarılarını hazırlamak,

- Genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin hesaplarını almak, incelemek, yılsonlarında sermayelerine eklenecek tutarları belirlemek ve bunların muhasebe kayıtlarına geçirilmesini sağlamak, gerektiğinde fonların ve özel bütçeli kuruluşların hesaplarını almak,

- Kamu kurum ve kuruluşlarında hizmetin gereği olarak kullanılan malzeme, ilk ve hammadde, demirbaş, araç ve gereçlerin muhasebeleştirilmesi ve idaresine ait konularda düzenlemeler yapmak, bu konuda doğacak tereddütleri gidermek,

- Görev alanına giren konularda diğer mevzuat ile Bakanlığa verilen görevleri yapmak,

- Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri kontrolörleri vasıtasıyla incelemek ve denetlemek.

Gelir Politikaları Genel Müdürlüğünün görevleri şunlardır[24]:

- Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmak.

- Devlet gelirlerine ilişkin kanun ve kararname taslaklarının hazırlanmasıyla ilgili çalışmaları gerekli koordinasyonu sağlayarak yürütmek.

- Devlet gelirlerine etkisi olan kanun tasarı ve tekliflerini Devlet gelirleri politikası açısından inceleyerek görüş bildirmek.

- Uluslararası vergi ilişkileri ile ikili ve çok taraflı anlaşmalara ilişkin çalışmaları gerekli koordinasyonu sağlamak suretiyle yürütmek.

- Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle görev alanına giren konularda işbirliği yapmak.

- Mahalli idare vergilerinin genel vergi sistemi ile uyumunu sağlayacak çalışmaları yapmak.

- Gelir bütçesini hazırlamak.

- Vergi yükü, gelir dağılımı ve gelir tahminlerine yönelik genel ve sektörel analizler yapmak.

- Ekonomik ve mali gelişmeleri izlemek, değerlendirmek ve bu konularda araştırmalar yapmak.

- Devlet gelirleri ile ilgili istatistikleri toplamak ve değerlendirmek.

Devlet Planlama Teşkilatı'nın görevleri şunlardır:

Devlet Planlama Teşkilatının görevleri 540 sayılı Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile

[24] 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nin 01.02.2006 tarih ve 5452 sayılı Kanunla değişik 12/A maddesi.

düzenlenmiştir. Teşkilat, kaynakların verimli kullanılması ve kalkınmanın hızlandırılması amacıyla ülkemizin ekonomik, sosyal ve kültürel planlama hizmetlerinin bir bütünlük içinde etkin, düzenli ve süratli olarak görülebilmesi amacıyla kurulmuştur.

Başlıca görevleri şunlarıdır:

-Ülkenin doğal, beşeri ve iktisadi her türlü kaynak ve imkânlarını tespit ederek, takip edilecek iktisadi, sosyal ve kültürel politika ve hedeflerin belirlenmesinde Hükümete müşavirlik yapmak,

- Hükümetçe belirlenen amaçlar doğrultusunda kalkınma planları ile yıllık programları hazırlamak,

- Bakanlıkların ve kamu kurum ve kuruluşlarının iktisadi, sosyal ve kültürel politikayı ilgilendiren faaliyetlerinde koordinasyonu sağlamak, uygulamayı etkin bir biçimde yönlendirmek ve bu konularda Hükümete müşavirlik yapmak,

- Kalkınma planlarının ve yıllık programların başarı ile uygulanabilmesi için ilgili kurum ve kuruluşların ve mahalli idarelerin kuruluş ve işleyişlerinin iyileştirilmesi konusunda görüş ve tekliflerde bulunmak,

- Kalkınma planlarının ve yıllık programların uygulanmasını izlemek ve koordine etmek, değerlendirmek ve gerektiğinde kalkınma planlarında ve yıllık programlarda usulüne uygun değişiklikler yapmak.

5018 sayılı KMYK Kanununda Devlet Planlama Teşkilatına verilen görevler şunlardır:

- Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespiti, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesi.

- Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma sürecinde orta vadeli programı ve Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberini hazırlamak.

- Kamu yatırım programını, merkezi yönetim bütçe kanununa uygun olarak hazırlamak.

- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin yatırım programında yer alan proje ödeneklerinin belirlenmesi sürecinde, bütçe bütünlüğünün sağlanması açısından Maliye Bakanlığı ile işbirliği yapmak.

- Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin yatırımlarının uygulanması ve izlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek.

Hazine Müsteşarlığı'nın görevleri şunlardır:

Kamu mali yönetimi sisteminde Hazine Müsteşarlığının görevleri, 4059 sayılı Kanun ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetimi Hakkında Kanunda belirlenmiştir.

09.12.1994 tarih ve 4059 sayılı Kanuna göre verilen görevler şunlardır:

- Ekonomi politikalarının tespitine yardımcı olmak.

- Bu politikalar çerçevesinde hazine işlemleri, kamu finansmanı, kamu iktisadi teşebbüsleri ve devlet iştirakleri, ikili ve çok taraflı dış ekonomik ilişkiler, uluslararası ve bölgesel ekonomik ve mali kuruluşlarla ilişkiler, yabancı ülke ve kuruluşlardan borç ve hibe alınması ve verilmesi, ülkenin finansman politikaları çerçevesinde sermaye akımlarına ilişkin düzenleme ve işlemleri yapmak.

- Bankacılık ve sermaye piyasası, yurt dışı müteahhitlik hizmetleri, sigorta sektörü ve kambiyo rejimine ilişkin faaliyetler ile yatırım ve yatırım teşvik faaliyetlerini düzenlemek, uygulamak, uygulamanın izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin esasları tespit etmek.

5018 sayılı KMYK Kanunu kapsamında Hazine Müsteşarlığının temel görevi, nakit ve borç yönetiminin yürütülmesidir. Kanunun 6 ncı maddesinde; her türlü iç ve dış borçlanma, yurtdışından hibe alınması, borç ve hibe verilmesi ve bunlara ilişkin geri ödemeler, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususlarda 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı, 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümleri uygulanır, denilmek suretiyle belirtilen görevler Hazine Müsteşarlığı'na verilmiştir. Yine 5018 sayılı KMYK Kanununun 61 inci maddesinde getirilen istisna hükmü ile iç ödemeler, dış ödemeler ve dış borçlar muhasebe hizmetlerinin Hazine Müsteşarlığı tarafından yürütüleceği belirtilmiştir.

Hazine Müsteşarlığının merkezi yönetim bütçesi ile ilgili işlemleri, ana hizmet birimi olan Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğünce yürütülmektedir.

2.2.3. Merkezi Yönetim Bütçesi

2.2.3.1. Merkezi Yönetim Bütçesinin Hazırlanma Süreci

Merkezi yönetim bütçe kanunu, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur.

Kamu harcama ve kontrol sistemi esas itibarıyla 5018 sayılı Kanunda düzenlenmektedir. Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler olmak üzere üç gruptan oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Bunlardan, Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde gösterildiği üzere, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri TBMM'nin onayına sunulmaktadır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin bütçelerinin hazırlık süreci ise ilgili mevzuatında düzenlenmektedir.

Kanunda, kamu maliyesi ilkelerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına almıştır. Malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenecektir. Ayrıca, Maliye Bakanlığı, merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısının hazırlanmasından ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından sorumludur.

Merkezi yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezi yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir.

Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve

gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlar. Orta vadeli program, aynı süre içinde Resmi Gazetede yayımlanır.

Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli mali plan, Haziran ayının onbeşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmi Gazetede yayımlanır.

Kamu idareleri bütçelerinin, stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile PEB'e ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. 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 Programı Hazırlama Rehberi ise Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanarak Haziran ayının sonuna kadar Resmi Gazetede yayımlanır.

Maliye Bakanlığı, merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısının hazırlanmasından ve bu amaçla, ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından sorumludur. Bütçeler Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır.

Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Programı Hazırlama Rehberi, bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir standartları, hesaplama yöntemlerini, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örneklerini ve diğer bilgileri içerir.

Gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında;

-Orta vadeli program ve mali planda belirlenen temel büyüklükler ile ilke ve esaslar,

-Kalkınma planı ve yıllık program öncelikleri ile kurumun stratejik planları çerçevesinde belirlenmiş ödenek tavanları,

-Kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu çok yıllı bütçeleme anlayışı,

-İdarenin performans hedefleri,

Dikkate alınır.

Kamu idareleri, merkez ve merkez dışı birimlerinin ödenek taleplerini dikkate alarak gider tekliflerini hazırlar. Genel bütçe gelir teklifi Maliye Bakanlığınca, diğer bütçelerin gelir teklifleri ilgili idarelerce hazırlanır.

Gider teklifleri, ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca belirlenmiş kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine; gelir teklifleri ise ekonomik sınıflandırma sistemine uygun olarak hazırlanır.

Gider bütçesi teklifleri ilgili idarelerce, genel bütçe gelir teklifi Maliye Bakanlığınca, diğer bütçelere ait gelir teklifleri ise ilgili idarelerce hazırlanır. Kamu idareleri, stratejik planları ile Bütçe Hazırlama Rehberinde yer alan esaslar çerçevesinde, bütçe gelir ve gider tekliflerini gerekçeli olarak hazırlar ve yetkilileri tarafından imzalanmış olarak Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderir. Kamu idarelerinin yatırım teklifleri, değerlendirilmek üzere aynı süre içinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına verilir. Kamu yatırım programı, merkezî yönetim bütçe kanununa uygun olarak DPT Müsteşarlığı tarafından hazırlanır. DPT Müsteşarlığı, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin yatırım programında yer alan proje ödeneklerinin belirlenmesi sürecinde, bütçe bütünlüğünün sağlanması açısından Maliye Bakanlığı ile işbirliği yapar.

Bütçe teklifleri Maliye Bakanlığına verildikten sonra, kamu idarelerinin yetkilileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılabilir.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini üç yıllık bütçeleme anlayışı, stratejik planları ve performans hedefleri ile kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine göre hazırlarlar.

Makro ekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesinden sonra, Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporu, mali yılbaşından en az yetmişbeş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere;

-Orta vadeli mali planı da içeren bütçe gerekçesi,

-Yıllık ekonomik rapor,

-Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,

-Kamu borç yönetimi raporu,

-Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleşmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,

-Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,

-Kamu İktisadi teşebbüsleri ile kamu şirketi niteliğindeki kuruluşlar hariç olmak üzere, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin, hizmet amaçlarıyla ilgili olan diğer kurum ve kuruluşlarından Maliye Bakanlığınca belirlenecek olanların bütçe tahminleri,

-Merkezi yönetim kapsamında olmayıp, merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesi,

Eklenir.

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

Merkezî Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı ve eki cetveller Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülür ve TBMM Başkanlığına sunulur. Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibarıyla görüşür ve bölümler halinde oylar. Merkezi yönetim bütçe kanunu mali yılbaşından önce Resmi Gazetede yayımlanır.

Sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerin bütçe hazırlık ve onay süreçleri ilgili mevzuatında düzenlenmiştir.

Kamu yatırım programı, merkezi yönetim bütçe kanununa uygun olarak Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından hazırlanır ve anılan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren on beş gün içinde Bakanlar Kurulu Kararıyla Resmi Gazetede yayımlanır.

Zorunlu nedenlerle merkezi yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe ödenekleri, bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak belirlenir. Geçici bütçe uygulaması altı ayı geçemez. Cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle

geçici bütçe uygulaması sona erer ve o tarihe kadar yapılan harcamalar ve girişilen yüklenmeler ile tahsil olunan gelirler cari yıl bütçesine dâhil edilir.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerindeki ödeneklerin yetersiz kalması halinde veya öngörülmeyen hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir.

2.2.3.2. Merkezi Yönetim Bütçesinin Uygulanması

Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Millî Eğitim Bakanına, mahallî idareler için İçişleri Bakanına aittir[25].

Bütçe ödeneklerinin kullanımının önceden planlanabilmesi amacıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince ayrıntılı harcama programı, özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarınca ise finansman programı hazırlanır. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin ayrıntılı harcama programları Maliye Bakanlığınca vize edilir. Maliye Bakanlığı, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için ödenek devir işlemleri ile merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin kendi bütçeleri içinde ödenek aktarması yapılacak tertipteki ödeneğinin yılı bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe yüzde beşini aşan kısmını yapmaya yetkilidir. Maliye Bakanı, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ödenek gönderilmesine ilişkin usul ve esasları belirler. Merkezî yönetim bütçe kanununda belirtilen hizmet ve amaçları gerçekleştirmek, üzere, Maliye Bakanlığı bütçesine konulan yedek ödenekten ilgili idarelerin bütçelerine Maliye Bakanınca aktarma yapılabilir. Maliye Bakanı, Merkezî Yönetim Bütçe Kanununun uygulamasına ilişkin olarak; harcamalarda tasarrufu sağlamak, tutarlı, dengeli ve etkili bir bütçe politikası yürütmek için gelir ve giderlere ilişkin kanun, tüzük, yönetmelik ve kararnamelerle

[25] DPT, **Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, DPT: ÖİK No:7, 2006, s.49.

belirlenmiş konularda uygulamaları düzenlemek üzere gerekli önlemleri almaya, standartları belirlemeye, sınırlamalar koymaya, kamu istihdam politikasının belirlenmesine ve uygulanmasına yön vermeye, bütçe harcama ve gerçekleşmelerini izlemeye, ödeneklerin dağıtım ve kullanımını belirli esaslara bağlamaya ve bu hususlarda kamu idareleri için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmaya yetkilidir.

Kamu idarelerinde harcamalar, harcama yetkililerinin onayıyla gerçekleştirilir. Harcama yetkililerinin harcama talimatı üzerine, mali iş ve işlemler gerçekleştirme görevlileri tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde gerçekleştirilir. Ön mali kontrole tabi tutulan mali iş ve işlemler karşılığı tutarlar, harcama yetkilisinin onayı üzerine muhasebe yetkilisince hak sahibine ödenir. Bütçe uygulama sürecinde nakit yönetimi ve borç yönetimi işlemleri Hazine Müsteşarlığı tarafından gerçekleştirilir.

2.2.3.3. 5018 sayılı KMYK Kanununda Bütçe Ödeneklerinin Kullanılmasına ilişkin Esaslar

Anayasa ve 5018 sayılı Kanun ile Bütçe Kanunu hükümleri çerçevesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin[26] bütçe ödeneklerinin kullanılmasında uymaları gereken esasları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür[27];

Genel Yönetim İçin Belirlenen Esaslar:

- Bütçelerine konulan ödenek, harcanabilecek miktarın sınırını gösterir ve kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamaz, bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girişilemez.

- Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır.

- Ait olduğu mali yılda ödenemeyen ve emanet hesabına alınamayan zamanaşımına uğramamış geçen yıllar borçları ile ilama bağlı borçlar ilgili kamu idaresinin cari yıl bütçesinden ödenir.

---

[26] 5018 sayılı KMYK Kanunu 3 ncü maddesine göre genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri: uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerdir.

[27] Erkan Karaslan, "Mahalli İdarelerde Ödenek Kullanımı ve Bütçede Yapılabilecek Değişiklikler ve Bunların Muhasebesi, Muhasebat Kontrolörleri Eğitim Notu.

- Cari yılda kullanılmayan ödenekler yılsonunda iptal edilir.

- Harcama yetkilileri, tahsis edilen ödenekler dahilinde yüklenmeye girebilirler. Yüklenmeye girişilen tutara ait ödenekler saklı tutulur; başka iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması için kullanılamaz.

Yüklenme; bütçedeki ödeneğin, kamu idaresini yükümlü duruma sokan bir işlem ile belirli hizmete tahsis edilmesidir.

5018 sayılı Kanunun 26 ncı maddesine göre bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girişilemez. Yüklenme süresi mali yılla sınırlıdır. Ancak, Kanunun 27 nci maddesinde ertesi yıla geçen yüklenmeler ve 28 inci maddesinde gelecek yıllara yaygın yüklenmeler düzenlenmiş olup, bu hükümler yüklenme süresinin mali yılla sınırlandırılmasının istisnalarını oluşturmaktadır.

Bütçe uygulama talimatı esasına göre ihale işlemlerinde bütçelerin ilgili tertiplerinde yer alan başlangıç ödenekleri dikkate alınarak taahhüde girişilebilecektir.

- Niteliğinden dolayı mali yılla sınırlı tutulamayan ve sürekliliği bulunan 5018 sayılı Kanunun 27 nci maddesinde sayılan iş ve hizmetler için, bütçelerinde öngörülen ödeneklerin yüzde ellisini, izleyen yılın Haziran ayını geçmemek ve yüklenme süresi on iki ayı aşmamak üzere, ilgili üst yöneticinin onayıyla ertesi yıla geçen yüklenmelere girişilebilir:

Aynı zamanda 5393 sayılı Belediye Kanununun 67. maddesinde, "Belediyede belediye meclisinin, belediyeye bağlı kuruluşlarda yetkili organın kararı ile park, bahçe, sera, refüj, kaldırım ve havuz bakımı ve tamiri; araç kiralama, kontrollük, temizlik, güvenlik ve yemek hizmetleri; makine-teçhizat bakım ve onarım işleri; bilgisayar sistem ve santralleri ile elektronik bilgi erişim hizmetleri; sağlıkla ilgili destek hizmetleri; fuar, panayır ve sergi hizmetleri; baraj, arıtma ve katı atık tesislerine ilişkin hizmetler; kanal bakım ve temizleme, alt yapı ve asfalt yapım ve onarımı, trafik sinyalizasyon ve aydınlatma bakımı, sayaç okuma ve sayaç sökme-takma işleri ile ilgili hizmetler; toplu ulaşım ve taşıma hizmetleri; sosyal tesislerin işletilmesi ile ilgili işler, süresi ilk mahallî idareler genel seçimlerini izleyen altıncı ayın sonunu geçmemek üzere ihale yoluyla üçüncü şahıslara gördürülebilir." hükmü yeralmaktadır.

- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, bir mali yıl içinde tamamlanması mümkün olmayan yatırım projeleri için gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişebilir.

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülmüş olmak kaydıyla; kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yardım yapılabilir.

Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Bazıları İçin Belirlenen Esaslar:

- Yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanması amacıyla verilen harcama yetkisinin cari yılda kullanılmaması yılsonunda ödeneklerin iptalini gerektirmekle birlikte bütçe kanunları ile bazı kurumlar için ödeneklerden yılı içinde harcanmayan kısımlarını, ertesi yıl bütçesine devren ödenek kaydetmeye Merkezi Yönetim için Maliye Bakanına yetki verilmektedir[28].

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

- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, ayrıntılı harcama programlarını hazırlar ve vize edilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderir. Bütçe ödenekleri, Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslar çerçevesinde, nakit planlaması da dikkate alınarak vize edilen ayrıntılı harcama programları ve serbest bırakma oranlarına göre kullanılır.

- Özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumları ayrıntılı finansman programlarını hazırlar ve harcamalarını bu programa uygun olarak yaparlar.

[28] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md 13,32.

2.3. Analitik Bütçe Kod Sistemi

5018 sayılı KMYK Kanunuyla; gider tekliflerinin, ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca belirlenmiş kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine; gelir teklifleri ise ekonomik sınıflandırma sistemine uygun olarak hazırlanması öngörülmüştür. İşte bütün bu sınıflandırma sistemine analitik bütçe sistemi adı verilmektedir.

Kökeni Fransızca olan analitik kelimesi, Türkçeye de geçmiş olup "çözümlemeli, çözümlemeye dayanan, çözümle ilgili, tahlil" anlamlarında kullanılmaktadır.

Bütçenin mali politika aracı olarak kullanılmaya başlamasıyla birlikte, sosyo-ekonomik gereksinimleri karşılayacak çeşitli "bütçe teorileri" ortaya çıkmıştır[29]. Devri bütçe, telafi edici bütçe, sıfır tabanlı bütçe, performans bütçe ve program bütçe en çok bilinen bütçe teorileridir. Bu teoriler, önemli addedilen herhangi bir konuyu veya konuları öne çıkarmak suretiyle bir bütçeleme politikası oluşturmakta ve bu politikanın da esaslarını ortaya koymaktadır.

1995 yılında başlatılan Kamu Mali Yönetim Projesi çerçevesinde yapılan çalışmalarda, devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülebilmesine imkan tanıyacak bir bütçe kod yapısına ihtiyaç duyulduğu gündeme gelmiştir. Böylece, yeni bir bütçe kod yapısı oluşturulması; bunu yaparken de uluslararası geçerliliği kabul görmüş esaslardan faydalanılması benimsenmiştir. 1998 yılında GFS (Government Finance Statistics – Devlet Mali İstatistikleri) esasına dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur.

1999 yılında bazı kurumlarda test edilmeye başlanan bu model uzun soluklu olamamıştır. 2002 yılı bütçesi hazırlanırken seçilen altı pilot kurumun bütçeleri yeni bütçe kod yapısına da uygun olarak hazırlanmış ve 2002 Mali Yılında bu kurumlarda hem analitik bütçe sistemi hem de önceki sınıflandırma Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile birlikte uygulanmıştır. 2003 yılı bütçesi ise bütün genel ve katma bütçeli idarelerde her iki sınıflandırma esası dikkate alınarak hazırlanmış ve her bir kurumun seçilen bir biriminde analitik bütçe sistemi uygulanmıştır. Nihayet 2004

[29] Gülay Coşkun, **Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi,** Ankara, Turhan, 2000, s.22.

Mali Yılı Bütçe Kanunu, tamamen analitik bütçe sistemi esasına göre hazırlanmış ve 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Analitik bütçe sınıflandırması, gerekçe, ödeneklendirme, sınıflandırma ve program analizi olmak üzere dört unsurdan oluşan program bütçenin sadece sınıflandırma kısmını değiştirmiştir. Bununla birlikte uygulanmakta olduğu son yıllarda program bütçe sisteminin diğer unsurlarının unutularak "sadece sınıflandırmadan ibaret olduğu" düşüncesi ki yanlış bir düşüncedir, program bütçe sistemi ile analitik bütçe sisteminin taban tabana zıt bir bütçeleme yaklaşımı olduğu izlenimi vermiştir.

Oysa analitik bütçe sistemi sadece bir bütçe sınıflandırma modelidir. Dolayısıyla, analitik bütçe sisteminin bütçe teorilerinin amaçlarına benzer amaçları ve politikaları yoktur.

Söz konusu teorilerden beklenen faydaları da analitik bütçe sisteminden beklememek gerekir[30].

Analitik Bütçe Sınıflandırması,

- **Kurumsal Sınıflandırma** (Dört düzey, sekiz hane)
- **Fonksiyonel Sınıflandırma** (Dört düzey, altı hane)
- **Finansman Tipi Sınıflandırma** (Bir düzey, bir hane)
- **Ekonomik Sınıflandırma** (Dört düzey, altı hane)

Olmak üzere dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden oluşmaktadır. Her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır.

Çağdaş bütçe işlevleri açısından fonksiyonel sınıflandırma gibi önemli bir yere sahip olan ekonomik sınıflandırma, dört düzeyli ve altı haneli bir kod grubundan oluşmaktadır. Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması hedeflenerek oluşturulmuş olan bu sınıflandırmada ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin ayrı tertiplerde bütçelenmeleri gerekmektedir. Diğer üç tür sınıflandırma (kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi) sadece gider bütçesi ile ilgili iken, başka bir ifadeyle bütçe kanunlarının (A) işaretli cetveli ile verilen ödeneklerin kodlanmasında kullanılırken, ekonomik sınıflandırma;

[30] Bilal Kocabaş, "Analitik Bütçe Sınıflandırması," **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 26, 2004, s. 65

- Harcama ve borç vermenin sınıflandırmasında,
-. Gelirlerin sınıflandırmasında,
-. Finansmanın (gelir gider farkının) sınıflandırmasında,

Kullanılmaktadır.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile Analitik Bütçe Sınıflandırması birbirinin vazgeçilmez bir parçasıdır. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının yukarıda belirtilen sınıflandırmasının tamamına tertip denilmektedir. Hesap planında ise 3 basamaklı bir hesap kodu ve hesabın yeterince ayrıntısı mevcuttur. Bütçeye ilişkin hesaplarda hesabın detayı ile Analitik Bütçe Sınıflandırmasının ekonomik sınıflandırılması yapılan çalışmalarla üst üste çakıştırılmıştır. Böylelikle kullanıcılar hem mükerrer veri kaydından kurtarılmakta hem de tertip ve hesapların detayını öğrenmeleri kolaylaştırılmaktadır[31].

2.4. Muhasebe Alanındaki Değişiklikler: Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

Muhasebe, özel sektörde olduğu gibi kamu sektörü mali yönetiminde de kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reforma çalışmalarını muhasebe sistemlerini düzeltmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamaları rastlantı değildir[32]. Tarih boyunca devletçilik ve merkezi yönetim anlayışlının iktisadi yapıda, ticari ve sosyal ilişkilerde etkin olması ve bütün gelişmeleri devletin yönlendirmesi, muhasebe düşüncesinin ve muhasebe uygulamalarının devlet tarafından, hem kendi yönetiminde, hem de kendi iktisadi kuruluşlarında biçimlendirilmesi ve geliştirilmesi sonucunu doğurmuştur[33]. Gerçekten de muhasebe, bir tür emanet yönetimi olan kamu mali yönetiminde, vatandaşlardan emaneten toplanan paraların nerelere ve nasıl harcandığının hesabının tutulmasını ve kamu fonlarını kullanan yöneticilerin

[31] Erkan Karaaslan, "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:54, 2004, s.39.
[32] Mustafa Dişli, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Açıklamalı-Çözümlü)**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:6, 2004.
[33] Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Cumhuriyet Dönemi XX.Yüzyıl**, C.IV, İstanbul, Proje Danış A.Ş., 2001, s.4.

fonları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine sağlayan son derece önemli bir enstrümandır. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzeltmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamaları rastlantı değildir. Devlet muhasebesi hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle de mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli unsurudur.

İyi bir muhasebe sisteminin devletin mali durumunu sağlıklı bir şekilde ortaya koyan, dönemler ve kurumlar itibarıyla uluslararası karşılaştırmaya elverişli bir mali raporlamayı da içinde barındırması gerekir. Böylece muhasebe sisteminin, mali durum hakkında bilgi üreterek, karar almada önemli bir araç olması yanında, hem devletin kendisi ve hem de üçüncü kişilere, devlet faaliyetleri sonucu doğması muhtemel mali riskler hakkında da sağlıklı veriler sunabilmesi gerekir.

Dünyada devlet muhasebesi alanında, nakit esası, uyarlanmış nakit esası, uyarlanmış tahakkuk esası ve tahakkuk esasından oluşan geniş bir yelpaze mevcuttur. Ülkelerin büyük bir çoğunluğu uygulama kolaylığı nedeniyle nakit esaslı muhasebe sistemini benimsemiş durumdadır. Son yıllarda daha az bilgi sağlayan nakit esası yerine, daha çok ve kapsamlı bilgi sunan tahakkuk esasının kullanılması ve mali işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun olarak kayıt ve raporlanmasının sağlanması yönünde bir eğilim yaşanmaktadır. Diğer taraftan OECD üyesi bazı ülkelerde bütçelerin tahakkuk esasına göre hazırlanması ve uygulanmasına yönelik çalışmalar mevcuttur.

Devlet faaliyetlerinin uluslararası standartlarla uyumlu bir bütçe kod yapısında sınıflandırılmasına yönelik bir anlayış ortaya çıkmıştır. Bütçe kod yapısı, politika-bütçe ilişkisinin kurulmasında karar alma süreçlerinin güçlendirilmesini ve muhasebe sisteminin ürettiği raporların kalitesini etkilemektedir.

Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana ülkemizde esas itibarıyla bütçe işlemlerinin kaydına ve raporlanmasına yönelik olarak nakit esaslı muhasebe sistemi uygulanmıştır. Nakit esaslı muhasebe uygulamaları içerisinde mali işlemlerin bir kısmı muhasebe sisteminin kapsamı dışında kalmış ve özellikle de bütçe dışı uygulamaların yaygınlaşması nedeniyle muhasebe sisteminin kapsamı daha da

daralmış, neticede muhasebe sistemi devletin mali portresini ortaya koymaktan uzak kalmıştır. Yeni kamu mali yönetim sistemine geçilmesine kadar, devlet tarafından uygulanan muhasebe sisteminin, devlet faaliyetlerinden doğan ve ekonomik krizlerin doğmasına veya etkilerinin derinleşmesine sebep olan mali riskler hakkında veri üretemediği görülmektedir[34].

Devlet muhasebesi alanındaki bir diğer sorun, Genel Bütçe kayıtlarının, kurumsal bazda değil idari örgütlenme esas alınarak oluşturulan saymanlıklarca karma (agrega) bir şekilde tutulması, bu kayıtlara dayanılarak yılsonunda düzenlenen hesap özet cetvellerinin "mali tablo" olarak kabul edilmesiydi. Başka bir anlatımla muhasebe sistemimiz, kurumlar bazında değil mülki örgütlenme bazında işletilmekte, dolayısıyla de kurum hesabı yerine, deyim yerindeyse il veya ilçe hesabı tutulmaktaydı. Genel bir kural olarak muhasebe sistemi ekonomik bir birimin ekonomik sonuç doğuran işlemlerini kaydeder ve bu kayıtlara dayanılarak yılsonunda düzenlenen mali tablolar da o kurumun yıllık mali pozisyonunu gösterir. Oysa uygulama, bulundukları yer, tabi oldukları bütçe rejimi ve bağlandıkları saymanlık dışında hiç bir ortak yanları bulunmayan bakanlık şube müdürlüklerinin bütün gelir ve gider işlemlerinin kaydından oluşan hesaplar, birçok ekonomik birimin tüm işlemlerinin karma bir şekilde kaydından ibaretti. Bu kayıtlar sonunda üretilen cetveller anlamlı olmadığı gibi, "denetlenebilir" olmaktan da uzaktı. Kamu mali yönetimi yeniden düzenlenirken, bu hususta göz önünde bulundurularak, yeni bütçe kod sistemi ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemi esas alınmıştır.

2004 yılı başından itibaren, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tahakkuk esasına göre oluşturulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünce kurulmuştur. Kurulan muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dahil, kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü kapsamaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile getirilen yeniliklerden bazılarını şu şekilde özetleyebiliriz[35].

---

[34] Haydar KULAKSIZ, "Genel Yönetimin Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:29.

[35] Hamdi Gülşen vd., **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:10, Ankara, 2006, s. 21-26.

- Devlet Muhasebesinde Kayıtlar Tahakkuk Esasına Göre Tutulmaya Başlanmıştır.

Nakit esasına dayalı bütçe uygulamasında bütçe gelirleri tahsil edildiğinde; bütçe giderleri ise ödendiğinde gelir ve gider olarak kabul edilir ve muhasebeleştirilir. Ancak devletlerin mali işlemleri bütçeleriyle sınırlı değildir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilebilmesi için **"yansıtma tekniği"** kullanılmıştır. Böylece bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları kullanılarak; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır

-Tüm Devlet Faaliyetleri Muhasebe Sistemi Tarafından Kayıt Altına Alınmaktadır.

Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerini kapsayan yeni devlet muhasebesi çalışmalarının başlangıcındaki temel amaç devlet hesaplarında saydamlığın sağlanabilmesiydi. Yeni devlet muhasebesi bu gereği yerine getirebilmek için bütçe odaklı bir muhasebe sisteminin dışına çıkarak bütçe tarafından kavranmayan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini kavrayarak muhasebeleştirmektedir. Böylelikle muhasebeden elde edilen tüm raporlarda geçmişten farklı olarak devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen bütün işlemler görülebilmektedir.

-Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kayıt Altına Alınmaktadır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmemesi, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Oysa bir mali yıl içinde alınan bir araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da

kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıklar kullanıldıkları yıllar itibari ile gider yazılmalıdır.

-Devlet Muhasebesi Ödenek, Nakit Planlaması ve Orta Vadeli Harcama Programlarının Hazırlanmasına Destek Sağlamaktadır.

Devletin mali işlemlerinin kaydedildiği nakit esaslı muhasebe sisteminde, ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş borçlar ve girişilen taahhütler muhasebe sisteminde kaydedilmediği için ödenek ve nakit dağılımı sağlıklı bir şekilde planlanıp değiştirilememektedir.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin yürürlüğe girmesi ile birlikte ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş devlet borçları ile girişilen taahhütlerden yıllara sari olanlar muhasebe disiplini içine kaydedilmekte ve kurumlar itibariyle detaylı bir biçimde raporlanabilmektedir. Böylelikle ödenek ve nakit planlaması ile bütçenin hazırlanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sistemi kurulacak, Devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşılabileceği tespit edilebilecek ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen bilgilerle yapılabilecektir.

-Devlet Borçlarının Mali Raporlarda Görülmesi Sağlanılacaktır.

Aksak işleyen bir nakit yönetimi ile bütçenin hazırlanması uygulanması ve gözetimi süreçlerindeki rasyonelliğin yitirilmesi kamu kesiminin borçlanma ihtiyacını daha da arttırmıştır. İç ve dış borçlarımızın alabildiğine büyümesi, son yıllarda kamuoyunun dikkatlerinin borç yönetimimize çevrilmesine neden olmuştur. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi sistemine geçilmesi ile birlikte bu borçların ve vade yapılarının Devlet hesaplarında görülmesinin sağlanması hedeflenmektedir.

-Kesin Hesaba İlişkin Bilgiler Muhasebeden Elde Edilecektedir.

Kesin Hesap Kanunu, literatürde, Devletin hesap verme araçlarından en önemlisidir. Mevcut muhasebe sistemi kesin hesap kanun tasarısının hazırlanmasına

destek sağlamakla birlikte birçok noktada yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle kesin hesaba ilişkin bilgiler muhasebe dışı çalışmalar sonucunda elde edilebilmektedir.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile birlikte, gerek ikinci aşamada, taahhütler hesabı altında formüle edilecek kesin hesaba ilişkin bilgiler yardımıyla; gerekse tüm bütçe uygulamalarına ait sonuçların, ekonomik, kurumsal, finansal ve fonksiyonel ayrımının da gösterildiği Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı yardımıyla Kesin Hesap Kanun Tasarısına İlişkin bütün bilgiler bugün olduğunun çok ilerisinde muhasebeden elde edilecektir.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe sisteminin uygulanması ile birlikte, genel idare sektörü için hazırlanacak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak mali raporları,

-Bilanço,

-Faaliyet tablosu,

-Nakit akım tablosu,

-Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu,

-Giderlerin ekonomik, fonksiyonel, kurumsal ve finansal sınıflandırılma tabloları,

-Mali varlıklar ve yükümlülüklerdeki değişim tablosu,

-Finansman tablosu,

-İç borç değişim tablosu,

-Dış borç değişim tablosu,

-Borçların kurumsal dağılımı tablosu,

-Kurumsal, fonksiyonel, finansal ve ekonomik ayrıma göre bütçe uygulama sonuçları tabloları,

Olarak sıralayabiliriz. Bu tablolarla birlikte, Devlet Muhasebesi sisteminden üretilen merkezi raporlar birleştirilmiş cetvel ve tablolar manzumesi olmaktan kurtarılmaktadır.

Mali raporlar ihtiyaca göre haftalık, aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık olarak hazırlanacaktır. Mali raporlar merkezi idare açısından aylık olarak; kapsama dahil diğer idareler için üçer aylık dönemler itibariyle Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından derlenip elektronik ortamda ve basılı olarak izleyen iki ay içinde yayımlanacaktır. Bunun dışında yukarda anılan Raporların tamamı altı aylık

ve yıllık dönemler itibariyle ilgili olduğu dönemi izleyen üç ay içerisinde Resmi Gazetede yayımlanacaktır.

Mali raporlar, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenirlilik, kullanışlılık, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde, muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanacaktır. Mali raporların genel olarak amacı, kaynakların dağıtımı hakkında karar verilmesinde kullanıcılara bir ekonomik birimin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kapsamlı bir bilgi sunmaktır[36].

-Bütçe Muhasebesi Aracılığıyla Tüm Bütçeleştirme İşlemleri Muhasebe Tarafından Kavranacaktır.

Kesin hesabın çıkarılmasına esas olacak şekilde, ödenek işlemlerinin ilgili ödenek hesaplarının belirlenen yardımcı hesaplarına göre muhasebeleştirilmesi ve takibi merkez muhasebe birimlerince yapılacaktır**.** Öngörülen muhasebe sisteminde, bütçeyle verilen ödenekler ile bunlardan yapılan kesintiler, geçen yıldan devreden ödenekler, ödenek kalemleri arasında yapılan aktarmalar, yılı içinde aktarılan ve iptal edilen ödenekler, yılı içinde kaydedilen ödenekler ve kamu idareleri merkez birimlerinde kullanılacak ödenekler ile merkez dışı birimlerde kullanılmak üzere gönderilecek ödeneklere ilişkin işlemler, kamu idarelerince merkez muhasebe birimine bildirilecek ve gerekli muhasebe kayıtları yapılacaktır[37].

-Vergi Harcamaları Raporlanabilecektir.

Vergi harcamaları, aslında vergiye tabi olması gerekirken devletin çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle vergi istisna ve muafiyetleri vb. uygulamaları yoluyla vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmektedir. Vergi harcamaları hükümetlerim belirli gruplara yapılan transfer politikasının önemli araçlarından birisidir. Gelirin yeniden dağıtılması an lamına da gelen vergi harcamalarının esasında bir devlet gideri olması nedeniyle raporlanması saydamlığın bir gereğidir. Mevcut sistemde, vergi

[36] Ömer Duman, "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları", Muhasebat Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi) http://www.muhasebat.gov.tr, 25 Aralık 2005
[37] Gülşen vd., **a.g.e.**, s. 25.

harcamaları özel durumlar dışında tam olarak hesaplanıp raporlanamadığından, kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanmasını engelleyen uygulamalar arasında yer almaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulamasıyla birlikte vergi harcamalarının, muhasebe sistemi içinde raporlanmasına ilişkin ilk adımlar atılmaktadır. Giderler hesabının altına formüle edilen vergi harcamaları belirli dönemler itibariyle detaylı bir biçimde raporlanabilecektir.

2.5. 5018 Sayılı Kanuna Göre Sorumlular Ve Sorumluluk Halleri

5018 sayılı Kanun ile kamu harcama sürecinde yer alan görevlilerin sorumluluk durumunda yeni düzenlemeler yapılmıştır.

2.5.1. 5018 sayılı KMYK Kanununda Yeralan Sorumlular

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda sorumlular; ita amiri, tahakkuk memuru, sayman ve Kanunun 22'nci maddesinde belirtilen görevliler olarak sayılmıştır. Gelir ve gider tahakkuk memurları ile saymanlar düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumlu tutulmuşlardır[38].

Bu yapıda; harcama süreci ita amirinin harcama talimatı vermesiyle başlamakta, tahakkuk memuru gideri ödenebilir bir aşamaya getirmekte, ita amiri tahakkuk eden bir giderin ödenmesi için verile emrini imzalamakta, saymanlar da gideri ödeyerek süreci tamamlamaktadır. İta amiri ve tahakkuk memuru ilgili idarenin personeli iken saymanlar Maliye Bakanlığının personelidir[39].

5018 sayılı Kanunda ise sorumlular; siyasi açıdan bakanlar ve idari açıdan üst yöneticilerin yanı sıra harcama sürecinde idari ve mali açıdan; harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi ve görevlileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisi şeklinde sayılmıştır.

---

[38] Hikmet Tosun, **1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu: Açıklamalı Genel Muhasebe Kanunu**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:2, 2001.

[39] Abdurrahman Üçbaş, "5018 sayılı KMYK Kanununun Kamu Maliyesine Getirdikleri", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:25, 2004, s.39.

Yani, 5018 sayılı Kanunla mevcut uygulamadaki tahakkuk memuru ve saymanın mali sorumluluğu yanında ita amirleri (harcama yetkilileri) ve gerçekleştirme görevlileri de mali sorumluluk kapsamına dahil edilmektedir.

Kanunda ayrıca, harcama yetkilisi, malî kontrol ve muhasebe yetkilisi sıfat ve görevinden ikisinin aynı kişide birleşemeyeceği, bu görevleri yürütenlerin, bu Kanunda belirtilen görev ve yetkileri dışında harcama sürecinde başka görev alamayacakları belirtilmiştir.

2.5.1.1. Harcama Yetkilisi

Harcama yetkilisi; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir. Harcama birimi de, 5018 sayılı KMYK Kanununun 3 üncü maddesinde; kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunun 5436 sayılı Kanunla değişik 31 inci maddesinde; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu belirtildikten sonra harcama yetkililerinin bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkililerinin ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabileceği ifade edilmiştir.

Kanuna göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimlerinde harcama yetkililerinin görev unvanları itibarıyla tespitine ve harcama yetkisinin devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devredenin idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Bu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca belirlenerek 1 Seri Nolu "Harcama Yetkilileri Hakkında Tebliğ" adı altında yayınlanmıştır[40].

Bu Tebliğe göre bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yetkilisi harcama yetkilisi olacağından bütçe sınıflandırması harcama yetkilisini belirleyen temel kıstas olmaktadır.

Kamu idare bütçeleri, Maliye Bakanlığınca analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanmaktadır[41]. Analitik bütçe sınıflandırması; kurumsal, fonksiyonel,

[40] 31.12.2005 tarih ve 26040 dördüncü mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
[41] Olcay Ertem, "Harcama Yetkilisi" **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:32, 2006, s.126.

finansman ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört gruptan oluşmaktadır. Analitik bütçe kod sisteminin yeni bir kavram olması ve önemi nedeniyle tezimizde ayrı bir bölüm alt başlığında detaylı olarak incelenmiştir. Burada sadece harcama yetkilisinin kim olacağı konusundaki belirleyiciliği nedeniyle değinilmektedir.

Kurumsal sınıflandırmada dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama sistemi benimsenmiş olup, birinci düzeyde Cumhurbaşkanlığı, TBMM, yüksek yargı organları, bakanlıklar ve bütçe türleri,

İkinci düzeyde birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türleri kapsamında yer alan kurumlar,

Üçüncü düzeyde ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimler,

Dördüncü düzeyde ise destek ve lojistik birimler ile politika uygulayıcı birimler yer almaktadır.

Buna göre, kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde yer alan birimler, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerini, bu birimlerin en üst yöneticileri de harcama yetkililerini ifade etmektedir.

Öte yandan, 5018 sayılı KMYK Kanununun 31 inci maddesinde; teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebileceği ayrıca hüküm altına alınmıştır.

Harcama yetkisinin devri, yetkiyi devredenin idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

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

Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

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

Merkez Teşkilatı Harcama Yetkilileri

5018 sayılı Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin merkez teşkilatı harcama yetkilileri görev unvanları, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimleri ve hesap verme sorumluluğu açısından bağlı oldukları üst yöneticiler itibarıyla belirlenmiştir (EK:1,2).

Teşkilat yapısı genel müdürlük şeklinde olan birimlerdeki harcama yetkililiği aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. Teşkilat Yapısı Genel Müdürlük Şeklinde Olan Birimlerde Harcama Yetkililiği

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Genel Müdürlük	Genel Müdür	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Daire Başkanlığı Başkanlık Müdürlük Savunma Sekreterliği Sivil Savunma Uzmanlığı Savunma Uzmanlığı Müşavirlik Akademi Başkanlığı Birim	Kurul Başkanı Daire Başkanı Daire Başkanı Başkan Müdür Savunma Sekreteri Sivil Savunma Uzmanı Savunma Uzmanı Müşavir Akademi Başkanı Birim Amiri

Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi, Milli Savunma Bakanlığı, Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığında görev unvanları itibarıyla merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu idarelerin üst yöneticileri tarafından belirlenir ve bunlar mali hizmetler birimi ile muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilir.

Yüksek Mahkemeler ve Sayıştay bütçelerinde Heyet, Daire, Kurullar, Cumhuriyet Başsavcılığı ile Denetim Birimlerine tahsis edilen ödeneklerin harcama yetkilisi Genel Sekreterdir.

Özel Bütçeli İdarelerde Harcama Yetkilileri

Özel bütçeli kuruluşlara örnek olarak üniversite ve ileri teknoloji enstitülerinde harcama yetiliği aşağıdaki gibidir:

Tablo 3. Üniversite ve İleri teknoloji Enstitülerinde Harcama Yetkililiği

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Üniversite ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	Rektör	Genel Sekreterlik Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Fakülte Yüksekokul Meslek Yüksekokulu Enstitü Hastane Merkez Bölüm Savunma Uzmanlığı	Genel Sekreter Daire Başkanı Hukuk Müşaviri Dekan Müdür Müdür Müdür Başhekim Müdür Başkan Savunma Uzmanı

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığında görev unvanları itibarıyla merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu idarelerin üst yöneticileri tarafından belirlenir ve bunlar mali hizmetler birimi ile muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilir.

Sosyal Güvenlik Kurumlarında Harcama Yetkilileri

5018 sayılı KMYK Kanununa ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumlarında harcama yetkiliği ise şöyledir:

Tablo 4. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Harcama Yetkiliği

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi

Kurum	Başkan	Kurul Başkanlığı Genel Müdürlük Müstakil Daire Başkanlığı Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Uzmanlık	Kurul Başkanı Genel Müdür Daire Başkanı Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Uzman
Genel Müdürlük	Genel Müdür	Kurul Başkanlığı Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Sivil Savunma Birimi	Kurul Başkanı Daire Başkanı Hukuk Müşaviri Sivil Savunma Uzmanı

Mahalli İdarelerde Harcama Yetkilileri

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 46 ncı maddesinde, il özel idaresi bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak tanımlanmış, ilçelerde bu yetkinin kaymakam tarafından kullanılacağı belirtilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanununun 63 üncü maddesinde, belediye bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu uyarınca da mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkilisi olarak tanımlanmıştır.

Mahalli idarelerde kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde ödenek tahsis edilen ana hizmet birimleri ve yardımcı hizmet birimleri ile danışma ve denetim birimlerinin en üst yöneticilerinin harcama yetkilisi olarak belirlenmesi ve yetki-sorumluluk tesisinin buna göre yapılması gerekmektedir.

Ancak teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan ve bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan mahalli idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; İçişleri Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir.

Merkez Dışı Birimlerde Harcama Yetkilileri

5018 sayılı Kanunun 22 nci maddesi uyarınca kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri merkez dışı birimlerine ödenek gönderme belgesi düzenlemek suretiyle ödenek gönderirler. Ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilen merkez dışı birimlerin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

Merkez dışı birimlerde harcama yetkilileri görev unvanları itibarıyla aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Ödenek Gönderme Belgesiyle Ödenek Gönderilen Birim	Harcama Yetkilisi
Bölge Müdürlükleri veya eşdeğer birimler	Bölge Müdürü veya eşdeğer yetkili
İl Müdürlükleri veya eşdeğer birimler	İl Müdürü veya eşdeğer yetkili
İlçe Müdürlükleri veya eşdeğer birimler	İlçe Müdürü veya eşdeğer yetkili

Malmüdürlüklerinde ve ilçe özel idarelerinde harcama yetkilisi kaymakamdır.

Çeşitli bakanlık ve kuruluşlara bağlı; ilköğretim, ortaöğretim ve dengi okullar, başkanlık, hastane, dispanser, sağlık ocağı, sağlık merkezi, müze ve kütüphaneler, ceza ve tevkif evleri gibi birimlere ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilmesi halinde bu birimlerin okul müdürü, başhekim, tabip, başkan, müdür gibi unvanlara sahip en üst yöneticileri harcama yetkilisidir.

Harcama Yetkisinin Birleştirilmesi ve Devri

Teşkilat yapısında üst yönetici ile harcama birimleri arasında yönetim kademesi yer almak şartıyla, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin harcama yetkisi harcama türleri itibarıyla kısmen veya tamamen; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanlığının, sosyal güvenlik kurumlarında ilgili bakanlığın, mahalli idarelerde ise İçişleri Bakanlığının uygun görüşü ve üst yöneticinin onayı ile bir üst yönetim kademesinde birleştirilebilir.

Uygun görüş talep yazılarında, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilme gerekçesine ayrıntılı olarak yer verilir.

Üst yönetici ve yardımcılarına harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilemez.

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün 03.01.2006 tarihli "harcama yetkilileri" konulu genel yazısında; Üniversite ve yüksek teknoloji enstitülerinin merkez yönetim örgütünde yer alan daire başkanlıkları, müdürlükler,

danışmanlıklar, hukuk müşavirlikleri, uzmanlıklar ile büro ve iç hizmet görevlerini yerine getiren birimlerin harcama yetkisi rektör onayı ile birimler, harcama türleri ve belirlenecek parasal sınırlar itibarıyla kısmen veya tamamen genel sekreterde birleştirilebileceği ve harcama yetkisinin birleştirilmesi halinde rektör onayının bir örneğinin mali hizmetler birimine, muhasebe yetkilisine ve Maliye Bakanlığına gönderileceği, üniversite ve yüksek teknoloji enstitülerinin üst yöneticisi olan rektörler ile üst yönetici yardımcısı olan rektör yardımcılarına harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilmeyeceği belirtilmiştir.

Harcama yetkilileri, kamu hizmetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla aşağıda belirlenen sınırlar dahilinde harcama yetkisini devredebilirler. Buna ilişkin esaslar yine Maliye Bakanlığınca belirlenmiştir.

2.5.1.2. Mali Hizmetler Birimi

5018 sayılı KMYK Kanunu, kanunlaştıktan sonra yapılan kamu hizmetlerinin mali kontrolünün sağlanması amacıyla mali sistemimize Mali Kontrol Yetkilisi unvanlı yeni bir aktör dahil edilmişti. Mali iş ve işlemlerin ön kontrolünü sağlamak amacıyla kanunlaştırılan Mali Kontrol Yetkilisi unvanı hayata geçirilmeden Aralık 2005 itibariyle kaldırılarak kanun yeniden düzenlenmiş ve kurumların ön mali denetimlerinin kendi bünyelerinde kurulacak mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilmesi ön görülmüştür.

Mali Kontrol Yetkilisi hayata geçirilmesi ve sistem içersinde uyum sağlaması ciddi zaman ve personel istihdamı gerektirmekte ve bürokratik hantallığı da beraberinde getireceği birçok akademik çevrede ve konunun uzmanlarınca dile getirilmekte ve eleştiri konusu yapılmaktaydı. Yapılan düzenlemeyle tüm bu eleştiriler amacına ulaşmış kurumların kendi içinde kuracakları mali hizmetler birimi ile çok daha anlamlı bir noktaya gelinmiştir.

Mali hizmetler biriminde görev ve sorumlulukları yapılan değişiklikle Kanunun 60 ıncı maddesinde sıralanmıştır. Bu görevler:

-İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek,

-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 ve değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali 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 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 mali iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak,

-Mali kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak

-Ön mali kontrol faaliyetlerini yürütmek,

-İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak,

-Mali konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak,

Şeklinde belirlenmiştir.

5018 sayılı KMYK Kanunu Mali hizmetler biriminin yapısının teşkilat kanunlarında gösterileceğini ancak fonksiyonları itibariyle stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol şeklinde

alt birimlerden oluşacağı ve tüm bunların Maliye Bakanlığınca hazırlanıp Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceğini ifade etmektedir.

5018 sayılı KMYKK çok temel bir dönüşüm sağlayarak mali hizmetlerin büyük bölümünü kurumların kendisine bırakırken aynı zamanda anlamlı bir dönüşüm sağlamıştır. Bu dönüşüm kamu yönetiminde istenilen verime, fonksiyona ve etkinliğe ulaşamamış olan Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlıklarını, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Daire Başkanlıklarını ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarını mali hizmetleri yürütmek amacıyla Strateji ve Mali Hizmetler Daire Başkanlıklarına dönüştürerek mali hizmetler birimi için belirlenmiş görev ve fonksiyonları bu başkanlık ve daire başkanlıklarına yükleyerek daha anlamlı ve önemli fonksiyonlara sahip yönetim birimleri oluşturmuştur.

Özel bütçeli idarelerde muhasebe hizmetleri kendileri tarafından yürütülecektir. Üst yöneticiler hizmet gereklerine göre kuracakları merkez ve taşra muhasebe birimlerine muhasebe yetkilisi atayacaklardır. Muhasebe hizmetleri ve muhasebe yetkilisi özel bütçeli idarelerde strateji geliştirme ve mali hizmetlerin örgütlenme ve yürütülme biçimine göre şekillenecek olup, buna göre; üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri ile 5436 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı cetvelde yer alan idarelerde strateji geliştirme dairesi başkanlığı kurulacak bu daire başkanlığının altında stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarına yönelik olarak ayrı ayrı müdürlükler kurulabileceği gibi birkaç fonksiyonu bir arada yürütecek müdürlükler ve hatta hiç müdürlük kurulmayıp bu fonksiyonlar daire başkanlığı uhdesinde de yürütülebilecektir. Yalnızca daire başkanlığı kurulup altında hiç müdürlük kurulmadığında burada muhasebe hizmetleri de daire başkanı tarafından yerine getirileceğinden, bu kişi aynı zamanda muhasebe yetkilisi sıfatını taşıyacak ve ödeme emri belgesi başta olmak üzere muhasebe belgelerini muhasebe yetkilisi sıfatıyla imzalayacaktır[42]. Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri ile strateji geliştirme dairesi başkanlığı ve strateji geliştirme müdürlüğü kurulması öngörülmeyen özel bütçelerde ise Kanunun 60 ıncı maddesinde belirtilen görevler mali hizmetler birimi fonksiyonunu yürüten birim tarafından gerçekleştirilecektir.

[42] Eyüp Kızılkaya, "Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununa Göre Muhasebe Hizmeti, Muhasebe Yetkilisi ve Muhasebe Birimi", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 31, 2006

2.5.1.3. Gerçekleştirme Görevlileri

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.

Kanunda harcama yetkilileri tanımlanmamış ancak; bunların kimler olabileceği harcama yetkilisi tarafından verilecek harcama talimatlarında belirtileceği hükme bağlanmıştır.

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

2.5.1.4. Muhasebe Yetkilisi

Gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması muhasebe hizmetidir.

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler.

Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri aşağıda belirtilmiştir[43].

- Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek.

- Giderleri ve borçları hak sahiplerine ödemek.

---

[43] Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md. 23, 21/1/2006 tarihli ve 26056 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanmıştır.

- Para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetleri almak, saklamak ve ilgililere vermek veya göndermek.

- Yukarıdaki sayılan işlemlere ve diğer mali işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek.

- Gerekli bilgi ve raporları, Maliye Bakanlığına, hizmet verilen ilgili kamu idaresinin harcama yetkilisi ile üst yöneticisine ve yetkili kılınmış diğer mercilere muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen sürelerde düzenli olarak vermek.

- Vezne ve ambarların kontrolünü ilgili mevzuatında öngörülen sürelerde yapmak.

- Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerle muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmak.

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuatında öngörülen zamanlarda denetlemek veya muhasebe yetkilisi mutemedinin bulunduğu yerdeki birim yöneticisinden kontrol edilmesini istemek.

- Hesabını kendinden sonra gelen muhasebe yetkilisine devretmek, devredilen hesabı devralmak.

- Muhasebe birimini yönetmek.

- Diğer mevzuatla verilen görevleri yapmak.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

-Yetkililerin imzasını,

-Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,

-Maddi hata bulunup bulunmadığını,

-Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

Kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkilisi görev unvanıdır. Kadro unvanı değildir. Yukarıda tanımlanan muhasebe hizmetlerini yürüten kişinin kadro unvanının daire başkanı, hesap işleri daire başkanı, hesap işleri müdürü, muhasebe müdürü, malmüdürü, müdür veya başka unvanlarda olması önemli olmayıp, kadro unvanı ne olursa olsun muhasebe hizmetine ilişkin işleri muhasebe yetkilisi sıfatıyla yapacak, bu işlere ilişkin belgeleri muhasebe yetkilisi sıfatı ile imzalayacaktır.

Yeni işleyişte muhasebe yetkilileri Kanunda belirtilen hususlarda gerekli kontrolleri yaptıktan sonra, yine Kanunda belirtildiği şekilde yapmaları gereken kontrollere ilişkin hata veya eksik belge bulunan evrakları iade edebilecekler, bunlar giderilip tekrar gönderilmesi halinde ödemeyi yapacaklardır.

Muhasebe yetkililerinin (1050 sayılı Kanuna göre) yetki ve sorumlulukları daraltılmış olup, sorumlulukları sınırlı ve kusurlu sorumluluktur. Belgelerin muhafazası ve hesapların verilmesi konusunda üst yönetici ile birlikte görevli ve sorumlu olacaklardır.

Muhasebe birimleri konusunda şablon bir idari yapı öngörülmemiştir. Muhasebe birimlerinin, genel bütçe kapsamındaki idarelerde strateji geliştirme biriminin dışında olması öngörülürken, genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idarelerinde mali hizmet fonksiyonunu yürüten birim içinde örgütlenilmesi öngörülmüştür.

Geçiş döneminde hizmetlerin kesintiye uğramaması için getirilen istisnai durum dışında, muhasebe hizmetinin sertifikalı kişilerce yürütülmesi hükme bağlanmıştır. Geçiş dönemi atlatılıp, Maliye Bakanlığınca gerçekleştirilecek eğitim ve sınavla yeterli sayıda sertifikalı muhasebe yetkilisi yetiştirildiğinde, idarelere muhasebe yetkililerini sertifikalı adaylardan atama zorunluluğu getirilecektir. Bu kapsamda, muhasebe yetkilisi Cumhurbaşkanlığı, TBMM, Sayıştay ve Hazine dışında Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu idarelerinde Maliye Bakanlığınca, diğer idarelerde üst yönetici tarafından sertifikalı kamu görevlileri arasından atanacaktır[44].

[44] Kızılkaya, **a.g.e.**, 2006.

Muhasebe yetkilileri, ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludur. Muhasebe yetkililerinin sorumluluğu incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

2.5.2. 5018 sayılı KMYK Kanununda Düzenlenen Sorumluluk Halleri ve Yaptırımlar

Hesap verme sorumluluğu, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olmasıdır[45].

Sayıştay yargılamasında sorumluluğun nasıl doğduğu konusu, Sayıştay Kanunun 45 inci maddesinde "Sorumluluk Halleri" başlığı altında düzenlenmiştir. Belirtilen maddeye göre sorumlularca, gelir, gider, mal ve kıymetlerden uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı, harcanmadığı, verilmediği, saklanmadığı veya idare edilmediği Sayıştay'ca kesin hükme bağlanması sorumluluğu doğuran haller olarak belirtilmiştir.[46]

Hesap verme sorumluluğu ile hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için nelerin yapılmasının planlandığı, nelerin yapılmış ya da yapılmamış olduğu, nelerin yapılmakta olduğu, yapılması gerekli olan şeylerin zamanında yapılıp yapılmadığı ve nelerin yolunda gittiği nelerin ise aksadığı araştırılır. Dolayısıyla hesap verme sorumluluğu sayesinde, hukuka uygunluk, saydamlık, tarafsızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı saptanmakta ve sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirip getirilmediğini değerlendirme imkanı doğmaktadır.

Uygulamada, hesap verme sorumluluk sistemi, en açık şekilde raporlama olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirli bir amaca yönelik hazırlanmış planlarla varılan sonuçlar, etkin ve düzeyli bir raporlamayla karşılaştırılabilecek ve yerine

[45] 5018 sayılı KMYK Kanunu, Madde:8
[46] İbrahim Pınar, **1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu ve Ayniyat Yönetmeliği,** Ankara, Seçkin Kitabevi, 1993, s.27.

getirilmeyen görevlerle ilgili herhangi bir sorumluluk ortaya çıktığı takdirde, mevzuatla tespit edilen yaptırımlar uygulanabilecektir.

Tezimizin bu bölümünde 5018 sayılı KMYK Kanunu hükümlerine göre hesap verme sorumluluğu ve bu sorumlulukla karşı karşıya olanların durumu irdelenmiştir.

Kamu maliyesinin, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanması temel ilkelerdendir. Bu çerçevede kamu mali yönetimi içinde görev alan tüm görevliler ve yetkililer yaptıkları mali işlemlerin sonuçlarından sorumludurlar. Sorumluluk yaptırıma bağlanmış yetkidir. Tüm görevliler kendilerine verilen görev ve yetkileri oranında sorumluluğa tabidirler. Bu nedenle, kamu mali yönetim sürecinde yer alan görevliler yaptıkları hatalı işlemlerin durumuna göre idari, mali ve cezai sorumluluklardan biri, birkaçı veya tamamı ile karşı karşıya kalabilirler. Yani yapılan kusurlu veya hatalı mali işlem mali sorumluluğu, idari sorumluluğu veya eylem ceza kanunları çerçevesinde suç oluşturuyorsa cezai sorumluluğu ya da tamamını gerektirebilir.

2.5.2.1. Bakanların Hesap Verme Sorumluluğu: Siyasi Sorumluluk

Kamu mali yönetimi içinde bakanların sorumluluğu, üst yöneticilerle ilişkileri ve sorumlu oldukları merciler Kanunun 10 ncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumlu tutulmuşlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı hesap vermeleri öngörülmüştür.

Bakanların; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendireceği belirtilmiştir.

Bilindiği üzere bakanlar mülga 1050 sayılı Kanun hükümlerine göre harcama sürecinde ita amiri pozisyonunda yer alıyorlardı. 5018 sayılı KMYK Kanunu ise bakanları harcama sürecinin dışında tutmuştur. Böyle yeni kamu mali sisteminin

temel değişikliklerinden birisi olarak bakanların harcama ile doğrudan görev ve sorumluluğu kalmamıştır[47].

Yine aynı maddeye göre bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik kullanılmasından Başbakana ve TBMM'ne karşı sorumludurlar. Fakat bu sorumluluğun belirli ve somut bir yaptırımı yoktur. Yaptırım sorumlu olunan merciin takdirindedir. Kısaca, bu sorumluluk hesap verme sorumluluğunun siyasi boyutu olarak tezahür etmektedir.

2.5.2.2. Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu: İdari Sorumluluk

5018 sayılı KMYK Kanunu ile Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yönetici olarak belirlenmiştir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakan olarak belirlenmiştir.

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

Üst yöneticilerin, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmeleri öngörülmüştür.

Maddeden anlaşılacağı üzere bütçe ödeneklerinin kullanılması ve harcanması sürecinde, üst yöneticinin rolü harcama yetkilisi aracılığıyla söz konusu olmaktadır. Harcamaya ait süreci başlatma ve sona erdirme görev ve sorumluluğu harcama yetkilinse aittir. Üst yöneticinin sorumluluğu bağlı olduğu bakana karşı olup, niteliği itibariyle idari sorumluluktur. Mahalli idarelerde üst yönetici olana vali ve belediye başkanının yukarıda bahsedilen sorumluğu kendi meclislerine karşıdır.

[47] Mehmet Aksoy, "Bütçe Ödeneklerinin Kullanımında ve Harcanmasında Hesap Verme Sorumluluğu", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 33, 2006, s.68.

Maddede önemle üzerinde durulan nokta, üst yöneticilerin bakana veya meclislerine karşı olan idari sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecek olmalarıdır. Yoksa bu sorumlukluları kendi kendilerine yerine getirmeleri durumu söz konusu değildir. Harcama yetkilisi yılı bütçesi ile birimine verilen ödeneklerin yapılması planlanan hizmetlerin gerçekletilmesinde etkili, ekonomik ve hukuka uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığı hususunu üst yöneticiye sundukları yıllık faaliyet raporunda belirtirler. Sonuç olarak üst yöneticilerinde sadece idari sorumlulukları söz konusudur.

2.5.2.3. Mali sorumluluk

2.5.2.3.1. Harcama Yetkililerin Hesap Verme Sorumluluğu

Kanunun 11 ve 31 nci maddelerine göre; kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla belirlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır. Harcama yetkilisi, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir. 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. Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilisi ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir. Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

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

Bütçelerden harcama yapılabilmesinin başlangıcı, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesidir. Harcama talimatının mevzuata uygun olması gerekir. Harcama talimatının mevzuata uygun olmaması daha başlangıçta harcamanın mevzuata aykırı olması anlamına gelebilir. Bu nedenle harcama yetkilisini idari açıdan sorumlu tutmak ve mali açıdan sorumluluk taşımadığını iddia etmek yanlış olacaktır[48].

Harcama sürecinde yer alan harcama yetkililerinin hesap verme sorumluluğu verdikleri harcama talimatının mevzuata uygun olup olmadığı noktasındadır. Eğer harcama yetkilisi harcama talimatını mevzuata aykırı olarak verdi ise ve bu talimatın yerine getirilmesi sonucunda kamu zararı oluşmuşsa, bu harca yetkilisi idari yönden üst yöneticiye, mali yönden de yetki mercilere hesap verecektir. Harcama talimatının uygulanması sonunda ceza kanunlarına aykırı bir durum ortaya çıkmışsa cezai sorumluluk ta söz konusu olacaktır.

Harcama sürecinde görev alanlar açısından hesap verme sorumluluğunu diğer sorumlulukları da içine alan genel bir sorumluluk şeklinde düşünmek gerekir. Harcama yetkilisi mevzuatın kendisine verdiği görev ve yetki doğrultusunda yaptığı işlerin mevzuata uygun olmasından dolayı yetkili makamlara karşı hesap vermekle sorumludurlar[49]. Yapılan görev ve işin sonucuna göre, idari, mali ve cezai, sorumluluklardan birisi, bir kaçı veya tamamı söz konusu olabilecektir.

5018 sayılı KMYK Kanunun getirdiği sorumluluk mülga 1050 sayılı Kanundaki sorumluluktan farklı düzenlenmiştir. Mülga 1050 sayılı Kanunda kusursuz sorumluluk söz konusuydu. Harcama sürecinde yer alan tahakkuk memuru ve sayman meydana gelen kamu zararından hatalarının veya kusurlarının olup olmadığına bakılmaksızın mali açıdan sorumluydular. Kusurlarının derecesine göre mali sorumluluklarının yanında diğer sorumluluklarla da karşılaşabiliyorlardı. 5018 sayılı KMYK Kanunuyla kusursuz sorumluluk yerini kusurlu sorumluluğa bırakmıştır. Yeni Kanuna göre her görevli yaptığı iş sonucunda ortaya çıkan sorumluluğa kusuru oranında katılacaktır. Dolayısıyla harcama sürecinde yer alan

[48] Muzaffer Baktır, "Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Sorumlular, Sorumluluklar ve Yaptırımlar", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 32, 2006, s.51.
[49] Aksoy, **a.g.e.**, s.70.

harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisi hesap verme sorumluluğu çerçevesinde sorumlu olacaktır.

5018 sayılı KMYK Kanununa göre harcama sürecindeki sorumluluk müteselsil sorumluluktur. Yani, süreçte görev alanlar kendilerinden öncekilerin işlemlerini de kontrol etmekle yükümlüdürler. Bu nedenle bu kontrole süreç kontrolü denilmektedir.

Kanunun 22 nci maddesi uyarınca kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri, merkez dışı birimlere ihtiyaçlarında kullanılmak üzere ödenek gönderme belgesi düzenlemek suretiyle ödenek göndermektedirler[50]. Merkezdeki harcama yetkililerinin karşı karşıya kaldıkları sorumluluklar taşradaki harcama yetkilileri için de söz konusudur. Kanunun 22 nci maddesine göre; bütçelerde yer alan ödenekler üzerinde mevzuata uygun biçimde her türlü tasarruf hakkı harcama birimi yetkililerine aittir. Harcama yetkilileri bu yetkilerini taşra birimlerine ödenek gönderme belgesi ile devretmektedirler. Merkez teşkilatı harcama yetkilisi ödenek gönderme belgesi düzenlemek ve taşraya göndermekle taşradaki harcama yetkilisini yetkili kılmaktadır[51]. Taşraya bu şekilde ödenek gönderilmesi ile

-Hizmetlerin ve ödemelerin mahallinde yapılması,

-Taşra harcama yetkilisine yetki devri yapılması,

-Hangi tür giderlerin hangi sınırlarda yapılacağının,

Belirlenmesi sağlanmış olur.

Burada yapılan açıklamalardan; harcama birimlerinin bütçelerinde yer alan ödeneklerin kullanım sorumluluğunun harcama yetkilisinde olduğu, ödenek gönderme belgesi ile taşra görevlilerinin harcama yetkilisi olabilmelerinin merkezdeki harcama yetkilinse bağlı olduğu, ödeneklerin kullanımından, idari, mali ve cezai sorumlulukla karşılaşabilecekler arasında üst yöneticilerin yer almadığı anlaşılmaktadır.

---

[50] Aksoy, **a.g.e.**, s.71.

[51] Hikmet Tosun, A. Uğur Cebeci, **5018 sayılı KMYK Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı),** Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006.

2.5.2.3.2. Gerçekleştirme Görevlilerinin Hesap Verme Sorumluluğu

Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanmaktadır.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu, 5018 sayılı KMYK Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemler olarak belirlenmiştir[52].

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini, ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemi gerçekleştirme görevi sayılır. Bu şekilde görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine, işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. Gerçekleştirme görevlileri yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar. Hizmetin yapılması ya da malın teslim alınmasına ilişkin belgelerin tamamı mevzuata uygun şekilde hazır hale getirildikten sonra, gerçekleştirme görevlileri arasından harcama yetkilisi tarafından görevlendirilmiş olan gerçekleştirme görevlisi ödeme emri belgesini düzenler ve ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrolü yapar. Ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlerin gerçekleştirilmesi ile belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön mali kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.

Harcama birimlerince yapılan ön mali kontrol, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü de içerecek şekilde süreç kontrolü şeklinde yapılır. Mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanların süreç kontrolünü sağlamak üzere, mali işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur.

[52] Baktır, **a.g.e.**, 2006, s.52.

Gerçekleştirme görevlilerinin de idari, mali ve gereken hallerde cezai sorumlulukları hesap verme sorumluluğu doğrultusunda söz konusu olmaktadır.

2.5.2.3.3. Muhasebe Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu

Muhasebe yetkilisinin sorumluluğu; muhasebe hizmetlerinin yapılması ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulması olarak düzenlenmiştir. Muhasebe yetkilileri muhasebe hizmetlerini yürütmektedirler. Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve para ile ifade edilebilen değer ve emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Muhasebe yetkilisi; muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe biriminin yönetiminden sorumlu, usulüne göre atanmış sertifikalı yöneticidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe hizmetlerinin usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Anılan sorumluluğun gereği olarak muhasebe yetkilileri tarafından ödeme yapılmadan önce ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde yapılacak kontroller;

- Yetkililerin imzasının tamam olması,

- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olması,

- Maddi hata bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi,

- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgilerin tamam olması,

İle sınırlı olacaktır.

Muhasebe yetkilileri, yukarıda belirtilenler dışında kontrol ve inceleme yapamaz, ödemelerde ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgelerini, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin

giderilmesi halinde ödeme işlemini gerçekleştirir. Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur.

Muhasebe yetkilileri;

-Yapmaları gereken hizmetlerin zamanında yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından,

- Mutemetleri aracılığıyla aldıkları ve elden çıkardıkları para ve parayla ifade edilen değerler ile bunlarda meydana gelen kayıplardan,

- Ön ödeme ile kesin ödemelerin yapılması ve ön ödemelerin mahsubu aşamalarında ödeme emri belgesi ve eki belgelerin usulünce incelenmesi ve kontrolünden,

- Yersiz ve fazla tahsil edilen tutarların ilgililerine geri verilmesinde, geri verilecek tutarın, düzenlenen belgelerde öngörülen tutara uygun olmasından,

- Ödemelerin, ilgili mevzuatın öngördüğü öncelik sırası da göz önünde bulundurularak, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmasından,

- Rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, kendinden önceki muhasebe yetkilisinden hesabı devralırken göstermediği noksanlıklardan,

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuata göre kontrol etmekten,

- Yetkili mercilere hesap vermekten,

Sorumludurlar[53].

Muhasebe yetkilileri, ödeme emri belgelerinin ödemesi yapılacak giderin çeşidine ve alım şekline göre Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde[54] ve özel mevzuatında öngörülen belgelerden olmasını ve bu belgelerin eksiksiz olarak ödeme emri eki belgesine bağlanmasını kontrol etmekle sorumlu olup, belgelerin alınan mal ya da hizmet yada yapılan iş bazında, miktar veya ara toplam olarak,

---

[53] Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md. 24, 21/1/2006 tarihli ve 26056 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanmıştır.

[54] 31/12/2005 tarihli ve 26040 sayılı 3.Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bütçedeki tertiplerine uygunluğunun kontrolünden ve doğruluğundan sorumlu değildir. Muhasebe yetkililerinin maddi hataya ilişkin sorumlulukları; bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden karar, onay, sözleşme, hakediş raporu, bordro, fatura, alındı ve benzeri belgelerde, gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamların hiçbir farklı yoruma yer vermeyecek biçimde bilerek ya da bilmeyerek şekilde yanlış seçilmesi, oranların yanlış uygulanması, aritmetik işlemlerin yanlış yapılması ve muhasebeleştirilmeye esas toplamlarının muhasebeleştirme belgesinde ilgili hesaplara noksan veya fazla kaydedilmek suretiyle yapılan yersiz ve fazla alma verme, ödeme ve gönderilmesiyle sınırlıdır. Teknik nitelikli belgelerde, bu niteliğe ilişkin olarak yapılmış maddi hatalardan bu belgeleri düzenleyen ve onaylayan gerçekleştirme görevlileri sorumlu olup, muhasebe yetkililerinin bu belgelere ilişkin sorumlulukları aritmetik işlemlerdeki yanlışlıkları ile sınırlıdır.

2.5.2.4. Cezai Sorumluluk ve Yaptırımlar

5018 sayılı KMYK Kanununda, alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında, yaptıkları eylem ve işlemlerden dolayı Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleri uyarınca sorumluluk yüklenmiştir.

Kanunda; harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisinin yaptıkları işlemlerden dolayı sorumlu oldukları belirtilmiştir. Kanunda yapılan düzenlemelerle harcama sürecinde görev alanların mali sorumlulukları yanında idari sorumlulukları da belirtilmiştir.

Kanunun “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8’inci maddesinde; Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye

kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları belirtilmiştir.

-Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludurlar. Harcama sürecinde ise mali kontrol yetkililerince uygun görülmeyen veya vize edilmeyen işlemlerle ilgili yazılı olarak sorumluluk üstlenmeleri durumunda kişisel sorumluluk harcama yetkilisine geçmektedir.

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

-Muhasebe yetkilileri ise, yaptıkları ödemelerle ilgili olarak kamu idaresinin nakit mevcudunun yeterli olmaması durumunda giderlerin kanundaki sıraya göre ödenmesi ve ödeme emri belgesi ekleri üzerinde; yetkililerin imzası, belgelerin tamam olup olmadığı, maddi hata bulunup bulunmadığı ve hak sahibinin kimliği hususlarındaki kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludurlar.

Kanunun hesap verme sorumluluğu başlıklı 8 inci maddesine göre; 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 mercie hesap vermek zorundadır. Uygulamada bu madde temenniden öteye bir anlam ifade etmeyecektir, çünkü genel bir düzenlemedir, içinin doldurulması gerekmektedir. 1050 sayılı Kanunun sorumluluk halini düzenleyen 22-E maddesi bile çok nadir işletilirken, bu madde kadar açık ve ayrıntılı düzenlenmeyen ve sorumluluk yükleme açısından zayıf olarak nitelenebilecek 5018 sayılı KMYK Kanununun 8 inci maddesinin teoride kalacağı anlaşılmaktadır[55].

5018 sayılı KMYK Kanununda sorumlulukların belirlenmesinde temel alınan idari sorumluluk kavramı gereğince sorumluluk genişletilmiş olmaktadır. Ancak bu

[55] Abdurrahman Üçbaş, "5018 sayılı KMYK Kanununun Kamu Maliyesine Getirdikleri", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:25, 2004, s. 44.

durumda net olarak kimin sorumlu olduğu açıkça anlaşılamamaktadır. Rol ve sorumlukların net olması İMF İyi Uygulamalar Tüzüğünün (Code of Good Practices on Fiscal Transparancy) temel şartlarından biridir. Rol ve sorumluluk net olarak belirtilmediği için örneğin yapılan fazla veya yersiz bir ödemede sorumluluk harcama yetkilisine mi, gerçekleştirme görevlisine mi yoksa muhasebe yetkilisine mi ait olacaktır? Veyahut bunların hepsine mi? Hepsi sorumlu olacaksa net olarak kimin sorumlu olduğu anlaşılamaz duruma gelmektedir.

Kanunda sorumluluğun niteliği, kime karşı olduğu ve nasıl belirleneceği hususları açık değildir.

1050 sayılı Kanunda sorumluluk bakımından temel eksikliklerinden birisi ita amirlerinin kural olarak mali sorumluluklarının bulunmayışıydı. Bu durum sorumluluğun tahakkuk memuru ve saymanın üzerine yıkılmasına ve dolayısıyla ita amirlerinin harcama sürecinde gereken dikkat ve özeni göstermemesine ve kanuna aykırı ödemelerin yapılmasına sebebiyet vermelerine yol açıyordu.

Söz konusu Kanundaki bu eksiklik ve yanlışlık ita amirlerinin (harcama yetkililerinin) de mali sorumluluklarının hükme bağlanması şeklinde düzeltilebilirdi. Ancak 5018 sayılı Kanunun mevcut durumdan daha açık ve dünyadaki gelişmelere uygun mali sorumluluk kavramı getirmemektedir[56].

5018 sayılı KMYK Kanununda; ödenek üstü harcama, kamu zararına sebebiyet verme, gerçeğe aykırı eylem ve işlemler ile yetkisiz tahsil ve ödemeye ilişkin eylem ve işlemler hakkında yaptırımlar öngörülmüştür.

5018 sayılı KMYK Kanununun yaptırımlar ve yetkili merciler bölümüne bakıldığında, Kanuna aykırı eylem ve işlemler için öngörülen yaptırımlar şunlardır:

- Para cezası yaptırımı,

- Kamu zararının tazmini yaptırımı,

- Türk Ceza Kanunu açısından suç sayılma ve cezalandırılma yaptırımı,

- İdari ve disiplin yaptırımları.

[56] Ahmet Arslan, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Sorumlular Ve Sorumluluk Halleri", **Mali Kılavuz Dergisi Eki**, Sayı: 24, 2004, s. 85.

2.5.2.4.1. Para Cezası Yaptırımı

5018 sayılı KMYK Kanununun 70 nci maddesinde; Kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilir denilmek suretiyle kamu zararı olmasa bile ödenek üstü harcama yapmak yaptırıma bağlanmıştır. Kanunda belirtilen para cezalarını verme yetkisi ilgili kamu idaresinin üst yöneticisine tanınmıştır. Ödenek üstü harcamaların büyük çoğunluğunun üst yöneticinin bilgisi dahilinde yapıldığı düşünülürse bu yaptırımın uygulamasının yaygın olmayacağı düşünülmektedir.

Ayrıca, alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar içinde, her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilmesi öngörülmüştür.

2.5.2.4.2. Kamu Zararının Tazmini Yaptırımı

Kanunun 71 nci maddesinde; kamu zararı, mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması olarak tanımlanmıştır.

Kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak hususlar dikkate alındığında hesap yargılaması yerine, kamu zararının oluşmasına neden olan kişilerin sorumluluklarının tespit edilmesi ve tazmin ettirilmesi yönteminin getirildiği görülmektedir. Kamu zarına sebep olanların yetki ve sorumluluklarının ayrıntılı olarak tespit edilmesi, yaptıkları eylem ve işlemlerin kamu zarının oluşmasına neden olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Yani kamu zararına sebep olanların eylem ve işlemleri arasında doğrudan illiyet bağının kurulması gerekmektedir. Ancak, Anayasamızda Sayıştay tarafından yerine getirilen hesap yargılaması sistemi bulunmaktadır.

Sayıştay'ın sorumluları tespit etmesi ve hesap yargılamasını gerçekleştirmesi, tazmin yaptırımı uygulaması mevcut düzenleme ile zor olacaktır.

5018 sayılı KMYK Kanunundan sonra bu Kanuna paralel olarak Sayıştay Kanununda yapılması öngörülen değişikliklerin yer aldığı Sayıştay Kanunu Tasarısının 7 nci maddesinde; hesap yargılama sistemine uygun sorumlular ve sorumluluklar tespit edilemediğinden, "Bu Kanunun uygulamasında sorumlular ve sorumluluk, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile diğer kanunlarda belirlenen sorumlular ve sorumluluktur." ifadesi yer almıştır. Oysa hesap yargılamasına esas düzenleme Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda bulunmadığına göre bu düzenlemenin Sayıştay Kanununda yapılması kaçınılmazdır[57].

2.5.2.4.3. Türk Ceza Kanunu Açısından Suç Sayılma ve Cezalandırılma Yaptırımı

Kanunda; alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında Türk Ceza Kanununun bu fiillere ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilerek mali tazmin yanında Ceza Kanunu açısından cezalandırılması gerektiği belirtilmiştir. Burada, kasıtlı olarak sahte belge düzenlemek suretiyle kamu zararına sebep olanlar için Türk Ceza Kanunda sahtecilik eylemine uyan yaptırımların uygulanması amaçlanmıştır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 72 nci maddesinde yetkisiz tahsil ve ödeme de yasaklanmıştır. Söz konusu madde de; yetkisiz tahsilat ve ödeme yapılması ile kamu hizmeti karşılığında veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilecek bağış veya yardım toplanması veya başka adlarla tahsilat veya ödeme yapılması durumunda, tahsil edilen tutarların bütçeye gelir kaydedilmesi sağlanmaktadır. Ayrıca, yetkisiz tahsilat ve ödeme yapanlar ile kamu hizmeti karşılığında veya ilişkilendirilerek bağış veya yardım adı altında tahsilat veya ödeme yapanlar için ilgili kanunları uyarınca adli ve idari yönden gerekli işlemler yapılacağı düzenlenmiştir.

[57] Baktır, **a.g.e.**, s.54.

Yetkisiz tahsil ve ödeme yapmak ile kamu hizmetleri ile ilişkilendirerek bağış veya yardım toplamak yasaklanmış olup, bu yasaklara uymayanlar hakkında Türk Ceza Kanununda öngörülen yaptırımlar uygulanacaktır.

2.5.2.4.4. İdari ve Disiplin Yaptırımı

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda yasaklanmış fiil ve davranışları yapanlar hakkında tabi oldukları personel kanunlarında yer alan idari ve disiplin yaptırımlarının uygulanması her zaman mümkündür.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
İÇ MALİ KONTROL SÜRECİNDE VE DENETİM ALANINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER

3.1. Genel Olarak Denetim ve Kontrol Kavramları

Denetim, faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, ölçütler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir[1].

Türkçe'de denetim; audit, kontrol, control ve teftiş te, inspection kelimelerinin karşılıkları olarak kullanılmaktadır. Türk Dil Kurumu, denetlemeyi "denetleme işi, bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol" olarak tanımlamış; kontrolü de, "denetim, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma" şeklinde tarif etmiştir.[2]

Denetim ve kontrol kavramları konusunda uluslararası literatürde bir kavram birliği olmasına rağmen, ülkemizde bir kavram kargaşası yaşanmaktadır. İç denetim, dış denetim, yüksek denetim, mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, harcama öncesi kontrol ve harcama sonrası denetim gibi kavramların çoğu zaman birbirine yakın anlamlarda kullanıldığı ve yapılan tanımların değişiklik gösterdiği gözlenmektedir. Esasında bu kavram sorununu normal karşılamak gerekir. Çünkü kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi reformları çerçevesinde, uluslararası uygulamalar da dikkate alınarak, yeni bir kontrol ve denetim çerçevesi çizilmeye çalışılmakta ve konu genelde reform öncesi dönemin teftiş ve soruşturma sistemi ile eşanlı olarak düşünüldüğünden çoğu zaman karıştırılmaktadır[3].

---

[1] Erkan Karaarslan, **5018 sayılı KMYK Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar: Kamu Harcamalarında Denetim**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:11, 2006, s.317

[2] http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx, 16.11.2006.

[3] Ahmet Kesik, "Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:9 2005 / 1, s.97.

Organizasyon yönetiminin önemli bir kısmını oluşturan iç kontrol sistemleri; organizasyona ait misyonları, hedefleri ve amaçları gerçekleştirirken kullanılan plan metot ve yöntemleri kapsayan bütünsel bir mekanizmadır[4]. Kontrol faaliyetini, kamudaki fonksiyonlarına ve Avrupa Birliği'nin tasnifine göre, iç kontrol ve dış denetim olarak iki ana gruba ayırabiliriz. İç kontrol de kendi içinde ön mali kontrol ve iç denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim ise yüksek denetim karşılığı olarak kullanılmakta ve parlamento adına yapılan bağımsız denetim şeklinde algılanmaktadır.

İç denetim; kuruluşa yönelik bir hizmet olarak, o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme işlevidir. İdarenin kendisine emanet edilen kaynakların yönetimini, yine kendisine bağlı denetçiler vasıtasıyla denetlemesidir. Dış denetim, ilgili kurum veya kuruluşun işlevsel ve örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi bulunmayan ve onun dışında kalan kişi veya kurumlarca yapılan faaliyettir. Harcama sonrası dış denetim ise, fonksiyonel bağımsızlığa haiz ve yürütmenin dışında olan en üst denetim kuruluşu tarafından parlamento adına yapılan denetimdir. Diğer bir deyişle, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim, idari denetim; harcama sonrası dış denetim ise, yasama denetimi kapsamına girmektedir. Harcama öncesi kontrolün uygulama sırasında yapılan kontrol, harcama sonrası denetimin ise uygulama tamamlandıktan sonra gelir ve giderlere ilişkin bütçe işlemlerinin ve idare faaliyetlerinin kanuni yetkiler ve amaçlar açısından gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi olduğu söylenebilir.

Kontrol ve denetim, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde çok önemli bir işleve sahiptir. Çünkü parlamentolar, vatandaşlar ve hükümetler, kamu kaynaklarının mevzuata uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını, kamusal faaliyetlerin başarılı olup olmadığını ve kamu hizmetlerinin etkin, iktisadi ve verimli bir şekilde sunulup sunulmadığını bilmek durumundadırlar. Kamu yöneticileri bu ihtiyacı karşılamak adına belirtilen kesimlere hesap vermekle yükümlüdürler.

[4] Maliye Bakanlığı, **Uluslarası Mali Standartlar**, Ankara, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, 2002, s.327.

Dolayısıyla, kontrol ve denetim faaliyeti sonucunda sunulan raporlar yoluyla hesap verme sorumluluğu yerine getirilmiş olmaktadır.

3.2. Denetim Türleri

5018 sayılı KMYK Kanunun sistematiğinde de esas alınan denetim türlerini, mali denetim, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi şeklinde dörde ayırmak mümkündür. Şimdi bunları sırasıyla inceleyelim.

3.2.1. Mali Denetim

Mali denetim, tüm mali işlemlere ait verilerin, tabloların, varlık ve yükümlülüklerin ve dolayısıyla bilginin güvenilirliği ve bütünlüğü, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu yanında varlıkların korunması, denetlenen idarenin belirlenmiş ilke ve esaslara ne ölçüde uyduğu ile ilgilenir ve güvence sağlar[5]. Dolayısıyla mali denetim, kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunmasının ve kullanılmasının belirlenmiş öncelikler ve mevzuat ile diğer ilke ve esaslara uygunluğunun denetlenmesidir. Literatürde, mali denetim uygunluk ve düzenlilik denetimi ile birlikte anılmaktadır. Çünkü temelde idarenin faaliyetlerinin, belgelerinin, mali tabloların doğruluğu ve belirlenmiş kriterlere uygunluğunun güvence altına alınması bu denetim türlerinin amacı içinde değerlendirilmektedir.

3.2.2. Performans Denetimi

Performans denetimi, ABD, Kanada, İngiltere, İsveç ve diğer bazı ülkelerde 1960'lı yılların sonunda uygulama alanı bulmuştur. Performans denetimi, kamu kaynağı kullanan idarenin etkinliğinin, iktisadiliğinin ve verimliliğinin ölçülmesidir. Diğer bir deyişle, kamu idarelerinin doğru şeyleri en az maliyetle yapıp yapmadıklarının incelenmesidir.

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

[5] Hami Örenay, **Kamuda Denetim,** Ankara, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Yayın No: 2005/1, 2005, s.8

kullanılmadığının tespiti ancak fonksiyonel bağımsızlığa sahip bir denetim sistemiyle mümkün olabilecektir. Ayrıca, karar vericilere kamu kaynaklarının gelecekte tahsis edileceği faaliyet ve projeler konusunda yardımcı olacak, bir anlamda verimsiz ve etkin olmayan alanlara kamu kaynaklarının tahsisini önlemiş olacaktır.

Performans denetiminin uygunluk denetimi de denilen mali denetimden bazı farklılıkları vardır. Performans denetimi daha çok idarenin etkinliği üzerinde dururken, mali denetim muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliği üzerinde durur. Denetimin konusu bakımından, performans denetimi idarenin faaliyetleri üzerinde dururken, mali denetim daha çok muhasebe sistemi üzerinde yoğunlaşır. Mali denetim standardize edilmiş bir denetim ve raporlama sistemini takip ederken, performans denetimi için aynı şeyi söylemek zordur. Çünkü faaliyet ve projenin içeriğine göre, idarenin özelliğine göre farklılık gösterir[6].

Performans denetiminde etkinlik, iktisadilik ve verimlilik kavramları ön plana çıkmaktadır. Etkinlik, bir faaliyetin gerçek ve beklenen etkisi arasındaki ilişki ile stratejik amaç ve hedeflerin gerçekleştirilme derecesini gösterir. Etkinliğin maliyetle doğrudan ilişkilendirilmesi bazı durumlarda yanlış anlamalara neden olabilmektedir. Bu nedenle, etkinliği daha çok bir idarenin amaçlarına ne ölçüde ulaştığı ve başarısının derecesi olarak anlamakta fayda vardır. Verimlilik, mal veya hizmet bakımından elde edilen çıktılar ile bunları üretmek için kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi ifade eder ve en az girdi ile en çok çıktı elde etmeyi amaçlar. İktisadilik, en uygun kaliteyi elde etmek için kaynak kullanmayı gerektiren faaliyetlerin maliyetinin en düşük seviyeye indirilmesidir[7].

Performans denetiminin yapılabilmesi, performans esaslı bütçeleme uygulamasına geçilmesine bağlıdır. Performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans kriterleri yoluyla

---

[6] Derya Kubalı, **Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, Sayıştay Yayını, 1998, s. 49-50

[7] Hüseyin Özer, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara, Sayıştay Yayını, 1997, s. 74-88.

performans ölçümü yaparak hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda idareler, birinci aşamada, stratejik planlarını hazırlayacaklar, bu kapsamda stratejik amaç ve hedeflerini belirleyecekler; ikinci aşamada, stratejik plan çerçevesinde yürütmek istedikleri faaliyetlerin kaynak ihtiyacı ile performans hedef ve göstergelerini içeren performans programını hazırlayacaklar ve üçüncü aşamada ise, amaç ve hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını ve gerekçelerini ortaya koyan faaliyet raporunu hazırlayacaklardır. Böylece, performans denetimi, kamu idarelerinin sorumlulukları çerçevesinde faaliyetlerini yürütürken kamu kaynaklarını etkin, iktisadi ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadıklarını kontrol etmenin önemli bir aracı haline gelmektedir.

3.2.3. Sistem Denetimi

Yürütülen kontrol faaliyetinin etkinliğini ölçmek amacıyla iç kontrol sisteminin detaylı bir şekilde değerlendirilmesini amaçlar. Faaliyetlerin etkinliği, iktisadiliği ve verimliliği ve işlemlerin mevzuata uygunluluğu ve düzenliliği, mali raporların doğru ve tam olduğu konusunda güvence sağlar. Sistem denetiminde, denetlenenin mali raporlarının doğru ve tam, işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığının ve/veya etkinlik, verimlilik ve iktisadiliğin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi için inceleme yapılır.

Sistem denetimi, denetlenen birimin mali yönetim usullerinin eksikliklerini tespit etme ve giderme konusunda etkili olup olmadığının değerlendirilmesidir. Sistem denetimi ayrıca mali işlemlerin ekonomiklik, etkinlik ve verimliliklerinin yanı sıra genel bağlayıcı hukuki düzenlemeler ve iç yönergelerle uyumunu inceler.

3.2.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Bilgi ve bilgi teknolojileri sistemlerinin gizliliği, güvenilirliği ve mevcudiyetini garanti altına almak için bilgi teknolojileri sistemlerinin güvenliğinin korunmasında yeterlilik ve etkinliği inceler.

Bilgi teknolojileri denetimi, denetlenen birimin bilgi sistemlerinin güvenli olup olmadığının değerlendirilmesidir. Bu denetim türü ayrıca denetlenenin bilgi sisteminde depolanan veri ve bilgilerin yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek için kullanılır. Bilgi sisteminin güvenliği, depolanmış bilgilerin yanlış

kullanılmasının, zarara uğratılmasının ya da yok edilmesinin önlenme derecesi olarak tanımlanabilir.

3.3. Bütçenin İdari Denetimi

3.3.1. İç Kontrol

Genel olarak kontrol, idarenin riski yönetmek ve belirlenmiş amaç ve hizmetlere ulaşma derecesini artırma gayesi ile aldığı tedbirlerdir[8].

Avrupa Birliği uzun yıllardan beri bütçenin idari denetiminin karşılığı olarak, kamu iç mali kontrolü (Public Internal Financial Control, PIFC) kavramını kullanmaktadır. Kamu iç mali kontrolü, harcamacı kamu idarelerinin bütçe ve ilgili diğer mevzuata, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiye uymalarını sağlamak amacıyla yürütme tarafından uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu yaklaşıma göre kamu iç mali kontrolü, hükümetin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerini kapsamaktadır. Aslında bu kavram, diğer uluslararası kuruluşlar ile ülke uygulamalarında benimsenen "iç kontrol" tanımına karşılık gelmektedir. Diğer bir deyişle, kamu iç mali kontrolü kavramı, sadece mali değil, mali olmayan kontrol türlerini de (sistem denetimi, süreç denetimi gibi) kapsamaktadır[9].

Bu nedenle Avrupa Komisyonu iç kontrolü, "idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarına uygun olarak faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür" şeklinde tanımlamaktadır.

İç kontrolün çerçevesinin oluşturulması ve kavramsal bütünlüğünün sağlanması konusunda, meslek komiteleri ile birlikte bazı uluslararası kuruluşlar (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission-COSO, The

[8] Mehmet Koçdemir, **5018 sayılı KMYK Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar: İç Denetim**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:11, Ankara, 2006, s.296
[9] **A.e.**,, s.297

Criteria of Control Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants-COCO, ABD Sayıştayı-GAO, Uluslararası Sayıştaylar Birliği-INTOSAI, İç Denetçiler Enstitüsü-IIA ve Avrupa Birliği) önemli katkılarda bulunmuşlardır.

İç kontrolün etkinliğinin ve kalitesinin artırılması ve paydaşlara (bakanlar, hükümetler, parlamentolar, halk vs.) güvence sağlanması için, COSO komitesi, diğer komite ve kuruluşların da paylaştığı iç kontrolün alt unsurları konusunda beş temel aşama belirlemiştir[10]. Bunlar;

i- Kontrol ortamı: İdarenin yönetici ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır[11]. Kontrol faaliyetinin kalitesinin sağlanabilmesi için ön şart, etkin bir kontrol ortamının sağlanmasına yönelik olarak bir altyapı ve disiplin sağlanmasıdır,

ii- Risk değerlendirmesi: Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdarenin karşılaşması muhtemel iç ve dış risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve bu risklere karşı gerekli önlemlerin alınması suretiyle risklerin yönetilmesi konusunda bir çerçeve oluşturulmasıdır,

iii- Kontrol faaliyetleri: Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır. Kontrol faaliyetleri, risklerin üstesinden gelmek ve idarenin amaçlarını gerçekleştirmek için oluşturulan politikalar ve ilkelerdir. Kontrol faaliyetleri, amaçların gerçekleşmesine yönelik olarak önleyici ve aynı zamanda düzeltici olabilir,

iv- Bilgi ve iletişim: İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir. Bilgi ve iletişim, günümüz kamu yönetim ve kontrol süreçleri için vazgeçilmez bir unsurdur. Kamu yönetiminde,

---

10 Kesik, **a.g.e.**, s.97-98.
11 Karaarslan, **a.g.e.**, s.326.

gerekli kurum içi ve dışı bilginin üretilmesi ve bu bilginin yönetim ve diğer ilgililer tarafından paylaşılması, yönetimin iç ve dış olaylar hakkında uygun, güvenilir ve zamanında iletişim kurması, idare amaçlarının gerçekleştirilmesi ve etkin bir yönetim için gerekli ortamı sağlar,

v- Gözetim: İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir. İç kontrol sisteminin dinamik olması nedeniyle, idare karşı karşıya olduğu risklerle ve sorunlarla mücadele edebilecek yapıda ve esneklikte olmalıdır. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin izlenmesi, iç kontrolün değişen şartlara uyumu konusunda güvence sağlar.

Böylece iç kontrol, idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarının gerçekleştirilmesi için makul bir güvence sağlamak üzere oluşturulmakta ve etkin bir iç kontrol sistemi için belirli şartlar ortaya konmaktadır. Bu nedenle, iç kontrolün unsurlarının kamu idareleri tarafından çok iyi bir şekilde anlaşılması ve bu ilkelere göre iç kontrol süreçlerinin oluşturulması, iç kontrolün kalitesi ve etkinliğinin sağlanması bakımından önemlidir.

İç kontrolün temel amaçları; bilginin güvenirliğini ve doğruluğunu, politika, plan, prosedür, kanun ve düzenlemelere uyumunu, varlıkların korunmasını, kaynakların ekonomik, etkili ve etkin bir şekilde kullanımını sağlamaktır[12].

İç kontrolü inceledikten sonra şimdi de iç kontrolün iki önemli unsurundan ilki olan ön mali kontrolü ve daha sonra da iç denetimi inceleyelim.

3.3.1.1. Ön Mali Kontrol

Ön mali kontrol (ex ante financial control), mali işlemlerin sonuçlandırılmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleridir. Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğü ön mali kontrolü, ödenekler, taahhütler, ihale işlemleri, sözleşmeler ve bunlarla ilgili ödemelere ilişkin mali kararların alınmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleri şeklinde ifade etmektedir. Bu tür kararlar ön mali kontrol görevini yerine getiren kişinin onayı alındıktan sonra işleme konulmaktadır. Ön mali kontrol kavramı önleyici kontrol (preventive control)

[12] Maliye Bakanlığı, **Uluslarası Mali Standartlar**, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2002, s.329.

olarak da adlandırılmaktadır. Ön mali kontrol ile taahhüde girişmeden ve ödeme işlemi gerçekleşmeden önce, bütçede yeterli ödenek bulunup bulunmadığı, yapılan işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı, görevlilerce kendi görev ve yetkileri çerçevesinde gerekli kontrolün yapılıp yapılmadığı kontrol edilmektedir. Dolayısıyla mali yönetim sisteminde herhangi bir işlemin gerçekleştirilmesine kadar geçen süreçte yapılan her türlü kontrol, ön mali kontrolün kapsam alanına girmektedir.

3.3.1.2. İç Denetim

İç denetim, özellikle 1980'li yıllardan sonra önemli oranda değişime uğrayan ve kapsamına, işlemlerin mevzuata uygunluğunun yanı sıra risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin denetimi de ilave edilen, çağdaş yönetim uygulamaları içerisinde önemi gittikçe artan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Kıta Avrupa'sı ve Anglo-sakson kültürde farklı uygulamaları olan iç denetim alanında, son yıllarda, her iki kültür arasındaki uygulama farklılıkları; genel kabul görmüş denetim prensipleri ekseninde ve çağdaş iç denetim prensiplerinin kabulü yönünde bir uzlaşmaya doğru gitmektedir. Genel kabul görmüş iç denetim prensiplerinin temelinde ise 1941 yılında ABD'de kurulan Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün muhtelif tarihlerde geliştirdiği ve son olarak da 2002 yılında revize ederek yayımladığı Etik Kurallar, Uluslararası İç Denetim Uygulama Standartları ve Uygulama Rehberlerinden oluşan "Mesleki Uygulama Genel Çerçevesi" bulunmaktadır. Günümüzde tüm dünyada özel sektörde, kamu kesiminde ve uluslararası kuruluşlardaki iç denetim uygulamalarında söz konusu standartlar kabul görmektedir[13].

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan ve tüm dünyada kabul gören ve uluslararası bir nitelik kazanan tanıma göre; iç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.

Yukarıda belirtilen tanım dikkate alındığında, iç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde,

[13] Koçdemir, **a.g.e.**, s.297

fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmakta ve bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirlik müessesinin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Ayrıca iç denetim, bireysel işlemleri incelemek yerine sistem odaklı bir denetim faaliyetine dayanmakta ve program sonuçlarının kalitesi üzerine odaklanmaktadır.

İç denetim elemanları, kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumluluklar üstlenirler. Her bir alanda sağlanan bilgiler, kurulun ve yönetimin taleplerine ve ihtiyaçlarına bağlı olarak ayrıntıda ve biçimde farklılık gösterebilir.

Genel olarak denetim, kamu mali yönetim sisteminin ayrılmaz bir unsuru ve kamu sektörünün performansının iyileştirilmesi ve risk yönetiminin yerleştirilmesi bakımından etkili bir araç olarak görülmektedir. Denetim kendi içinde farklı amaçlara hizmet etmektedir. Uygulamada, iç denetim beş temel faaliyet alanını kapsar. Bu faaliyetler mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimidir. Bu kavramlar, bu bölümün başında açıklanmıştır.

Son yıllarda iç denetime ilgi oldukça artmış bulunmaktadır. Bunun temel nedeni, kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinin ön plana çıkması ve kamuoyunun devletin faaliyetleri hakkında daha çok bilgi edinme ihtiyacını hissetmesidir. İç denetim, kamu idaresinin performansı hakkında yönetime rapor vermekte ve bir sorun varsa yönetimin gerekli önlemleri almasına imkân tanımaktadır. Aynı zamanda iç denetim, uyguladığı denetim teknikleri ile mali disiplini sağlamanın da bir güvencesi olarak görülmektedir. İç denetimin kalitesinin artması, aynı zamanda yüksek denetim kurumu tarafından yapılan dış denetimi kolaylaştırarak yardım sağlamaktadır.

İç denetimin başarısının, öncelikle iç denetim biriminin görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir şekilde ifade edilmesine ve iç denetime ilişkin genel kabul görmüş ilke ve standartların uygun bir şekilde oluşturulmasına bağlı olduğu konusunda yaygın bir kanaat vardır. Ayrıca, iç denetçinin denetlediği faaliyetlerden yeterince bağımsız olması, icrai görevde bulunmaması, üst yöneticiye doğrudan bağlı olması ve raporlarını doğrudan ona sunması, daha doğrusu fonksiyonel

bağımsızlığının teminat altına alınması denetimin etkinliği bakımından çok önemlidir.

Denetim standartlarının amacı, denetimin kalitesini güvence altına almaktır. Dünyada mali kontrol konusunda anlayış, daha önce de belirtildiği üzere ön kontrollerin esnetilmesi ve harcama sonrası denetimin etkinliğinin artırılması şeklinde gelişmiştir. Kamu kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılmasının garantisinin denetim olduğu konusunda yaygın bir anlayış vardır. Bu yaklaşıma göre, denetimin belirli aşamalardan geçmek suretiyle belirli bir sistematik dâhilinde yapılması, denetimin kalitesini güvence altına almaktadır. Ülkemizde de iç ve dış denetim standartlarını belirlemek üzere Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından çalışmalar yapılmaktadır. Denetim standartlarının belirlenmesi yanında, denetim faaliyetini yürütecek iç ve dış denetim birimlerinin idari kapasitenin geliştirilmesi, denetimden beklenen getirilerin artırılması bakımından da ayrıca önemlidir[14].

Son olarak, iç denetim faaliyetinin yerine getirilmesi ile birlikte iç denetim faaliyetinin muhtemel getirilerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- İdarenin faaliyetlerini yıl boyunca izler, üst yönetime değerlendirmeler yapar ve tavsiyelerde bulunur. Yönetimin de gerekli önlemleri alması için imkan sağlar,

- İdarenin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında ilk elden bilgiler elde eder ve belirlenmiş amaç ve hedeflerin gerçekleşmesi konusunda değerlendirmelerde bulunur,

- İdarenin kalite güvencesine katkıda bulunur; faaliyetler yürütülürken belirlenmiş politikalara, esas ve usullere, ilke ve standartlara uyulup uyulmadığı konusunda güvence sağlar,

- İç denetçiler, yaptıkları analizler, değerlendirmeler ve tavsiyeler ile yönetime çok önemli katkılarda bulunurlar ve dolayısıyla idarenin faaliyetlerine değer katarlar.

---

[14] Kesik, **a.g.e.**, s.99.

İç denetim uygulamaları bakımından ülkeler arasında büyük farklılıklar görülmektedir. Bu konuda Avrupa ülkeleri arasında iki geleneksel yaklaşım mevcuttur. Bunlar merkeziyetçi yaklaşım ve ademi merkeziyetçi yaklaşım olarak belirtilebilir.

Merkeziyetçi modelde, maliye bakanlığının, bütçe hazırlığı ve uygulamasındaki ağırlığının yanı sıra ön mali kontrolleri harcamacı idarelerde bulunan kendi personeli vasıtasıyla yerine getirdiği görülür. Merkezi model 5018 sayılı KMYK Kanunundan önce uygulanan 1050 sayılı Kanunun döneminde ülkemizde de uygulanan modeldir. Türkiye'de 5018 sayılı Kanun uygulamasından önce harcamacı idarelerde bulunan Maliye Bakanlığı'na bağlı bütçe dairesi başkanları ve saymanlar vasıtasıyla ön mali kontroller gerçekleştiriliyordu. Merkeziyetçi modelde iç denetim, maliye bakanlığına bağlı olarak çalışan denetim elemanları tarafından yerine getirilir; daha çok ön mali kontrolü yapan birim (ön mali kontrolör vs.) üzerinde yoğunlaşılır ve genellikle yapılan iç denetim faaliyeti mali denetim şeklinde cereyan eder. Bu modelde Maliye Bakanlığı bütçeyi hazırlamakla kalmaz, kendi personeli olan "sayman" ve "bütçe dairesi başkanı" gibi unvanları olan personeli diğer bakanlıklara yerleştirmek suretiyle harcama öncesi kontrol yapar.

Ademi merkeziyetçi yapıda her bakanlık kendi bütçelerinden harcama yapılması ve harcama sırasında gerekli kontrol ve güvenlik önlemlerini almaktan tümüyle sorumludur. Bu yapıda iç denetim, her bakanlığın kendi bünyesinde yer alan denetim elemanları tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacak, kanuni uygunluk ve enformasyon teknolojisi denetimlerini de kapsayacak şekilde yapılır. Bu modelde; kamu kaynaklarını kullanma konusunda sorumluluk tümüyle harcamacı kamu idaresine aittir ve aynı zamanda klasik nakit yönetiminden modern bütçe yönetimine doğru bir yöneliş söz konusudur. Bu modelde bakanlık üst yöneticisi ile harcama yetkilisinin sorumluluğu ön plana çıkar. İç denetim, kamu idarelerine bağlı iç denetçiler eliyle yürütülür ve kaynakların etkin, iktisadi ve verimli kullanımından emin olmak için belirlenen esas ve usullere, mevzuata, politikalara, yönetime ve tüm kontrol sistemine odaklanır. Bunun için de iç denetim, ön mali kontrol süreçleri, sistem, performans ve bilgi sistemlerinin denetimi üzerinde yoğunlaşır.

Bunlar dışında Almanya'da olduğu gibi iç ve dış denetim fonksiyonlarının birleştirilmesini kapsayan karma modeller de vardır. Almanya'da iç denetçi dış denetim sisteminin bir ajanı gibi görevini yerine getirmektedir. Yani bu ülkede, ülkemizdeki Yüksek Denetleme Kurulu'na benzer bir yapılanma görünmektedir. Ülkemizde Yüksek Denetleme Kurulu, Başbakana bağlı olarak çalışan ancak raporlarını doğrudan TBMM'ye sunan bir kuruldur. Yani bu kurul, yürütmeye bağlı, yasama adına KİT ve benzeri bağımsız bütçeli kurumları denetleyen bağımsız bir kuruldur. Almanya örneğine bakıldığında iç denetçiler, yürütme içinde yer alırken, Almanya Sayıştay'ının gözetim ve kontrolünde, bu yüksek denetim kurumunun belirlemiş olduğu standartlar ve ilkelere göre denetim yapmakta ve denetim sonuçlarını da yine aynı yüksek denetim kurumuna sunmaktadır.

ABD'de ise; Genel Denetim Ofisi (Sayıştay) Kongre tarafından kuruluşların performans denetimini yapmak üzere dış denetimden sorumlu olarak görevlendirilir. İç Denetim, bu modelde özel sektörden ilk defa 1950 yılında uyarlanmıştır. İç denetim yönetim ve finans bölümlerinden bağımsız olarak üst yöneticiye bağlı olarak yönetim kontrollerinin tümünü kapsayacak şekilde yapılandırılmıştır. Bu yaklaşımla, iç denetimin yönetime yardımcı olma fonksiyonunu ifade eden ademi merkeziyetçi görüş ile raporların kongreye sunulması yoluyla, dolaylı yoldan dış denetim sorumluluğunu birleştirilmektedir.

Özetle; merkeziyetçi modelde, mali işlemlerin mevzuata uygunluğu önemli iken, adem-i merkeziyetçi modelde yönetsel sorumluluk öne çıkar. Dolayısıyla, adem-i merkeziyetçi modelde ön mali kontroller bütçe uygulamasının içine monte edilmiştir. Ancak bu modelde, maliye bakanlığı standartları belirler ve iç denetimi koordine eder. Merkeziyetçi modelin yönetime karşı siyasi müdahalenin kontrol altına alınamadığı, adem-i merkeziyetçi modelin ise siyasi ve yönetsel sorumluluğun ayrıştığı, yani yönetime karşı siyasi müdahalenin asgari düzeye indiği ülkelerde uygulandığı söylenebilir[15].

Uygulama alanı bulan her iki modelin kendine göre yararlı ve sakıncalı yanları vardır. Merkeziyetçi modelin yararlı yönleri, iç denetim sisteminin maliye

[15] Alan Pratley, "Public Expenditure Management Manual for Europe", (Çev. M. Sait Arcagök ve Bahadır Yörük), **Maliye Dergisi**, Sayı:145, (Ocak-Nisan) 2004, s.195.

bakanlığı eliyle yürütülmesi halinde iç denetim faaliyetinin tek elden daha iyi yürütüleceği, belirlenen ilke ve standartlara, bakanlığa bağlı iç denetçiler eliyle daha kolay uyulacağı ve harcamacı kamu idarelerine bağlı olmayan iç denetçilerin bağımsızlığının daha kolay sağlanacağı şeklinde özetlenebilir. Merkeziyetçi modelin sakıncalı yanları ise, sorumluluk maliye bakanlığı ve kamu idaresi arasında bölüneceği için kontrol sisteminin hesap verebilirliğini zedeleyecek, iç denetimin etkinliğini azaltacak ve iç denetçiler, ilgili idareler tarafından maliye bakanlığının birer ajanı gibi görüleceği için yakın işbirliği gerçekleşmeyecektir. Bütün bunların sonunda merkeziyetçi modelde, kamu idareleri mali yönetim sorumluluğunu kendi sorumluluk alanı içinde görmeyecekler; bir anlamda ülkemizde 1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde görüldüğü gibi, kendilerinin "mali yönetim sisteminin gerçek sahibi" olmadıklarını düşüneceklerdir[16].

3.4. Denetim Alanında Yapılan Değişiklilikler

Son düzenlemeler çerçevesinde denetim alanında yapılan ve yapılması planlanan değişikliklere geçmeden önce kısaca mevcut denetim sistemi ve denetim organları hakkında bilgi verilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

3.4.1. 1050 Sayılı Kanun Dönemi

Ülkemizde kamu mali yönetim sistemine ilişkin Cumhuriyet döneminde yapılan ilk önemli düzenleme, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile gerçekleştirilmiştir. Kamu mali yönetim sisteminin temeli olan ve mali nitelikte bir anayasa olarak kabul edilen 1050 sayılı Kanun, çok küçük değişikliklerle yaklaşık seksen yıl süre ile uygulanmıştır. Bu süreçte dünyada uygulanan kamu mali yönetimi ve denetimi sistemleri, önemli değişikliklere uğramıştır. Dünyada yaşanan bu değişiklikler, Türkiye'deki kamu mali yönetim sistemi alanındaki anlayış değişikliklerinin ortaya çıkmasını da beraberinde getirmiştir. Türkiye'deki kamu mali yönetim ve denetim sistemi ile ilgili en köklü ve

[16] Kesik, **a.g.e.**, 102-105.

bütünsel değişiklik, mali yönetim ve kontrol sistemimizi uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği normlarıyla uyumlu hale getirmek amacıyla hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 10.12.2003 tarihinde kanunlaşması ile gerçekleştirilmiştir. Yaklaşık seksen yıldır uygulanmakta olan 1050 sayılı Kanunun yerini alan 5018 sayılı Kanun ile yeni bir kamu mali yönetim anlayışı getirilmiştir. Kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizi yeniden düzenleyen 5018 sayılı KMYK Kanunu ile harcama öncesi kontrol sistemimizde de önemli değişiklikler getirilmektedir[17].

1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde, harcama öncesi mali yönetim ve kontrol sistemi bu Kanun yanında, başta Anayasanın 160-165 inci maddeleri olmak üzere, 832 sayılı Sayıştay Kanunu, yılları bütçe kanunları ve çeşitli teşkilat kanunlarında yer alan hükümler çerçevesinde yürütülmekteydi. Bu dönemde, mali yönetim ve kontrol sisteminin bir unsuru olarak harcama öncesi kontrol, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından merkezi düzeyde yapılan ön kontroller, genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idarelerde Maliye Bakanlığının birimleri tarafından yürütülen işlem bazında kontroller, saymanlık hizmetleri Maliye Bakanlığı tarafından sağlanan döner sermaye ve fonlarda saymanlıklarca yapılan kontrol işlemleri ve idarelerin tahakkuk ve saymanlık birimlerince yapılan kontrollerden oluşmaktaydı. Yine 1050 sayılı Kanunun uygulandığı bu dönemde, harcama öncesi kontrol işlemleri açısından standart bir uygulama olmadığını, kontrol faaliyetlerinin bütçe türleri ve tabi olunan mevzuata göre farklılıklar gösterdiğini belirtmek gerekir.

3.4.2.Türkiye'deki Denetim Organları

3.4.2.1. Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organları

Ülkemizde Anayasada düzenlen denetim organları şunlardır:

[17] M. Sait Arcagök, Bahadır Yörük, "Yönetim Kontrolü/İç Kontrol", **Maliye Dergisi**, Sayı:145 Ocak-Nisan 2004, s. 83

3.4.2.1.1. Devlet Denetleme Kurulu

Anayasanın 108 inci maddesinde, "İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının isteği üzerine tüm kamu kurum kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar. Silahlı Kuvvetler ve yargı organları, Devlet Denetleme Kurulunun görev alanı dışındadır." denilmiştir. Anayasanın bu hükmü doğrultusunda, 1982 yılında, 2443 sayılı Kanunla Devlet Denetleme Kurulu oluşturulmuştur.

2443 sayılı Kanuna göre DDK; Başkanı dâhil dokuz üyeden oluşmakta, bu üyeler yüksek öğrenim görmüş ve en az on iki yıl Devlet hizmetinde çalışmış kişiler arasından Cumhurbaşkanınca atanmaktadır.

2443 sayılı Kanuna göre; DDK adına hazırlanan raporlar, Kurulda konuşulur ve Cumhurbaşkanına arz edilmek üzere karara bağlanır. Kurul raporları Cumhurbaşkanının onayı alındıktan sonra Başbakanlığa gönderilir. Kurul raporlarında incelenmesi, teftişi, tahkiki veya dava açılması istenen konular, en geç kırk beş gün içinde gereği yapılmak üzere Başbakanlıkça yetkili mercilere intikal ettirilir. Sonuçtan Başbakanlık aracılığıyla Cumhurbaşkanlığına bilgi verilir. Cumhurbaşkanı gerek gördüğünde önemli konularla ilgili raporları doğrudan adli ve idari mercilere intikal ettirir.

3.4.2.1.2. Sayıştay

Anayasanın 160 ıncı maddesinde, "Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz.

Vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır.

Sayıştay'ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir." denilmektedir.

Anayasanın 160 ıncı maddesi doğrultusunda düzenlenen başlangıcı 1967 tarihli 832 sayılı Sayıştay Kanuna göre Sayıştay meslek mensupları; Birinci başkan, Daire başkanları ve üyeleri, Raportörler, Uzman denetçi, Baş denetçi, Denetçi ve Denetçi yardımcılarıdır. Raportörler, uzman denetçi, baş denetçi ve denetçiler denetçi yardımcılığından yetişirler. Sayıştay'da bir başkan ve altı üyeden oluşan daireler birer hesap mahkemesidir. Daireler Kurulu daire başkanları ve üyelerinden oluşur. Daireler Kurulu 832 sayılı Kanunla kendisine verilen görevleri yapar. Daire başkanları, dairelerine ayrılan hesapların yargılanma ve bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenme ve sonuçlandırılması işleriyle görevlidir. Üyeler, denetçi raporlarını inceler ve düşüncelerini yazılı olarak belirtir. Ayrıca bu kanunda gösterilen diğer işleri yapar.

1996 yılında Sayıştay Kanuna yapılan ek madde ile "Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşlarının kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur" denilerek Sayıştay'ın denetimine tabi kuruluşlarda performans denetimi yapabileceği öngörülmüştür. Sayıştay, uygulamada yalnız gider denetimi yapmaktadır.

Türkiye'nin Avrupa Birliğine üyelik sürecinde önemli bir belge ve taahhütleri içeren Ulusal Programda öngörülen tedbirler arasında; Sayıştay'ın parlamento adına denetim yapan bir dış denetim kurumu olarak vize ve tescil gibi dönem başı denetim faaliyetlerini de terk etmek suretiyle münhasıran harcama sonrası denetim faaliyetlerini performans ve sistem denetimi yörüngesine oturtması ve TBMM İçtüzüğünde, Sayıştay raporlarının görüşülüp değerlendirileceği daimi bir komisyonun oluşturulmasını sağlayacak şekilde değişiklik yapılması bulunmaktadır.

Türk Kamu Mali Yönetimi çerçevesinde genel ve katma bütçeli daire ve idarelerin dış denetimi fonksiyonu Sayıştay'a verilmiş bir görevdir. Dış denetimin

nasıl algılandığını Sayıştay'ın kuruluş kanununda yer alan hükümlerden çıkarmak mümkündür. 832 sayılı Kanunun 45 inci maddesinde denetimin amacı, "*...sorumluların; gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirmediği, almadığı, harcamadığı, vermediği, saklamadığı veya idare etmediği işlemleri tespit etmek…"* şeklinde belirlenmiştir.

Sayıştay'ın denetimlerinde izleyeceği yolun ana hatları ise Kanunun 38 inci maddesiyle çizilmiştir: "*Sayıştay, denetimine giren idare ve kurumların;*

Gelir, gider ve mal işlemlerini, bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgeleriyle birlikte incelemek ve neticede bütün bu işlem ve hesapları yargılama yolu ile;

Bütçe hesabının ve bu nitelikteki diğer hesapların kesilmesini, sayman hesaplarının sonuçlarını, ilgisine göre kesin hesap kanunu tasarıları veya kesin mizan ve bilançolarla karşılaştırmak suretiyle;

Kanunlarda belirtilen diğer konuları ilgili daire ve kurumlardan alınacak bilgi ve belgeleri incelemek ve Sayıştay'da gerekli kayıtları kurmak suretiyle;…"

Denetleyecektir. 46 ncı madde Sayıştay denetiminin temeli olan ve 38 inci maddenin (a) bendinde ifadesini bulan görevin nasıl hayata geçirileceğini, yani hesapların nasıl inceleneceğini dile getiriyor. Madde hükmüne göre: *"İnceleme sırasında;*

Gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların kanunlara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediği,

Giderlerin, Kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertibine, ödeneğine ve kadroya uygun olarak harcanıp harcanmadığı,

Ödemenin istihkak sahiplerinin veya vekillerinin kimliği araştırılmak suretiyle yapılıp yapılmadığı,

İdare hesabına giren bütün işlemlerin para ve sair kıymet hareketlerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklerdeki hükümlere uygun bulunup bulunmadığı,

Taşınır ve taşınmaz malların giriş, saklanış, kullanış ve çıkışları ile bunların bulunması gerekli olan yerlerde tamamen mevcut olup olmadığı hususlarının yürürlükteki kanun, tüzük ve yönetmelik esaslarına göre yapılıp yapılmadığı,

Yukarıdaki fıkralarda yazılı bütün işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığı,…"

Araştırılacaktır. Bu hükümler ülkemizde Sayıştay'ca yürütülen dış denetimin genel olarak mevzuata uygunluk ve düzenlilik denetimi çizgisinde olduğunu göstermektedir. Ancak denetimin amacı açısından çağdaş anlamdaki düzenlilik denetiminden ayrılma söz konusudur. Parlamentoya sunulacak raporlarla inceleme evresi arasına, hatalarından ötürü kimi görevlilere mali külfet yüklemeye, bir anlamda onları, (bizzat yapmasalar bile, fark etmedikleri hatalardan ötürü) cezalandırmaya yönelik olan "yargı" süreci girmektedir. Bu süreç, bir taraftan kendinden önceki inceleme sürecini kendisine (yargıya) materyal üretecek biçimde, yani sorumlularına tazmin hükmedeceği hatalı ve fazla ödeme içeren tekil işlemleri bulup çıkaracak biçimde şekillendirirken, bir yandan da kendisinden sonra gelen ve parlamentoya sunulmak üzere raporlar üretmek olan sürecin doğal akışını kesintiye uğratmaktadır. Başka bir anlatımla yargı denetimi kendi içinde sonlandırmakta, böylece denetim kamu yönetiminin bir aracı olmakta çıkıp bir amaç haline dönüşmektedir. Yargı fonksiyonunun istediği denetim bulguları mahiyetleri itibariyle Parlamentonun, Parlamentoya sunulacak raporlara konu denetim bulguları da yargı fonksiyonunun işine yaramaz. Yargıya materyal üretecek biçimde örgütlenen ve amaçlandırılan bir inceleme ve denetim tarzı da, bir buçuk asra yaklaşan bir uygulama alışkanlığıyla da birleşince, aynı zamanda hem yargıya materyal ve hem de Parlamento raporlarına konu olacak bulguları üretemez. Sonuç: gerek 832 sayılı Kanunun ve gerekse bu kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan Sayıştay Denetçi ve Raportörlerinin Denetim ve Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmeliğin çeşitli maddelerinde Parlamentoya raporlar sunmayı öngören bir dizi hüküm yıllardır bir türlü hayata geçemez[18].

Yukarıdaki açıklamalara göre Sayıştay'ın yapa geldiği denetim şu özellikleri taşır:

Kurumların hesap verme yükümlülüğünün, dolayısıyla da kurumlara tahsis edilen kamu fonlarını kullanmada söz sahibi olan üst yöneticilerin hesap verme

[18] İhsan Gören, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Konulu Seminer, İstanbul, **Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı**, 1999, s.41.

yükümlülüklerinin parlamentoca tayini anlayışı değil, kamu fonlarının hesabını tutan saymanların kişisel ve mali sorumluluklarının bizzat Sayıştay'ca tayini anlayışına dayandırılmıştır,

Genel bütçeli daireler ve Katma Bütçeli idareler açısından Kurumsal bazda değil sayman hesabı bazında icra edilmektedir,

Hesaba dahil tüm işlemlerin istisnasız tek tek incelenmesini gerektirmekte ve yargı sürecine materyal üretmeye ve "sorumluların sorumlulukları hakkında hüküm tesis etmek için" yani kimi görevlilere sebep oldukları hazine zararını ödettirmek için onların hatalı ve mevzuata aykırı işlemlerini tek tek bulup çıkarmak amacına dönüktür

Ana hatlarıyla Hukukilik ve düzenlilik denetimi özelliğindedir. Ancak, mali tabloların tasdiki ve buna ilişkin bilginin parlamentoya raporlanması öncesine yargı süreci girdiğinden tasdik ve raporlama işlevsizleşmiştir,

3.4.2.1.3. Yüksek Denetleme Kurulu

3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7 nci maddesinde, "Komisyon ve Alt Komisyonlar, denetleyecekleri kuruluşların durumunu, ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir tarzda, ekonominin kuralları ve ekonomik gerekler dahilinde, verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilerek, kuruluş amaçlarına ulaşmalarını teminen; faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğu yönlerinden inceler." denilmiş ve denetlenen kuruluşlarda uygunluk denetimi yanında esas olarak finansal denetim ve performans (faaliyet) denetimi yapılması öngörülmüştür. Bu tür denetim görevi de 3346 sayılı Kanun ve 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında KHK ile Yüksek Denetleme Kuruluna verilmiştir.

72 sayılı KHK'nin 22 nci maddesinde Yüksek Denetleme Kurulunun denetleme konuları;

- Denetlenen kuruluşların kanun veya statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun vadeli kalkınma planı ile programlara uyulup uyulmadığı,

- İşletme bütçelerinin gereklere, işlemlerinin bütçelere, maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu,

- Çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı,
- İşlemlerin hukuka uygunluğu,
- Verimlilik ve kârlılık ilkelerine uyulup uyulmadığı,
- İşletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı,

Şeklinde belirlenmiş ve kuruluşlarda uygunluk denetimi yanında esas olarak finansal denetim ve performans denetimi yapılması öngörülmüştür.

3.4.2.2. Bakanlıklar Denetim Organları

Bakanlıkların, kuruluş ve görev esaslarının düzenlendiği 3046 sayılı Kanuna göre teftiş kurulları bulunmaktadır. Bu kurullar aracılığıyla her bakanlık kendi işlemlerini denetlemekte ve raporlarını, siyasi anlamda bakanlık işlemlerinden Başbakana karşı sorumlu olan kendi bakanına sunmaktadır. Her bakanlığın teftiş kurulu yanında, bu bakanlıklara bağlı olan bağımsız genel müdürlük ve katma bütçeli idarelerin de kendi teftiş kurulları bulunmaktadır. Bunlara ilave olarak, icracı bakanlıklardan bazılarının bölge ve il bazında örgütlenmiş denetim grupları mevcuttur.

3.4.2.2.1.Başbakanlık Teftiş Kurulu

Başbakanlığın yürütmeye dönük birçok yetkiyi bünyesinde toplayan icrai bakanlık şeklinde örgütlenmesi, beraberinde birçok denetim biriminin de burada toplanması sonucunu doğurmuştur. Başbakanlığa bağlı her kuruluşun denetim birimleri yanında Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve Başbakanlık Teftiş Kurulu da bu teşkilatlanma içinde yerini almıştır. Yüksek Denetleme Kurulundan yukarıda bahsedilmiştir.

3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanunun 20 inci maddesine göre kurulmuş olan Başbakanlık Teftiş Kurulunun görevleri;

- Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek,

- Yukarıda sayılan kuruluşlarla bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

- Vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

- Gerektiğinde imtiyazlı şirketlerle özel kuruluşları da mali yönden teftiş etmek ve denetlemek,

- Başbakanlık merkez teşkilatında araştırma, inceleme ve soruşturma ile bağlı ve ilgili kuruluşlarında her türlü inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturma yapmak,

Şeklinde belirlenmiştir.

3.4.2.2.2. Maliye Bakanlığı Denetim Organları

Maliye Bakanlığında; hem teftiş hem de vergi incelemesi yapan Maliye Teftiş Kurulu (bakanlığa bağlı bütün birimlerin teftişini yapar) ile Gelirler Kontrolörleri (Gelirler Genel Müdürlüğünün denetim ve vergi incelemesi yapar), vergi incelemesi yapan Hesap Uzmanları Kurulu ve denetim yapan Milli Emlak Kontrolörleri (Milli Emlak Genel Müdürlüğünün denetimini yapar), Bütçe Kontrolörleri (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün denetimini yapar), Tasfiye Kontrolörleri (Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğünün denetimini yapar) ve Muhasebat Kontrolörleri (Muhasebat Genel Müdürlüğünün denetimini yapar) bulunmaktadır.

3.4.2.2.3. Bakanlıklar Ve Müsteşarlıklar Denetim Organları

-Teftiş kurulu başkanlıkları:

Her bakanlığın/müsteşarlığın teşkilatı ve görevleriyle ilgili olarak düzenlenen yasal mevzuatlarında, bakanlık teftiş kurulları; bakanın/müsteşarın emri veya onayı üzerine bakan/müsteşar adına, bakanlık/müsteşarlık teşkilatı ile

bakanlığa/müsteşarlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmiştir.

- Bakanlık ve müsteşarlık kontrolörleri:

Müsteşarlığa veya genel müdürlüklere bağlı olarak çalışan kontrolörler, bağlı oldukları müsteşarlığın/genel müdürlüğün faaliyet alanı içerisinde kalan konularla sınırlı olmak üzere ilgili kurum ve kuruluşlarda müsteşar/genel müdür adına denetimde bulunurlar. Ayrıca Hazine Müsteşarlığına bağlı olarak faaliyet gösteren ve sigortacılık alanında denetleme yapan Sigorta Denetleme Kurulu bulunmaktadır.

- Bakanlık Denetim Organlarının Çalışma Yöntemi:

Müfettiş ve kontrolörlerin görev yapabilmeleri için (re'sen yetkili kılındıkları bazı durumlar dışında) bağlı oldukları merci tarafından görevlendirilmeleri gerekir. Görev kapsamındaki iş teftiş işi ise, teftiş edilen birim tarafından cevaplandırılması ve noksanlıkların giderilmesi istenir. Görev, disiplin hükümlerine aykırı bir fiil kapsamında yapılan disiplin soruşturması ise, düzenlenen rapor işlem yapılmak üzere ilgili disiplin amirine sunulur. İncelemesi yapılacak fiil, Türk Ceza Kanununda yer alan memur suçlarından ise düzenlenen rapor memurun statüsüne göre başbakan, ilgili bakan, vali ya da kaymakama sunulur ve adı geçen mercilerce raporun hazırlık soruşturması yapılmak üzere ilgili cumhuriyet savcılığına gönderilip gönderilmeyeceğine karar verilir. 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzlukla Mücadele Kanunu kapsamındaki bir suç hakkında hazırlanan raporlar ise herhangi bir merciin ara kararına gerek duyulmaksızın incelemeyi yapan müfettiş ya da kontrolör tarafından doğrudan ilgili cumhuriyet savcılığına gönderilir.

- Bakanlık Denetim Elemanlarının İstihdam Şekli:

Kamu sektöründe denetim elemanı olarak atanmak için ekonomi, maliye ve işletme gibi meslekle ilgili bölümlerde üniversite eğitimi görmüş olmak ve yapılan yazılı ve sözlü sınavları başarmak gerekir. Müfettiş yardımcısı, stajyer kontrolör ve denetçi yardımcısı olarak geçirilen 3 yıllık teorik ve uygulamalı eğitim döneminden

sonra müfettiş ya da kontrolör olmak için yazılı ve sözlü bir yeterlilik sınavını başarmak gerekir.

3.4.2.3. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları

Özerk nitelikteki kuruluşların denetim organları şunlardır:

3.4.2.3.1. Özerk Kurullar Denetim Organları

Sermaye Piyasası Kurulu: 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan Sermaye Piyasası Kurulunun, Kanun kapsamına giren kuruluşlarda, Kanun hükümleri çerçevesinde denetleme, düzenleme, tedbirler alma gibi görev ve yetkileri bulunmaktadır. Ancak, Sermaye Piyasası Kurulunun asli görevi denetimden ziyade sermaye piyasasını düzenleme, kuralları koyma ve uygulamadır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu: 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile 1999 yılında kurulan BDDK; tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak, mali piyasalarda güven ve istikrarı ve ekonomik kalkınmanın gereklerini de dikkate alarak kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere bankaların kuruluş, yönetim, çalışma, devir, birleşme, tasfiye ve denetlenmelerine ilişkin Kanunda verilen yetkiler çerçevesinde, düzenlemeler yapmak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmakla görevlendirilmiştir. Ancak BDDK'nın asli görevi denetimden ziyade mali piyasaları düzenleme, kuralları koyma ve uygulamadır. Bunun yanında, 1999 yılına kadar Hazine Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu 4389 sayılı Kanun ile BDDK bünyesinde faaliyet göstermeye başlamıştır. Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu, 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulanmasının ve her türlü bankacılık işlemlerinin denetimi ile görevli olup doğrudan BDKK Başkanına bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

Son yıllarda kurulan Rekabet Kurumu, Telekomünikasyon Kurumu, Radyo ve Televizyon Üst Kurumu gibi kuruluşların denetim görevleri olsa da esas görevleri görevli oldukları alanlarda düzenlemeler yapma, kurallar koyma ve uygulamadır.

3.4.2.3.2. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Teftiş Kurulları

Kamu İktisadi Teşebbüsleri teftiş kurulları: Genel müdürün emri veya onayı ile kuruluşun sınırları içinde kalmak şartıyla, kuruluşun her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini genel müdür adına yürütmekle görevlendirilmiş kurullardır.

Yerel yönetimler teftiş kurulları: Genelde belediyeler teftiş kurulları olarak faaliyet gösteren bu denetim organları, belediye başkanının emri veya onayı ile yerel yönetim sınırları içinde kalmak şartıyla, yerel yönetimlerin her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini belediye başkanı adına yürütmekle görevlendirilmiştir.

3.4.2.4. Kamu Denetçiliği Kurumu

28.09.2006 tarih ve 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu[19] ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı, kamu tüzel kişiliğini haiz, özel bütçeli ve merkezi Ankara'da bulunan Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur.

Kurum, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, Türkiye Cumhuriyetinin Anayasada belirtilen nitelikleri çerçevesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygı, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir. Ancak; Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler ile re'sen imzaladığı kararlar ve emirler, yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler, yargı faaliyetlerine ilişkin işlemler ile yargı mensuplarının işlem ve eylemleri ve Türk Silâhlı Kuvvetlerinin salt askerî hizmete ilişkin faaliyetleri, Kurumun görev alanı dışındadır.

Kanunun gerekçesinde; kamu denetçiliği sisteminin, yönetim-birey ilişkilerinde karşılaşılan uyuşmazlıkların etkin ve hızlı bir şekilde çözümü amacıyla yargının katı işleyişi ve kurallarına bağlı oluşu ve zaman alıcı işlemesi gerçeği karşısında, yönetimi yargı dışında denetleyen ama yönetime de bağlı olmayan bir denetim sistemi ihtiyacı sonucunda ortaya çıktığı belirtilmiştir. Bu nedenle de, halkın şikayetleri ile ilgilenen bir kamu denetçisi sisteminin ülkemizde kurulması öngörülmüştür.

[19] 13.10.2006 tarih ve 26318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kanunun 17 nci maddesine göre; Kamu Denetçiliği Kurumuna, gerçek ve tüzel kişiler başvurabileceklerdir. Yabancıların başvuru hakkını kullanabilmeleri, karşılıklılık esasına bağlıdır. Yine Kanunda Kurumun, inceleme ve araştırmasını başvuru tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandıracağı, inceleme ve araştırma sonucunu ve varsa önerilerini ilgili mercie ve başvurana bildireceği, başvurana, işleme karşı başvuru yollarını da göstereceği belirtilmiştir. İlgili mercinin de, Kurumun önerileri doğrultusunda tesis ettiği işlemi veya Kurumun önerdiği çözümü uygulanabilir nitelikte görmediği takdirde bunun gerekçesini otuz gün içinde Kuruma bildireceği hükmü getirilmiştir.

Kanunda, hiçbir organ, makam, merci veya kişinin, başdenetçiye ve denetçilere görevleriyle ilgili olarak emir ve talimat veremeyeceği, genelge gönderemeyeceği, tavsiye ve telkinde bulunamayacağı, belirtilerek kamu denetçisine güvence sağlanmıştır[20].

Kamu Denetçiliği Kurumunun Türkiye'de kurulup çalışması ve başarılı olması yönetsel faaliyetlere bir kalite ve dinamizm kazandırabilir, vatandaşların devlete karşı konumlarını güçlendirebilir, hatta idari yargıdaki yığılmaları azaltabilir. Ancak, sadece kanuni düzenlemenin yapılmasının yeterli olmadığı, bunun ancak Kanunun amacına uygun bir şekilde uygulanmasının gerekli olduğunu da göz önünde bulundurmak gerekmektedir.

[20] Mansur Uçar, "Ombudsmanlık ve Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu", **Mali Kılavuz Dergisi,** Sayı:34, 2006.

3.4.3. 5018 sayılı KMYK Kanununla Bütçenin Denetimi Alanında Yapılan Değişiklikler

3.4.3.1. Genel Olarak

Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin değişimine yönelik çeşitli ulusal ve uluslararası çalışmalarda, harcama öncesi kontrol süreç ve işlemlerine ilişkin olarak, harcama sürecinin sıkı ön kontrole tabi olması, yetki-sorumluluk dengesinin iyi kurulmamış olması, bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatif tanınmaması ve ödeme aşamasında Maliye Bakanlığı birimlerince uygunluk kontrolü yapılması başlıca eksiklikler olarak ortaya konulmuştur. 5018 sayılı Kanunla mali yönetim ve kontrol sistemimizde yeni bir harcama öncesi kontrol mekanizması kurulmaktadır.

Bu yeni düzenlemenin getirdiği değişiklikleri ana hatları itibariyle aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- 5018 sayılı Kanunun 81 inci maddesinin (b) bendiyle 832 sayılı Kanunun 30, 32, 33, 36, 37 nci maddeleri ile diğer maddelerinin bu Kanuna aykırı hükümleri yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Böylece, Sayıştay tarafından yapılmakta olan harcama öncesi kontrol görevi sona erdirilmiştir.

- 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 64 üncü maddesi uyarınca Maliye Bakanlığınca yapılan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vizesi kaldırılmaktadır. Geçici 6 ncı maddeye göre Maliye Bakanlığının bu görev ve yetkisi geçiş sürecinde devam edecek, 01.01.2008 tarihinden itibaren sona erecektir.

- Ödeme emri (5018 sayılı Kanuna göre ödenek gönderme belgesi) düzenleme, vize etme ve ilgili yerlere gönderme görevi kamu idarelerine devredilmektedir.

- Kesin hesap hazırlama, bütçe içi ödenek aktarması yapma, genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idarelerinde muhasebe hizmetini yürütme ve bütçe kayıtlarını tutma gibi bazı görevler de kamu idarelerine devredilmektedir[21].

- Maliye Bakanlığına bağlı birimlerce ödeme aşamasında yapılan uygunluk kontrolü kaldırılmakta, harcama öncesi kontrol görevi idarelere devredilmektedir. Böylece, harcama öncesi kontrol görevi, ödeme aşamasında yapılan kontrol olmaktan

[21] Arcagök, Yörük, **a.g.e.**, s.84.

çıkarılmakta, taahhüt aşamasında gerçekleştirilen, risk analizine dayalı, danışma niteliği de taşıyan önleyici bir kontrol haline getirilmektedir.

- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak mali yönetim ve kontrol sistemi için Maliye Bakanlığına uyumlaştırma, koordinasyon, rehberlik, eğitim, standart ve yöntemleri belirleme gibi görevler verilmektedir. 5018 sayılı Kanunun getirdiği mali kontrol modeline göre, her bir kamu idaresinde mali işlemleri yürüten mali hizmetler birimi kurulması, harcama öncesi ön kontrolün bu mali hizmetler birimi tarafından yapılması, muhasebe hizmetlerinin muhasebe yetkilisince gerçekleştirilmesi ve harcama sonrasında iç denetimin de yine üst yöneticiye bağlı olarak çalışacak iç denetçiler tarafından yapılması gerekmektedir. Bu fonksiyonları ifa edecek personel, kural olarak, kamu idarelerinin personeli olacaktır. Ancak bu kuralın bir istisnası bulunmaktadır. Bu istisna hazine saymanlıkları hariç olmak üzere, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe yetkililerinin Maliye Bakanlığınca atanmasıdır. İdarelerce yapılacak harcama öncesi kontrol iki aşamada gerçekleştirilecektir. Mali hizmetler birimi tarafından işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında tüm teknik mevzuata uygunluk açısından ön mali kontrol ve taahhüt aşamasında vize/uygun görüş vermek suretiyle harcama öncesi kontrol gerçekleştirilecektir.

Kanunda harcama öncesi kontrolün ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri mali kararları kapsayacağı, bu görevin idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde mali hizmetler birimi tarafından yapılacağı hükme bağlanmıştır. Mali hizmetler birimi alınacak mali kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol edecektir.

Mali hizmetler birimi yöneticileri verdikleri uygun görüş ve yaptıkları vizelerden sorumlu olacak, ancak bunların sorumluluğu görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlı olacaktır.

Mali yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçlerine ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Buna göre tüm kamu

idarelerinde mali yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenecektir[22].

Ulusal ekonomilerin sınıflandırılması konusunda temel kaynak, uluslararası kuruluşlarca hazırlanıp Birleşmiş Milletler tarafından 1993 yılında Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA93) adıyla yayımlanan kitaptır. Avrupa Topluluğu Komisyonu (EU-Eurostat) tarafından 1995 yılında SNA93'ün Avrupa versiyonu olan ESA95 Avrupa Hesap Sistemleri adı altında yayımlanmıştır. ESA95'e göre, bir ulusal ekonomi mali olmayan şirketler, mali şirketler, genel yönetim, kar amacı gütmeyen hane halkına hizmet sunan kuruluşlar ve hane halkı olmak üzere beş alt sektöre ayrılmaktadır. Genel yönetim bağlamında devlet birimleri, belirli bir alan içinde diğer birimler üzerinde yasama, yürütme ve yargı yetkisine sahip, siyasi süreçlerle kurulmuş, kamu birimleri olarak tanımlanmıştır[23]. 5018 sayılı KMYK Kanununun kapsamı, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak belirlenmiştir. 1050 sayılı Kanun sadece devlet tüzel kişiliğine dâhil daireler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli ve özel bütçeli idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsarken, 5018 sayılı Kanun merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Merkezi Yönetim Bütçesinin, 5018 sayılı Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde gösterildiği üzere (EK:3,4,5), genel bütçe kapsamındaki idareler ve özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçelerinden oluşması öngörülmüştür. Böylelikle, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun kamu mali yönetimi ve kontrol sistemini etkileyen değişme ve gelişmeler karşısında yetersiz kaldığı kapsam konusu 5018 sayılı KMYK Kanunu ile bu yönde duyulan ihtiyaca cevap verecek şekilde düzenlenmiş olmaktadır. Eski sistemde katma bütçeli kuruluşlar kapsamında yer alan bazı kuruluşlar (Karayolları Genel Müdürlüğü, DSİ Genel Müdürlüğü, SHÇEK Genel Müdürlüğü gibi), yeni sistemde genel bütçe kapsamına alınmış, başta yüksek öğretim kurumları olmak üzere diğer katma bütçeli kurumlarla birlikte eski

[22] Arcagök, Yörük, **a.g.e.**, s. 92.
[23] Baki Kerimoğlu, "Ulusal Ekonominin Sektörel Sınıflandırılması ve Ulusal Hesapların Konsolidasyonu", **Mali Kılavuz,** Sayı: 22, s.31.

sistemde genel ve katma bütçe içinde yer almayan, bütçeden yardım alan ve almayan kuruluşlar, özel bütçeli idareler olarak (II) sayılı cetvele dâhil edilmişlerdir.

5018 sayılı Kanun, mali yönetim ve kontrol sistemimizin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele almak suretiyle sistemin temel esaslarını düzenlemekte; kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir. Bu kanun ile kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, çok yıllı ve performansa dayalı bütçe sistemine geçilmesi, mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere devredilmesi, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkesinin öngörülmesi, kamu harcamalarında iç ve dış denetimin düzenlenmesi yanında bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik ve bütünlük sağlanması yönünde temel düzenlemeler yapılmıştır. [24]

Yeni kamu mali yönetim sisteminin en önemli unsurlarından birisi, bütçenin denetimidir. Bütçenin denetimini idari denetim, dış denetim ve yasama denetimi şeklinde üçlü bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Bu ayrım, denetimi yapan erkler göz önüne alınarak yapılmaktadır. İdari denetim, idari kuruluşlar tarafından yapılır. 1050 sayılı Kanun, kamu harcamalarının ve dolayısıyla da bütçenin idari denetimine ilişkin olarak bazı önemli hükümler getirmiştir. Bütçenin dış denetimi, Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Son yıllarda mali alanda yapılan bu köklü değişikliklerden sonra Sayıştay Kanunu da yeniden ele alınarak değiştirilmek istenmektedir. Ancak, Sayıştay Kanunu'nun değişikliği gerçekleştirilerek henüz yürürlüğe konulmamıştır. Yasama denetimi ise, kamu kaynaklarının TBMM tarafından belirlenen ilke ve sınırlar içinde kamu idarelerince kullanılıp kullanılmadığının belirlenebilmesi için kesin hesap kanunları yoluyla yine TBMM tarafından yapılmaktadır.

Bu çalışmada, bütçenin kontrol ve denetimine ilişkin olarak 5018 sayılı Kanunla yapılan önemli değişiklikler kapsamında, yürütmeye önemli sorumluluklar yüklemesi ve bir anlamda dış denetimin etkinliğinin de belirleyicisi olması nedeniyle idari denetim (kamu iç kontrolü) konusu ele alınmaya çalışılacaktır. Bütçenin idari

[24] M.Sait Arcagök vd, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Öngörülen Düzenlemeler", **Bütçe Dünyası**, Sayı:18, İlkbahar, 2004 s. 3-19.

denetimi, 1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde Türk kamu mali yönetim sisteminin en çok eleştiri alan unsurlarından birisi olmuştur.

3.4.3.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre Bütçenin İdari Denetimi

Ülkemizde kamuda yeniden yapılanma çalışmaları özellikle AB süreci destekli olarak hız kazanmış durumdadır. Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı, bu kapsamda yapılan çalışmaların en önemlisi ve dönüşümün ana unsurudur. Bu Tasarı ile aşağıda ayrıntısı ile anlatılacağı gibi denetim alanındaki çok başlılık kaldırılarak denetimin sadece iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılması öngörülmüştü. Buna paralel olarak ta 5018 sayılı KMYK Kanununda iç denetim düzenlenmişti. Kamu Yönetimi Temel Kanunun yürürlüğe girmesiyle, her Bakanlık teşkilat kanunlarında değişiklik yaparak bünyelerindeki teftiş kurullarını kaldıracaklar ve denetimi iç denetim şeklinde yeniden örgütleyeceklerdi. Kamu Yönetimi Temel Kanununun kanunlaşması değişik nedenlerle mümkün olmamış, ancak 5018 sayılı KMYK Kanunu gereğince İç Denetim Koordinasyon Kurulunun oluşturulması suretiyle denetim sistemimize bir de iç denetim eklenmiştir.

Maliye Bakanlığında merkez denetim elemanı olarak; maliye müfettişi, hesap uzmanı, bütçe kontrolörü, muhasebat kontrolörü, gelirler kontrolörü, milli emlak kontrolörü ve TASİŞ kontrolörü unvanlarıyla yedi grup, il düzeyinde ise muhasebe, vergi ve milli emlak denetmeni unvanlarıyla üç denetim grubu olmak üzere toplam on denetim grubu mevcuttur. Bu gruplarda, fiilen yaklaşık 1000 adedi merkez denetim elemanı olmak üzere 5000 denetim elemanı bulunmaktadır. Yaklaşık bir bu kadar da boş kadro vardır. Bunların yaklaşık 2800 adedi vergi inceleme yetkisi bulunan maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü ve vergi denetmelerinden oluşmaktadır[25]. Maliye Bakanlığı gerek grup gerekse de sayı itibariyle Devlette denetimin en yoğun icra edildiği Bakanlık durumundadır. Dolayısıyla, gerek 5018 sayılı KMYK Kanunuyla getirilen denetim yapılanması, gerekse de Türkiye gündeminde olan Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı ve bu Tasarının kanunlaşması halinde çıkarılacak olan bakanlıkların ve bağlı ve ilgili kuruluşların

[25] Mustafa Ali Sarılı, "Türkiye'de Etkin Bir Vergi Denetiminin Gerçekleştirilebilmesi İçin Neler Yapılmalıdır", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:190, 2004, s.95.

teşkilat ve görevlerine ilişkin kanunlarda yer alacak olan denetime yönelik düzenlemeler büyük önem arz etmektedir. Önemden kasıt denetimin bundan sonraki işlevleri yanında, mevcut denetim elamanlarının yeni yapılanmadaki konumlarıdır.

Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı ile öngörülen denetim yapılanması ile Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun getirdiği denetim yapılanması bazı farklara rağmen örtüşmektedir. Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısında, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa paralel bir şekilde kamu denetiminin merkezine iç ve dış denetim oturtulmaya çalışılmıştır. Kamu kurum ve kuruluşlarının iç ve dış denetimi; hukuka uygunluk, mali denetim ve performans denetimini kapsayacak şekilde yürütülecektir.

Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısında, merkezi idareye dâhil kurum ve kuruluşlarla il özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşlar ve mahalli idare birliklerinin dış denetiminin kanunla belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılacağı veya yaptırılacağı hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, bu amaçla Sayıştay'ın teşkilat yapısı içinde özel ihtisas daireleri oluşturabileceği gibi, bölge düzeyinde birimler kurulabileceği belirtilmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ise, kamunun tümünde dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı hükme bağlanmıştır.

İç denetim tüm gelişmiş ülkelerin uyguladığı, modern, verimli ve etkili bir denetim yapılanmasıdır. Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısında, bakanlıklar ile bağlı ve ilgili kuruluşlarının teşkilat yapıları içinde denetim birimi olarak teftiş kurullarına yer verilmemiştir. İç ve dış denetim odaklı bir yapılanmanın yanında, özellikle müşteri, mükellef ve üçüncü kişilerle kurumlara yönelik işlevleri olan bakanlıklarda kuruluş kanunlarında da yer alması kaydıyla rehberlik ve denetim birimi kurulabileceği öngörülmüştür. Kurulacak bu birimin rehberlik vasfı gerek Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda gerekse Kamu Yönetimi Temel Yasa Tasarısında temellendirilen iç denetimdir. Çünkü iç denetim, esas itibariyle gelecek odaklı rehberlik ve danışmanlık yönü de olan bir denetimdir. İç denetçilerin kanuni

uygunluk denetimi görevini yerine getirecek olmalarının yanında, kurumun üst yöneticisine danışmanlık ve kurumda rehberlik yapmaları da amaçlanmaktadır[26].

Ülkemizde denetim, daha çok mevzuata uygunluk ve mali denetim olarak anlaşılmış ve uygulanmıştır. Daha önce anlatılan diğer denetim türleri yeterince geliştirilememiştir. Denetimi; Anayasa, 5018 sayılı Kanun ve Sayıştay Kanunu hükümleri düzenlemiştir. Anayasa, TBMM adına denetleme görevini yürütmekle görevlendirdiği Sayıştay'ın yetki ve sorumluluklarını belirtmiş ve bütçe uygulamalarının sonuçlarını kapsayan kesin hesap kanun tasarılarına ilişkin hükümlerle denetimin genel çerçevesini çizmiştir. Yargı denetimi ve idari denetim, yasama organı adına Sayıştay'ın yürüttüğü denetime ilişkin bu temel hükümlerle birlikte ayrıca Sayıştay Kanunu, 5018 sayılı Kanun ve kamu idarelerinin teşkilat kanunlarında düzenlenmiştir.

Bütçenin yürütme organı içindeki kontrolü (iç kontrol), her bir idarenin kendi bünyesinde mali kontrol birimleri aracılığı ile gerçekleştirdikleri harcama öncesi kontrolü ve iç denetçileri vasıtasıyla gerçekleştirdiği harcama sonrası denetimi ifade eder. 5018 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde iç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçler ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre iç kontrol, uluslararası genel kabul görmüş iç kontrol tanımına uygun olarak, mali yönetimle sınırlı olmayan ve idare üst yöneticisinin sorumluluk alanlarında yapılması gereken her türlü kontrolü de kapsamaktadır.

Kanunda, iç kontrolün amacı,

• Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

[26] Maliye Bakanlığı, "Denetimin İşlevi", Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi) http://www.bumko.gov.tr /upload/IcDenetim/Dokumanlar/Denislev.htm, 25 Aralık 2005.

• Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

• Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

• Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

• Varlıkların kötüye kullanılmasının ve israfının önlenmesi ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak,

Şeklinde belirtilmektedir.

5018 sayılı Kanuna göre iç kontrol sisteminde, kamu idarelerinin mali hizmetlerini ve işlemlerini kendi personeli eliyle yürütmek (bütçe kesin hesabını çıkarmak, idare taşınır ve taşınmazlarının kayıtlarını tutmak, idarenin yatırım programını hazırlamak vs.) üzere strateji geliştirme birimleri kurulmuştur.

5018 sayılı Kanunun 61'inci maddesinde, gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemi olarak tanımlanan muhasebe hizmetleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde (Hazine Müsteşarlığı'nda bulunan iç ödemeler, dış ödemeler ve devlet borçları saymanlıkları hariç) Maliye Bakanlığı tarafından atanacak muhasebe yetkililerince yürütülecektir. Genel yönetim kapsamında olan diğer kamu idareleri ise muhasebe yetkililerini kendileri atayacaktır. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın herhangi bir müdahalesi söz konusu değildir. Harcama sonrası denetim ise her bir kamu idaresince atanacak ve üst yöneticiye bağlı olarak çalışacak iç denetçiler tarafından gerçekleştirilecektir.

5018 sayılı Kanun'un kamu mali yönetim sistemimize getirdiği en önemli yeniliklerden birisi, kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve kullanılmasında sorumluluğun eski uygulamanın tersine üst yönetime doğru kaydırılması, daha doğrusu yönetim sorumluluğu modelinin benimsenmesidir. Şimdi ülkemizde yeni sistemle birlikte uygulanacak olan ve iç kontrolün iki önemli ayağından ilki olan ön mali kontrolü inceleyelim.

3.4.3.2.1. Ön Mali Kontrol

Ön mali kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve mali hizmetler birimleri tarafından birlikte yerine getirilir. Mali hizmetler birimi tarafından yapılacak ön mali kontrol, "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" da[27] belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden ibarettir[28].

Türkiye'de 5018 sayılı Kanun öncesinde uygulanan iç kontrol sisteminin esas itibarıyla kara Avrupa'sı modelinin bir versiyonu olduğunu söylemek mümkündür. Bu dönemde mali yönetim ve kontrol sisteminde ön mali kontrol; Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından merkezi düzeyde yapılan ön kontroller, genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idarelerde Maliye Bakanlığının birimleri tarafından yürütülen işlem bazında kontroller, saymanlık hizmetleri Maliye Bakanlığı tarafından sağlanan döner sermaye ve fonlarda saymanlıklarca yapılan kontrol işlemleri ve idarelerin tahakkuk ve saymanlık birimlerince yapılan kontrollerden oluşmuştur. Bu sistemde ön mali kontrol açısından standart bir uygulama mevcut olmamış, kontrol faaliyetleri bütçe türleri ve tabi olunan mevzuata göre farklılıklar göstermiştir. Mali alandaki ön mali kontrol ve denetim görevinin esas itibarıyla Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yürütülmesi, idareler içinde iç kontrole ilişkin sorumluluk duygusunun ve buna ait bir kültürün oluşmasını engelleyen faktörlerden biridir[29].

1050 sayılı Kanun'da ön mali kontrol süreci, taahhüt ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığı'nca vizeye tabi tutulması ve Sayıştay'ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi şeklinde belirlenmiştir. Ancak 5018 sayılı Kanun ile yukarıda bahsedilen ve her iki kuruma ait olan harcama öncesi vize ve tescil yetkileri tümüyle kaldırılmış bulunmaktadır. Bu değişikliğin gerekçesi, 5018 sayılı Kanun ile getirilen yönetim sorumluluğu modeline dayanmaktadır. Bu

[27] 31/12/2005 tarih ve 26040 (3.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[28] Erkan Karaarslan, **5018 sayılı KMYK Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar: Kamu Harcamalarında Denetim**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:11, 2006, s.328.
[29] M.Sait Arcagök, "Yeni Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol" 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, **Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No:1**, Ağustos 2005, s.83-93.

kapsamda, kamu kaynaklarının kullanılmasında yetki ve sorumluluk birleştirilmekte, diğer bir deyişle 1050 sayılı Kanunda var olan yetkisiz sorumluluk (ita amirinin kural olarak mali sorumluluğunun olmaması ancak tahakkuk memurunun harcamaların mevzuata uygunluğu bakımından sorumlu tutulması) ya da yetkili sorumsuzluk (ita amirinin harcama işlemini başlatmak ve onaylamak için yetkili olması ancak harcamanın mevzuata uygunluğundan sorumlu olmaması) sorununa son verilmek istenmektedir. Dolayısıyla sorumluluğun hiyerarşik olarak daha yukarılara çekilmesi ve daha da önemlisi kamu hizmetlerinin gördürülmesinde yöneticinin performansının öne çıkması, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde yöneticilere bazı esneklikler tanınması gerekliliğini de beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılan harcama ve/veya işlem öncesi kontrollerin kaldırılarak, harcama ve/veya işlem sonrası denetimlerin etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır.

İç kontrol kavramının ülkemizdeki anlamıyla uluslararası anlamı arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Ülkemiz uygulamasında yönetimin uygulamaları ile yapılan işlerin kontrol edilmesi genellikle birbirinden ayrılmakta ve kontrol kavramından bir işin kontrol edilmesi anlaşılmaktadır. Kontrol faaliyeti de yönetimin bir unsuru olarak algılanmamış ve kontrol görevini yürüten özel uzmanların işi olarak görülmüştür. Diğer bir ifadeyle iç kontrol kavramı, ülkemizde sadece kontrol faaliyetleri olarak anlaşılırken; uluslararası uygulamalarda, kontrol faaliyetlerinin yanı sıra kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi-iletişim ve izleme fonksiyonlarını da kapsayacak şekilde daha geniş anlamda tanımlanmaktadır.

Ülkemiz uygulamasında hiyerarşik kontrol dışında, sistemli bir iç kontrol mekanizmasının oluşturulamadığı söylenebilir. Bununla birlikte, iç kontrolün bir unsuru olarak Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından merkezi düzeyde ön mali kontrol faaliyeti gerçekleştirilmiştir. Kamu idarelerinde uygulanması gereken iç kontrol standartları bulunmamaktadır. Ülkemiz kamu idarelerinde de diğer gelişmiş ülkelerde olduğu gibi tüm kamu idareci ve çalışanlarının iç kontrol açısından uymaları gereken ve kamu idarelerinde etkinlik, etkililik ve ekonomikliği özendirici

iş yapma şekillerini destekleyen iç kontrol standartlarının geliştirilmesi ihtiyacı bulunmaktadır[30].

Ön mali kontrole ilişkin olarak getirilen diğer yenilikleri de şu şekilde sıralamak mümkündür:

-832 sayılı Kanunun ilgili hükümlerinin yürürlükten kaldırılması ve kamu idarelerinde Maliye Bakanlığı'na bağlı birimlerin harcama öncesi kontrol görevinin sona ermesi ile birlikte, kamu idareleri taşra birimlerine ödenek gönderirken, idare dışından herhangi bir kuruma (Maliye Bakanlığı ve Sayıştay) onaylattırmak zorunda kalmayacaklardır.

- 1050 sayılı Kanun döneminde harcama öncesi kontrol faaliyeti kapsamında yer alan ve kamu idareleri adına gerek Maliye Bakanlığı merkezinde ve gerekse ilgili daire ve idarelerde bulunan Bakanlık personeli tarafından yürütülen kesin hesap hazırlama, kamu idareleri bütçeleri içinde ödeneklerinin bir kalemden diğerine aktarılması, genel bütçe kapsamı dışında bulunan idarelerin muhasebe hizmetleri görevleri, 5018 sayılı Kanunla birlikte ilgili kamu idarelerinin görev alanına girmektedir.

- Ülkemizde 1050 sayılı Kanunun uygulama döneminde merkeziyetçi bir harcama öncesi mali kontrol sistemi uygulanmaktaydı. Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak ilgili daire ve idarelerde çalışan bütçe dairesi başkanlıkları ve saymanlıklar ödeme öncesinde uygunluk kontrolü yapmaktaydılar. Ancak 5018 sayılı Kanun ile birlikte harcama öncesi kontrol görevi kamu idarelerine devredilmekte, yönetsel sorumluluk çerçevesinde yürütülen bir faaliyet olmakta ve taahhüt aşamasında gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla, harcama öncesi kontrol sisteminin (ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi gibi mali kararların) bir süreç kontrolü şeklinde yürütülmesi öngörülmektedir. Bu görev, mali hizmetler birimi ve kamu idaresi içinde bulunan harcama birimleri (genel müdürlükler gibi) tarafından yerine getirilecektir.

[30] DPT, **Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, DPT: ÖİK No:7, 2006, s.8.

Maliye Bakanlığı'nca hazırlanıp Bakanlar Kurulu onayı ile yürürlüğe giren İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Yönetmelik[31], ön mali kontrolü, "Kamu idarelerinin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrol" şeklinde tarif etmiştir. Söz konusu Yönetmelikte, mali hizmetler birimi ile ilgili harcama birimleri tarafından yapılacak ön mali kontrol, konular itibariyle sayılmıştır. Bu kontroller, taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları, taşınır ve taşınmaz satışı işlemleri, taşınmazların kira işlemleri, ödeme emri belgeleri, ödenek gönderme belgeleri, ödenek aktarma işlemleri, kadro dağıtım cetvelleri, serbest seyahat kartı listeleri, seyyar görev tazminatı cetvelleri, geçici işçilerin pozisyon sayıları, yan ödeme cetvelleri, giyecek yardımı dağıtım listeleri, açıktan ve naklen atamalar, sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri, yurt dışı kira katkısı şeklinde sıralanmıştır.

Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanıp uygulanmaması konusunda bağlayıcı değildir. Bu açıdan tam anlamıyla bir mevzuata uygunluk denetimi değildir[32].

Ayrıca Yönetmelikte, mali hizmetler birimi ve ilgili harcama birimleri tarafından mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi tutulmasının ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmesinin, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluklarını ortadan kaldırmayacağı, ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesinin danışma ve önleyici nitelikte olduğu, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasına da engel teşkil etmediği ifade edilmektedir.

Genel yönetim kapsamındaki idarelerde (düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç) yürütülecek mali yönetim ve ön mali kontrol süreçlerine ilişkin ilkeler, standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığı'nca belirlenecektir.

---

[31] 31/12/2005 tarih ve 26403 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[32] Erkan Karaaslan, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi", **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:24, Nisan-Haziran 2004, s.76.

5018 sayılı Kanun ile birlikte mevcut harcama öncesi kontrol sisteminin kaldırılmasının temel nedeni, başta Avrupa Komisyonu olmak üzere bazı uluslararası uygulamalarda harcama öncesi kontrol sisteminin terk edilmesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, 2003 yılına kadar Avrupa Komisyonu'nda mali kontrolörlük uygulaması vardı ve diğer genel müdürlüklere ait işlemler sonuçlandırılmadan önce başka bir birim personeli olan, Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nde çalışan kontrolörler tarafından vize edilmek suretiyle ön kontrolden geçirilmekteydi. Ancak, 2003 yılı başından itibaren ön kontrol fonksiyonu merkezi bir işlem olmaktan çıkarılarak, ön mali kontrol fonksiyonu yönetsel sorumluluk çerçevesinde yürütülmek üzere ilgili genel müdürlüklere devredilmiş bulunmaktadır[33].

Dünyada uygulanan mali yönetim ve kontrol sistemlerinin hızlı bir yerelleşme içinde olduğu görülmektedir. Daha önceleri, harcama öncesi kontrol görevinin Maliye Bakanlığı personeli yerine kamu idaresi personeli tarafından yerine getirilmesi savunulurken şimdi bu uygulama da terk edilmekte; harcama öncesi kontrol görevi ilgili harcama birimlerinin kendi yönetsel sorumlulukları çerçevesinde yürütülen bir görev haline gelmektedir. Bu nedenle, 5018 sayılı Kanun'da da buna uygun bir düzenleme yapılarak, mali kontrol yetkililerince harcama öncesinde verilmesi öngörülen vize ve uygun görüş uygulaması kaldırılmış ve böylece harcama öncesi kontrol görevinin yönetsel sorumluluk çerçevesinde ilgili birimler tarafından yerine getirilmesinin önü açılmış olmaktadır.

5018 sayılı Kanunla uluslararası standartlar ve AB uygulamalarıyla uyumlu bir iç kontrol sisteminin kurulması öngörülmüştür. 5436 sayılı Kanunla, 5018 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde yapılan değişiklikler sonucunda, idarelerin harcama birimleri ve mali hizmetler birimlerinde ön mali kontrol yapılması sağlanmış ve iç kontrol kavramı, iç kontrol sistem ve mekanizmaları ile ön mali kontrol faaliyetleri uluslararası standartlar ve AB uygulamalarıyla önemli ölçüde uyumlu hale getirilmiştir[34].

---

[33] Arcagök, a.g.e., s.86-88.
[34] DPT, **a.g.e.**, 2006, s.40.

İç kontrol için genel bir çerçeve sağlayan 5018 sayılı Kanunun yanı sıra, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Kanun da iç kontrolle doğrudan ilgilidir. Diğer taraftan, tahakkuk esaslı muhasebe ve analitik bütçe uygulamaları da iç kontrolü destekleyen düzenlemelerdir. 5018 sayılı Kanunun 55-62 nci maddelerinde düzenlenen iç kontrol sisteminin kamu idarelerinde sağlıklı bir şekilde kurulması ve işlemesi için, iç kontrol merkezi uyumlaştırma biriminin etkin bir şekilde faaliyet göstermesinin sağlanması ve iç kontrol standartlarının uygulamaya konulması gerekmektedir.

3.4.3.2.2. Harcama Sonrası İç Denetim

Özel sektör kuruluşları tarafından yoğun olarak kullanılan iç denetim faaliyeti, son yıllarda kamu iç mali kontrol sistemlerinin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Özellikle Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak iç denetim sistemi, bu ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir. Ülkemizde de iç denetim kavramı 5018 sayılı KMYK Kanununda da yerini almıştır.

Kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanabilecek bu günkü anlamda iç denetime değişik aşamalardan geçilerek ulaşılmıştır. Risk odaklı iç denetim, denetimin en yeni ve en son şeklini oluşturmaktadır. 5018 sayılı KMYK Kanunu ile ilgili yapılan düzenlemelerde iç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesinin esas olduğu, kamu idarelerinin maruz kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim planı ve programının hazırlanması ve iç denetimin bu plan ve programa uygun olarak yürütülmesi öngörülmüştür[35].

Mali yönetim ve kontrol alanında kara Avrupası sistemine sahip olan ülkemizde köklü bir teftiş geleneği vardır. İdari ve mali denetim, idarelerin denetim birimleri tarafından, harcama sonrası mali denetim ise esas itibarıyla Maliye Bakanlığı denetim elemanları tarafından ve ağırlıklı olarak mevzuata uygunluk

[35] H.Abdullah Kaya, "İç Denetim", 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, **Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No:1**, Ağustos 2005, s. 98-106

yönüyle gerçekleştirilmiştir. Ancak, denetim sistemlerinin uyumlaştırılması ve koordinasyonu için merkezi bir yapı oluşturulmamıştır. Denetim sisteminde sistemli ve sürekli bir denetim mekanizması kurulamamış ve daha çok işlem odaklı bir denetim anlayışı hakim olmuştur. Risk değerlendirmesi ile performans denetimi yeterli düzeyde yapılamamıştır. Denetim sistemimiz, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında kendisinden beklenen fonksiyonu ifa edemediği yönünde eleştirilere maruz kalmış ve yeniden yapılandırılması gereği ortaya konulmuştur[36].

5018 sayılı Kanunun, 55 inci maddesinde, iç kontrol sistemini açıklamak üzere, iç kontrolün tanımına yer verilmiştir.

55 inci maddede belirtildiği üzere, kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin malî işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir.

Kamu mali yönetimini, planlanan amaç ve hedeflere ulaşılması yolunda etkili biçimde gerçekleştirebilmek için harcama sonrasında yürütülen iç denetim faaliyeti, 5018 sayılı Kanunun 63, 64, 65, 66 ve 67 nci maddelerinde açıklanarak tanımlar, kavramlar ve sorumluluklar belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanunun 63'üncü 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 etmiş ve yine aynı maddede "bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır" şeklinde hükme bağlanmıştır. Ayrıca, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak

[36] DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, DPT: 2507 – ÖİK: 527, 2000, s.16.

suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulacağı Kanunda belirtilmiştir.

İç denetimin tanımı içerisinde ülkemizdeki geleneksel denetim anlayışının ötesinde önemli unsurlar bulunmakta olup, bu unsurlar kamu mali yönetiminde yaşanan reform çabalarının başarıya ulaşması için büyük önem taşımaktadır. 5018 sayılı Kanunla iç denetimin kanuni çerçevesi oluşturulmakta ve iç denetimin kapsamı, uygunluk denetiminin ötesinde iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel süreçlerin denetimini de içerecek şekilde oluşturulmaktadır. Kamu idarelerinin faaliyetlerinin, stratejik planlar ve çok yıllı bütçelerle gerçekleştirilmesi esasları getirilmektedir. Bu sistemin etkin bir şekilde işlemesi için, idare faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının hedefler doğrultusunda olup olmadığı ve kaynak tahsislerinin 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 gerçekleştirilen reformların kapsamında yer alan stratejik plan ve performans esaslı bütçelemenin risk yönetimi ve iç denetim faaliyetleri ile doğrudan ilişkisi bulunmaktadır. Kamu idarelerinin; faaliyetlerini vizyon, misyon, amaç ve hedefleri doğrultusunda planlamaları, bütçelerini bu planlar doğrultusunda yapmaları ve uygulamaları, bu planların gerçekleştirilmesinin önündeki engelleri başarılı bir şekilde yönetmeleri gerekmektedir. Bu durum, etkin bir risk yönetimi ve uluslararası standartlara uygun bir iç denetim sisteminin varlığını gerektirmektedir. İdare bünyesinde bağımsız bir şekilde yapılandırılmış iç denetim faaliyeti; idarenin stratejik planlarında belirlenen hedeflere ulaşılmasının önündeki risklerin yönetilmesi konusunda öneriler geliştirerek idarelere yardımcı olmakta ve aynı zamanda da faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak idareye ve ilgili taraflara kabul edilebilir bir güvence sunmaktadır. Bu yapıda iç denetim, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, her bir kamu idaresinde, fonksiyonel bağımsızlığa sahip iç denetçiler tarafından gerçekleştirilecektir.

İç denetim sisteminin uluslararası standartlara uygun olarak kurulup işletilmesi için, 5018 sayılı Kanunla iç denetim standartları ve yöntemlerini belirlemek, geliştirmek ve uyumlaştırmak üzere İç Denetim Koordinasyon Kurulu

oluşturulmuştur. Bu konuda ikincil mevzuat Kurul tarafından düzenlenmektedir. 5436 sayılı Kanunla, 5018 sayılı Kanunun iç denetime ilişkin maddelerinde yapılan değişiklikle, uluslararası standartlar ve AB uygulamalarıyla uyumun düzeyi artırılmıştır. Ancak, kamu idarelerinde iç denetim birimleri kurulma zorunluluğunun olmaması ve birim kurma kriterinin ortaya konulmaması, iç denetim birimi bulunmayan idarelerde iç denetim faaliyetinin nasıl yürütüleceğinin belirlenmemiş olması önemli eksiklikler olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, Kanunda objektif risk değerlendirmeleri temelinde hazırlanan yıllık iç denetim planına üst yöneticinin müdahale etme ve reddetme hususuna, iç denetim sonucunda ortaya çıkan bulgu ve tavsiyelerin izlenmesi konusunda idarelerce yapılacak işlemlere, iç denetçilerin görevden alınmaları ve görev yerlerinin değiştirilmesi konularına ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu üyelerinin niteliklerine yer verilmemiş olması da sistemin eksiklikleri olarak gösterilmektedir.

Kanuna göre iç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

-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 kanuni uygunluk denetimi yapmak.

- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

-Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

-Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirmektedir. İç denetçinin, görevinde bağımsız olması ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilememesi ve yaptırılamaması Kanun'da güvence altına alınmıştır.

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

İç denetçiler, Bakanlık ve Müsteşarlıklarda üst yöneticilerin teklifi üzerine ilgili bakanlar tarafından, sertifikalı adaylar arasından atanır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

3.5. Dış Denetim

Dış denetim, kamu idareleri faaliyetlerinin, anayasal dayanağı olan ve bazı ülkelerde yargısal yetkilerle de donatılmış bağımsız ve özerk denetim kuruluşlarınca, parlamentolar adına denetlenmesi olarak tanımlanmaktadır.

Dış denetim alanında, düzenlilik denetimi (uygunluk ve mali tablolar denetimi) günümüzde önemini korumakla beraber, performans denetiminin yükselen bir eğilim olduğu görülmektedir. Dış denetim kurumlarının parlamentoya rapor sunması kural olmakla beraber, bu uygulama ülkeden ülkeye değişiklikler göstermektedir. Yargısal yetkileri olan dış denetim kurumları, daha çok denetim bulgularını yargılama yoluyla sonuçlandırırken, parlamentoya rapor sunma işlevini ikinci planda tutmaktadırlar. Yargısal yetkileri olmayan dış denetim kurumları ise daha çok denetim bulgularını denetim raporuna dönüştürerek parlamentoya sunmakta ve denetim bulguları genelde parlamentoda sonuçlandırılmaktadır.

Dış denetim kurumlarının yapılandırılmalarında AB ülkelerinde kuzey ve güney ülke uygulamaları olmak üzere genelde iki model ön plana çıkmaktadır. Güney model; mevzuata uygunluk denetiminin ve hesap yargılamasının yapıldığı bir denetim sistemidir. Kuzey model; kaynakların hedeflere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının parlamentolara periyodik olarak raporlandığı ve kurul esasına göre örgütlenen bir denetim sistemidir.

Dış denetim kurumları; İngiltere, Danimarka, İrlanda ve Finlandiya gibi ülkelerde olduğu gibi yargı yetkisi olmayan ofis tipi Sayıştaylar ile Fransa, İspanya,

İtalya, Türkiye ve Portekiz gibi ülkelerde olduğu gibi yargı yetkisi de olan kurul tipi Sayıştaylar şeklinde örgütlenmişlerdir.

Bütçelerin çok yıllı olarak stratejik planlar doğrultusunda performans programlarına göre hazırlanmaya ve uygulanmaya başlanması ile birlikte, dış denetim birimleri de geleneksel hukukilik denetiminin yanında, performansa dayalı denetim teknikleri geliştirmeye başlamışlardır. Dış denetim birimleri, idari ve kurumsal kapasitelerini ve insan kaynaklarını güçlendirmiş ve bilgi teknolojisi sistemlerini daha çok kullanmaya başlamışlardır.

Dünya uygulamalarında, yüksek denetim kurumlarının denetim alanları giderek genişlemiştir. Kamu kurum ve kuruluşlarının yanında, kamu iktisadi teşebbüsleri, yerel yönetimler, kamu kaynaklarıyla finanse edilen kuruluşlar, özelleştirme işlemleri, kamu fonları ve çevre sorunları da dış denetimin kapsamı içinde değerlendirilmeye başlanmıştır.

Kamu mali yönetim anlayışındaki değişime paralel olarak dış denetim birimlerinin çalışma usullerinde de değişim yaşanmaya başlandığı ve son zamanlarda kuzey modeli uygulayan dış denetim kurumlarının daha başarılı performans sergilediği görülmektedir[37].

Dış denetim birimlerinin belirli standartlara uygun olarak çalışmasını teminen, uluslararası alanda Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI), Avrupa Sayıştaylar Birliği (EUROSAI), Asya Sayıştaylar Birliği (ASOSAI), Afrika Sayıştaylar Birliği (AFROSAI), Arap Sayıştaylar Birliği (ARABOSAI) ve Ekonomik İşbirliği Ülkeleri Sayıştayları Birliği (ECOSAI) kurulmuş olup bu organizasyonların katkılarıyla uluslararası denetim standartları belirlenmektedir. Dış denetim alanında son zamanlarda Westminster (Anglo-Sakson) modelini uygulayan yüksek denetim kurumlarının (Kanada, ABD ve İngiltere) daha başarılı performans sergilediği görülmektedir.

Ülkemizde; harcama sonrası dış mali denetim yapan kuruluşlar:

Cumhurbaşkanlığına bağlı Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlığa bağlı Yüksek Denetleme Kurulu ve Sayıştay olarak sıralanabilir[38].

---

[37] **A.e**., s.22.

[38] Maliye Bakanlığı, **Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu,** , Ankara, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayın No:2004/12004, 2004, s.177.

Türkiye'de Devletin gelir ve giderleri ile mallarının parlamento adına denetlenmesi amacıyla 1862 yılında ilk dış denetim kurumu Divan-ı Ali-i Muhasebat (Sayıştay) adıyla kurulmuştur. Kamu iktisadi teşebbüslerinin parlamento adına denetimlerini yapmak üzere 1938 yılında Türkiye'nin ikinci dış denetim kurumu olarak Umumi Murakabe Heyeti (Yüksek Denetleme Kurulu) kurulmuştur. Türkiye'de söz konusu iki dış denetim kurumu tercihi 1961 Anayasasında olduğu gibi, 1982 Anayasasında da benimsenmiştir. TBMM, kamu kurum ve kuruluşları üzerindeki denetimini, Plan ve Bütçe Komisyonu ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu vasıtasıyla yürütmektedir.

Türkiye'de kamu kurum ve kuruluşları üzerindeki Parlamento Denetimi; genel yönetim kapsamına dahil idareler için Sayıştay, kamu iktisadi teşebbüsleri için ise Yüksek Denetleme Kurulu aracılığıyla yürütülmektedir. 5018 sayılı Kanun ile sosyal güvenlik kuruluşları ve iktisadi nitelikte faaliyette bulunmayan bazı kuruluşlar Yüksek Denetleme Kurulunun denetim kapsamından çıkarılarak Sayıştay denetimine tabi tutulmuştur.

Genel ve katma bütçeden oluşan konsolide bütçe, devlet faaliyetlerinin tamamını kapsamadığından, Sayıştay'ın ve dolayısıyla Parlamentonun kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanımı üzerindeki kontrolü eksik kalmıştır. Ayrıca 1050 sayılı Kanun ve 832 sayılı Kanun uyarınca Sayıştay tarafından 01.01.2005 tarihine kadar yürütülen ön mali kontrol faaliyetlerinin, Sayıştay'ın esas fonksiyonu olan dış denetime yeterince yoğunlaşmasını engellediği ifade edilebilir. Ayrıca 1050 sayılı Kanun ve 832 sayılı Kanun uyarınca Sayıştay tarafından 01.01.2005 tarihine kadar yürütülen ön mali kontrol faaliyetlerinin, Sayıştay'ın esas fonksiyonu olan dış denetime yeterince yoğunlaşmasını önleyici bir rolü olduğu ifade edilebilir.

2005 yılı başından itibaren kısmen, 2006 yılı başından itibaren de değiştirilerek bütün hükümleriyle yürürlüğe konulan 5018 sayılı Kanun ile Türkiye'de dış denetim anlayışı da değişmiş bulunmaktadır. 5018 sayılı Kanunla Sayıştay'ın harcama öncesi tescil ve vize gibi kontrol işlevlerine son verilmiş, Yüksek Denetleme Kurulunun denetim kapsamında olan sosyal güvenlik kuruluşları ile iktisadi nitelikte faaliyette bulunmayan kamu kurum ve kuruluşları Sayıştay'ın denetimine tabi tutularak Sayıştay'ın denetim kapsamı önemli ölçüde genişletilmiştir.

Anayasanın 160 ıncı maddesinde, 2004 yılında yapılan değişiklik ile Türk Silahlı Kuvvetlerinin mallarının da Sayıştay tarafından denetlenmesine olanak tanınmış; 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 de eklenerek Sayıştay'ın denetim kapsamı genişletilmiştir. Ancak, bu değişikliklerle Sayıştay'ın denetim kapsamı, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sınırlı tutulmuş, kamu iktisadi teşebbüsleri kapsama dahil edilmemiştir.

Kamu mali yönetim anlayışının 5018 sayılı Kanunla değiştirilmiş olması, dış denetim anlayışında değişimi de zorunlu hale getirmektedir. Sayıştay'dan beklenen dış denetim fonksiyonunun performans denetimine ağırlık verilerek ve raporlama fonksiyonu geliştirilerek ifa edilebilmesi için bir takım kanuni ve kurumsal düzenlemeler yapılması ihtiyacı bulunmaktadır. Sayıştay'ın yeniden yapılandırılmasına ilişkin kanun teklifi halen TBMM'de görüşülmektedir.

5018 sayılı KMYK Kanununda, Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması şeklinde ifade edilmiştir.

5018 sayılı KMYK Kanununa 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.

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

Denetimler sonucunda; düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin kanuni düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

Kanunda dış denetim bakımından yapılan düzenlemelerle; Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmekte, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin harcama sonrası dış denetiminin Sayıştay tarafından gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.

SONUÇ

Küreselleşme ve bilgi toplumunun gerektirdiği yönetim anlayışına dayalı olarak, dünyada kamu mali yönetim sistemlerinde değişim ihtiyacı öne çıkmış bulunmaktadır. Sadece kamu mali yönetim sistemlerinde değil kamu yönetim anlayışında da yeniden yapılanma ihtiyacı ortaya çıkmış, sanayi toplumundan bilgi toplumuna doğru geçiş, mevcut kalıplar içinde kamu yönetimlerinin değişen şartlara uyum sağlamasının güçlüğünü ortaya çıkarmıştır. Bunun sonucunda, yeni kamu yönetimi anlayışı ortaya çıkmış, birçok ülke kamu yönetimleri, anlayış ve uygulama değişikliğine gitmişlerdir.

Kamu mali yönetim sistemleri de yeni kamu yönetimi anlayışına paralel olarak değişime uğramış ve yeniden yapılanma yönünde yürütülen çalışmalar, son yıllarda hızlanmıştır.

Gelişmiş ülkelere göre özellikle gelişmekte olan ülkelerde değişim ihtiyacı kendini göstermiş, ancak kamu mali yönetim sistemlerinde yürütülen değişim çabaları, daha çok gelişmiş ülkelerde öne çıkmıştır. Bunun sonucunda, uluslararası kuruluşların da çabaları ile uluslararası iyi uygulama örnekleri ortaya çıkmış ve gelişmekte olan ülkeler de bu değişim rüzgârından etkilenmişlerdir. Ülkemizde de değişim ihtiyacı özellikle ekonomik krizler sonrasında kendini göstermiş ve kamu mali yönetim sisteminde yaşanan sorunlar, son yıllarda hep tartışılan konular arasında yer almıştır. Parçalı, katı esas ve usullerle çalışan, yoğun ve etkin olmayan bir denetim sistemi üzerine oturmuş, mali saydamlık ve hesap verebilirliği içinde barındırmayan, idarelere inisiyatif tanımayan girdi odaklı bir bütçeleme anlayışını benimseyen bir bütçe sisteminin sürdürülemeyeceği anlayışı hakim olmuştur.

Ülkemizde, kamu harcama ve kontrol sistemi ile kamu ihaleleri alanında son yıllarda önemli bir değişim yaşanmaktadır. Bu alanlarda ortaya çıkan değişim ihtiyacı AB müktesebatının üstlenilmesi çalışmalarının ve Dünya Bankası ile Uluslararası Para Fonu ile yapılan kredi anlaşmalarının da konusunu teşkil etmiştir. Bu değişim çalışmaları sonucunda kamu ihaleleri alanında şeffaflık, eşitlik ve rekabetin sağlanması; kamu harcama ve kontrol sistemi alanında ise şeffaflık, hesap

verebilirlik ilkelerine uygunluk ve kaynakların kullanımında etkinlik, etkililik ve ekonomikliğin sağlanması hedeflenmiştir. Bu çerçevede mevcut sistemin analizi yapılmış ve uluslararası iyi uygulama örnekleri de göz önünde bulundurularak kamu harcama ve kontrol sistemi ile kamu ihaleleri sistemi yeniden düzenlenmiştir.

Kamu harcama ve kontrol sistemi ve kamu ihaleleri alanıyla yakından ilişkili ve unsuru sayılabilecek birçok hususta önemli mesafeler alınmıştır. Bu bağlamda, fonların önemli ölçüde tasfiyesi sağlanmış, özel gelir-özel ödenek uygulamalarına son verilmiş, nakit ve borç yönetimi alanında yaşanan olumsuzlukların giderilmesine yönelik 4749 sayılı Kanun çıkarılmış ve uygulamaya konulmuş, analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmiş, genel yönetimde tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmıştır.

Kamu mali denetimi bakımdan 5018 sayılı Kanunda yer alan ve denetimi uluslar arası standartlara uygun olarak iç ve dış denetim olarak ayıran olumlu düzenlemeler taşımaktadır.

Diğer taraftan ülkemizde denetim olgusu yapısal sorunları ile birlikte yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu anlamda Kamu Yönetimi Temel Kanunu ile birlikte teşkilat kanunlarında yapılacak düzenlemelerde büyük önem taşımaktadır.

Söz konusu düzenlemelerde özellikle denetimin fonksiyonel bağımsızlığı ile performans denetimi hususlarının düzenlenmesi kamu kaynaklarının hukuka uygun ve verimli kullanılması bakımından büyük önem taşımaktadır.

Bunun için denetimin ayrı bir disiplin olarak ele alınıp mesleğin nitelikleri, etik kuralları, denetim elemanların genel çalışma usul ve esasları, denetimin niteliği, kapsamı ve ilkeleri, denetim raporlarının hazırlanma, sunulma, sonuçları ve yaptırımları kapsayacak kanuni düzenleme yapılması gerekmektedir.

5018 sayılı KMYK Kanunu mali yönetim ve kontrole ilişkin hem esasları, hem de usul hükümlerini düzenlemiştir. 5436 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle bir esas ve usul kanunu olma niteliğinin ötesine de geçilerek önemli ölçüde teşkilatlanmaya ilişkin hükümler ilave edilmiştir. Kanunda geçiş dönemine ilişkin olarak geçici uygulamanın hükümleri ile mali yönetim ve kontrolün temel esas ve usulleri düzenlenmiştir. Uzun yıllar "mali anayasa" olarak kabul edilen 1050 sayılı Kanunun yerini alan bu Kanunun bu niteliği kazanıp kazanmayacağını zaman ortaya koyacaktır.

KAYNAKÇA

Aksoy, Mehmet- Erbay, Kerem Eray: **Kamu Alımlarında İhale ve Sözleşme Süreci**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:12, 2006.

Aksoy, Mehmet: "Bütçe Ödeneklerinin Kullanımında ve Harcanmasında Hesap Verme Sorumluluğu", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 33, 2006, s.66-74.

Aktan, Coşkun Can: "Bütçe Dışı Fonlar", **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı: 10, 1986.

Arcagök, M.Sait: "Yeni Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol" 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, **Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No:1**, Ağustos 2005, s.83-93.

Arcagök, M. Sait Yörük, Bahadır: "Yönetim Kontrolü/İç Kontrol", **Maliye Dergisi**, Sayı:145 Ocak-Nisan 2004, s. 45-65.

Arcagök, M. Sait-Bahadır Yörük-Esin Oral-Umut Korkmaz : "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Öngörülen Düzenlemeler", **Bütçe Dünyası**, Sayı:18, İlkbahar, 2004 s. 3-19.

Arslan, Ahmet: "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Sorumlular Ve Sorumluluk Halleri", **Mali Kılavuz Dergisi Eki**, Sayı: 24, 2004, s. 95-104.

Arslan, Ahmet: "5436 Sayılı Kanunla, Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Yapılan Değişiklikler", **Mali Kılavuz Dergisi,** Sayı: 32, 2006, s. 76-85.

Bağbaşlıoğlu, Ahmet: "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunuyla Oluşturulması Öngörülen Kurullar Ve Yapılması Gereken Düzenlemeler", **Mali Kılavuz Dergisi Eki,** Sayı: 24, 2004.

Baktır, Muzaffer: "Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Sorumlular, Sorumluluklar ve Yaptırımlar", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 32, 2006, s. 49-55.

Coşkun, Gülay: **Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi**, Ankara, Turhan, 2000.

Deniz, Mustafa: **Vergisel Boyutlarıyla Döner Sermaye Muhasebesi,** Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2002.

Dikeç, Üstün : "Fonlar ve Denetimi", Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu, Ankara, 4-5 Haziran, 1987.

Dişli, Mustafa: **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Açıklamalı-Çözümlü)**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:6, 2004.

DPT : **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu,** Ankara, DPT: 2507 – ÖİK: 527, 2000.

DPT: Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**,** Ankara, **DPT: ÖİK No:7**, 2006.

DPT: **Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu**, Ankara, DPT Yayını, Mayıs, 2003.

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

Duman, Ömer: "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları", Muhasebat Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi) http://www.muhasebat.gov.tr, 25 Aralık 2005.

Edizdoğan, Nihat: **Kamu Bütçesi,** Bursa, Ekin Kitabevi, 1995.

Erol, Ahmet: "Türkiye'de Devletin Mali ve Ekonomik Birimlerinin Yeniden Yapılandırılması", Doktora Tezi, İstanbul, 2002.

Ertem, Olcay: "Harcama Yetkilisi", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:32, 2006, s.125-133.

Erüz, Ertan: "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme" 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, **Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No:1**, Ağustos 2005, s.64-73.

Gören, İhsan: "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Konulu Seminer, İstanbul, **Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı,** 1999.

Gülşen, Hamdi -Karaaslan, Erkan - Kızılkaya, Eyüp - Hastürk, Mesut - Kerimoğlu, Baki - Kulaksız, Haydar: **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi,** Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:10, 2006.

Güvemli, Oktay: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Cumhuriyet Dönemi XX.Yüzyıl**, C.IV, İstanbul, Proje Danış A.Ş., 2001.

Karaaslan, Erkan: "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:54, 2004.

Karaarslan, Erkan: "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi", **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:24, Nisan-Haziran 2004.

Karaslan, Erkan: "Mahalli İdarelerde Ödenek Kullanımı ve Bütçede Yapılabilecek Değişiklikler ve Bunların Muhasebesi", Muhasebat Kontrolörleri Eğitim Notu, 2006.

Karaarslan, Erkan: **5018 sayılı KMYK Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar: Kamu Harcamalarında Denetim**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:11, 2006, s. 317-357.

Kaya, H.Abdullah: "İç Denetim", 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, **Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No:1**, Ağustos 2005, s.98-106.

Kerimoğlu, Baki: "Ulusal Ekonominin Sektörel Sınıflandırılması ve Ulusal

Hesapların Konsolidasyonu", **Mali Kılavuz,** Sayı: 22, s. 30-40.

Kerimoğlu, Baki-Kızılkaya, Eyüp- Kulaksız, Haydar-Hastürk, Mesut - Gülşen, Hamdi - Karaaslan, Erkan: **Devlet Muhasebesi (Mahalli İdareler İçin),** Ankara, Güncel Mevzuat Yayınları Yayın No:1, 2006.

Kesik, Ahmet: "Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Sayı:9 2005 / 1, s.94-114.

Kesik, Ahmet: "Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği", 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, **Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No:1**, Ağustos 2005, s.43-60.

Kızılkaya, Eyüp: "Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununa Göre Muhasebe Hizmeti, Muhasebe Yetkilisi Ve Muhasebe Birimi", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 31, 2006, s. 4-11.

Kocabaş, Bilal: "Analitik Bütçe Sınıflandırması," **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 26, 2004, s. 61-71.

Koçdemir, Mehmet: **5018 sayılı KMYK Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar: İç Denetim,** Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:11, Ankara, 2006, s. 295-316.

Kubalı, Derya : **Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, Sayıştay Yayını, 1998.

KULAKSIZ, Haydar: "Genel Yönetimin Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:29, 2005.

Maliye Bakanlığı: **Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu,** , Ankara, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayın No:2004/12004, 2004.

Maliye Bakanlığı: **Uluslarası Mali Standartlar**, Ankara, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, 2002.

Maliye Bakanlığı: "Denetimin İşlevi", Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi)

http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim/Dokumanlar/Denislev.htm, 25 Aralık 2005.

Martin, James W., Cush, Frank, C.E. : **Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor**, Çev.Haluk Demirtaş, Ankara, Damga Matbaası, 1952.

Meriç, Metin: **Kamu Kesiminde Mali Yapı,** İzmir, 1999.

Mutluer, M.Kamil-Öner, Erdoğan-Kesik Ahmet: **Bütçe Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 99, Mayıs, 2005.

Öncel, Mualla- Çağan Nami: **Mali Hukuk Bilgisi,** Ankara, Bankacılık ve Ticaret Araştırma Enstitüsü Yayın No: 315, 1997.

Örenay, Hami : **Kamuda Denetim,** Ankara, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Yayın No: 2005/1, 2005.

Özer, Hüseyin : **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara, Sayıştay Yayını, 1997.

Özmen, Mümtaz Taner: **Türkiye'de Katma Bütçe Uygulaması,** Ankara, Maliye Bakanlığı, APK Yayınları, Yayın No:1991/321, 1991.

Pınar, İbrahim: **1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu ve Ayniyat Yönetmeliği**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 1993.

Pratley, Alan : "Public Expenditure Management Manual for Europe" 2003, (Çev. M. Sait Arcagök ve Bahadır Yörük), **Maliye Dergisi**, Sayı:145, (Ocak-Nisan) 2004, s. 194-204.

Sarılı, Mustafa Ali: "Türkiye'de Etkin Bir Vergi Denetiminin Gerçekleştirilebilmesi İçin Neler Yapılmalıdır", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:190, 2004, s.95-105.

Sönmez, Nezihe : **Kamu Bütçesi ve Bütçe Politikası**, İzmir, Anadolu Matbaacılık, 1994.

TBMM: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı Plan

ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/692).

T.C. Başbakanlık: **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim,** Ankara, T.C. Başbakanlık, Ekim 2003.

TODAİE : **Merkezî Hükümet Teşkilâtı Kuruluş Ve Görevleri: Merkezî Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu**, Ankara, TODAİE Yayınları, 1966.

TODAİE : **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor,** Ankara, TODAİE Yayınları No: 238, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, 1991.

Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız: **Küreselleşme ve Kamu Hizmetleri**, Alfa Aktüel Yayınları, 2005.

Tosun, Hikmet: **1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu: Açıklamalı Genel Muhasebe Kanunu**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:2, 2001.

Tosun, Hikmet - Cebeci, A. Uğur: **5018 sayılı KMYK Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı),** Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006.

Uçak, Fikri: **Genel Muhasebe Kanunu,** Ankara, 1999.

Uçar, Mansur: "Ombudsmanlık ve Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:34, 2006.

Üçbaş, Abdurrahman: "5018 sayılı KMYK Kanununun Kamu Maliyesine Getirdikleri", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:25, 2004, s. 39-48.

EKLER

EK:1- HARCAMA YETKİLİLERİ HAKKINDA GENEL TEBLİĞ (SERİ NO: 1)

Tebliğ

Maliye Bakanlığından :

Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ
(Seri No: 1)

1. Giriş

Bilindiği üzere, 24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunla değişik "Üst yöneticiler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasında;

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

hükmüne yer verilmiş, aynı maddenin ikinci fıkrasında üst yöneticilerin 5018 sayılı Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu oldukları ve üçüncü fıkrasında ise bu sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (k) bendinde ise "Harcama birimi" kamu idare bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim olarak tanımlanmıştır.

Anılan Kanunun "Kamu İdareleri Bütçeleri" başlıklı ikinci kısmının dördüncü bölümünde "Harcama Yapılması"na ilişkin esaslar düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu bölümde yer alan ve 5436 sayılı Kanunla değişik "Harcama yetkisi ve yetkilisi" başlıklı 31 inci maddesinin birinci fıkrasında;

"Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir."

hükmü ile aynı maddenin dördüncü fıkrasının ilk cümlesinde;

"Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir."

hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede, 5018 sayılı Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

2. Harcama Yetkililerinin Belirlenmesi

5018 sayılı Kanunun 5436 sayılı Kanunla değişik 31 inci maddesinin birinci fıkrasında bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak belirlenmiştir. Bu hüküm uyarınca bütçe sınıflandırması harcama yetkilisini belirleyen temel unsur olmaktadır.

Bilindiği üzere kamu idare bütçeleri, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırması; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört gruptan oluşmaktadır.

Kurumsal sınıflandırmada dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama sistemi benimsenmiş olup, birinci düzeyde Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi, yüksek yargı organları ile bakanlıklar ve bütçe türleri, ikinci düzeyde birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türleri kapsamında yer alan kurumlar, üçüncü düzeyde ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimler, dördüncü düzeyde ise destek ve lojistik birimler ile politika uygulayıcı birimler yer almaktadır.

Buna göre, kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde yer alan birimler, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerini, bu birimlerin en üst yöneticileri de harcama yetkililerini ifade etmektedir.

Öte yandan, 5018 sayılı Kanunun 5436 sayılı Kanunla değişik 31 inci maddesinin ikinci fıkrasında, teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisinin, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebileceği ayrıca hüküm altına alınmıştır.

2.1. Merkez Teşkilatı Harcama Yetkilileri

5018 sayılı Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin merkez teşkilatı harcama yetkilileri görev unvanları, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimleri ve hesap verme sorumluluğu açısından bağlı oldukları üst yöneticiler itibarıyla aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

2.1.1 Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Harcama Yetkilileri

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Başbakanlık, Bakanlık (Milli Savunma Bakanlığı hariç)	Müsteşar	Kurul Başkanlığı Genel Müdürlük Başkanlık Müstakil Daire Başkanlığı Müşavirlik Özel Kalem Müdürlüğü Savunma Sekreterliği Merkez	Kurul Başkanı Genel Müdür Başkan Daire Başkanı Müşavir Özel Kalem Müdürü Savunma Sekreteri Başkan
Müsteşarlık	Müsteşar	Kurul Başkanlığı Genel Müdürlük Müstakil Daire Başkanlığı Başkanlık Müşavirlik Özel Kalem Müdürlüğü Savunma Uzmanlığı	Kurul Başkanı Genel Müdür Daire Başkanı Başkan Müşavir Özel Kalem Müdürü Savunma Uzmanı
Genel Müdürlük	Genel Müdür	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Daire Başkanlığı Başkanlık Müdürlük	Kurul Başkanı Daire Başkanı Daire Başkanı Başkan Müdür

		Savunma Sekreterliği Sivil Savunma Uzmanlığı Savunma Uzmanlığı Müşavirlik Akademi Başkanlığı Birim	Savunma Sekreteri Sivil Savunma Uzmanı Savunma Uzmanı Müşavir Akademi Başkanı Birim Amiri
Başkanlık	Başkan	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Daire Başkanlığı Savunma Uzmanlığı Savunma Sekreterliği Müşavirlik	Kurul Başkanı Daire Başkanı Daire Başkanı Savunma Uzmanı Savunma Sekreteri Müşavir
Genel Sekreterlik	Genel Sekreter	Daire Başkanlığı	Daire Başkanı
Yüksek Mahkemeler ve Sayıştay	Başkan	Genel Sekreterlik Özel Kalem Müdürlüğü	Genel Sekreter Özel Kalem Müdürü
Kurul	Başkan	Genel Sekreterlik Denetim ve İnceleme Grupları	Genel Sekreter Genel Sekreter
Kurum	Başkan	Müstakil Daire Başkanlığı Müşavirlik Savunma Uzmanlığı	Daire Başkanı Müşavir Savunma Uzmanı

Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi, Milli Savunma Bakanlığı, Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığında görev unvanları itibarıyla merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu idarelerin üst yöneticileri tarafından belirlenir ve bunlar mali hizmetler birimi ile muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilir.

Yüksek Mahkemeler ve Sayıştay bütçelerinde Heyet, Daire, Kurullar, Cumhuriyet Başsavcılığı ile Denetim Birimlerine tahsis edilen ödeneklerin harcama yetkilisi Genel Sekreterdir.

2.1.2. Özel Bütçeli İdarelerde Harcama Yetkilileri

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Üniversite ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	Rektör	Genel Sekreterlik Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Fakülte Yüksekokul Meslek Yüksekokulu Enstitü Hastane Merkez Bölüm Savunma Uzmanlığı	Genel Sekreter Daire Başkanı Hukuk Müşaviri Dekan Müdür Müdür Müdür Başhekim Müdür Başkan Savunma Uzmanı
Müsteşarlık	Müsteşar	Müstakil Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği	Daire Başkanı Hukuk Müşaviri
Genel Müdürlük	Genel Müdür	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire	Kurul Başkanı Daire Başkanı

		Başkanlığı Müdürlük Sivil Savunma Uzmanlığı Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Şube Müdürlüğü	Müdür Sivil Savunma Uzmanı Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Şube Müdürü
Merkez	Merkez Başkanı veya Genel Sekreter	Genel Sekreterlik Başkanlık Müdürlük Hukuk Müşavirliği	Genel Sekreter Başkan Müdür Hukuk Müşaviri
Başkanlık	Başkan	Genel Sekreterlik Müstakil Daire Başkanlığı Özel Kalem Müdürlüğü Hukuk Müşavirliği Müdürlük Genel Koordinatörlük Grup Başkanlığı	Genel Sekreter Daire Başkanı Özel kalem Müdürü Hukuk Müşaviri Müdür Genel Koordinatör Grup Başkanı
Kurum	Başkan	Kurul Başkanlığı Genel Sekreterlik Müstakil Daire Başkanlığı Daire Başkanlığı Sivil Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Enstitü Müdürlük Merkez Başkanlık	Kurul Başkanı Genel Sekreterlik Daire Başkanı Daire Başkanı Sivil Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Müdür Müdür Başkan Başkan
Kurul	Kurul Başkanı	Üniversitelerarası Kurul	Ü. Kurul Başkanı
Enstitü	Başkan, Genel Müdür veya Müdür	Genel Sekreterlik Müstakil Daire Başkanlığı Daire Başkanlığı Özel Kalem Müdürlüğü Sivil Savunma Uzmanlığı Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Müdürlük Koordinatörlük	Genel Sekreter Daire Başkanı Daire Başkanı Özel Kalem Müdürü Sivil Savunma Uzmanı Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Müdür Koordinatör

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığında görev unvanları itibarıyla merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu idarelerin üst yöneticileri tarafından belirlenir ve bunlar mali hizmetler birimi ile muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilir.

2.1.3. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Harcama Yetkilileri

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi

Kurum	Başkan	Kurul Başkanlığı Genel Müdürlük Müstakil Daire Başkanlığı Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Uzmanlık	Kurul Başkanı Genel Müdür Daire Başkanı Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Uzman
Genel Müdürlük	Genel Müdür	Kurul Başkanlığı Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Sivil Savunma Birimi	Kurul Başkanı Daire Başkanı Hukuk Müşaviri Sivil Savunma Uzmanı

2.1.4. Mahalli İdarelerde Harcama Yetkilileri

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 46 ncı maddesinde, il özel idaresi bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak tanımlanmış, ilçelerde bu yetkinin kaymakam tarafından kullanılacağı belirtilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanununun 63 üncü maddesinde, belediye bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu uyarınca da mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkilisi olarak tanımlanmıştır.

Mahalli idarelerde kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde ödenek tahsis edilen ana hizmet birimleri ve yardımcı hizmet birimleri ile danışma ve denetim birimlerinin en üst yöneticilerinin harcama yetkilisi olarak belirlenmesi ve yetki-sorumluluk tesisinin buna göre yapılması gerekmektedir.

Ancak teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan ve bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan mahalli idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; İçişleri Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir.

2.2. Merkez Dışı Birimlerde Harcama Yetkilileri

5018 sayılı Kanunun 22 nci maddesi uyarınca kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri merkez dışı birimlerine ödenek gönderme belgesi düzenlemek suretiyle ödenek gönderirler. Ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilen merkez dışı birimlerin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

Merkez dışı birimlerde harcama yetkilileri görev unvanları itibarıyla aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Ödenek Gönderme Belgesiyle Ödenek Gönderilen Birim	Harcama Yetkilisi
Bölge Müdürlükleri veya eşdeğer birimler	Bölge Müdürü veya eşdeğer yetkili
İl Müdürlükleri veya eşdeğer birimler	İl Müdürü veya eşdeğer yetkili
İlçe Müdürlükleri veya eşdeğer birimler	İlçe Müdürü veya eşdeğer yetkili

Malmüdürlüklerinde ve ilçe özel idarelerinde harcama yetkilisi kaymakamdır.

Çeşitli bakanlık ve kuruluşlara bağlı; ilköğretim, ortaöğretim ve dengi okullar, başkanlık, hastane, dispanser, sağlık ocağı, sağlık merkezi, müze ve kütüphaneler, ceza ve tevkif evleri gibi birimlere ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilmesi

halinde bu birimlerin okul müdürü, başhekim, tabip, başkan, müdür gibi unvanlara sahip en üst yöneticileri harcama yetkilisidir.

3. Harcama Yetkisinin Birleştirilmesi

Teşkilat yapısında üst yönetici ile harcama birimleri arasında yönetim kademesi yer almak şartıyla, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin harcama yetkisi harcama türleri itibarıyla kısmen veya tamamen; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanlığının, sosyal güvenlik kurumlarında ilgili bakanlığın, mahalli idarelerde ise İçişleri Bakanlığının uygun görüşü ve üst yöneticinin onayı ile bir üst yönetim kademesinde birleştirilebilir.

Uygun görüş talep yazılarında, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilme gerekçesine ayrıntılı olarak yer verilir.

Üst yönetici ve yardımcılarına harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilemez.

4. Harcama Yetkisinin Devri

Harcama yetkilileri, kamu hizmetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla aşağıda belirlenen sınırlar dahilinde harcama yetkisini devredebilirler. Buna göre kamu idarelerinin;

- Merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılarına, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

- Merkez dışı birimlerinde ise bölge müdürleri veya eşdeğer yetkililer, il müdürleri veya eşdeğer yetkililer ile nüfusu 50.000'i aşan ilçelerin ilçe müdürleri veya eşdeğer yetkililer harcama yetkilerini yardımcılarına,

- Belediye ve il özel idareleri ile bunlara bağlı idarelerin harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılarına, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

- Mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkisini birlik genel sekreteri, birlik müdürü veya birim amirlerine,

kısmen veya tamamen devredebilirler.

Her bir harcama işlemi itibarıyla, mal ve hizmet alımlarında ikiyüzellibin Yeni Türk Lirasını, yapım işlerinde ise birmilyon Yeni Türk Lirasını aşan harcamalara ilişkin harcama yetkisi hiçbir şekilde devredilemez.

Harcama yetkisi aşağıdaki şartlara uygun olarak devredilir:

- Yetki devri yazılı olmak zorundadır.
- Devredilen yetkinin sınırları açıkça belirlenmiş olmalıdır.
- Merkez teşkilatında harcama yetkisinin devri ve bu yetkinin geri alınması üst yöneticiye, mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine; merkez dışı birimlerde ise mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmelidir.

Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devredenin idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

5. Diğer Hususlar

Harcama yetkilisinin kanuni izin, hastalık, geçici görev, disiplin cezası uygulaması, görevden uzaklaştırma ve benzeri nedenlerle geçici olarak görevinden ayrılması halinde ilgili harcama biriminin harcama yetkilisi vekaleten görevlendirilen kişidir.

İdarelerin teşkilat yapısında yer almayan birimler ile yurtdışı teşkilatına tahsis edilen ödeneklerin harcama yetkilileri üst yöneticiler tarafından belirlenir ve bunlar mali hizmetler birimi ile muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilir.

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.

5018 sayılı Kanunun 5436 sayılı Kanunla değişik 60 ıncı maddesi uyarınca harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yürütenler mali işlem sürecinde görev alamazlar.

Bu tebliğin yayımı tarihinden sonra, tebliğ kapsamında yer alan kamu idarelerinin teşkilat yapısının değişmesi ile 5018 sayılı Kanun kapsamına yeni idarelerin girmesi hallerinde bu idarelerin harcama yetkilileri, 5018 sayılı Kanunun 5436 sayılı Kanunla değişik 31 inci maddesi hükümleri ile bütçe sınıflandırması dikkate alınarak bu tebliğe uygun olarak belirlenir.

Bu tebliğin uygulanmasında tereddüde düşülen durumlarda Maliye Bakanlığının görüşü alınır.

6. Yürürlük

Bu tebliğ 1/1/2006 tarihinde yürürlüğe girer.

Tebliğ olunur.

EK:2- HARCAMA YETKİLİLERİ HAKKINDA GENEL TEBLİĞ (SERİ NO: 2)

Tebliğ

Maliye Bakanlığından:

HARCAMA YETKİLİLERİ HAKKINDA GENEL TEBLİĞ SERİ NO:2

Harcama yetkilileri ve yetki devri uygulamasına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

1. Kamu idareleri harcama yetkililerinin belirlenmesi, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesi ve devredilmesi konusunda 31/12/2005 tarihli ve 26040 dördüncü mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan (1) Seri Numaralı Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğde yer alan düzenlemelere uyulacaktır. Harcama yetkililerine ilişkin olarak söz konusu Genel Tebliğin yanı sıra aşağıda yer alan hususlar da dikkate alınacaktır.

a) Bilindiği üzere, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde ihale yetkilisi, "İdarenin ihale ve harcama yapma yetki ve sorumluluğuna sahip kişi veya kurulları ile usulüne uygun olarak yetki devri yapılmış görevlileri" olarak tanımlanmıştır. Diğer taraftan, 5018 sayılı Kanunun 31 inci maddesinde harcama yetkilisi, "Bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin en üst yöneticisi" olarak tanımlanmış bulunmaktadır. Buna göre, ihale yetkilisinin ilgili mevzuatında özel olarak belirlendiği haller dışında, 5018 sayılı Kanunun 31 inci maddesi uyarınca belirlenmiş bulunan harcama yetkilileri aynı zamanda ihale yetkilisi olacaktır.

b) 2006 yılından önce ihale sürecine başlanılan ve 2006 yılı içinde tamamlanan ihalelere ilişkin olarak, ihale sürecini başlatan ihale yetkilisi ile ihale sürecini tamamlayan ihale yetkilisinin farklı kişiler olmasının 4734 sayılı Kanuna aykırı bir yönü bulunmadığından, 2006 yılında ihale sürecini tamamlayacak olan ihale yetkilisi, 5018 sayılı Kanunun 31 inci maddesi ve anılan Genel Tebliğ uyarınca belirlenen harcama yetkilisi olacaktır.

c) 2006 yılından önce başlanmış ve devam eden ihalelerde komisyon üyesi olarak yer alan kişi veya kişilerin 5018 sayılı Kanun ve anılan Genel Tebliğ uyarınca harcama yetkilisi olarak belirlenmesi halinde, bu kişi veya kişilerin ihale komisyonu üyeliklerinden çıkarılarak yerlerine yedek üyelerden görevlendirme yapılması gerekmektedir.

d) Harcama yetkilileri, ilgili mevzuatı uyarınca ihale usulleriyle yapılacak mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin ihale işlemlerine ilişkin olarak, ihale yetkisiyle sınırlı olmak üzere harcama yetkilerini, üst yöneticiden onay almak suretiyle, idarenin destek hizmetlerini yürüten birim yöneticilerine devredebilirler. Bu durumda, ihale onay belgesinin düzenlenmesinden sözleşmenin imzalanmasına kadar geçen süreçteki tüm ihale işlemlerine ilişkin ihale yetkisi destek hizmetleri

birim yöneticisi tarafından kullanılacaktır. İşin yaklaşık maliyetinin belirlenmesi ve teknik şartnamenin hazırlanması gibi ihale öncesi işlemlerin ilgili harcama birimi, destek hizmetleri birimi veya idarenin diğer birimleri tarafından hazırlanması mümkün bulunmaktadır.

Destek hizmetleri birimi, harcama birimlerinin ihtiyaçlarını birleştirmek suretiyle 4734 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde karşılayabilir. Birden fazla harcama biriminin doğrudan temin limiti dahilindeki ihtiyaçlarının, destek hizmetleri birimi tarafından birleştirilerek ihale usulleriyle karşılanması da mümkün bulunmaktadır.

e) İdarelerin ilçe sınırları dahilinde bulunan birimlerinin harcama işlemlerini gerçekleştirecek yeterli sayıda personelinin bulunmaması nedeniyle harcama yetkililerinin belirlenmesinde ve harcama işlemlerinin yürütülmesinde güçlük bulunması hallerinde, söz konusu birimlerin harcama yetkililiği görevi kaymakam, il müdürü veya bölge müdürü tarafından yürütülebilir.

İstanbul ilinde bulunan Maliye Bakanlığına bağlı kurum saymanlıklarının harcamalarında, harcama yetkililiği görevi, gerekli görülen hallerde kurum saymanlığının bulunduğu ilçe kaymakamları tarafından yürütülebilir.

Bu durumda düzenlenecek ödenek gönderme belgeleri ilgili kaymakamlığa, il müdürlüğüne veya bölge müdürlüğüne gönderilir.

f) İdare bütçelerinde kurumsal sınıflandırmanın dördüncü düzeyinde taşra teşkilatı için toplu olarak (61) ve (62) kodlarında tertiplenmiş ve herhangi bir harcama birimi ile ilişkilendirilmemiş ödeneklerin merkez dışı birimlere gönderilmesine yetkili merkez teşkilatı harcama yetkilileri, idarelerin üst yöneticileri tarafından belirlenecektir.

Diğer taraftan, idarelerin bütçelerinde belirli bir harcama birimine tahsis edilmemiş ve toplu olarak bütçeleştirilmiş ödeneklerin harcama yetkilileri üst yönetici tarafından belirlenecektir.

Bu şekilde belirlenen harcama yetkilileri mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkililerine bildirilir.

g) Tedavi Yardımına İlişkin Uygulama Tebliği ve Maliye Bakanlığı ile Türk Eczacıları Birliği arasında yapılan protokol uyarınca, merkez teşkilatında idarelerle eczaneler arasında yapılacak sözleşmeler, üst yöneticiden onay alınarak destek hizmetleri birimi yöneticisi veya yardımcısı tarafından imzalanabilecektir.

2. İlgili mevzuatı uyarınca, Bakan, üst yönetici, yetkili kurul, komisyon ve benzeri yetkili kişi veya kurulların önceden izin veya onayına tabi tutulmuş olan ve sonucunda mali işlem yapılması gereken hallerde, söz konusu izin veya onaylar harcama süreci başlamadan önce alınacaktır. Diğer taraftan, iç kontrol ve ön mali kontrol alanındaki gözetim görevi çerçevesinde, Bakan ve üst yöneticiler, bazı mali işlemleri, işlem sürecine başlanılmadan önce ön izinlerine tabi tutabilirler.

3. 5018 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesinin ikinci fıkrasında, harcama birimlerini ilgilendiren harcamaların harcama birimleri tarafından gerçekleştirileceği, ancak, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla diğer harcama birimlerine ilişkin mali işlemlerin

idarenin destek hizmetlerini yürüten birimi tarafından yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Bu hükmün uygulanmasında, idarelerin teşkilat yapılarında destek hizmetleri ile yardımcı hizmet birimleri olarak yer alan idari ve mali işler, makine-ikmal, satın alma, yapı işleri, personel gibi birimler destek hizmetleri birimi sayılacaktır.

Buna göre, ayrı ayrı her bir harcama birimini ilgilendiren harcamalarda, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla ve harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla, harcama birimlerinin bazı mali işlemlerinin idarelerin destek hizmetlerini yürüten birimler tarafından yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu işlemlere ilişkin olarak üst yöneticiden alınacak onay, harcama birimleri tarafından ayrı ayrı alınabileceği gibi, harcama birimlerinin talebi üzerine mali hizmetler birimi (Strateji Geliştirme Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, bu hizmetlerin yerine getirildiği müdürlük veya idarelerin mevcut yapılarında mali hizmetlerini yürüten birimleri) tarafından da alınabilir.

Bu şekilde alınacak onaylarda, ödeme emri belgesini düzenleme görevinin harcama birimi veya destek hizmetleri biriminden hangisi tarafından yürütüleceği hususu da belirtilecektir. Ödeme emri belgesini düzenleyecek gerçekleştirme görevlisinin destek hizmetleri biriminden olması halinde, bu görevli veya görevliler, destek hizmetleri birimi yöneticisi tarafından kendisi veya yardımcısı veya bunlara hiyerarşik olarak en yakın yönetim kademesinde bulunan kişi veya kişiler arasından belirlenecektir.

Destek hizmetleri birimleri tarafından diğer harcama birimleri adına harcamaların gerçekleştirilmesi halinde, harcama talimatı/onay belgesi destek hizmetleri birimine gönderilerek mali işlemlerin destek hizmetleri birimi tarafından yapılması sağlanacaktır. Harcama işlemleri, üst yöneticiden alınan onayda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde tespit edilen ödeme emri belgesini düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisi tarafından ödeme emrine bağlanarak imzalanmak üzere ilgili birimin harcama yetkilisine sunulacaktır.

Diğer taraftan, anılan Kanunun 32 nci maddesinde, harcama talimatlarında gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgilere de yer verileceği belirtilmiştir. Gerçekleştirme işlemleri destek hizmetleri birimi tarafından yapılan mali işlemlerde, harcama talimatlarında iş ve işlemlerin destek hizmetleri birimi personeli tarafından yürütüleceğinin belirtilmesi yeterli bulunmaktadır. Ancak, ilgili mevzuatında bizzat harcama yetkilisi tarafından belirlenmesi gereken hususlarda ilgili harcama yetkilisinin onayı alınacaktır.

Tebliğ olunur.

EK:3- 5018 SAYILI KMYK KANUNUNA EKLİ (I) SAYILI CETVEL: GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
2) Cumhurbaşkanlığı
3) Başbakanlık
4) Anayasa Mahkemesi
5) Yargıtay
6) Danıştay
7) Sayıştay
8) Adalet Bakanlığı
9) Millî Savunma Bakanlığı
10) İçişleri Bakanlığı
11) Dışişleri Bakanlığı
12) Maliye Bakanlığı
13) Millî Eğitim Bakanlığı
14) Bayındırlık ve İskân Bakanlığı
15) Sağlık Bakanlığı
16) Ulaştırma Bakanlığı
17) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı
18) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
19) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
20) Enerji ve Tabiî Kaynaklar Bakanlığı
21) Kültür ve Turizm Bakanlığı
22) Çevre ve Orman Bakanlığı
23) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
24) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
25) Jandarma Genel Komutanlığı
26) Sahil Güvenlik Komutanlığı
27) Emniyet Genel Müdürlüğü
28) Diyanet İşleri Başkanlığı
29) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı
30) Hazine Müsteşarlığı
31) Dış Ticaret Müsteşarlığı
32) Gümrük Müsteşarlığı
33) Denizcilik Müsteşarlığı
34) Avrupa Birliği Genel Sekreterliği
35) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
36) Devlet Personel Başkanlığı
37) Özürlüler İdaresi Başkanlığı
38) Türkiye İstatistik Kurumu
39) Gelir İdaresi Başkanlığı
40) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
41) Karayolları Genel Müdürlüğü
42) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü

43) Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü
44) Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
45) Orman Genel Müdürlüğü
46) Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
47) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
48) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü
49) Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü
50) Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü
51) Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü
52) Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı

EK:4- 5018 SAYILI KMYK KANUNUNA EKLİ (II) SAYILI CETVEL :ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

A) YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ

1) Yükseköğretim Kurulu
2) Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
3) İstanbul Üniversitesi
4) İstanbul Teknik Üniversitesi
5) Ankara Üniversitesi
6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
7) Ege Üniversitesi
8) Atatürk Üniversitesi
9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
10) Hacettepe Üniversitesi
11) Boğaziçi Üniversitesi
12) Dicle Üniversitesi
13) Çukurova Üniversitesi
14) Anadolu Üniversitesi
15) Cumhuriyet Üniversitesi
16) İnönü Üniversitesi
17) Fırat Üniversitesi
18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
19) Selçuk Üniversitesi
20) Uludağ Üniversitesi
21) Erciyes Üniversitesi
22) Akdeniz Üniversitesi
23) Dokuz Eylül Üniversitesi
24) Gazi Üniversitesi
25) Marmara Üniversitesi
26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
27) Trakya Üniversitesi
28) Yıldız Teknik Üniversitesi
29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi
30) Gaziantep Üniversitesi
31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi
32) Adnan Menderes Üniversitesi
33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
34) Balıkesir Üniversitesi
35) Celal Bayar Üniversitesi
36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
37) Dumlupınar Üniversitesi
38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi
39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
40) Harran Üniversitesi
41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü

42) Kafkas Üniversitesi
43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
44) Kırıkkale Üniversitesi
45) Kocaeli Üniversitesi
46) Mersin Üniversitesi
47) Muğla Üniversitesi
48) Mustafa Kemal Üniversitesi
49) Niğde Üniversitesi
50) Pamukkale Üniversitesi
51) Sakarya Üniversitesi
52) Süleyman Demirel Üniversitesi
53) Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
55) Galatasaray Üniversitesi

B) ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER

1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı
2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
3) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
4) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
5) Türkiye Bilimler Akademisi
6) Türkiye Adalet Akademisi
7) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu
8) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
9) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
10) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü
11) Vakıflar Genel Müdürlüğü
12) Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
13) Elektrik İşleri Etüd İdaresi Genel Müdürlüğü
14) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
15) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
16) Türk Akreditasyon Kurumu
17) Türk Standartları Enstitüsü
18) Millî Prodüktivite Merkezi
19) Türk Patent Enstitüsü
20) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
21) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
22) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
23) İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi
24) Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı
25) Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı
26) GAP Bölge Kalkınma İdaresi
27) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
28) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu

EK:5- 5018 SAYILI KMYK KANUNUNA EKLİ: (III) SAYILI CETVEL :DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
2) Telekomünikasyon Kurumu
3) Sermaye Piyasası Kurulu
4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
6) Kamu İhale Kurumu
7) Rekabet Kurumu
8) Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu

EK:6- 5018 SAYILI KMYK KANUNUNA EKLİ (IV) SAYILI CETVEL: SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

1) T.C. Emekli Sandığı
2) Sosyal Sigortalar Kurumu
3) Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu
4) Türkiye İş Kurumu