

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Gülşah ARSLAN

TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2012

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Gülşah ARSLAN

TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

Danışman
Doç. Dr. Faruk ATAAY

Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2012

Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Gülşah ARSLAN'ın bu çalışması jürimiz tarafından Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Doç. Dr. Errol Eren Akdeniz
Üye (Danışmanı) : Doç. Dr. Fehri Akdeniz
Üye : Yrd. Doç. Dr. Ramazan İzol Akdeniz

Tez Başlığı: Türkiyede Kamu Mali Yönetiminin
yeniden yapılanılması,

Onay : Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 27.11/2012

Mezuniyet Tarihi : 27.12/2012

Doç. Dr. Zekeriya KARADAVUT
Müdür

.....

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ	iv
ŞEKİLLER LİSTESİ	v
KISALTMALAR LİSTESİ	vi
ÖNSÖZ	vii
ÖZET	viii
ABSTRACT	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU MALİYESİNİN ve MALİ DENETİMİN ORTAYA ÇIKIŞI ve GELİŞİMİ

1.1. Kamu Maliyesi Kavramının Tanımı ve Ortaya Çıkışı.....	3
1.1.1. Ticaretin Gelişmesi ve Merkantilizm.....	5
1.1.2. Sanayi Devrimi ve Uluslararası Ticaretin Gelişmesi	6
1.1.3. 1929 Ekonomik Buhranı ve Ekonomide Aktif Devlet	7
1.2. Klasik Ekonomide Kamu Maliyesi Düşüncesi	9
1.3. Keynesyen İktisat ve Kamu Maliyesi.....	10
1.4. Neo-liberal İktisadın Kamu Maliyesi Yaklaşımları	11
1.4.1. Monetarizm ve Rasyonel Beklentiler Teorisi.....	11
1.4.2. Kamu Tercihi Yaklaşımı.....	14
1.4.3. Arz Yönlü İktisat ve Minimal Devlet Düşüncesi	14

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU İKTİSADI ve KAMU MALİYESİNİN GELİŞİMİ

2.1. Tanzimat Dönemi ve Kamu Maliyesi (1876–1923).....	16
2.2. Erken Cumhuriyet Dönemi Liberal Ekonomisinde Yeniden İnşa (1923–1930)....	18
2.3. Devletçi Sanayileşme ve Serbest Dış Ticaret Dönemi (1930–1960).....	20
2.4. Planlı Kalkınma ve İthal İkamecilik Dönemi (1960–1980).....	25
2.5. Ekonomide Liberalleşme (1980 ve Sonrası)	27
2.6. Türkiye'de İdari Reformlar ve Kamu Mali Yönetimi	31
2.6.1. Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma Esasları Hakkında Rapor (Neumark Raporu)	32

2.6.2. Barker Misyonu Raporu	33
2.6.3. Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmalarına Hakkında Rapor (Martin-Cush Raporu)	34
2.6.4. Gruber Raporu	35
2.6.5. Hanson Raporu	36
2.6.6. Baade Raporu	37
2.6.7. Chaillaux Dantel Raporu	37
2.6.8. Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP)	38
2.6.9. Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA)	41

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

3.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Değerlendirilmesi	50
3.1.1. Bütçenin Sürecinin Dağınık ve Kapsamının Dar Olması	51
3.1.2. Performans Esaslı Bütçeleme, Çok Yıllı Bütçeleme Esaslarının Uygulanmaması	55
3.1.3. Bütçe Kodlarına Dair Sorunlar	56
3.1.4. Stratejik Planlama ve Karar Almanın Zorluğu	56
3.1.5. Meclisin Bütçe Üzerindeki Yetkisinin Yetersizliği	57
3.1.6. Harcama Sürecindeki Olumsuzluklar	57
3.1.7. Muhasebeleştirme ve Raporlamada Karşılaşılan Sorunlar	59
3.1.8. İyi Yönetişim ve Saydamlığın, Hesap Verilebilirlik İlkelerinin Olmaması	61
3.1.9. Mali Kaynakların Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik İlkelerinin Eksikliği	63
3.1.10. Gelir ve Gider Dengesizliği	63
3.1.11. İç ve Dış Denetim Yetersizliği	64

3.2 Kamu Mali Reformu Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	67
3.2.1 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu ve 5436 Sayılı Düzenleme	70
3.2.2. Kamu Maliyesinin Temel İlkelerinin Ortaya Konması	73
3.2.3. Görev ve Sorumluluğun Açıklığa Kavuşturulması	75
3.2.4. Hesap Verilebilirlik ve Yönetim Sorumluluğu	79
3.2.5. Mali Saydamlık.....	84
3.2.6. Bütçe Kapsamının Genişletilmesi ve Hazırlığının, Uygulamasının ve Raporlamasının Saydamlaştırılması.....	85
3.2.7. Stratejik Planlama.....	94
3.2.8. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş	96
3.2.9. Performans Esaslı Bütçeleme	102
3.2.10. Analitik Bütçe Sınıflandırması.....	106
3.2.11. Tahakkuk Esaslı Muhasebe.....	109
3.2.12. Ön Mali Kontrol ve Mali Kontrolün Getirilmesi	111
3.2.13. Harcama Sonrası İç Denetim	122
3.2.14. Dış Denetim	125
3.2.15. Kesin Hesap Kanunu ve Meclis Denetimi	127
SONUÇ	130
KAYNAKÇA.....	133
Ö Z G E Ç M İ Ş	140

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1. Cumhuriyetin Kuruluş Yıllarında Kamu Harcamalarının Dağılımı	21
Tablo 2.2. Türkiye'nin İdari Reform Kronolojisi	45
Tablo 3.1. Geleneksel Yönetim ile Yeni Kamu Yönetimi Karşılaştırması	48
Tablo 3.2. 5018 Sayılı Kanun Uyarınca Yürürlüğe Konulan İkincil Mevzuat.....	68
Tablo 3.3. Kurumlara Göre Harcama Yetkilisi.....	76
Tablo 3.4. Stratejik Planlama Süreci	95
Tablo 3.5. Performans Denetimi Ölçümü: Sağlık Bakanlığı Örneği	113

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 3.1. Güçlü Bir Mali Sistemin Bileşenleri	73
Şekil 3.2. Çok Yıllı Bütçeleme Süreci	98
Şekil 3.3. Performans Esaslı Bütçelemenin Sistemsel Akışı	106

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
AT	Avrupa Topluluğu
a.g.e.	adı geçen eser
bkz.	bakınız
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
GATT	Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GSMH	Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
IMF	Uluslararası Para Fonu
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı
KEİB	Karadeniz Ekonomik İşbirliği Teşkilatı
OPEC	Petrol İhraç Eden Ülkeler Birliği
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
vb.	ve benzeri
vs.	ve saire
WTO	Dünya Ticaret Örgütü
DİE	Devlet İstatistik Enstitüsü
GFS	Devlet Mali İstatistikleri
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TODAİE	Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
TCMB	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
KİK	Kamu İktisadi Kuruluğu
MEHTAP	Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi
KAYA	Kamu Yönetimi Araştırma Projesi

ÖNSÖZ

Yüksek lisans tezi olarak hazırladığım bu çalışmam da emeği geçen birçok isim bulunmaktadır. İlk olarak; hazırlığı uzun bir süreç alan bu çalışmama başlayabilmem ve çalışmamın içeriğini belirleyebilmem adına desteklerini esirgemeyen ve her aşamasında emeği geçen değerli yol arkadaşım **Arş. Gör. İsmail Cem Karadut'a** gönülden teşekkürlerimi sunuyorum. Ayrıca; Değerli danışmanım ve hocam **Doç. Dr.Faruk ATAAY'aba**ta çalışmanın adını koymam konusunda ve tez yazım aşamasında yapmış olduğu yardımlardan dolayı teşekkürü bir borç bilirim.

Bu tezin ortaya çıkmasında manevi desteklerini hiç esirgemeyen annem, **Nazan ARSLAN'a**, babam **Dilaver ARSLAN'a** saygılarımı sunar; Değerli amcam Rahmetli, **Ali KARADUT'un** adını gönülden bir hürmet ve sevgiyle anmak isterim.

ÖZET

Devletin en önemli varlık sebebi kamu malı ve hizmeti üretmesidir. Daha geniş bir deyişle, kamusal hizmetin üretiminde devlet dolaylı ya da dolaysız olarak yer almaktadır. Söz konusu hizmetin üretilmesi içinse her şeyden önce finansal kaynak gerekmektedir. Kamusal hizmetlerin üretimindeki en önemli finansal girdi vergi gelirleridir. Vergi gelirlerinin edinilmesindeki birincil ilke hizmetler için yeterli finansmanın sağlanması, ikincisi ise tam ve doğru miktarda vergi toplanmasıdır ki bu konuda yürütülen politikalar toplamına ‘kamu mali yönetimi’ denilmektedir. Özellikle, 1929 Ekonomik Buhranı’ndan sonra ortaya çıkan makro iktisat politikaları ve kamu maliyesi disiplini ile bütün dünyada önem kazanan kamu mali yönetimi 20. Yüzyıl boyunca önemli niteliksel değişimlere uğramıştır. Bu değişimlerin en önemlisi, 70’lerdeki Petrol Krizleri ile birlikte gelişen devletin küçülmesi (minimal devlet) akımının etkisinde, devletin ekonomiden olabildiğince geri çekilmesi, dolayısıyla kamu hizmeti üretiminde olası en küçük rolü benimsemesidir. Söz konusu siyasal ve iktisadi eğilim, etkisini 80’ler ve 90’larda da sürdürmüş, 2000’li yılların başında da kamu mali politikaların belirlenmesinde başat uygulama olmuştur. Ülkemizde de, özellikle 80 sonrasındaki ekonomik liberalleşme dönemi ile birlikte devlet kamu hizmetleri üretimindeki rolünü özel sektöre bırakmaya başlamış, kamu maliyesinde izlediği politikalar da değişmiştir. 2000’li yıllarda bunun en somut örneği, vergi politikasını ve onun araçlarını önemli bir şekilde değiştiren 2003 tarihli, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu’dur. Çalışmanın amacı, kamu maliyesi ve mali yönetimindeki söz konusu genel değişimi Türkiye özelinde incelemek ve ilgili eski kanunu da göz önünde tutarak karşılaştırmalı bir perspektif sunmaktır.

Anahtar Kelimeler:*Kamu Maliyesi, Kamu Mali Yönetimi, Vergi Politikası, Vergi Reformu.*

ABSTRACT

The most important reason for the existence (*raison d'être*) of the state is to produce public goods and services. In a larger sense, the state takes its place in producing public-related service directly or indirectly. To produce the services in question entails a financial source above all. The salient input for producing public-related services are tax revenues. The primary principle for obtaining tax revenues is to provide the adequate finance; and the second is to collect correct amount of taxes which is called 'the public fiscal administration', making up of the total policies lead to this end. The public fiscal administration, which gained importance with the macroeconomic policies and the discipline public fiscal policy emerging particularly after the Great Depression in 1929, underwent remarkable qualitative changes throughout the 20th Century. The most significant of all these changes are the maximum withdrawal of the state from the economy under the influence of the movement for minimizing the state (minimal state) and the state's assuming the smallest role in producing public services after the Petroleum Crisis in '70s. The said influence had its effect during '80s and '90s, and became the leading practice in determining public fiscal policy in the wake of 2000. As for our country, the state started devolving its duties to the private sector with the economic liberalization period especially after '80s, and also its policies for public finance changed. The most concrete example of this is the act on Public Fiscal Administration and Control enacted in 2003 and numbered 5018, which remarkably changed taxation policy and its instruments. The object of this study is to examine the aforementioned general change with a specific regard to the Turkish case, and to present a comparative perspective, taking account into the former act.

Key Words: *Public Finance, Public Fiscal Administration, Taxation Policy, Tax Reform.*

GİRİŞ

Devletin en önemli meşruiyet temellerinden birisi kamu hizmeti üretmesidir. Kamu hizmetlerinin üretilmesi ise, esas olarak vatandaşlık görevi olarak toplanan vergilerin finansmanı ile sağlanmaktadır. Bununla birlikte, küreselleşme ve ona paralel olarak beliren yeni devlet yönetimi ya da kamu yönetimi anlayışı, vatandaşı ve devletin ona karşı olan ödev ve görevlerini yeniden tanımlama eğilimindedir. Devlet, ekonomide olabileceği en geri ve sığ rol ile tanımlanmakta, kamu hizmeti ve kamu maliyesi yeniden biçimlendirilmektedir.

1970’li yıllardan günümüze dünyada çok yönlü bir değişim yaşanmakla beraber, kapitalist sistem ciddi bir kriz sürecine girmiş ve çözüm neoliberal politikalarda aranmaya başlanmıştır. Yaşanan değişim ekonomik, teknolojik, siyasal, sosyal olmak üzere birçok alanda etkilerini göstermiştir. Dünyanın hemen her yerinde 1970’lerden bu yana devletin azaltılan görevlerine uygun kamu mali yönetimlerinin reformu söz konusudur. 1980’li yılların başına gelindiğinde pek çok ülkede ‘Yeni Kamu Yönetimi’ anlayışı yerleşmeye başlamış; devletin küçültülmesi, etkinleştirilmesi, siyasal ve yönetsel kurumların işlevlerinin düzenlenmesi ve Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması tartışmaları ön plana çıkmıştır. Ayrıca sosyal devletin kurumları, özelleştirme, deregülasyon, ve liberalizasyon uygulamaları ile tasfiye edilecektir.

1970’lere kadar olan ulusal kalkınmacı, ihracata yönelik, ithal ikameci, devletçi, geleneksel yönetim anlayışı terk edilerek; yerini özelleştirme ve liberalizasyon uygulamalarının olduğu, özel kesimin teşvik edildiği, şeffaf ve dürüst yönetim anlayışını barındıran, adem-i merkezîyetçi, rekabetçi, katılımcı, kamu kesiminin küçüldüğü, sosyal devletim tasfiye edildiği, yeni kamu yönetimi anlayışına bırakmıştır. Söz konusu bu değişimin ortak noktaları; kamu hizmetlerinin sunumunun iyileştirildiği, enformasyon teknolojisinin etkinliğinin arttırıldığı, denetim mekanizmasının çağdaşlaştırıldığı, toplam kalite anlayışının yerleştiği bir sistem oluşturmaktır. Ülkemizde ise anılan reform özellikle 24 Ocak 1980 kararlarıyla gelen ‘Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması’ Projesidir.

1990’lı yıllara gelindiğinde ise; küreselleşme, demokratikleşme, insan hakları kavramlarının ön plana çıkması, haberleşme ve veri teknolojisindeki gelişmeler, uluslar arası ekonomik ilişkiler, dünyada bütünleşmiş bir yapıyı zorunlu hale getirmiş ve değişimi zorunlu

kılmıştır. Türkiye ile Uluslar arası kuruluşlar arasındaki mali ve siyasi ilişkiler, Avrupa Birliği'ne katılım süreci açısından bir reform gereği duyulması, ilerleme raporlarının ön koşulları, yaşanan krizler ülkemiz açısından bu değişimi gerekli kılmıştır.

Bu anlamda, 1927 yılından beri uygulanagelen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanunun yerine; 2003 yılında 5018 Sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” kabul edilmiştir. 1050 sayılı kanun gelişen ve değişen koşullara karşı yetersiz kalmakla birlikte ihtiyaçları karşılayamamaktadır. Bütçe süreci ile ilgili problemler, Stratejik planların yetersizliğinden kaynaklı karar alma sorunları, meclisin bütçe sürecindeki etkinsizliği, harcama sürecindeki olumsuz gelişmeler, raporlama problemleri, saydamlık, hesap verilebilirlik ilkelerinin eksikliği, mali kaynakların yönetiminde etkinlik ve verimlilik ilkelerinin eksikliği, denetim sıkıntıları akabinde 5018 sayılı kanunu getirmiştir. Bu kanunda kanunda etkililik, verimlilik ve ekonomiklik denetimi vurgulanmaktadır. Bütçe ve mali sistemlerde ‘performans odaklılık’ anlayışı benimsenmiştir. Stratejik planlama ve sonuç odaklılık, hesap verilebilirlik, yönetim sorumluluğu, mali saydamlık esas alınmıştır. Bilgi edinme hakkı ve halkın denetimi vurgulanmış, denetim ve kontrol süreci düzenlenmiştir.

Yapmış olduğumuz genel açıklamalardan sonra; tez, söz konusu trendin hukuksal boyutunu ele alacak, eski ile yeni arasındaki farkı hem hukuksal anlamda hem de mali anlamda ortaya koyacaktır. Tezin diğer amacı, söz konusu değişimin kuramsal boyutunu ve bunun maliye siyasetine yansımalarını ortaya koymaktır.

Tezde izlenecek yöntem, literatür taraması, ilgili hukuksal metinlerin analizi ve yine ilgili ve mevcut verilerden yararlanmaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU MALİYESİNİN ve MALİ DENETİMİN ORTAYA ÇIKIŞI ve GELİŞİMİ

Devlet, en kısa tabiriyle, insanların ortak yaşamları dolayısıyla ihtiyaç duydukları mal ve hizmetlerin üretiminde koordinasyon ve denetimi sağlayan sosyo-politik bir örgütlenmedir. Maliye ise, devletin sözü edilen fonksiyonunu (kamusal mal ve hizmet üretimi) yerine getirmesindeki finansal ayak olmakla birlikte bu süreci inceleyen bilim dalıdır. Bu üst başlık altında maliye biliminin ortaya çıkışı; sosyolojik, politik ve tarihsel nedenleri ile birlikte ele alınacaktır.

1.1. Kamu Maliyesi Kavramının Tanımı ve Ortaya Çıkışı

Maliyenin bilimsel anlamda ele alınıp irdelenmesi 19. Yüzyıl'ın başından itibaren söz konusu olmuştur. İlk ve orta çağlarda toplumsal ihtiyaçların nitelikleri ve karşılanış biçimleri günümüzdekinden çok farklı idi. Krallık şeklindeki yönetim daha sonraları Avrupa'nın siyasi ve toplumsal değişimine bağlı olarak değişime uğramış ve toplumsal ihtiyaçlar da artmıştır. Topluma götürülen hizmetler ile bunların finansman şeklinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bir bilim dalı olarak maliye, 18. Yüzyıl'ın ikinci yarısından itibaren gelişme göstermeye başlamış, bu gelişim 19. Yüzyıl'da da sürmüştür. 20. Yüzyıl'da kamu maliyesi alanındaki incelemelerin diğer bilim dalları ile ilişki kurulmak suretiyle değerlendirilmesi maliyenin önemini arttırmıştır.¹ 1929-1930 ekonomik krizi ve izleyen dönemlerde devletin sosyo-ekonomik yaşam içerisindeki rolünün aktifleşmesi, maliye politikası araçlarının büyük işlev görmesi; fiskal, yani mali (adalet, savunma, asayiş, eğitim) boyutu yanında ekstra fiskal boyutunun (ekonomide dengenin sağlanması, ekonomik kalkınmanın ve tam istihdamın gerçekleştirilmesi vs.)² ortaya çıkarak önem kazanmasına neden olmuştur. Bir sosyal bilim olarak, maliye biliminde de çeşitli görüşler ve eğilimler dönem dönem hâkim olmuştur. Maliye bilimi ile uğraşan yazar ve bilim adamlarının içinde buldukları; zaman, yer, görüş ve inanışları maliye bilimi açısından çok çeşitli görüş ve inanışların ortaya çıkmasına yol açmış olup bunu olağan karşılamak gerekmektedir.³ Tanımsal olarak ele aldığımızda, kamu maliyesi; fiskal ve ekstra fiskal fonksiyonların yerine getirilebilmesi bakımından; kıt kamu kaynaklarının kullanımı, yönetimi, etkinliği, ilgili politikaların şekillendirilmesi, teorileri, ilkeleri, teknikleri ve olayları kapsayan bir araştırma alanı olmakla birlikte, devlet

¹ İ. Fazıl Pelin, **Finans İlimi ve Finansal Kanunlar**, Birinci Kitap, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1945, s. 1.

² Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 5.

³ Selahattin Tuncer, **Kamu Maliyesi**, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1971, s. 20.

faaliyetlerini iktisadi ve mali yönden ele alan ve bu faaliyetlerin neden olduğu sorunlara çözüm yolu arayan, yapılacak harcamaları ve bunlar için gerekli gelirlerin sağlanmasına yönelik sorunları, iktisadi, mali ve hukuki yönden ele alarak inceleyen, sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşılabilmesi için borçların yönetimini sağlayan bir bilimdir.⁴ Bir başka deyişle, kamu maliyesi; devletin toplum tarafından kendine yüklenen görevleri yerine getirebilmek amacıyla gelirler toplaması ve bu kaynaklarla harcamalar yapması sonucu milli ekonomide ortaya çıkan değişimin analiz edilmesidir.

İnsan doğasının bir sonucu olarak, bir arada yaşama ihtiyacı ve zorunluluğunun örgütlenme biçimi olan devlet ve devletlerarası yapılanmalar kapsamında bireysel ihtiyaçların karşılanması gereği gibi; daha kapsamlı ve toplumsal nitelikli ihtiyaçların karşılanması adına, giderlerin finansmanının sağlanması çabası da geçmişten günümüze süregelmektedir. Ancak sınırlı kaynakların mevcudiyetine karşın ihtiyaçların zamanla çeşitlenmesi kaynak dağılımında ve kullanımında etkinliği vazgeçilmez kılmaktadır. Bu bağlamda kamu ekonomisinin ihtiyaçları karşılaması, özel ekonomiden yani piyasadan farklı olarak bütçe çerçevesinde gerçekleşmekle birlikte; kamu mal ve hizmetlerinin önem ve öncelikleri bütçede gösterilerek ve siyasi süreç içerisinde belirlenerek şekillenmiştir. Ayrıca hangi mal ve hizmetlerin kamu kuruluşları tarafından gerçekleştirileceği; ekonomi, maliye ve diğer bilim alanlarının gelişimine bağlı olarak değişiklikler göstermiştir. Kamu kesiminin izleyeceği politikalar milli ekonominin tümünün etkinliği bakımından son derece önemlidir.⁵

Maliye politikasının amaçlarına ve araçlarına kısaca değinecek olursak; kamu harcamalarının finansmanı için gerekli kamu gelirlerini yeterli miktarlarda ve mümkün olan en az masrafla sağlamak ve bunları görevlerin yerine getirilmesinde en uygun şekilde kullanılması amacına; fiskal (mali) amaç denir.⁶ Fiskal amaçlarda esas olan gelirlerin toplanması ve harcanmasıdır. Yani fiskal (mali) politikalarda esas amaç kamu ekonomisinin finansmanıdır. Fiskal amaçlar klasik dönemde ağırlıklı olarak kabul görmüş; ekstra fiskal amaçlar piyasanın zaten kendiliğinden dengeye geleceği fikrinden dolayı ihmal edilmiştir.⁷ Fiskal amaçların yanında ekstra fiskal amaçların kabul görmesi Keynes sonrası dönemde hayata geçirilen modern maliye uygulamaları ile olmuştur. Ekstra fiskal politikalarda amaç; ekonomik istikrarı sağlamak ve sosyal dengeleri korumaktır. Uygulanan kamu mali ve iktisadi politikaları ile

⁴ Akdoğan, a.g.e, s. 3.

⁵ Orhan Şener, **Kamu Ekonomisi**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1999, s. 7.

⁶ Şevki Özbilen, **Maliye Politikası**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998, s. 45.

⁷ Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 22.

varılmak istenen amaçlar; fiyat istikrarını sağlamak ve korumak, ekonomik büyüme, işsizlikle mücadele, tam istihdamın sağlanması, gelir dağılımında adalet, kaynak dağılımında etkinlik ve dış ekonomik ilişkilerde dengedir. Kamusal amaçlara ulaşmada kullanılan araçlara değinecek olursak; para politikası araçları ve maliye politikası araçları olarak sınıflandırabiliriz. Maliye politikası araçları;⁸ vergi politikası, harcama politikası, borçlanma politikası ve bütçe politikasıdır. Para politikası araçları ise; açık piyasa işlemleri, reeskont oranı, yasal karşılıklar oranı ve selektif kredi politikasıdır.

1.1.1. Ticaretin Gelişmesi ve Merkantilizm

Yukarıda özetle varoluş sebebi anlatılan maliye biliminin gelişimini tarihsel arka planı ile ele alırsak; maliye bilimi, 1500–1800 yılları arasında devam eden merkantilizm, Rönesans reform ve coğrafi keşifler sonucu oluşan yenedünya'nın iktisadi hayata yansımalarıdır.⁹ Dönemin iktisadi faaliyet türü ise ticarettir. Ticaretteki artış, tarımın piyasaya yönelik üretim yapmasına yol açmıştır. Bu dönemim kapitalist sınıfını; sanayiciler, büyük tüccarlar ve bankacılar oluşturmaktadır.

Merkantilist sistem, feodalizmin külleri üzerine doğmuştur denilebilir. Avrupa geneline bakıldığında feodalizmin sona erişi her ülkede farklı tarihlere denk gelir. Bu sebeple merkantilizme geçiş, hem tarih açısından hem de düşünce sistemi açısından ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir.

Ekonomik, sosyal ve siyasal alanda büyük değişimlerin yaşandığı bu dönemde keşfedilen yeni ülkelerden Avrupa'ya değerli madenler getirilmiştir. Söz konusu dönemin temel özellikleri şunlardır: Dönem için zenginliğin kaynağı paradır. Bu nedenle güçlü, korumacı ve müdahaleci ülkeler altın ve gümüş gibi değerli madenler biriktirmektedir. Kalabalık nüfus, işgücünü artırarak; maliyetleri düşürecektir. Bu da ihracatta avantaj sağlayacaktır. İhracat ithalattan fazla olmalıdır. Bu sayede ülkeye gelen kıymetli maden, ülkeden çıkan kıymetli madenden fazla olacaktır. Bu da zenginliğin artmasını sağlayacaktır. Ülkeden kıymetli maden çıkışına yol açtığı için, ithalat yasaklanmalıdır. İhracatı destekleyeceği için de üretim tüketimden fazla olmalıdır. Bütün bu uygulamaların kolay yürütülmesi için devlet ekonomide

⁸ Aytaç Eker, **Maliye Politikası**, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Bölümü, Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2000, s. 43-49.

⁹ Nazım Öztürk, **Piyasanın Başarısızlığından Kamu Ekonomisinin Başarısızlığına Ekonomide Devletin Değişen Rolü**, Ankara, Palme Yayıncılık, 2007, s. 10.

aktif rol almalıdır. Güçlü ordu ve donanma sömürge elde edebilmek ve yapılan ticareti kontrol edebilmek için önemlidir¹⁰. Merkantalizmin esası, devlet idaresine dayanır. Ekonomi politikası hem ekonominin hem de devletin birlikte büyümesini ve güçlenmesini sağlayacak temel bir araç olarak görülmüştür.¹¹

Ancak merkantilist düşünce zamanla kayıp vermeye başlamıştır. Dış ticaret fazlası sürekli aynı ülkelerde toplanınca o ülkelerdeki kıymetli maden stoku artmış, bu da paranın değerinin düşmesine yani enflasyona yol açmıştır. Zenginlik tek kesimde toplanıp, ticari taraflardan biri fakirleşince, bir süre sonra ticaret yapma imkânı kalmamıştır. Zenginliğin tek kaynağını para olarak belirleyen merkantilistlere karşı çıkan bir görüş olarak fizyokratlar, zenginliğin kaynağını para değil; doğa olarak görmüşlerdir. Buna göre tek üreten sektör tarımdır. Bu nedenden ötürü vergi sadece tarım üzerinden alınmalıdır. Ayrıca ekonominin mevcut doğal düzenine müdahale edilmemelidir. Devlet müdahalesine karşı olmakla beraber devlet faaliyetlerinin sadece güvenlik, adalet gibi konularla sınırlı olmasını savunurlar.

1.1.2. Sanayi Devrimi ve Uluslararası Ticaretin Gelişmesi

Sanayi devrimi Avrupa'da 18. ve 19. Yüzyıl'larda temel hammadde ve enerji kaynaklarının kömür, demir, çelik, elektrik, petrol ve kimyasal maddeler olduğu; yeni buluşların üretime uygulandığı; makineleşmiş, büyük fabrikaların kurulduğu bir endüstri dönemdir. Sanayi Devrimi ilk olarak, İngiltere'de ortaya çıkarak; Batı Avrupa, Kuzey Amerika ve Japonya'ya sıçramış ve ardından bütün dünyaya yayılmıştır. Temelde tarım işçilerinin toplumundan, fabrikalarda eşya üreten topluma doğru düzenli bir değişim olmuştur.¹² Batı dünyasında üretim tarzının baştan aşağı değişmesini sağlayan sanayi devrimi iki aşamada gerçekleşmiştir. Birinci aşamada (1750–1790) en büyük enerji kaynağı olarak buhar gücünün kullanıldığı görülür. James Watt'ın 1765'te buhar gücünü endüstride kullanması, bu dönemin kapılarının aralanmasını sağlamıştır. Ancak birinci aşamanın tek belirleyicisi buhar gücü değildir. Dokuma ve metalürji sanayindeki atılım ile demiryolu ağının çoğalması dönemin öteki belirleyicileridir. İkinci aşama ise (1896–1928); enerji kaynağının giderek buhar gücünden, elektrik ve petrole döndüğü kimya ve otomotiv sanayinde ilerlemenin yaşandığı ve Batı Avrupa'da toplanan güç merkezinin başta ABD olmak üzere

¹⁰Herbert Heaton, **Avrupa İktisat Tarihi**, çev. M. Ali Kılıçbay ve Osman Aydoğmuş, Paragraf Yayınevi, Ankara, 2006, s. 202–204.

¹¹Vural Savaş, **İktisadın Tarihi**, Avcıol Matbaacılık, İstanbul, 1997, s. 138.

¹²Oral Sender, **Siyasi Tarih**, İmge Kitabevi, Ankara, 2011, s. 210.

Rusya ve Japonya gibi küresel oyunculara doğru kaydığı bir aşamadır.¹³ Bunun sonrasında ise liberal politikalar uygulama alanı bulmuştur.

Sanayileşme, batı ülkelerinde arttıkça, liberal fikirler yaygınlaşmıştır.¹⁴ Klasik iktisat arz yönüne ağırlık verir ve denk bütçeden yanadır. Ekonomik istikrarsızlıklarda banka rezervlerinin azaltılması ve açık piyasa işlemleri gibi para politikası araçlarını tercih ederler. Bütçe fazlası özel tasarrufların daraltılması pahasına sağlandığından, bu da yatırım hacmini daraltarak ekonominin uzun dönemli gelişimini engelleyeceğinden, bütçenin açık vermesi gibi fazla vermesine de karşıdrlar.¹⁵ Devletin görevleri güvenlik, savunma, adalet ve diplomasiden ibarettir. Ekonomiye devlet müdahalesi olmamalıdır. Piyasanın görünmeyen eli ekonomiyi istenilen yönde geliştirmeye yeterlidir.¹⁶ Sanayi devrimi küreselleşme sürecinin meydana gelmesinde önemli bir rol üstlenmiştir. Kitle üretimine geçiş sonucunda oluşan büyük sermaye birikimi kapitalizmin gelişmesine katkı sağlamış, bilim ve teknolojideki gelişmeler mesafeleri kısaltmış ve böylece tüm toplumların küresel anlamda birliktelik oluşturmasına zemin hazırlamıştır.

1.1.3. 1929 Ekonomik Buhranı ve Ekonomide Aktif Devlet

1929 Dünya Ekonomik Bunalımı, etkilerini ancak 1930 yılının sonlarında tam anlamıyla hissettiren ve 1930'lu yıllar boyunca devam eden ekonomik buhrana verilen isimdir. Buhran, Kuzey Amerika ve Avrupa'yı merkez almasına rağmen, dünyanın geri kalanında da özellikle de sanayileşmiş ülkelerde yıkıcı etkiler yaratmıştır. Bu olayın sebeplerine kısaca değinmek gerekirse: Amerika'da I. Dünya Savaşı'nın getirdiği zorluklar karşısında küçük şirketler birleşerek tekeller oluşturmuşlardı. Bu yüzden tek bir holdingin iflası ekonomiyi sarsmaya yetecekti. Bunun yanında, altın rezervlerinin çoğu Amerika'nın elindeydi.

Ticari bankaları da yatırım bankalarından ayıran, bankaların sermaye esaslarını, rezerv ve kredi oranlarını belirleyen yasalar yoktu. Yatırımcı, senedini aldığı firma hakkında yeterince bilgiye sahip olamıyordu. Başkan Hoover yönetimi, 1929 krizine müdahale etmemiş; müdahaleye karar verdiğinde ise bu müdahale, geç ve başarısız bir atılım olmuştu. Ayrıca, hükümet altına bağlı olmayan para basmayı reddederek, sıkı bir para politikası izlemişti.

¹³ Server Tanilli, **Uygarlık Tarihi**, Adam Yayıncılık, İstanbul, 1999, s. 158.

¹⁴ Andrew Heywood, **Siyasi İdeolojiler**, Çev. A.Kemal Bayram vd, Adres Yayınları, Ankara, 2010, s. 41.

¹⁵ Osman Orhan, **Keynesyen ve Moneterist İktisat Politikaları**, Bilim Teknik Yayınları, İstanbul, 1989, s. 64.

¹⁶ Savaş, **Keynesyen İktisat Yıkılırken**, Beta Yayın, İstanbul, 1986, s. 34-35.

Piyasada para bulunmayınca; ekonomik faaliyetler durmuş, reel sektör küçülmüştü. Bu da daha fazla işsizlik, daha az gelir demektir. Krizin etkileri; toptan fiyat endekslerindeki düşüş, hammadde fiyatlarının dibe vurması, menkul kıymet fiyatlarının ve borsanın gerilemesi, dünya sanayi üretiminin düşmesi, işsiz sayısındaki artış, ticaretin dibe vuruşu ve iflasların çoğalması oldu.

1929 krizi ile birlikte tüm batı toplumlarının temel iktisadi doktrini olan klasik liberalizmin geçerliliği büyük ölçüde tartışma konusu olmaya başlamıştır. Akabinde müdahaleci Keynesyen görüş, yani ulusal kalkınma temelinde bir sosyal refah devleti öne çıkmaya başlamıştır. Keynesyen düşünce ile piyasa aksaklıkları, kamu politikaları ile çözülmek istenmiştir. Yani sosyal refah devleti; Keynesyen politikaların, müdahaleci devlet politikaları içinde uygulama alanı bulmuştur. Bu kapsamda; işsizlik yardımları, işçi sendikalarının desteklenmesi, yoksulluk ödenekleri, faizlerin sınırlandırılması, eğitim ve sağlık hizmetlerinin refah kapsamında olması, tam istihdamın devlet kontrolünde olması, enerji-ulaştırma-haberleşme-altyapı gibi temel sanayi alanlarının millileştirilmesi, artan oranlı vergileme ve sosyal sigorta uygulamaları ile adaletsizliklerin önüne geçilmeye çalışılması gibi uygulamalar işlerlik kazanmıştır. Bu sistemle atılan adımlar sonucunda savaştan çıkan ekonomilerin toplanması, yeni teknolojilerin ekonomide kullanılması, tarımdan sanayiye geçişlerin sürmesi, ulusal zenginliklerin akıllıca kullanılması, kalkınma çabalarının 3. Dünya ülkelerini de kapsayacak şekilde genişlemesi, küresel ekonominin parlak bir dönem geçirmesini sağlamıştır.¹⁷

Keynesyen teori talep yönlü bir teori olmakla birlikte; denk bütçe yerine telafi edici bütçeyi savunmuştur.¹⁸ Bu teoriye göre; maliye politikası araçları, para politikası araçlarına göre daha etkilidir. Bu teoriye göre; vergiler, sınırlayıcı ve genişletici olarak kullanılır. Sınırlayıcı bir vergi politikası, ekonomiyi enflasyonist ortamdan kurtarmak için toplam talebi daraltmayı amaçlar. Genişletici vergi politikası ise; durgunluk dönemlerinde toplam talebi arttırmak için kullanılır. Makroekonomik denge toplam yatırımla toplam tasarrufların eşitlendiği noktada ortaya çıkar. Buna bağlı olarak, Enflasyonist ya da deflasyonist açık oluşmaması için devlet efektif talebi yönlendirmelidir.¹⁹ 1950'lerden sonra tüm ülkelerde yüksek büyüme oranı sağlanmış, kapasite kullanım oranları artmış, dünya çapında yatırımlar çoğalmış, uluslararası

¹⁷ Paul Kennedy, **Büyük Güçlerin Yükselişi ve Çöküşleri**, Çev: BirdaneKaranakçı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1998, s. 487.

¹⁸ Coşkun C. Aktan, "Anayasal İktisadın Felsefi ve Teorik Temelleri", **Ekonomik Anayasa Sempozyumu**, Takav Matbaası, Ankara, 1992, s. 97.

¹⁹ Coşkun C. Aktan, **Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat**, Takav Matbaası, Ankara, 1994, s. 60-61.

işbirliği ve uyum sağlanmış, enflasyon oranları düşmüş, işsizlik azalmış, bunlara bağlı olarak kapitalizm en büyük gelişim dönemini yaşamıştır. 1973 petrol krizi IV. Arap-İsrail savaşı sonrasında, Arapların başta ABD olmak üzere İsrail'e destek veren batıyı cezalandırmak için petrol ambargosu uygulaması ile meydana gelmiştir. 1973 petrol krizi ile bu sistemin getirdiği doğal kaynaklara aşırı bağımlı ve aşırı üretim yapan fordist üretim tarzı son bulmuştur. Ulusal kalkınmacılık terk edilmiştir. 1973 krizi sorun yumağı haline gelen müdahaleci yaklaşımın terk edilmesi adına bir nevi gerekçe olmuştur. Çünkü 1973 krizi küresel bir durgunluğa yol açmış, ekonomiler küçülmeye başlamış, işsizlik ve enflasyon ise artmaya başlamıştır. Ayrıca liberaller, sosyal refah devleti uygulamasının piyasanın işleyişine zarar verdiği ve toplumu bedavacılığa ittiğini; sosyalistlerde asıl amacın, sosyal güvenlik ve refahın yayılması değil, işçi sınıfının gücünün kırılması olduğunu savunmuşlardır.

1.2. Klasik Ekonomide Kamu Maliyesi Düşüncesi

Klasik iktisadi düşüncenin bilimsel temelleri coğrafi keşifler ve kolonileştirme faaliyetleri sonunda büyük bir zenginliğe kavuşan İngiltere'nin buhar makinesini keşfi ve sanayi devrimi ile bu zenginliğini üretimde kullanmaya başladığı dönemde atılmış ve bu düşünce akımı, 1929 ekonomik buhranına kadar geçerliliğini korumuştur.

Klasik iktisatçılar; piyasanın görünmez el yaklaşımı ile kendi kendini düzenleyebileceğinden yola çıkmışlardır. Devletin sadece minimal olarak savunma, asayiş, altyapı faaliyetleri gibi temel görevleri yerine getirerek; jandarma-bekçi devlet görevi üstlenmesini savunmuşlardır. Buna bağlı olarak, savunma hizmetleri sadece vergilerle finanse edilir. Adalet, eğitim, sağlık gibi hizmetler ise, yararlananlardan alınan paralarla finanse edilecektir.²⁰ Kamu maliyesi açısından; Klasik iktisatçılar, tarafsız maliye anlayışını savunmuşlardır. Bunun anlamı, devletin uyguladığı kamu harcama ya da gelir politikasının üretici ya da tüketici kararlarını etkilememesidir.²¹ Klasik iktisatçılara göre; devlet bütçesi her yıl denk olarak kapatılmalıdır. Bütçenin açık vermesi durumunda en kısa sürede finansman sağlanmalıdır. Gereksiz harcamalardan kaçınılarak bütçe büyüklüğünün en düşük düzeyde tutulması savunulmuştur.²² Buna bağlı olarak toplanan vergiler minimum düzeyde olmalıdır. Bu yaklaşımda bütçe her zaman vergiler, harcamalar ve borçlanmadan daha az öneme

²⁰ Vural Savaş, **İktisadın Tarihi**, Siyasal Kitabevi, 4. Baskı, Ankara, 2000, s. 294.

²¹ Beyhan Ataç, **Maliye Politikası**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, 2002, s. 6.

²² A.Burçin Yereli, **Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye'de Devlet-Birey İlişkisi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s. 61.

sahiptir.²³ Zorunluluk arz etmedikçe borçlanmadan uzak durulmalıdır; zira borç ve faizi gelecek kuşaklar üzerinde yük oluşturacaktır.

Devlet gelirleri, devlete ait mülk ve toprakların işletilmesinden elde edilen özel gelirler ile ücretlerden, toprak ve sermaye kazancından elde edilen gelirler üzerinden alınan; adil, uygun zamanlı, verimli vergi gelirlerinden oluşur. Klasikler, sermayeden alınacak vergi zamanla üretim gücünü azaltacağından; ücretlerden vergi almanın daha doğru olduğunu düşünürler. İstisna olarak, devlet özel sektörün yatırım yapmadığı ya da gücünün yetmediği kamu yararı açısından önem taşıyan alanlara yatırım yapmalıdır. Klasikler, verginin mali amaç dışında kullanılmasına karşı olmakla birlikte, sadece hazinenin besleyici kaynağı olması gerektiği üzerinde dururlar.²⁴

1.3. Keynesyen İktisat ve Kamu Maliyesi

1929 Büyük Buhranı ulusal ekonomilere küresel bir darbe idi. Savaş sonrası Avrupa’da işsizlik ve sefalet vardı. Bu dönemde Keynesyen politikalar benimsenmek durumunda kalmıştır. Keynes klasik teoriye; ‘Özel Teori’; kendi teorisine ise ‘Genel Teori’ adını vermiştir.²⁵ Keynes klasiklerin aksine para politikasına değil; maliye politikasına ağırlık vermiştir. 1929 Buhranının talep yetersizliğinden ileri geldiğini öne sürerek, ekonominin dengeye gelmesi ve tam istihdam üretim seviyesine ulaşılması için devletin harcamalarını arttırarak ekonomiye müdahalesini şart koymuştur. Bu teoriyi savunanlar, Say Yasası’nı reddederler. Dolayısıyla ‘*Her arz kendi talebini değil; her talep kendi arzını doğuracaktır.*’²⁶ Klasik görüşe göre; bütçe açıkları istikrarın sağlanabilmesi açısından gereklidir. Yani ekonominin genişlediği dönemlerde verilen bütçe açıkları durgunluk dönemlerinin aşılabilmesi için kullanılabilir. Ekonomik dengenin bozulduğu dönemlerde telafi edici maliye politikası ile sınırlandırıcı maliye politikası birbirini ikame edecektir. Devlet, enflasyonist dönemlerde, sınırlandırıcı bir politika ile kamu harcamalarını kısım, vergileri arttıracak; deflasyonist dönemlerde de telafi edici bir politika ile vergileri azaltıp, harcamaları arttırarak ekonomik dengeyi tesis etmeye çalışacaktır. Başka bir şekilde açıklamak gerekirse; Pump-Priming anlayışına göre; kamu harcamaları ile ekonomiye para aktarılınca, girişimcilerin gelecekle ilgili beklentileri olumlu yönde etkilenecek; ekonomi

²³ Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 22.

²⁴ Orhan Dikmen, **Liberal Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları**, İÜ İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü, Yayın no:665-85-1, İstanbul, 1995, s.26.

²⁵ Sadun Aren, **İstihdam Para ve İktisadi Politika**, Ankara, Savaş Yayınevi, 1984, s. 63.

²⁶ Vural Savaş, **Politik İktisat**, İstanbul, Beta Yayınevi, 1994, s.126.

tekrar canlanma yoluna girecektir. Buna bağı olarak ta; tüketim ve yatırım harcamalarının artmasıyla, çarpan ve hızlandıran mekanizması devreye girecek ve ekonomide gelir ve istihdam seviyesi artacaktır.²⁷

Klasikler, devletin harcama ve vergileri ile piyasanın işleyişine zarar verdiğini savunurken; Keynesyen görüşü savunanlar, toplanan vergilerin, yatırım, sosyal harcama, maaş gibi yerlere gider olarak kullanılarak; devletin süzgeç görevi gördüğünü ileri sürmüşlerdir. Keynesyenlere göre ekonomik istikrar paranın istikrarından geçtiğinden, hazineye büyük görevler düşmektedir. Klasiklerin aksine bu görüştekiler ekonominin kendiliğinden dengeye gelemeyeceğini, bunun için devlet müdahalesi gerektiğini savunurlar. 1929 buhranı ile yara alan, bireysel kapitalizme çözüm bulmak adına bir ara dönem niteliğinde olan bu yaklaşıma devlet kapitalizmi denilmektedir.

1.4. Neo-liberal İktisadın Kamu Maliyesi Yaklaşımları

1936'dan günümüze tüm dünyada kabul gören Keynesyen iktisat, 1973 Petrol Krizi ile ortaya çıkan stagflasyon karşısında çözüm üretmeyince geçerliliğini yitirmiş, böylece Neo-liberal akım hüküm sürmeye başlamıştır. Müdahaleci devletten sonra tekrardan tarafsız devlet-tarafsız kamu maliyesi anlayışı kabul görmüştür. Amacı, *'20. Yüzyıl'a damgasını vuran devlet müdahalesi eğilimini durdurmaktadır'*.²⁸ Neo-liberal görüş serbest ekonomi taraftarı olsa da devletin düzenleyici kurallarla ekonomiye işlerlik kazandırması ve bunu güvenceye alması gerektiğini savunur. Devlet, müdahaleci olarak rekabeti korumalı, tekeller kaldırılmalıdır. Yasal düzeni, yani belirleyici olan kişisel ve firma bazlı çıkarlar konusunda hukuksal mekanizmanın kullanılmasını savunurlar. Hantallaşan devlet, özelleştirme gibi uygulamalarla küçültülerek etkin hale getirilmelidir. Bu düşünce devletin mali anlamda yeniden yapılandırılması gerektiğini öne sürmektedir. Bu akımın kamu maliyesi ile ilgili yaklaşımlarını şu şekilde ele alabiliriz.

1.4.1. Monetarizm ve Rasyonel Beklentiler Teorisi

Monetarizm; MiltonFriedman'ın öncülüğünde, 1960'lı yıllardan sonra, Keynesyen iktisada tepki olarak ortaya çıkmış ve 1973 Petrol Krizi (stagflasyon) sonrası işlerlik kazanmış bir akımdır. Klasik ekonomik düşüncenin temel ilkelerini benimsemekle birlikte; birkaç noktada onlardan ayrılırlar. Modern miktar teorisi Moneterizmin temelini oluşturur. 1973 Krizi'nin

²⁷ İsmail Türk, **Maliye Politikası**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010, s. 144.

²⁸ Heywood, **a.g.e.** s.67.

nedenini para arzının gereğinden fazla arttırılması olarak görürler. Devletin ekonomiye hiçbir müdahalede bulunmaması halinde krizin kendiliğinden ortadan kalkacağı görüşünü savunurlar. Bu görüşe göre; devlet müdahalesinin artması, insanların çalışma azmini kırarak, köleliğe, iktisadi ve düşünsel geriliğe neden olur.²⁹ Kendilerine parasalcı denmesinin nedeni; enflasyonun önlenememesinin sorumluluğunu para arzının lüzumundan fazla arttırılmasına bağlamalarıdır.³⁰ Ekonomideki en önemli faktör dolaşımdaki para miktarıdır.³¹

Monetaristlere göre, ekonomik istikrarsızlıkların çoğu parasal kökenli olduğu için maliye politikaları yerine para politikalarına önem verilmelidir. Serbest bir piyasa ekonomisi içinde para arzı esas olarak vurgulanır. Enflasyonun temel nedenini para arzındaki artışlar olarak görürler. Ayrıca kamu harcamalarının enflasyona neden olup olmayacağını finanse edilmiş biçimine göre yorumlarlar. Para arzı arttırılarak finanse edilirse enflasyon ortaya çıkarken; borçlanma ile finanse edilirse “Dışlama Etkisi” (CrowdingOut) ortaya çıkar. Dışlama etkisinden dolayı maliye politikasının kullanımına karşıdırlar.³²

Genişletici bir kamu harcaması politikası uygulanırsa; özel kesim yatırımları azalacaktır. Çünkü finansmanı sağlamak için vergileri arttıracak ya da borçlanma ile ödünç verilebilir fon talebindeki artış, faiz oranlarını yükseltecektir. Friedman’a göre en iyi vergi sistemi ‘kaynaktan kesilen artan oranlı gelir vergisidir. Bu sistem uygulanırsa dolaysız vergilerin toplanması ve tespiti kolaylaşır ve dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı azalır. Monetaristler “Adaftif Beklentiler” varsayımını kabullenmişlerdir: Karar birimleri, gelecekteki fiyatlarla ilgili beklentilerini geçmişteki deneyimlerinden ders alarak belirlerler.

Para politikaları yanlış uygulanırsa, ekonomide istikrarsızlıklar meydana gelir. Devletin ekonomiye ve hükümetlerin Merkez Bankasına müdahalesinin ekonomik istikrarı bozduğunu savunurlar. Monetaristlere göre, ekonomi kendi başına istikrarlıdır. Ekonomi Klasiklerin öne sürdüğü gibi tam istihdam düzeyinde dengede olamaz. Klasiklerden farklı olarak; ekonomide daima friksiyonel işsizlik ve yapısal işsizliğin var olduğunu savunurlar. Devlet adalet, güvenlik, diplomasi gibi temel hizmetleri üstlenmelidir. Devletin ekonomiye yapmış olduğu müdahaleler yanlış sonuçlara neden olduğundan devlet küçültülmeli ve denk bütçe

²⁹ Muammer Tekelioğlu, **İktisadi Düşünceler Tarihi**, Çukurova Üniversitesi Basımevi, Adana, 1993, s. 241.

³⁰ Zeynel Dinler, **İktisada Giriş**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2009, s. 321.

³¹ İsmail Hüsrev Tokin “MiltonFriedman’ın Monetarizmi”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl:18, Sayı:8, Ağustos 1981, s. 36.

³² Ataç, **a.g.e.**, s. 16.

uygulanmasına geçilmelidir. İktisadi istikrar devlet müdahalesi ile gerçekleştirilemeyeceğinden; istikrarlı bir para politikası uygulanmalıdır.³³ Bu akıma göre; fiyat artış hızı işsizlik oranına değil; para miktarındaki artışlara ve enflasyon oranına bağlı olacaktır.³⁴

Rasyonel Beklentiler Teorisi; 1970’li yıllarda Keynesyen iktisadın ötesinde ortaya çıkan iktisadi yaklaşımlardan biri olmakla birlikte; İktisadi yaklaşımlar içinde çok önemli bir yere sahiptir. Bireylerin yeni oluşan durumu tamamen kabullenmediğini, ekonomik değişkeni etkileyen şeyin ne olduğunu bulmaya çalıştıklarını ve kararlarını buna göre verdiklerini savunurlar. Davranışlarında akıllı ve bilinçli olan bireylerin geçmiş dönem verileri yanında cari dönem verilerini de kullandıklarını savunurlar. Ayrıca, gelecek hakkında kesin bilgi ve öngörüler varsa benzer hatalarını tekrarlamadıklarını öne sürerler.³⁵ Ekonomideki tüm karar birimlerinin böyle davrandığını kabul ederler. Devletin uygulayacağı yeni bir maliye politikası aracının etkisinin olup olmayacağı da kararın birimlerinin bu yeniliği önceden bilip bilmemelerine göre değişir. (Politika Etkinsizliği Teoremi).

Hükümetler ancak şok kararlarla ekonomiyi etkileme şansını elde edeceklerdir.³⁶ Ücretler ve fiyatlar tam olarak esnektir. Piyasada rekabet tam olarak gerçekleşmektedir. Ekonomide bir dengesizlik olması durumunda, esnek ücret ve fiyat mekanizması sayesinde ekonomi kendiliğinden dengeye gelecektir. Dengesizlik ortadan kalktığından ise; piyasalar kendiliğinden süpürülmüş olur.³⁷ Piyasaların temizlenmesi varsayımı sonucu ekonomide işsizlerin olmaması gerektiğini eğer varsa bunların ‘gönüllü işsizler’ olduğunu öne sürerler. Devletin piyasaya hiçbir müdahalesi olmaması gerektiğini savunurlar. Yeni klasiklere göre; uygulanan maliye politikası, uzun dönemde üretim ve istihdamı arttırmayacaktır. Dengede olan bir ekonomide kamu harcamalarında meydana gelen bir artış, borçlanma ile finanse edilirse; özel tüketim ve yatırımlar azalır. Kamu harcamalarındaki artış, Vergi artışı ile finanse edilirse; toplam üretim azalır. Vergi artışı ile işçiler, emek arzını; işverenler de emek talebini azaltır.

³³ Osman Demir, **Ekonomide Devlet**, SPK Yayın No:71, 1997, s. 42.

³⁴ Besim Üstünel, **Makro Ekonomi**, Ankara, Alfa Basım Yayın, 1990, s. 273.

³⁵ Beyhan Ataç, “İstikrarın Sağlanmasında Çağdaş Makroekonomik Tartışmalar”, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı:2, 1988, s.36-38.

³⁶ Dinler, **a.g.e.**, s. 322.

³⁷ Ataç, **Maliye Politikası**, s. 18.

1.4.2. Kamu Tercihî Yaklaşımı

Kamu tercihi teorisi; siyaset biliminin temel konularını, iktisat biliminin araçları ve teknikleri yardımıyla analiz etmektedir. Politikayı güç açısından değil; taraflar arasında bir gönüllü değişim olarak görmekte ve değişim paradigması açısından modellendirmektedir.³⁸ Kamu tercihi görüşünü savunanlar; hem bireylerin hem de devletin hak, yetki, güç ve sorumluluklarının mümkün olduğu ölçüde kesin çizgilerle belirlenmesi gerektiğini ileri sürmüşler ve bu çerçevede bu teoriyi geliştirmişlerdir.³⁹

Bu yaklaşımın teorisyenleri kamusal karar alma sürecinin, piyasadaki karar alma sürecinden farklı olmadığını savunurlar. Bu yaklaşımdaki Metodolojik Bireyselcilik (ferdiyetçilik) ilkesine göre; toplumda bütün sosyal ve ekonomik kararlar bireysel tercihlere göre belirlenir. Bu kuramda birey, temel birimdir. Piyasada mevcut mal ve hizmetler arasında seçim yapan birey ile sandık başında seçim yapan birey arası davranış farkı yoktur. Bireyler seçimlerinde kişisel çıkarlarını düşünür ve faydasını maksimize eder. Siyasal partiler de tekrar seçilebilmek için bireylere uygun ekonomik programı sunar. Kamu bürokrasisi siyasal iktidar ve seçmenler arasında aracı konumdadır. Çıkar ve baskı gurupları ise; rant adına siyasal iktidarı ve bürokrasiyi etkileyecek lobicilik faaliyetleri sürdürürler.

Kamu tercihi teorisinin gelişimine paralel olarak ortaya çıkan Anayasal İktisat, devletin gücü ve yetkilerinin anayasal çerçevede sınırlandırılmasını ve iktisadi kuralların anayasa ile belirlenmesini savunur. Bu sınırlama yapılmaz ise; seçmen ile politikacı arası oy verme–çıkar sağlama ilişkisi sürdürülür.

1.4.3. Arz Yönlü İktisat ve Minimal Devlet Düşüncesi

Arz yönlü iktisat, klasik iktisadi yaklaşımın modern versiyonudur. Bu yaklaşımın uygulama alanı ağırlıklı olarak 1980’li yıllarda Reagan’ın başkan olduğu dönemlerde Amerikan ekonomisi olmuştur. Bu yaklaşım üretime yönelik ilkeleri yeniden gündeme getirmeyi amaçlamaktadır.⁴⁰ Bu anlayış, ekonomideki sorunların giderilmesini vergi indirimlerine dayandırır.⁴¹

³⁸ Enver Güvel, **Politik İktisat ve Akıl**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998, s. 177.

³⁹ Coşkun C. Aktan, **Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat**, Takav Matbaası, Ankara, 1994, s. 131–132.

⁴⁰ Savaş, **a.g.e.**, s. 246.

⁴¹ Refia Yıldırım, “Maliye Politikası Açısından Arz Ekonomisi”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.3, Sayı:1, 1989, s.92-93.

İktisadi hayatta rekabetin ve teknolojik yeniliklerin geliştirilmesi, daha az devlet düzenlemesi ve özel sektöre daha fazla imkân tanımak için kamu ekonomisinin boyutlarının küçülmesi gereği üzerinde durulmuştur.⁴² Arz yönlü iktisatçılar, stagflasyon krizini aşmak için üretimi arttırmanın yollarını ararlar. Vergilerde yapılacak indirimlerin hem girişimcileri yeni yatırımlara yönlendireceğini, hem de gelir vergisi indirimleri sonucu sağlanan fonların yatırma yöneleceğini öne sürerler. Bu şekilde üretim artacak, istihdam artacak fiyatlar düşecektir. Denk bütçenin gerekliliğini savunurlar. Ancak bütçe açıklarını finanse etmek için para basılmaması gerektiğini öne sürerler. Çünkü bu yöntem enflasyonist bir ortama yol açmaktadır.

Ayrıca açıkların borçlanma yoluyla finanse edilmesi ise; ödünç verilebilir fonlar piyasasında faiz oranlarını yükselteceğinden özel kesim yatırımlarını azaltmaktadır. Açıkların vergi artışları ile finanse edilmesi durumunda çalışmanın, üretmenin, yatırım yapmanın ve tasarrufun cazibesi azalacaktır. Arz yanlı iktisatçılara göre, para arzının reel üretimden daha yüksek oranda artması; enflasyona neden olur. Bu anlamda tasarruf ve yatırım teşvik edilmelidir. Vergi oranlarını düşürerek; üretimi, yatırımı, vergi gelirlerini arttırmak mümkündür. Kamu harcamaları bütçe açıklarına; bu açıklarda enflasyona neden olduğundan kamu harcamaları arttırılmamalıdır.

⁴² Cihan Bulut, **Kamu Açıkları**, Der Yayınları, İstanbul, 2002, s. 13.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU İKTİSADI ve KAMU MALİYESİNİN GELİŞİMİ

Türk ekonomi tarihindeki dönüşüm, Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemlerinde başlamış, II. Dünya Savaşı sonrasında uygulamaya konan kalkınmacı politikalar ve 1980 sonrası yaşanan neo-liberal dalga ile doruğa ulaşmıştır. Bu dönüşümü aşağıdaki evrelerle açıklayalım.

2.1. Tanzimat Dönemi ve Kamu Maliyesi (1876–1923)

Osmanlı devletinde tarım sektörünün Osmanlı ekonomisinin temelini oluşturması ile birlikte ekonomik faaliyetler devletin kontrolüyle gerçekleşiyordu. Tarım faaliyetleri devlete ait toprakların işletilmesi ile sürdürülüyordu. Tımar sisteminin bozulması ve iltizamların vergi toplama konusundaki başıboşluğu ile 17. Yüzyıl'dan itibaren üretim ve vergi kayıpları yaşanmaya başlandı. Osmanlı devletinde ticaret ve sanayi üretimi devlet kontrolündeki loncalar vasıtasıyla sürdürülmekteydi. Osmanlı Devleti'nin Avrupa ekonomisi ile ilişkileri ise, 16.Yüzyıl'dan itibaren gelişmeye başlamıştır. 1838 Balta Limanı Anlaşması ile iç pazarlar Avrupalı devletlere açılmıştır. Böylelikle dış ticaretin denetlenmesi ve dış ticaretten vergi alınması zorlaşmıştır.

Osmanlı kamu maliyesinde yaşanan ilk köklü değişim; belirli bir mali disiplin ve bütünlük sağlayabilmek adına ve tüm eyaletlerden elde edilen gelirlerin merkezi bütçede toplanması ve işlemlerinin tek elden yürütülmesini sağlamak için, 1838 yılında defterdarlığın yerine, Maliye Nezaretinin kurulmasıdır. 1838 yılında da, Osmanlı hazinesi tek çatı altında birleştirilmiştir. 1840 yılında ise belirli bir maaş bağlanması karşılığında, padişaha ait gelirler Maliye Nezaretine aktarılmıştır.⁴³

Bankacılık alanındaki gelişmelere baktığımızda; 1863 yılında kurulan İngiliz ve Fransız ortaklığı olan ve banknot çıkarma ile piyasaya tahvil sürme gibi yetkilerin verildiği Osmanlı Bankası ve 1863 yılında kurulan tarım kredi kooperatiflerinin, 1888 yılında Ziraat Bankası'na dönüştürülmesi ilk bankacılık faaliyetleridir. Bunun yanı sıra; 1863 yılından 1870 Dünya Ekonomik Buhranı'na kadar Osmanlı'nın dış ticari bağlantıları ve borç girişimleri için aracı

⁴³ Ahmet Tabakoğlu, *Türk İktisat Tarihi*, Dergah Yayınları, İstanbul, 2003, s. 166–179.

bankalar da kurulmuştur. Osmanlı Devleti'nin tedavüle sürdüğü ilk kâğıt para olan kaime, 1843 yılında basılmıştır. Kırım savaşının (1850–1853) sonrasında alınan dış borçların⁴⁴ akabinde, 1875 yılında devlet moratoryum ilan edince; 1881 yılında borçların Avrupalı devletlere ödenmesini denetlemek amacıyla, Duyun-u Umumiye İdaresi kurulmuştur.

19. ve 20. Yüzyıl, imparatorluğun dış unsurların baskıları ve azınlıkların taleplerinin artmasıyla gelen reform çabalarının yoğun olduğu dönemdir. 1808 Senedi İttifak, 1839 Tanzimat Fermanı, 1856 Islahat Fermanı, 1876 I.Meşrutiyet ve 1908 II. Meşrutiyetin ilanları merkezi gücün paylaşılmasına ve devlet yapısının kurtarılmasına yöneliktir. 1839 tarihli Tanzimat Fermanıyla getirilmeye çalışılan mali düzenlemeler; vergide adaletin sağlanması, İltizam usulünün kaldırılması, bir gider bütçesinin hazırlanması, örfi vergilerin kaldırılarak; herkesin servetleri oranında vergi vermesinin sağlanması, haraç ve cizyenin ıslah edilmesi, aynı verginin kaldırılması, keyfi vergi salınmaması şeklindedir. Islahat Fermanıyla da; vergilerde eşitliğin sağlanması, mahkûmların mülklerinin müsaderesinin kaldırılması, karma ticaret mahkemelerinin kurulması, rüşvetin kaldırılması ve modern bütçe uygulamasına geçilmesi gibi reformlar gerçekleştirilmiştir.⁴⁵ Bununla birlikte, Sanayi devrimi, Rönesans ve Reform hareketlerinin getirdiği yenilikler, yani Batı'daki toplumsal, iktisadi ve siyasi dönüşüm tam anlamı ile algılanamamıştır. Bu yüzden, Batılı anlamda yeniden yapılanma süreci yaşanamamıştır. Maliye Nezaretinin diğer bakanlıklarla koordinasyonu ve diğer bakanlıklar üzerlerinde denetimi sağlanamamıştır. Devlet harcamalarının kontrolünü sağlayacak bir mekanizma oturtulamamıştır.

Kanuni Sultan Süleyman zamanında, Fransızlara verilmeye başlanan ve daha sonra kapsamı zamanla genişletilmek zorunda kalınan ve 1838 Balta Limanı Anlaşması ile doruğa ulaşan Kapitülasyonlar, Osmanlı Devleti'nin sanayisinin geri kalmasına, ekonomisinin yarı sömürge olmasına ve bozulmasına yol açmıştır. Bunun nedeni; kapitülasyonlarla yabancı sermaye yatırımlarına ve toprak edinimlerine izin verilmiş; gümrük vergileri Avrupalı devletlerce belirlenerek, yabancı sermaye iç gümrük vergilerinden muaf tutulmuştur. Bunun akabinde dış ticarete gelir kaybı yaşanmış; sınai tesislerin, bankaların, madenlerin, deniz ve demiryolu taşımacılığının tamamına yakını yabancı sermayeye bırakılmıştır: *“Osmanlı İmparatorluğu'nun yarı-sömürge niteliğinin en açık belirtisi, dış borçlanmalar -Duyun-u*

⁴⁴ Nezih Varcan, **Osmanlı Maliyesi Hakkında İngiliz Raporları(1861–1892)**, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2000, s. 7.

⁴⁵ Coşkun Çakır, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, Küre Yayınları, İstanbul, 2001, s. 22–24

Umumiye-sürekli imtiyazlar arayarak ülkeye giren yabancı sermaye yatırımları- giderek ağırlaşan ve yaygınlaşan kapitülasyonlar zinciri sonunda ülke yönetiminin önce iktisadi, sonra büyük ölçüde askeri ve siyasal alanlarda emperyalizmin denetimine girmiş olmasıydı.”⁴⁶

Osmanlı Devleti döneminde izlenen dış ticaret politikalarına baktığımızda; dış ticaret sürekli açık vermiş ve bu açıklar borçlarla finanse edilmiştir. İhracatta en önemli mal gurubu madenler olmakla birlikte; ithalatta en önemli mal gurubu gıda malları olmuştur. Ayrıca ekonomi büyük ölçüde tarıma dayanmakla birlikte ilkel koşullardadır.

Osmanlı'nın son dönemlerine geldiğimizde, yani 1900'lere baktığımızda; Balkan Savaşları ve Birinci Dünya Savaşlarının getirdiği vergi yükü, Osmanlı Devleti'nin ekonomisini ciddi boyutta sarsmıştır. Dış borçlar artarak alınmaya devam edilmiş, yetişmiş insan gücü savaşlarda kayba uğramıştır. 19. Yüzyıl sonu ve 20. Yüzyıl başından itibaren yer alınan savaşlar sonunda ise; finansmanda iç kaynaklar tükenmiş, sanayi, tarım, ulaşım, insan gücü vb. tamamen sorun teşkil etmeye başlamıştır.

2.2. Erken Cumhuriyet Dönemi Liberal Ekonomisinde Yeniden İnşa (1923–1930)

Kurtuluş Savaşı sonrası Türkiye, halkı fakir ve eğitimsiz, sanayi kuruluşları yok denecek kadar az, sermaye birikiminden yoksun ve geri kalmış bir ülke konumundaydı. Bu bağlamda; Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren ekonomik kalkınmanın hızlı bir sanayileşme ile mümkün olacağı ve tarımın sanayideki gelişmeyi desteklemesi gerektiği kabul edilmiştir. Ayrıca; öncelikle ulusal pazarın bütünleştirilmesi ve tarımsal ürün ihracatını arttırabilmek için pazara dönük üretimin geliştirilmesi hedeflenmiştir.⁴⁷ Devlet, bu dönemde özel girişimi teşvik etmek ve sanayi üretimini kurmak için yoğun bir çaba harcamıştır. Bu bağlamda 1927 yılında yerli sanayi ve sanayiciyi geliştirmek ve güçlendirmek için Teşvik-i Sanayi Kanunu kabul edilmiştir.

17 Şubat 1923 tarihinde toplanan İzmir İktisat Kongresi, ekonomik bağımsızlığın elde edilmesine yönelik kararlar almıştır. Bu Kongreye göre; aşar vergisi kaldırılacaktır ki; ekonominin üçte ikisine yakın bir bölümü tarım sektöründen oluştuğu zaman bu hacimdeki

⁴⁶ Korkut Boratav, **Türkiye İktisat Tarihi 1908–2005**, İmge Kitabevi, Ankara, 2003, s. 21.

⁴⁷ Faruk Ataay, **Neoliberalizm ve Devletin Yeniden Yapılandırılması**, DeKi Yayınevi, Ankara, 2006, s.135.

bir sektör kamusal finansman açısından vazgeçilmez bir kaynaktır.⁴⁸ Ayrıca; ihracat, hayvancılık, madencilik, ormancılık, yerli üretim teşvik edilecek, özel sektör güçlendirilecek, milli sermaye teşvik edilecek, tekelleşmeye izin verilmeyecek, çalışma özgürlüğü esas kabul edilecektir. Genel anlamda kongrede liberal politikalar benimsenmiştir.⁴⁹

24 Temmuz 1923 tarihinde imzalanan Lozan Barış Anlaşması ile alınan kararlara göre; 1916 yılında imzalanan gümrük tarifeleri ile ilgili bir anlaşma mevcut bulunduğundan, 1929 yılına kadar gümrük tarifelerinde artış yapılamamıştır. “*Gümrük vergilerinin uygulanmasında en yaygın iki amaç; devlet hazinesine gelir sağlamak ve yerli sanayiye dış rekabetten korumaktır*”⁵⁰. Bu uygulamadan olumsuz sonuç alınacağı açıklıkla görülmektedir. İlk kez 1929 yılında ulusal bir gümrük tarifesi uygulanmış ve korumacı bir gümrük politikasına geçilmiştir. Bu anlaşma ile Türkiye, Cumhuriyetin ilk yıllarında, ticaret ve dış ekonomi politikasında istediği gibi hareket edememiş, ulusal ekonomi yaratma konusunda serbest kararlar alamamıştır. Kapitülasyonlar ise; bu anlaşma ile tüm sonuçları ile kaldırılmış, Kabotaj Hakkı kabul edilmiştir. Ayrıca, Osmanlı borçlarından Türkiye Cumhuriyetine düşen borç taksitlerinin ödenmeye başlayacağı yıl da Büyük Buhranın başlangıç yılı olan 1929 olacaktır.⁵¹

Bu dönemde; İş Bankası, Tütüncüler Bankası, Sanayi ve Maadin Bankası (1933 yılında Sümerbank’a devredildi.) kurulmuştur. Anonim şirketlerin kurulmaları kolaylaştırılmıştır. Madenler ve sigara üretimi devletleştirilmiş, şeker fabrikaları için teşvik kanunu çıkarılmıştır. En az düzeyde devlet müdahalesine rağmen özel sektör istenilen gelişmeyi yakalayamamıştır. Demiryolları devletleştirilmiş, “Devlet Demiryolları ve Limanları İdare-i Umumiyesi” kurulmuştur. Bu kurum daha sonra 1953’te “Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları” adını almıştır. 1926 yılında “Kabotaj Kanunu” çıkarılmıştır. 1933’te de “Denizyolları İşletmesi” kurulmuştur. 1926 yılında Kayseri’de ilk uçak fabrikası kurulmuştur. Genel olarak; 1929 yılına kadar açık ekonomi, serbest ticaret ve özel girişim öncülüğünde bir yeniden yapılanma politikası izlenmiştir. Türkiye, 1929 yılında patlak veren bunalım karşısında, kalkınmasını sağlayabilmek için ihracat ve ithalatını artırmak zorunda kalmıştır. Bu nedenle çeşitli politikalar izlenmiştir. 1933 yılında, mümkün olduğu kadar bütün ülkelerle anlaşma yapmaya çalışılarak, malını alanın, malını alma ilkesine dayanan kliring ve takas sistemini uygulamaya

⁴⁸ İzzettin Önder, **İktisat Üzerine Düşünceler**, Yordam Kitabevi, İstanbul, 2012, s. 161.

⁴⁹ Gülay Coşkun, **Devlet Bütçesi: Türk Bütçe Sistemi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s. 72–77.

⁵⁰ Halil Seyidoğlu, **Uluslararası İktisat**, Güzem Can Yayınları, 17. Baskı, İstanbul, 2009, s. 156.

⁵¹ Boratav, **a.g.e.**, s.43.

başlanmıştır. Ayrıca ihraç mallarının standardizasyonuna da önem verilerek, 10/06/1930 tarih ve 1705 sayılı Kanun ile ihraç mallarında kalite kontrolüne gidilmiştir. *‘Meydana gelen 1929 krizi’nin ekonomik altyapıyı kurmada büyük etkisi olmuştur. Batı karşısında Türkiye cumhuriyeti ilke sanayileşme temellerini atmıştır.1930–1945 arasında etkili olan hızlı sanayileşme Türkiye’yi ayağa kaldırmıştır’*.⁵²

Genel anlamda baktığımızda; bu beş yılda uygulanan ekonomi politikaları içinde en az başarılı olunan alan sanayi alanıdır. Bunun nedeni; sermaye, girişimci ve kalifiye eleman azlığı ve gümrük tarifelerinin arttırılamamasıdır.

2.3. Devletçi Sanayileşme ve Serbest Dış Ticaret Dönemi (1930–1960)

1930–1939 döneminde iktisat politikaları bakımından iki belirleyici özellik vardır: Korumacılık ve devletçilik.⁵³ 1929 bunalımı nedeniyle Türk Parası’nın değeri azalmış ve buna bağlı olarak tarım ürünlerimizin dünya piyasalarındaki fiyatları düşmüştür. Osmanlı borçlarının ödenmesi gereken ilk taksiti, bu döneme denk gelmiştir. Bu dönemde Devletçiliği ortaya çıkaran şartlar şunlardır:

- 1929 buhranının etkilerini ortadan kaldırmak,
- Girişimcilerin uzun vadede değil; kısa vadede kar getiren işleri tercih etmeleri ve gerekli deneyim ve bilgiden yoksun olmaları,
- Kaynak açığını kapatmak konusunda yabancı sermayenin yetersiz kalması,
- Gümrüklerde tarife sınırlandırmasının kaldırılması,
- İthal edilen ürünlerin yerli üretimi ile önemli miktar dövizin içerde tutulmak istenmesi.

1938 yılına kadar izlenen politikalar; bütçenin denk tutulması, sıkı kredi politikası uygulanması, istikrarlı kur politikası uygulanması, para arzının sabit tutulması ve planlı kalkınma politikası olmuştur. Devletçilik öğretisi 1950’li yıllara kadar sürmüştür. Kemalist Ekonomik Kalkınma modeli üç denklik üzerine kuruluydu. Bunlar; harcama-tasarruf denkliği, ithalat-ihracat denkliği ve kamu bütçesi denkliğidir.⁵⁴ Cumhuriyetin ilk yıllarında kamu harcamalarının miktarı düşük seviyede tutulmaya çalışılsa da; 1929 krizi, 1933 Paris

⁵² Önder, a.g.e, s.247.

⁵³ Boratav, a.g.e, s.59.

⁵⁴ İsmet Giritli, **Kemalist İdeoloji: Siyasi ve Ekonomik Yönleri**, Duran Ofset Matbaacılık, İstanbul, 1981, s. 42.

Anlaşması'yla, karşılaştırılan Osmanlı borçlarının geri ödenmeye başlanması ve 1928–1933 yılları arasında demiryolu ve liman kamulaştırmaları ve II. Dünya Savaşı ile güvenlik giderleri, harcamaların artmasına neden olmuştur. Cumhuriyetin ilk yıllarında kamu gelirleri, kamu giderlerini karşılamaya yetmiş, birinci gelir kaynağı; vergiler, 2. Gelir kaynağı; tütün, şeker, tuz gibi temel ürünlerin satışlarından sağlanan inhisar (tekel) gelirleri olmuştur. Devlet harcamalarını da aşağıdaki tablodan izlersek:

Tablo 2.1 Cumhuriyetin Kuruluş Yıllarında Kamu Harcamalarının Dağılımı

Kamu Harcamalarının Ekonomik Dağılımı (%)				Kamu Harcamalarının İşlevsel Dağılımı (%)					
Yıllar	Cari	Yatırım	Transfer	Yıllar	Genel Yönetim	Sağlık	Eğitim	Altyapı	Güvenlik
1927	75	14	11	1927	42	2	5	15	36
1929	70	14	16	1929	45	2	6	14	33
1932	69	10	21	1932	56	2	4	12	26
1933	70	9	21	1933	56	3	4	10	27
1936	68	11	21	1936	53	3	4	12	28
1938	70	12	18	1938	50	3	5	12	30
1939	73	10	17	1939	46	2	4	10	38
1942	80	5	15	1942	41	3	3	5	48
1944	79	7	14	1944	40	2	5	8	45
1946	71	7	22	1946	53	2	6	13	26
1949	72	12	16	1949	47	4	10	10	29

Kaynak: E. Yavi, **Batırılan Bir Ülke Nasıl Kurtarılır?** Yazıcı Yayınevi, İzmir, 2001, s. 599.

1930 yılında 1715 sayılı “Türk Parasını Koruma Kanunu” ile, Türk parasını değerini korumak, döviz işlemlerini kontrol altına almak, para basmak, bankalara kredi vermek, emisyon ve kredi hacmini kontrol etmek, banknot ihracını gerçekleştirmek ve para politikası amaç ve araçlarının belirlenmesini sağlamak, mali piyasalarda ve faiz oranlarında istikrarın sağlanması gibi görevleri bulunan “Merkez Bankası” kurulmuş; kambiyo borsasına devlet müdahalesini sağlayabilmek adına “Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu” çıkarılmış ve “kambiyo kontrol rejimi” getirilmiştir. Ayrıca; Döviz alım satımına kısıtlamalar getirilmiştir. Ancak parasal istikrar sağlanamamıştır. 1931 yılında ithalata kota konulmasıyla korumacılığın ilk adımları atılmıştır. 1933 yılında “İller Bankası”, 1938 yılında “Halk bank” kurulmuştur. 1935 yılında MTA ve finansörü “Sümerbank kurulmuştur”. Devlet ilk defa bu dönemlerde

faiz oranlarını belirlemeye, milli geliri hesaplamaya, destekleme alımları yapmaya başlamıştır.

1934–1938 yılları arasında yapılan “Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı” kapsamında çeşitli politikalar bulunmaktaydı. Devlet işletmeciliğinde tekellerin olması, özel sektörün giremediği alanların ele alınması, özel sektöre yol gösterilmesi, ülke ihtiyaçlarının karşılanması esas alınarak; kamusal mal ve hizmetlerin üretilmesi, İçe dönük bir sanayi yapısıyla ülkenin ekonomik kalkınmasının sağlanması, hammaddesi yurt içinde bulunan malları işleyecek sanayi kuruluşlarının kurulması bu kapsamdaki politikalar. Bu kapsamda KİT’ler kurulmuştur. Bu dönemde maden, seramik, cam ve kimya sanayisinde yatırımlar yapılmıştır. KİT’lerin bir nevi amacı; önemli sanayi dallarında özel sektörün kurulmasına, geliştirilmesine, kredi temin etmelerine, nitelikli personel edinmelerine yardım etmektir. Ayrıca, büyük kısmı yabancıların elinde bulunan Tramvay hatları, Tünel şirketi, demiryolları ve “Zonguldak Kömür Şirketi” kamulaştırılmıştır. Bu dönemde, toprak reformu yapılarak; tarıma destek sağlanmıştır.

“Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı” başarılı olunca, 1938 yılında 2. Plan yapılmış ancak II. Dünya Savaşından dolayı imalat sanayinde başlanan yatırımlar durdurulmuş, yeni yatırım kararları da alınamamış ve savaş ekonomisi uygulanmıştır. Devlet bütçesi savunma giderlerine ayrılmaya başlanmış, 1940 yılında olağanüstü hallerde devlete ekonomiye doğrudan müdahale yetkisi veren “Milli Koruma Kanunu” çıkarılmıştır. 1940–1945 İkinci Dünya Savaşı yılları dönemi milli gelirden, sanayi ve tarımsal üretimde düşüş yaşandığı bir dönemdir. Faal nüfusun önemli bir kısmı silahaltındadır. Devlet bütçesinin önemli bir kısmı savunma giderlerine ayrılmıştır.

1945 yılı, Cumhuriyet tarihinde büyüme hızının en düşük olduğu dönemdir. [II. Dünya Savaşı](#) sırasında, [ABD](#)'nin küçük bir kasabasında toplanan “[Birleşmiş Milletler](#) Para ve Finans konferansı”nda dünyanın önde gelen devletleri arasındaki ticari ve finansal işlemlerde uyulması gereken kuralları belirleyen bir “uluslararası para idare sistemi” (BrettonWoods) ortaya çıkmış ve akabinde 1946 yılında Dünya Bankası ve IMF faaliyete geçmiştir. Bu sistemde [altına](#) dönüştürülebilen tek para biriminin [dolar](#) olmasına, diğer para birimlerinin değerlerinin de dolara göre ayarlanmasına karar verilmiştir. 1971’de ABD dışındaki ülkelerde dolar miktarının artması ve bu sebeple doların değerinin düşmesi ile ABD, doları altına endekslemekten vazgeçtiğini açıklamış ve sistem çökmüştür. 1947 yılında Türkiye, uluslararası parasal işbirliğini sağlamak, döviz kurlarına istikrar kazandırmak ve uluslararası likiditeyi arttırmak için kurulan IMF ve Dünya Bankasına üye olmuştur.

Savaş sonrası, 1950’den itibaren DP iktidarı dönemi başlamış; çok partili sisteme geçişle başlayan liberal akım, devlet müdahalesini belirli sınırlara çekmiştir. Ayrıca Batı Ülkeleri ile yakınlaşma politikaları da küresel sisteme dâhil olma çabalarının bir parçasıdır. Türkiye İkinci Dünya Savaşından Sonra dünya ile entegrasyonunu sağlamak, ekonomisini güçlendirmek ve serbest piyasa ekonomisini geliştirmek için Dünya Bankası, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD), Uluslararası Para Fonu (IMF), Karadeniz Ülkeleri Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (KEİB), Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (ECO), Dünya Ticaret Örgütü (WTO) gibi kuruluşlara üye olmuştur.

ABD ve Dünya Bankası gibi kuruluşların etkisi ile sanayileşme çabalarının yerini tarımda modernizasyon dönemi almıştır. Bu uygulama, Atatürk dönemindeki kalkınma hamlelerinin yön değiştirmesine neden olmuştur. Türkiye, Tarım ürünleri ihraç edip sanayi ürünleri ithal edecektir. Savaş sonrası, kamu maliyesinde denk bütçe uygulamasından vazgeçilmiş, bütçe sürekli açık vermeye başlamıştır. Bu dönemde; bütçe harcamalarının GSMH içindeki payının azalmasına rağmen, bütçe açıkları artmıştır.⁵⁵ Çünkü devlet, doğrudan vergileri arttırmamış, tarımda uygulanan doğrudan vergileri de kaldırmıştır. Amaç; özel sektörün geliştirilmesidir. ABD tarafından 1948–1952 yılları arasında, Marshall Planı çerçevesinde; Avrupa ülkeleri ve Sovyet Birliğini çevreleyen ülkelerin kalkınmasına destek vermek adına yapılan yardım, Türkiye’ye de yapılmıştır.

Türkiye, tarım toplumu olmaya itilmiştir. Bu bağlamda, 1945 yılında çıkarılan “Çiftçiyi Topraklandırma Kanunu” ile hızlı makineleşme, yeni alanların tarıma açılması, taban fiyat politikaları, Tarımsal krediler verilmesi gibi uygulamalar gündeme gelmiştir. 1944 yılında bütçe açık vermeye başlayınca; 1946 yılında yapılan devalüasyon ile TL’nin değeri düşürülerek kur sabitlenmiştir. Amaç ithalatı kısıp, ihracatı arttırmak ve savaş sonrası döneme hazırlık olsa da ithalat artışları hızla devam etmiştir. 1947 yılında gelişen dünya ekonomisine uyum sağlamak için IMF ve Dünya Bankası’na üye olunmuş, ancak 1945-1950 arası istenilen büyüme sağlanamamıştır.

DP, ekonomide ve dış ticarete serbestlik, dış pazarlara yönelik kalkınma, özel girişimin arttırılması, tarım kesimine destek verilmesi politikalarını izlemiştir. 1950-1953 döneminde

⁵⁵ Rıdvan Karluk, **Türkiye Ekonomisi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s.111.

tarımda ve sanayileşmede önemli gelişmeler sağlanmıştır. Ancak bu dönemde traktörleşme ve ülke pazarlarıyla ilişkilerin yoğunluk kazanması sonucu, kırsal kesimde büyük bir çözülme süreci yaşanırken; büyük toprak sahipleri işlerini, Pazar için üretim yapan çiftliklere dönüştürmüşlerdir. Tarımın gelişmesi; yapılan alt yapı yatırımları ile ulaşımın gelişmesi, iyi iklim şartları, Kore Savaşı nedeni ile tarımsal ürün fiyatlarının yükselmesi, tarımsal kredilerin arttırılması, tarımsal vergilerin düşürülmesi, destekleme fiyatlarının yüksek olmasına da bağlıdır.

1950 sonrası DP iktidara gelirken özelleştirme politikaları izleyeceğini ifade etmiş, ancak uygulamada bizzat kendisi kamu kuruluşları kurma yoluna gitmiştir. Özel kesimin hareket alanı genişletileceğine; kamu kurumlarının ve hükümet müdahalelerinin etkisi arttırılmıştır.⁵⁶ Özel girişimler, ticaret ve inşaat alanlarına yatırım yapınca sanayi ve altyapı yatırımları yapma görevi devlete düşmüştür. 1950-1953 dönemindeki, yabancı sermaye girişini kolaylaştırıcı uygulamalar, para arzının arttırılması, ithalatın sınırlandırılması uygulamalarında, krediler ve yardımların büyük etkisi vardır.

1950 yılında Türkiye'nin ilk özel yatırım ve kalkınma bankası olan "Türkiye Sanayi Kalkınma Bankası" kurulmuştur. Kuruluş amacı; özel sektörün yatırımlarını desteklemek ve kredi vererek; yerli ve yabancı sermayeyi bu konuda yönlendirmektir. Ekonomik ve siyasal bir kuruluş olan Avrupa Birliği, 2. Dünya Savaşı'ndan sonra, "Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu" ismiyle kurulmuş daha sonra 1957 de imzalanan Roma Anlaşması ile "Avrupa Ekonomi Topluluğu" olarak tekrar yapılanmıştır. Amacı; ortak ekonomik Pazar kurmak ve ekonomik sınırları kaldırmaktır. İlerleyen dönemlerde sosyal ve siyasal alanlarda da ortak davranış göstermeye başlamış ve "Avrupa Topluluğu" (AT) adını almıştır. En son ise, "Avrupa Birliği" (AB) ismini almıştır. "Ayrıca Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması" (GATT) 1953 yılında imzalanmıştır. Yeni adı ile Dünya Ticaret Örgütü'nün temel amacı; ticaret ve ekonomi alanındaki ilişkileri geliştirmektir. 1951 yılında bütçe, açık vermeye başlamış ve 1963 yılına kadar bu açık devam etmiştir. 1950–1954 yılları dış sermayeye açılma ve serbest piyasa ekonomisine geçiş döneminin başlangıcıdır. Kore savaşı nedeniyle dünyadaki hammadde fiyatlarının artması ve kredili ithalat uygulamasına geçilmesine bağlı olarak; dış borç yükü ve kamu açıklarının artması, plansız yatırımlar, iklim koşullarının iyi gitmemesi, tarımsal gelirin düşmesi sonucu; enflasyon yükselmiş; milli gelir

⁵⁶ Oktay Yenal, *Cumhuriyetin İktisat Tarihi*, TSKB 50. YIL Yayını, 2000, s.111.

düşmüştür. 1954 krizi ortaya çıkmıştır. Akabinde sanayileşmeye ağırlık veren korumacı, iç pazara yönelik tüketim mallarına yönelik ithal ikameci politikalar tercih edilmiştir. Yatırımları değerlendirdiğimizde; gerçek anlamda teşvik amaçlı düzenleme; 1954 yılında kabul edilen ve geçerliliği günümüzde de sürmekte olan 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunudur. Ancak 1980 yılına kadar istenen düzeyde yurt dışı yatırım olmamıştır 1950’li yıllarda uygulanan sermaye ithali uygulamasına bağlı olarak 1958 yılında yüklü bir dış borç bulunmaktadır. Türkiye 1958 yılında moratoryum ilan etmiştir. Sıkı para ve maliye politikaları, kredi sınırlamaları, fiyat kontrollerinin kaldırılması gibi araçlarla IMF ile bir istikrar programı uygulanmıştır. 1959 yılında da AET’ye ortaklık için başvurulmuştur. *1954–1980 döneminde ortaya çıkan ekonomik yapıda üç ana yatırımcı aktör belirlemiştir: Devlet, büyük sermaye ve yerel sermayedir.*⁵⁷ Bu kapsamda izleyen süreçlere değinirsek:

2.4. Planlı Kalkınma ve İthal İkamecilik Dönemi (1960–1980)

İkinci Dünya Savaşından sonra yaşanan birinci liberal dalgaya karşı ve 1961 anayasası ile gelen sosyal devlet ilkesi gereğince ve ülkenin ekonomik kalkınması için özel sektörün bütün yatırımları tek başına yürütemeyeceği öngörüsü ile devlet yatırımları önem kazanmıştır. 1960 sonrası devletçi ve ulusal kalkınmacı bir sistem uygulanmaya çalışılmıştır. Bu döneme kamu kesiminin varlığından dolayı ‘Karma Ekonomi Dönemi’ denmiştir. Ulusal kaynakların etkin şekilde kullanılması ve özel sektöre öncülük etmek adına, beşer yıllık kalkınma planları yıllık programlarla uygulamaya geçirilerek; kamu sektörüne emredici, özel sektöre yol gösterici ekonomik kalkınma politikaları izlenmeye başlanmıştır. Pazar ekonomisinin geliştirilmesi ve etkinleştirilmesi kalkınma planlarının genel ilkesi olmuştur.⁵⁸ Ayrıca 1961 yılında, İkinci Dünya Savaşı’nın etkilerini yok etmek amacıyla kurulan, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü’ne (OECD) üye olunmuştur. Ayrıca Türkiye ve IMF arasındaki ilke Stand-By anlaşması 1961 yılında imzalanmıştır. 1963-1967 yılları arasın Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planının kapsamını inceleyecek olursak; İthal ikameci kalkınma 1960’ yıllar boyunca temel hedefler arasında olmakla beraber, bu dönemde ön plana çıkmıştır. Planlı dönemin dış ticaret politikası, ekonominin kendi kaynakları ile büyümesi ve dış kaynak gereksinimine ihtiyaç duymaması olmuş, sadece iç pazara yönelik üretim yapan sanayiler kurulmuştur.⁵⁹ Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planının öngördüğü yaklaşım milli gelirin özel sektör ve kamu sektörü tarafından birlikte yaratıldığı karma ekonomi yöntemidir. *Devlet bu ekonomik sistemde toplum tercihlerine uygun üretimi sağlamak amacı ile piyasa*

⁵⁷ Ataay, a.g.e, s.138.

⁵⁸ www.dpt.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.05.2012)

⁵⁹ Yakup Kepenek ve Nurhan Yentürk, **Türkiye Ekonomisi**, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2009, s.56

*mekanizmasında düzeltici önlemler almak ekonomik yaşamın yasal çerçevesini belirlemek, tekelleşmeyi önlemek, gelir dağılımındaki dengesizlikleri ortadan kaldırmak, herkese çalışma imkanı sunmak, ve ekonominin istikrar içinde büyümesini sağlama görevini yüklenmiştir.*⁶⁰ Bu sistemde kamu kesimi ile özel kesim birbirinin rakibi değil; tamamlayıcı konumundadır. Bu dönemde bir yatırımın üretimi ne oranda arttıracacağı, ya da belirli bir büyüme hızını yakalamak için ne oranda yatırım yapılması gerektiği konusunda tahminler yapılan “Harrod-Domar büyüme modeli”⁶¹ uygulanırken, kaynakların tam olarak kullanılmasına ve enflasyonist-deflasyonist durumların gelişmesine engel olacak sıkı maliye ve para politikaları izlenmiştir. Kamu yatırımlarının, vergiler ve kamu fonları ile karşılanması öngörülmüş, yatırım ve ihracatı teşvik için kanunlar çıkarılmıştır. Kalkınmada öncelikli yörelere yatırım indirimi daha yüksek oranda uygulanmaya başlanmış, Amortisman yöntemine ve ihracatta vergi iadesi yöntemine geçilmiş, yatırım hammaddelerinin ithalatını kolaylaştırıcı gümrük indirimi yöntemleri uygulamaları uygulanmaya başlanmıştır.

Birinci beş yıllık kalkınma planında büyüme oranı planlananın altında kalmıştır. 1968-1972 yılları arası 2. Beş Yıllık Kalkınma Planını incelediğimizde şu sonuçlara ulaşırız; Türk ekonomisine hızlı bir gelişme sağlayarak; bunu sürekli kılmak amacıyla olan planda, sanayi sektörü ekonomik büyüme için sürükleyici bir konumda ele alınmıştır. İmalat sanayi, ulaştırma ve turizm yatırımlarına ağırlık verilmekle birlikte ekonomik büyüme, bu dönemde beklenenin üzerinde gerçekleşmiştir. İthal ikameci anlayışta ise; ara ve sermaye malları üretimine geçilmiştir. Bu dönemde İhracat teşviklerine önem verilmiştir. 1970’li yılların ortasından itibaren ise; ciddi bir yapılanmaya gerek duyulmuş, yüksek enflasyon, döviz krizi, kapasite kullanım oranlarının düşüşü, sermayenin üretken alanlardan kaçışı⁶² Neo-liberal dönemin gerekçelerini teşkil etmiştir. 1973-1977 yılları arasında uygulanan 3. Beş Yıllık Kalkınma Planına değinecek olursak; 1973 yılında Türkiye ile AT arasında 1963 yılında imzalanan ortaklık anlaşması yürürlüğe girmiştir. Sanayide hedeflenen artış hızının gerçekleştirilememesi yeni bir stratejiyi gerekli kılmıştır. 1960-1973 döneminde uygulanan ithal ikameci sanayileşme stratejileri dolayısı ile yurt içi talep, ithalat yerine ulusal üretimle karşılanmış; işlenmiş gıda ürünleri tekstil gibi dayanıksız tüketim mallarında büyüme elde edilmiş; ancak beyaz eşya taşıt gibi dayanıksız tüketim mallarında istenen sonuçlar elde

⁶⁰ Yasin Çoban, **Türkiye Ekonomisi**, İkinci Sayfa Yayınları, İstanbul, 2007, s.31.

⁶¹ Dinler, **a.g.e.** s.577

⁶² Ferhat Akbey, “Küreselleşme ve Türkiye’de Kamu Ekonomisi ve Devlet-Piyasa-Toplum İlişkilerinde 1980 Sonrası Dönüşüm”, **Uludağ Üniversitesi 1. Ulusal Genç Bilim Adamları Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi Kültür Sanat Kurulu Yayınları, Bursa, 6-7 Mayıs 2004.

edilememiştir. Dışarı ile rekabet edebilecek, ihracata yönelik bir sanayi yapısı kurulamamıştır. Özel kesim, karlılık nedeniyle iç pazara ağırlık vermiş; ithalata bağımlılık artmıştır. Yatırımlar ve tasarruflar arası dengenin 1970'lerin sonuna doğru bozulmasıyla; İthalat hızla artmış, kitler bundan olumsuz etkilenmiş, enflasyonda artış meydana gelmiş ve bütçe açık vermiştir. Bu durum yabancı sermaye ve rezervlerle finanse edilmeye çalışılınca; dış borçlar artmış, döviz rezervleri azalmış, 1973–1974 yıllarında OPEC'in petrol fiyatlarını arttırması ve Batılı ülkelerin Kıbrıs Barış Harekâtı'ndaki ambargosu ile de olumsuz yönde etkilenilmiştir. Bu dönemde, 1974 Petrol Krizi ve 1979 krizi sonrası; devleti sınırlandırmak ve küçültmeyi, ekonomiyi piyasa güçlerine bırakmayı benimseyen 24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Kararlarının alınması ile siyasi, ekonomik ve sosyal sorunlar nedeni ile 1979-1983 yıllarını kapsayan 4. Beş Yıllık Kalkınma Planı uygulanamamıştır. 1979-1980 Petrol Krizi döneminde, OPEC petrol fiyatlarını ikinci kez arttırmış ve Türkiye bundan 1974 krizinden daha çok etkilenmiştir. İşsizlik ve enflasyon yükselmiş, bir çok temel tüketim maddesi karaborsaya düşmüştür. 1960–1980 yılları arasında meydana gelen toplumsal huzursuzluk ve şiddet olayları nedeniyle ekonomik gündem ikinci plana itilmiştir.

2.5. Ekonomide Liberalleşme (1980 ve Sonrası)

1985-1989 yılları arasını kapsayan, 5. Beş Yıllık Kalkınma Planı döneminde; ekonomik ve sosyal alt yapıyı geliştirmek, tarım ve sanayi kesiminin verimliliğini ve istihdam oranını arttırmak, ihracatı ve orta gelir gurubunun milli gelirden aldığı payın oranını yükseltmek ve kalkınmada öncelikli yörelerin gelişimini hızlandırmak temel amaçlar arasında yer almıştır.

1990-1994 yılları arasında uygulanan, 6. Beş Yıllık Kalkınma Planında dış borçların azaltılması yabancı sermaye girişinin arttırılması amaçlanmıştır. 1994 yılında kamu açıklarının yükselmesi ile iç faiz oranlarının artışına bağlı olarak para girişi hızlanmış, buna bağlı olarak; TL değer kazanmış, ihracat gücü düşmüştür. İthalat artıp; ihracat azalınca, dış ticaret açığı büyümüş, iç faiz oranları yükselmiş ve sonuç olarak enflasyon yükselmiştir.⁶³

1996-2000 yılları arası uygulanan, 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı dönemi büyüme hızı ve cari açık dalgalı bir seyir göstermiştir. Dış borç stoku ise sürekli artmıştır. 1999 yılında IMF ile yapılan Stand-by Antlaşması ile Çiftçinin refah düzeyini arttırmak amacıyla; çiftçiye karşılıksız gelir desteği yapılan, “Tarım Reformu Uygulama Projesi” sistemine geçilmiştir.

⁶³ www.hazine.gov.tr/makaleler/80yildergi (Erişim Tarihi: 01.05.2012)

2001-2005 dönemlerini kapsayan 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı ile refah düzeyinin yükseltilmesi hedeflenmekte, Avrupa Topluluğu ve Dünya ile bütünleşme amaçlanmaktadır.

24 Ocak 1980 kararları ile İthal İkameci Kalkınma politikasından; ihracat kredileri vermek, vergi iade sistemi uygulamak, katma değer vergisi muafiyeti tanımak, döviz tahsis etmek, kurumlar vergisi muafiyeti sağlamak gibi teşvik araçları ile ihracata yönelik kalkınma politikasına geçilmiştir. Devletçi uygulamalardan vazgeçilerek, liberalizasyon uygulamaları ile özel kesimin teşvik edilmesi, kamu kesiminin küçültülmesi, Enflasyonun kontrol altına alınması, sıkı para politikası uygulanması, faizlerin serbest bırakılması, Fiyatların serbest piyasada belirlenmesi, kamu kesiminin sınırlanması, Esnek kur uygulaması, yabancı sermayenin teşviki amaçlanmıştır.⁶⁴ Uygulanacak politikaların finansmanı açısından, işgücü maliyetleri kısılarak, Türk mallarının uluslar arası rekabet gücünün artırılması ve iç talebi bastırarak, tüketimin azaltılması ile ihraç mallarının artırılması uygulanan diğer politikalar.⁶⁵ Yani maliyet, dar ve sabit gelirli vatandaşa yüklenmiştir. Ekonominin dışa açılması ile Dış ticaret hacmi milli gelir içinde oransal olarak yükselmiştir. Serbest Pazar Ekonomisi ve teknolojinin gelişmesi ile sanayi sektörü en fazla büyüyen sektör olmuştur. Tekstil, gıda ve demir çelik ürünleri ise; en çok ihraç edilen ürünlerdir. Katma değeri düşük olan bu malların ihracatına ağırlık verilmesi⁶⁶ ve ithalatın ihracattan çok yapılması nedeniyle, Türkiye'nin ihracatı ve ithalatı arasındaki makas sürekli açık vermiştir. Bu da ödemeler dengesinde sürekli açığa neden olmuştur. İhracatın döviz kuruna bağlı olması da, Türk ihracatçısına sorun teşkil etmiştir. 1986 yılında yaşanan kriz ile devalüasyon yapılmıştır.

1986 yılında, "İstanbul Menkul Kıymetler Borsası" faaliyete geçmiştir. Kuruluş amacı; hisse senetleri, hazine bonoları, devlet tahvilleri, menkul kıymetler, gelir ortaklığı sertifikaları alım satımını yapmaktır. 1987 yılında Avrupa Birliğine tam üyelik başvurusu yapılmıştır. 1996 yılında, Türkiye ile AT arasında 1963 yılında imzalanan Ankara Anlaşmasına dayanarak, Gümrük Birliği kurulmuştur. Gümrük birliğinin amacı, '*üye ülkeler arasında gümrük tarifeleri ve kotaların kaldırılarak bölge içi ticaretin serbestleştirilmesi ve dışarıya karşı ortak bir gümrük tarifesinin uygulanması*'.⁶⁷ Bu kapsamda; Türkiye ile AT arsında mevzuat ve politikaların yakınlaştırılması sürecinin başlatılması öngörülmüştür⁶⁸. Bu

⁶⁴ Haluk Gerger, **Türk Dış Politikasının Ekonomi Politikası**, Belge Yayınları, İstanbul, 1999, s.173-174.

⁶⁵ Yakup Kepenek ve Nurhan Yentürk, **a.g.e.** s.200.

⁶⁶ Metin Külünk, **Küreselleşen Dünyada Türkiye**, Kum Saati Yayınları, İstanbul, 2005, s.207-208.

⁶⁷ Seyidoğlu, **a.g.e.** s.248

⁶⁸ www.die.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.05.2012)

dönemde Finansal düzenlemeler olarak, kur belirleme sistemi üzerinde çalışılmıştır. 1989 yılında ise vergi iadesi sitemine son verilmiştir. 1989 sonrası dönem, finansal serbestleşme sürecinin hızla gelişerek; ulusal ekonominin uluslararası döneme açıldığı süreçtir. Döviz ithalinin serbest bırakılması, Türkiye’de yerleşik kişilerin döviz bulundurmaları, hesap açmalarının serbest bırakılması gibi kambiyo rejiminin serbestleşmesi açısından değişiklikler yapılmıştır. Bunun ilk adımı, 1984 yılında çıkarılan “Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu”dur. Bundan sonra Türkiye’nin ekonomik büyümesinde belirleyici faktör, finansal sermaye hareketleri olmuştur. 1981 yılında 2499 sayılı “Sermaye Piyasası Kanunu” yürürlüğe konmuştur. 1982 yılında “Sermaye Piyasası Kurulu” oluşturulmuştur. 1984 yılında “Özelleştirme Kanunu” çıkarılmış ve ilk özelleştirme 1985 yılında yapılmıştır.

1986 yılı başlarında ise; “İstanbul Menkul Kıymetler Borsası” kurulmuştur. 1988 yılı ve sonrasında kamu açıklarında artış, mali piyasalarda dalgalanma, faizlerin yükselmesi, işsizlik, bütçe açıkları ve kamu mallarının fiyatlarının yükselmesi ile ithalatı arttırıp ihracatı kısmak, Türk Lirasına olan talebi arttırmak ve kamu harcamalarını azaltmak adına bir dizi önlem alınmıştır. Dışa açık bir ekonomi haline gelinmiştir. Ancak borç stoku artıp, döviz rezervleri azalmıştır. Sonuç olarak; 1988–1989 krizi ile karşı karşıya kalınmıştır. Buna bağlı olarak 1989 yılı büyüme hızının düşük olduğu bir dönemdir.

Körfez Savaşı’nın etkisi ile 1990 yılında petrolün varil fiyatının yükselmesi, dış borç stoku ve cari işlemler açığına bağlı sermaye girişinin ithalatı tetiklemesi, Iraktan alınan petrol boru hattının kapatılması, Irak’ın 3. Ülkelere sattığı petrolün navlun gelirlerinden mahrum kalınması ve Turizm Sektörü’nün savaştan olumsuz etkilenmesi ile, 1991 Finansal Krizi yaşanmış ve büyüme hızı yavaş seyretmiştir. 1992 yılında görece iyileşme belirtileri görülmüştür. Ayrıca 1992 yılında Karadeniz çevresindeki ülkelerin ekonomik işbirliği çerçevesinde kurulan, “Karadeniz Ekonomik İşbirliği Teşkilatı”na üye olunmuştur. Kapsamlı bir özelleştirme sürecinin geciktirilmesi, kamunun bütçe dışı kuruluşlara kaynak aktarmaya devam etmesi, tarım politikasındaki tutarsızlıklar, kamu işgücü piyasalarının esnek olmayan yapısı sorun teşkil etmeye başlamıştır. Kamu kesiminin borçlanma gereğinin artması, TL’nin aşırı değerlenmesi, özel kesimin dışarıdan borçlanmasının sağlanması ve iç borçlanma yapısının Merkez Bankasına dayandırılması sonucu 1994 krizi yaşanmış, Türkiye’nin en büyük cari ve kamu açığı oluşmuştur. 5 Nisan Kararları ile %400 faizli borçlanma kâğıtları piyasaya sürülmüştür. Bu uygulama sonucu, Enflasyon ve faizler yükselmiş, ücretler düşmüş,

işsizlik artmış ve devalüasyon olmuştur. 1996 yılında Türkiye Gümrük Birliğine üye olmuştur. Amaç Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üye olmasıdır.

Kamu Maliyesi açısından planlı dönemde yaşanan en büyük gelişme, vergi gelirlerinin arttırılma çabasıdır. Planlı dönemde vergisel finansman yöntemi benimsenmiştir.⁶⁹ Ancak; kanuni düzenlemeler yeterince uygulanamadığından vergi artışları istenen seviyede gerçekleştirilememiştir. Ayrıca; kitlerin finansmanında yaşanan güçlükler nedeniyle yatırım harcamalarında istenen düzeye ulaşılamamıştır.

1999 depreminden dolayı aynı yılın sonuna doğru, ekonomik büyüme, enflasyon, bütçe açıkları olumsuz etkilenmiş, bu nedenle IMF ile 2000–2002 yıllarını kapsayan Stand-By anlaşması imzalanarak; sıkı para ve döviz kuru politikası ile enflasyonu düşürme programı uygulansa da gün geçtikçe artan cari işlemler açığının yükselmesi, uygulamayı başarısız kılmıştır. Ancak Dünya Bankası ile imzalanan “Tarım Reformu Uygulama Projesi” kapsamında tarımsal destekleme politikalarında olumlu sonuçlar alınmıştır.

2000 krizi sonrası; döviz kuru çıpasına dayalı enflasyonu düşürme stratejisi uygulanmıştır.⁷⁰ Bu stratejinin temel hedefleri: sıkı maliye, para ve kur politikası, enflasyon hedefi ile uyumlu gelirler politikası ve siyasi iradenin desteğidir. Reel faizleri indirmek, kamu finansmanının dengesini sağlıklı bir yapıya kavuşturmak, sürdürülebilir büyüme ve yapısal reformların gerçekleştirilmesini sağlamak nihai hedefler arasındadır. Bu dönemde; TCMB'nin döviz kurunu günlük olarak açıklayacağı bir sistem uygulanmıştır. Sosyal güvenlik sistemi yeniden yapılandırılmıştır. “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu” kurulmuştur. 1999 yılı uygulanan para politikalarının sonucu olarak, iç talepteki canlanma, Türk parasının değer kazanması ve ithalatın artması cari işlemler dengesini bozmuş ve cari açık artmıştır. Ayrıca özelleştirme ve yapısal reformlara ilişkin gecikmeler sermaye girişlerini olumsuz etkilemiş, bankaların varlıklarını menkul kıymete yatırımları sonucu ise; faizler yükselmiştir. Yurt dışı piyasalara döviz çıkışı olunca da döviz açığı artmış, bunlara bağlı olarak kasım 2000 krizi ortaya çıkmıştır. Merkez Bankası rezervlerini eritmek pahasına, piyasaya müdahale etmiştir. Döviz çıkışı hızlanmış, likidite sıkışıklığı nedeniyle faizler yükselmiş ve Demirbank fona devredilmiştir.

⁶⁹ Fevzi Devrim ve Asuman Altay, “Küreselleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki Değişmelerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi”, **Türkiye IX. Maliye Sempozyumu**, Antalya, 15-17 Mayıs 2000.

Döviz piyasası dengesinin bozulması ve bankacılık sisteminin kötü işlemesi nedeniyle, Şubat 2001’de yeni bir döviz krizine girilmiştir. Bu kriz finansal kaynaklı bir krizdir. Faizlerde ve enflasyonda artış ve döviz kuru dalgalanmaları ile ekonomide belirsizliğe yol açmıştır. Bankalardan yoğun şekilde döviz talebi gelmiş, gecelik repo faizleri rekor seviyede artmıştır, Merkez bankasında dolar rezerv kaybı yaşanmış, cari işlemler açığı artmış ve dışsal piyasalardan borçlanma faizlerinin risk primi yükselmiştir. Bu dönemde çok sayıda banka faaliyetleri durdurulmuştur. Sonucunda döviz kuru çıpası terk edilerek, dalgalı kura geçilmiştir. 2001 yılında birçok yapısal reform hayata geçirilmiş, bankacılık alanında önlemler alınmış, belirlenen faiz dışı bütçe fazlası hedefine ulaşılmış, kamu bankaları kar edebilir konuma gelmiştir.

Enflasyonu düşürme programı bu krizlerden dolayı kesilmiştir. 15 Mayıs 2001 tarihinde “Güçlü Ekonomiye Geçiş “ olarak adlandırılan yeni bir program yürürlüğe girmiştir. Amaç; kur rejim değişikliğinden dolayı istikrarsızlığı engellemek ve yeniden yapılanmayı sağlamaktır. Bu programın temel hedefleri; mali sektörün yeniden yapılandırılması, devlette şeffaflığın artırılması, enflasyonla mücadele, ekonomide rekabetin ve etkinliğin sağlanması, sosyal dayanışmanın güçlendirilmesi, bankacılık sektörünün yeniden inşası ve kamu finansman dengesinin güçlendirilmesidir. Bu program kapsamında: Bankacılık kanunu çıkarılmış, tarımsal destekleme kaldırılmış ve SSK kanunu değiştirilmiştir. Dalgalı kur rejiminin uygulanması ve enflasyonla mücadelede döviz kuru yerine; para tabanı büyüklüğünün, nominal çıpa olarak kullanılması kararlaştırılmıştır. 2005 yılında ise, IMF ile 2005-2008 dönemlerini kapsayan 3 yıllık Stand-By anlaşması imzalanmıştır. Amaç; enflasyonun düşürülmesi, kamu bankalarının yeniden yapılandırılması, vergi sisteminin revize edilmesi, kayıt dışı ekonomi ile mücadele, yatırımların artırılması, sosyal güvenlik sisteminin iyileştirilmesi, kamu borç stokunun azaltılmasıdır.

2.6. Türkiye’de İdari Reformlar ve Kamu Mali Yönetimi

Osmanlı’dan sonra hem toprak hem de nüfus bakımından daha küçük olan Türkiye’de yönetim her zaman için sorun olmuştur. İdari mekanizmayı hızlandırabilmek için Tanzimat’ta benimsenen yöntem benimsenmiş, dışarıdan getirilen uzmanların görüş ve raporlarına dayanılmıştır. Değişik yerlerde ifade edildiği gibi bu çalışmaların birbirinden habersizmişçesine ve bir önceki çalışmaları yok sayıp her şeye yeni baştan başlaması hem zaman kaybına hem kaynak israfına hem de daha önceki çalışmaların değerlendirilmesine

engel olarak; birbirinden bağımsız çalışmaların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Aşağıda bu raporlar ortaya çıktıkları tarihsel özelliklerle birlikte ele alınacaktır.

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

Türkiye’de yönetim sistemine daha iyi bir yapı ve işleyiş kazandırmayı amaçlayan ve yabancı uzmanlar tarafından hazırlanan raporların önem arz ettiği çalışmalar 1945 yıllarından sonra başlamıştır. İlki, İstanbul Üniversitesi Profesörlerinden F.Neumark’ın hazırladığı ‘Neumark Raporu’ olarak bilinen “ Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma Esasları Hakkında Rapor” yedi bölümden oluşmaktadır. Neumark’a göre, hazırlanan yerli ve yabancı uzman raporlarındaki teklifleri fiili olarak uygulamaya koyabilecek tam yetkili bir makama gereksinim vardır. Yeniden düzenleme çalışmalarının başarılı olabilmesi için Maliye Bakanının da dahil olacağı “Bakanlar arası Rasyonalizasyon Komisyonu” kurulmalıdır. Her bakanlıkta bu komisyonun haricinde, Müsteşar ya da Müsteşar Yardımcısının başkanlığında, rasyonalizasyon işleri ile ilgilenecek, bakanlıktaki tüm dairelerin çalışma tarzını rasyonellik açısından inceleyecek, daha etkin, verimli ve tasarruflu çalışma tarzlarını araştırarak bir komite kurulmalıdır.

Neumark Raporu’nun personel politikasına ilişkin görüşleri ise şu şekildedir: ⁷¹

-Tasarruf ve rasyonellik açısından, Devlet Daire ve Müesseseleri’nde çalışan gereğinden fazla personelin bazı Bakanlıkların, genel müdürlüklerin ya da müdürlüklerin birleştirilmesi ile azaltılabileceği belirtilmektedir. Tam randımanla çalıştırılmayan memurların azaltılması ve büro makinelerinin kullanılması sureti ile sağlanabilecek tasarruf imkânları da diğer bir alternatiftir.

-Rasyonel olmayan bir organizasyon ya da maaşın yeterli gelmemesinden dolayı bazı dönemlerde çalışanlardan tam randıman alınamamaktadır. Bazı dairelerde gereğinden fazla memur görev alırken, bazı dairelerde kadrolar ihtiyaca oranla yetersizdir. Memurlara verilen maaşlar, görevin gerektirdiği niteliğe göre ayarlanmalıdır. □Mevcut memurların gerektiği kadar çalışıp çalışmadıkları da dikkate alınmalıdır.

⁷¹ Devlet Planlama Bürosu, **Hükümete Sunulan Yabancı Uzman Raporları (1949-1959)**, Ankara, 1963, s. 2 vd.

-Devlet daire ve müesseselerinin tamamında mümkün oldukça az sayıda memur çalıştırılması, fakat bu memurlara da yeteri kadar maaş verilmesi gerekmektedir. Ayrıca taşrada memurların çoğu verimli çalışmamakla birlikte, memur fazlalığı da merkezde bulunmaktadır. Ayrıca kadroların gereksiz yere yükseltilmesi ve memuriyet unvanlarının çoğaltılması ayrı bir sorundur. Bunun yanında Raportörlük, Baş müşavirlik gibi pek çok gereksiz unvanın ortaya çıkarıldığı dikkati çekmektedir.

- Bazı memurluklar için gereken niteliklerin tam olarak belirlenememesinden dolayı, memuriyetin gerektirdiği niteliklere sahip olmayan elemanlar bulunmaktadır. Ayrıca; bazı memurluklar açısından nitelikli memurlar sürekli olarak temin edilememektedir. Bu sorunların ortadan kaldırılabilmesi için raporda; hizmet içi eğitim, □Yarışma Sınavları gibi bazı öneriler yer almaktadır.

2.6.2. Barker Misyonu Raporu

Barker Raporu olarak isimlendirilen bu çalışma James M. Barker başkanlığında Milletlerarası Kalkınma Bankasına mensup bir heyet tarafından “Kalkınma Planı için Tahlil ve Tavsiyeler” isimli rapor halinde 1951 yılında Türk hükümetine sunulmuştur.⁷²

Rapor, Türk idari sistemiyle ilgili sorunlara değinmektedir. Personel sorunları ile ilgilenecek bir Devlet Personel Dairesi kurulması, devlet dairelerinde danışma hizmetlerinin düzeltilmesi, yetki ve sorumlukların devri ile dağılımının daha iyi şekilde yapılması konularını içerir. Rapora göre; devlet fonksiyonlarının, mali ve idari fonksiyonlarından daha büyük bir kısmını yüklenmeleri için, bazı koşullar gereklidir. İllerin ve mahalli idarelerin teşvik edilmesi, mevcut memurların idaresi sisteminin kariyer esasına dayanması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı'nın 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 gerekmektedir. İdari yetki ve sorumlukların devri ve dağılımının iyi şekilde yapılması gibi öneriler de yer almaktadır.

⁷²Kenan Sürgit, **Türkiye’de idari Reform**, TODAİE Yayını, Ankara,1972, s.68–69.

2.6.3. Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmalarına Hakkında Rapor (Martin-Cush Raporu)

Bu rapor hazırlanırken, Maliye ve diğer Bakanlık bürokratlarından yararlanılmış ve yönetim ve yönetim sorunları üzerinde ağırlıklı olarak durulmuştur. Martin-Cush raporunun inceleme konusu, “Daha Sağlam Bir Milli İktisat Bünyesine Uygun Olarak Mali İdareyi İslah Çarelerini Araştırmak” olarak belirtilmiştir. Raporda, esas olarak Maliye Bakanlığı ve ülkenin diğer yönetsel yapısındaki eksiklikler değerlendirilmiştir. Rapor, yedi bölümden oluşmuştur.

1951 yılındaki mevzuata göre Sayıştay’dan ek olarak; murakıp, savcı, yargıç ve jüri olarak vazife görmesi istenmektedir. Günümüze kadar, mevzuatımızın denetimle ilgili temel mekanizmalarında ve denetim yaklaşımlarında bir değişiklik yoktur. Yani bu değerlendirmeler bugün için de geçerlidir.

Rapor, denetim anlayışında ve uygulamasında yaşanan karmaşayı, anılan Bakanlıkla bağlantılı olarak, söyle dile getirmiştir: “Müspet bir sevki idare politikası takip edilmediği içindir ki; Türkiye’de iç denetim diğer çeşitli işlerle karıştırılmıştır. Bu gün müfettişlerden pek de kendi asli vazifeleri sayılamayacak çeşitli işleri görmesi istenmektedir. Hâlbuki bu işler Bakanlığın çeşitli faaliyetlerini normal olarak sevki 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 etmektedirler. Hâlbuki, 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 etmektedirler.”⁷³

Rapora göre; kontrolörlerin işi ile müfettişlerin işi arasındaki sınır açıkça izah edilmiş değildir. Bütün hükümetin mali işlerini kontrol etmek müfettişin değil; Sayıştay’ın vazifesidir. Müfettişin hiç bir idari vazifesi olmamalıdır. Diğer taraftan müfettişin mesaisi sonunda vereceği rapor mutlaka değerlendirilmelidir. Raporun, Maliye Bakanlığı’na Yönelik önerilerine genel olarak baktığımızda; üst düzey yöneticilere yetki devredilmesi ile gerçek iş ve görevleri ile ilgilenmelerini sağlanmalıdır. Maliye Bakanlığı bünyesinde personel işlerinin

⁷³ Devlet Planlama Bürosu, **a.g.e**, s.69-109 vd.

koordinasyonunu yürütmek için bir birim kurulmalıdır. Bütçe Genel Müdürlüğü Maliye Bakanlığı'na bağlı kalmalı; gelirler genel müdürlüğü ile hesap uzmanları kurulu birleştirilmelidir. Sayıştay tam olarak sarf sonrası kontrolü yapmalı ve bakanlık bünyesinde enformasyon birimi kurulmalıdır. Gümrükler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı'na genel müdürlük olarak bağlanmalıdır.

Genel İdareye ilişkin değerlendirmelere baktığımızda ise; kamu personeli politikalarını tespit etmek, geliştirmek ve tek bir elde birleştirmek amacıyla Devlet Personel Dairesi kurulmalıdır. Barem rejimi mutlaka değiştirilmeli, yetişmiş personel sorunu çözülmeli, Liyakat sistemi uygulanmalı, memurlar için hizmet talimatnameleri hazırlanmalıdır. Devlet dairelerinde çalışma usul ve metotlarının birleştirilmesi amacıyla; organizasyon ve metot birimlerinin kurulması sağlanmalı, mevzuatçılığın ve kırtasiyeciliğin önüne geçilmeli, Başbakanlığa bağlı bir İktisadi Planlama birimi kurulmalı ve merkezîyetçilik gevşetilerek; yetkiler mahalli idarelere devredilmelidir.⁷⁴

Bu rapor; 1940'lı yılların uygulamalarını anlatmakla birlikte, ülkemizdeki denetim anlayışının temel felsefesini yakalamada bize hayli yardımcı olmaktadır.

2.6.4. Gruber Raporu

1950 sonrası dönemde yapılan idari reform çalışmalarından bir diğeri İsviçreli Profesör LeimGruber tarafından hükümetin isteği üzerine hazırlanan “İdare Teşkilatı ve Personeli Hakkında Rapor”dur. Çalışma 25.11.1952 yılında tamamlanmıştır.

İktidarı CHP'den devralan DP, hızlı bir şekilde yeni bir idare teşkilatı kurmak ve yeni bir personel sistemi oluşturmak için hazırlıklara hız vermiş ve yabancı uzmanlardan raporlar hazırlamasını istemiştir. Bu rapor da bu çalışmalardan biridir.

İsviçreli uzmanın adıyla anılan bu çalışma, iki yıla varan arama çalışmalarına rağmen bulunamamıştır. Gruber raporunun orijinal metni idare teşkilatı hakkında birçok önemli veri içerirken; bu metne ulaşılamaması hem Türk İdare Tarihi, hem de İdari Reform Tarihi bakımından önemli bir eksiklik oluşturmaktadır. LeimGruber raporunda genel olarak; Türkiye'nin o günkü idare teşkilatı üzerine gözlemlerini aktarırken, bakanlıkların organizasyon yapıları ve daha çok da personel sorunlarına da değinmiştir.

⁷⁴ Hüseyin Yayman, “Türkiye'nin İdari Reform Politikası”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Ankara, 2005, s. 168–169.

Personel sorunları ile ilgili şu başlıklara değinilmiştir:

- -Kamu personelinin hukuki statüleri hakkında düşünceler,
- -Personelin ücret rejimi hakkında düşünceler,
- -Personelin çalışma saatleri hakkında düşünceler,
- -Kamu personelinin sınıflandırılması hakkında düşünceler,
- -Kamu personel kadrolarının şişkinliği hakkında düşünceler.

Bu çerçevede, çalışmanın personel sorunları üzerine getirdiği yorumlar ise şu şekildedir: Merkezi düzeyde bir personel dairesi kurulmalı, ücret sistemi ivedi olarak iyileştirilmeli, çalışma saatleri standardize edilerek, sınırlandırılmalı, memur sayısı azaltılarak ihtiyaca göre yeniden düzenlenmeli ve acil olarak sınıflandırma esasına geçilmelidir.

2.6.5. Hanson Raporu

İngiltere'nin Leeds Üniversitesi iktisat ve sosyal bilimler öğretim üyelerinden A.Hanson, 1953-1954 yılları arasında Birleşmiş Milletler Uzmanı olarak, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Araştırma Müdürlüğü faaliyetini yürütürken hükümetin isteği üzerine, 1954 yılında "Türkiye'de İktisadi Devlet Teşekküllerinin Bünyesi Murakabesi" isimli çalışmasını yapmıştır. Rapor, Siyasal Bilgiler Fakültesi doktor asistanlarından Mümtaz Soysal ve Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü asistanlarından Gülgün Gönenç tarafından Türkçeye çevrilerek Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü tarafından yayımlanmıştır.

Çalışma üç bölümden ve toplam yetmiş bir sayfadan oluşmaktadır. Raporun birinci bölümünde genel olarak; Türkiye'de devletçilik siyasetinin ortaya çıkışı, gelişimi ve diğer ülkelerde görülen uygulamalardan farkı, İkinci bölümde; mevcut iktisadi devlet teşekkülleri, Üçüncü bölümde ise; iktisadi devlet teşekküllerinin değerlendirilmesi yer almaktadır.

Hanson Raporu, kamu iktisadi teşebbüsleri alanında yapılan ilk değerlendirme çalışması olup; bu alanda yapılan çalışmaların en niteliklisidir. Türkiye'de 1930'lu yıllarda uygulamaya konulan devletçilik politikasını ve düzen arayışını da irdelemektedir.

2.6.6. Baade Raporu

Türkiye’de daha çok “Baade Raporu” olarak bilinen ancak tam adı “FAO Türkiye Raporu” olan çalışma, toplam yüz yetmiş dört sayfadan ve iki ciltten oluşmaktadır. Bu çalışma, Türkiye’nin tarımsal yapısını titizlikle irdelemiştir. Raporun büyük bölümü Türkiye’de ziraat sektörünün detaylı olarak incelenmesine ve yeni Türkiye ziraatının sağlam bir iktisadi temel üzerine inşa edilmesi için muhtemel yatırım ihtiyaçlarının tahliline ayrılmıştır. Bu rapor, Türkiye’nin gelişmesinin sadece yabancı kaynaklarla sağlanamayacağı ve krizin sübvansiyonlarla aşılamayacağını belirterek; her şeyden önce bizzat Türkiye’nin kendi öz kaynaklarına ve daha da önemlisi insan kaynaklarına dönerek harekete geçmesi gerektiğini belirtmektedir.

Türkiye’de özel sektörün güçlendirilmesi gerektiğini dile getiren rapor, Türkiye’nin kalkınma çabalarının öncelikli olarak tarım ve turizm gibi sektörler üzerinde olması gerektiğini içerir. Devlet eliyle yürütülen bu kalkınma arayışlarının, Türkiye ekonomisini yabancı yardımlara bağımlı hale getirerek; ekonomiyi krize soktuğunun, ülkenin kendi kaynaklarının devreye sokulması gerektiğinin ve yetişmiş insan gücünün önemi üzerinde durmuştur.

2.6.7. Chaillaux Dantel Raporu

1959 yılında ise Chaillaux-Dantel tarafından hazırlanan raporda, Türk personel rejiminde göze çarpan bireyci ve kuralsız uygulamalara son vermek amacıyla genel bir personel örgütünün oluşturulması, kurulacak bu örgütün tespit edilen sorunları geniş bir bakış açısıyla ele alarak; bilimsel, ekonomik, kültürel ve insani çerçeveler bakımından incelemesi gerektiği üzerinde durulmuştur. Rapora göre;⁷⁵

- Memuriyet unvanları çok çeşitlidir.
- Bir kurumdan diğerine Kamu personelinin niteliği sorunu değişmektedir.
- Tayin ve terfiler kişi ölçüsüne münhasır muameleler olarak kalmaktadır.
- Eşit işe eşit ücret politikası benimsenmelidir.

⁷⁵ Devlet Planlama Bürosu, a.g.e, s.111 vd.

-Geçici meslek grupları hukuken mevcut olmadıklarından, bunların her birine hususi bir statü vermeğe imkân yoktur.

- Personel idaresine ait işlemler, bireysel bir karakter arz etmekte olup top yekûn muamele vasfını haiz bulunmamaları sebebi ile daha az teknikleşmiş, daha az muntazam ve daha çok masraflı hale gelmiştir.

-Memuriyetlerin tasnifi, bu unvanların mahdut miktardaki örneklerle icrası demek olduğundan bugün için tahakkuk ettirilmesi müşküldür.

-Her çalışanın niteliğine bağlı olarak iş sahalarına ayrı olarak iş organizasyonları yapılması bulunmamaktadır. Her iş sahasına bağlı olarak bu tahlillerin yapılması elzemdir.

-Mevcut yapı içerisinde kontrol güç temin edilmekte ve ferdiyetçi vasıflarını muhafaza etmektedir. Bundan dolayı kontrol neticeleri umumileştirilememekte ve amme idaresi sahasındaki ilerlemeler çok yavaş husule gelmekte ve kısmi kalmaktadır.

Özet olarak Çalışma; kamu personel sisteminin bireyselleştiğinden, atama-nakil ve terfilerde kurumlara ve kişilere göre farklılıklar olduğundan, sınıflandırma, liyakat ve kariyer sistemi benimsenmediğinden, sistemin kayırma ve kollamaya açık olmasından, merkezi düzeyde bir personel biriminin kurulmasından, kamu personelinin nitelik bakımından yetersiz olmasından bahsetmekte ve kamu personelinin ücret sorununun çözülmesi önerilmektedir.

2.6.8. Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP)

Türk bürokrasisinde en büyük reform girişimi 1963 yılında, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) öncülüğünde, merkezi hükümetin verimli kamu hizmeti sunumuna olanak verecek bir örgüt yapısına kavuşturulması için yapılan ve merkezi idareyi kapsayan “*Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP)*” çalışmasıdır. Türkiye merkezi hükümet teşkilatına dair bakanlık, daire ve müesseseler arasında merkezi hükümet görevlerinin dağılım tarzı ve bu dağılımın kamu hizmetlerinde en verimli şekilde gerçekleşmesine imkân sağlayıp sağlamadığını inceleyen ve sonuçta çeşitli tavsiyelerde bulunan, yerli uzmanlar heyeti tarafından hazırlanan en kapsamlı çalışmadır.

Raporun genel amacı; merkezi hükümet görevlerinin rasyonel şekilde dağıtılışını temin etmek suretiyle, daha sistemli ve düzenli bir planlama, daha iyi işleyen bir personel sistemi,

daha çağdaş örgütsel yapı ve daha etkin bir mali kontrol kurmayı hedefleyerek; yapılacak çalışmalara yol göstermeyi amaçlayan tavsiyelerde bulunmaktadır.

Bu raporda, üst düzey yöneticiler toplumsal sınıf ve katmanlardan, siyasal bağlantı ve düşüncelerden arınmış varsayılarak⁷⁶ yönetimi revize etmenin gerekliliğinin bilincinde yeterli sayı ve nitelikte bir grup gibi görülmektedir. Raporun, yönetimi geliştirme bölümünde Türkiye'nin hızlı ve sürekli kalkınması için modern devlet anlayışının gerekliliği belirtilmektedir. Raporda yönetimi geliştirme, düzeltme ve yeniden düzenleme hizmetlerinin her bakanlık ve dairenin görevi olduğu belirtilmekte; tüm bakanlık ve ilgili diğer kurumlarda "*İdareyi Geliştirme Komitesi*" kurulması önerilmektedir

Türk idaresi üzerine, Türk uzmanlar tarafından yapılmış, geniş çaplı ilk araştırma olan rapor; Türk kamu yönetiminin, çok önemli bir kesimini içermektedir. O zamana kadar bilinen birçok problemi ortaya çıkarıp; tartışılmalarını mümkün kılmıştır. İçerdiği öneriler dolayısıyla daha sonraki "*idareyi yeniden düzenleme*" çalışmaları için temel nokta olmuştur.

Rapor, merkezi hükümet görevlerinin en uygun şekilde tasnifini sağlamak suretiyle; daha rasyonel usuller, daha sistematik planlama ve koordinasyon, daha etkin mali kontrol ve daha iyi işleyen personel sistemi sağlamayı hedef tutarak; başka tedbirlerin uygulanması için sağlam zemin hazırlamak üzere hazırlanmıştır. Rapor, Merkezi Hükümet Teşkilatının Genel Yapısı (Bakanlar Kurulu, Bakanlıklar, Devlet Bakanlıkları ve Başbakan Yardımcılıkları, Muhtar (Özerk) Kurumlar, Merkezi Hükümet Teşkilatının Taşra Birimleri), Ortak Görevler (Koordinasyon, Planlama, İstatistik, Personel, Teftiş ve Denetleme, Bilimsel Araştırma, Tetkik Kurulları), Geleneksel Görevler (Adalet, İçişleri, Dışişleri), Mali ve İktisadi Görevler (Mali İdare, Gümrük ve Tekel, Ticaret, Sanayi, Enerji ve Tabii Kaynaklar, Tarım, İmar, Turizm), Sosyal Görevler (Sağlık, Sosyal Güvenlik), ve Kültürel Görevler (Kültür ve Eğitim, Vakıflar, Din İşleri) olmak üzere toplam altı ana başlık ve bunların içerisinde yer alan 38 alt başlıktan oluşmakta; ve raporda, tüm konularda önce mevcut durumun tespiti yapılarak, ardından çözüm yolları sunulmuştur. TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Genel Kurmay Başkanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü, Üniversiteler ve Kamu İktisadi

⁷⁶Ergun, Turgay, Aykut, Polatlıoğlu, **Kamu Yönetimine Giriş**, TODAİE Yayını, Ankara, 1992, s.17.

Teşebbüsleri inceleme kapsamı dışında tutulmuşlardır.⁷⁷ Raporda merkezi hükümet ve taşra teşkilatına ilişkin olarak ileri sürülen önerilerin bazıları şunlardır:

-Bakanlar Kurulunun faaliyet alanı, üst yönetimle ilgili ilkeleri belirlemek ve Başbakanın gerekli gördüğü hallerde, bakanlıklar arasında koordinasyon sağlamaktır. Ayrıca, Bakanlar Kurulunun sekretarya hizmetlerini yürütmek üzere Başbakanlığın bünyesinde ve daire düzeyinde bir kabine sekreterliği kurulmalıdır.

-Devlet Bakanları ve Başbakan yardımcılarının görevleri esas olarak; hükümetin Parlamento ile olan ilişkilerinde Başbakana yardımcılık etmek ve kabine içinde komite başkanlığı ve koordinasyondur.

-Başbakanlığa bağlı ve devlet Bakanları tarafından yönetilen kuruluşların ilgili oldukları bakanlıklara bağlanması önerilmektedir. Devlet Planlama Teşkilatı, Devlet İstatistik Enstitüsü, Devlet Personel Dairesi gibi kuruluşların Başbakanlığa bağlı kalması uygun görülmektedir.

-Merkezi hükümet genel yatırım politikasının esaslarını ve iktisadi devlet teşebbüslerinin yatırım politikalarını tespit etme, dış iktisadi münasebetleri düzenleme, anlaşmaların akdi konusunda müzakereleri yapma ve sonuçlandırma, bağımsız iktisadi ve mali temsilcilikler kurma⁷⁸ gibi hizmetlerin, bakanlıklar tarafından yerine getirilmesi önerilmektedir. Ayrıca, Hükümetin, Adalet, İçişleri, Dışişleri, Milli Savunma, Maliye, Ticaret, Sanayi, Enerji ve Tabii Kaynaklar, Bayındırlık, Ulaştırma, Tarım, İmar ve İskân, Turizm, Sağlık ve Sosyal Yardım, Çalışma, Milli Eğitim ve Kültür bakanlıklarından oluşması önerilmektedir:

- Mülki idare birimlerinin kuruluşunda esas alınan coğrafi durum, iktisadi şartlar ve kamu hizmetlerinin kriterlerine uygulamada uyulmadığı, illerin büyüklüklerinin oransız olduğu ve ilçelerin idare teşkilatlarının karmaşık olduğu vurgulanarak çözüm önerileri getirilmektedir.

- Bucak müdürlüklerinin kaldırılması önerilmektedir.

⁷⁷ T.C. Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim**, Ankara, T.C. Başbakanlık, Ekim 2003, s.53.

⁷⁸ TODAİE, **Merkezi Hükümet Teşkilatı Kuruluş ve Görevleri: Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu**, Ankara, TODAİE Yayınları, 1966.

-Bakanlık ve dairelerce, bölge teşkilatı kurulurken sadece kendi hizmet ihtiyaçlarının göz önünde bulundurulması önerilmektedir.

Merkezi hükümet teşkilatınca yerine getirilmesi gereken bazı görevlerin hiç yapılmadığı, merkezin görevi olarak görünmekle beraber gerçekleştirilmeleri için teşkilatlanmaya gidilmeyen görevlerin bulunduğu, görevlerin yapılmasında ve hizmetlerin halka ulaştırılmasında mahalli farklılaşmanın kamu hizmetlerindeki etkinliği azaltmakta olduğu ve kamu örgütlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin zamanla azaldığı belirtilmiştir. Mali imkân yetersizliği, personel aksaklıklar, yön gösterme ve gözetim yokluğu, teşkilat bozuklukları, kırtasiyecilik, merkeziyetçilik bu durumun sebepleri olarak gösterilmiştir.

2.6.9. Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA)

1988 yılında TODAİE tarafından, Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı'na yol gösterici nitelikte hazırlanmıştır. Kamu yönetimi revizyonu alanında bugüne kadar yapılmış olan çalışmaların ne kadar işlerlik kazandığını araştırmak, yapılan bu çalışmaların ve uygulamaların eksik yönlerini, aksaklıklarını belirlemek ve bunlarla ilgili alınması gereken önlemleri almak, Avrupa Topluluğuna idari uyum amacıyla gerekli hazırlıkları saptamak amacıyla başlatılmıştır.⁷⁹ Bu proje kapsamına, merkezi yönetimi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşlarla, bunların taşra örgütleri, yerel yönetimler ve öteki kamu kurumları alınmıştır.

KAYA raporu, 1991 yılında TODAİE tarafından yayımlanmıştır. Merkezi yönetimin merkez ve taşra örgütü ile yerel yönetimleri, hızlı, ekonomik, verimli ve nitelikli bir şekilde hizmet görececek bir düzene kavuşturmak için önerilerde bulunmuştur. Bu kuruluşların amaçlarında, görevlerinde, örgüt yapılarında, personel sisteminde, kaynaklarının kullanılış biçimlerinde, yöntemlerinde, mevzuatında, halkla ilişkiler sisteminde var olan aksaklıkları ve eksiklikleri saptamaya çalışmıştır.

KAYA projesinde oluşturulan çalışma grupları, kendi alanlarına giren konularda yaşanan sorunları saptamışlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri ortaya koymuşlardır. Bu kapsamda hazırlanan raporlar, proje yönetim kurulu tarafından değerlendirilmiş ve "Kamu

⁷⁹ Bekir Parlak ve Zahid Sobacı, **Kuram ve Uygulamalarda Kamu Yönetimi Ulusal ve Global Perspektifler**, Alfa Aktüel Yayınları İstanbul, 2005, s. 332.

Yönetimi Araştırma Projesi Genel Raporu” şekline getirilmiştir. Raporun tespit ve önerileri aşağıdaki gibidir:⁸⁰

-Başbakanlık merkez teşkilatı, başbakan ile bakanlar arasında işbirliği sağlayabilecek ve genel hükümet siyasetinin yürütülmesini gözetebilecek bir anlayışla yeniden yapılandırılmalıdır.

-Devlet bakanları arasından atanan Başbakan yardımcılarının görevi; hükümet politikalarının uygulanmasında Başbakana yardımcılık etmek ve bakanlıklar arası işbirliğini sağlamak göreviyle sınırlandırılmalıdır.

-Merkezi hükümete ait hizmetler; Adalet, Milli Savunma, İçişleri, Dışişleri, Maliye, Gümrük, Milli Eğitim, Bayındırlık ve İskân, Sağlık, Ulaştırma, Tarım, Çalışma ve Sosyal Güvenlik, Sanayi, Ticaret, Enerji ve Madencilik, Hazine, Deniz işleri, Bilim ve Teknoloji, Kültür, Turizm, Çevre ve Doğa Koruma ve Gençlik ve Spor bakanlıklarınca yerine getirilmelidir.

-Merkezi idarenin görevleri; ülke çapında amaç ve politika üretmek, plan, program, proje ve bütçe hazırlamak, kaynak sağlamak, genel örgütlenmeyi yapmak, norm kadro düzenini kurmak, uygulamaları izlemek, değerlendirmek, denetlemek, üst düzeyde eşgüdüm sağlamak ve şartların gerektirdiği değişiklikler ile yeni düzenlemeleri yapmak olarak belirlenmektedir.

-İdare sistemi; Bakanlıklar ile öteki kamu kurum ve kuruluşlarının oluşturdukları merkez yönetimi, ilde valinin başkanlığında ve yerinden yönetim ilkesine göre çalışan il yönetimi, kaymakamlık ve ilçe örgütlerinin oluşturduğu ilçe yönetimi olmak üzere üç kademeli bir yapıda olmalıdır. Bölge kuruluşlarının varlığı da benimsenmektedir.

-Merkezin taşra kuruluşlarında kamu hizmetlerinin yürütülmesi, plan- program ve projelerin gerçekleştirilmesi görevi ilçelere bırakılmalı; İl merkezlerinin bulunduğu ve merkez ilçe olarak adlandırılan coğrafi alanlarda da ilçe örgütü kurulmalıdır.

-Başta 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu olmak üzere, ilçe yönetimini ilgilendiren yasalar ve öteki mevzuat, günün şartlarına uygun duruma getirilmeli ve bunlar arasındaki çelişkiler giderilmelidir.

⁸⁰ Devlet Planlama Bürosu, **a.g.e.** s. 11.

Mali ve ekonomik Kuruluşlar Araştırma Grubunun çalışmaları sonunda ekonomik ve mali yönetim alanında yapılabilecek düzenlemeleri kapsayan 7 ayrı model geliştirilerek; Türkiye için en uygun olanı tespit edilmeye çalışılmıştır.⁸¹

-Denetim fonksiyonu, planlar ve uygulamayı karşılaştırarak; aksaklıkları belirleyecek ve bunların düzeltilmesini sağlayacak bir kapsamda düşünülmelidir.

-Denetimde ortak kurallar belirlenerek; her kuruluşun dilediği gibi denetim birimi kurmasının ya da denetleyici görevlendirmesinin önüne geçilmelidir.

-Denetimin genel standartlarla yürütülmesi ve denetçilerin konularına göre uzmanlaşmaları sağlanmalıdır.

-İç denetim organları etkililik yapabilecek bir düzeye getirilmeli ve kurumlarda etkililik denetimine önem verilmelidir.

-Yerel denetimlerin hesap denetimi için, Sayıştay benzeri bir denetim organı kurulmalıdır.

-Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın görev alanı; Başbakanlık Merkez Teşkilatı ve Bağlı Kuruluşlar ile sınırlandırılarak revize edilmelidir.

-Devlet Denetleme Kurulu'nun bir kamu denetçisi olarak işlev görmesi sağlanmalıdır.

-Özel hukuk tüzel kişiliklerine yönelik dış denetim etkinleştirilmelidir.

-Denetim raporlarının tutulması, değerlendirilmesi ve değerlendirme sonuçlarının ilgili birimlere ulaştırılması ile sonuçlarının izlenmesi bir düzen ve nizam içinde olmalıdır.

KAYA Projesi, başta MEHTAP Raporu olmak üzere, idari sistemimizi revize etmek üzere hazırlanmış olan tüm çalışmaları ve bu çalışmaların uygulanma durumlarını kapsaması, kamu yönetimi bürokrasisinin var olan sorunlarını tespit etmesi ve yapılması gerekli yeni düzenlemeleri ortaya koyması bakımından çok önemli bir çalışmadır. Türkiye, idari-mali

⁸¹ TODAİE, **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor**, TODAİE Yayınları, Ankara,1991, No: 238, s. 9.

yapısını yeniden yapılandırmak için 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu'nu çıkarmış ve 2005 yılında Anayasa'nın ilgili maddeleri değiştirilmiştir. Son olarak aşağıdaki tablo, yukarıda ayrıntılı olarak anlatılan raporların kronolojisini vermektedir:

Tablo 2.2 Türkiye'nin İdari Reform Kronolojisi

Raporun İsmi	Çalışmanın Tam Adı	Raporun Kime Sunulduğu	Tarihi
Dorr Raporu	Türkiye'nin İktisadi Bakımdan Bir Tetkiki	İktisat Vekili Celal Bayar	1933
Hilts Raporu	Türkiye'nin Karayollarının Durumu	Ulaştırma Bakanı Kasım Gülek	1948
Thornburg Raporu	Türkiye Nasıl Yükselir	Belirsiz	1949
Neumark Raporu		Başbakanlık	1949
Barker Raporu		Başbakanlık	1951
Martin-Cush Raporu		Maliye Bakanlığı	1951
Gruber Raporu		Başbakanlık	1952
Hanson Raporu		Başbakanlık	1954
Baade Raporu		Başbakanlık	1959
Chaillaux-Dantel Raporu		Devlet Personel Dairesi	1959
İdari Reform ve Reorganizasyon Hakkında Ön Rapor	İdari Reform ve Reorganizasyon Hakkında Ön Rapor	Milli Birlik Komitesi	1961
Mook Raporu		Devlet Personel Dairesi	1962
Fisher Raporu		Devlet Personel Dairesi	1962
Podol Raporu		Devlet Personel Dairesi	1963
MEHTAP Raporu	Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Raporu	Başbakanlık	1963
Merkezi İdarenin Taşra Teşkilatı Üzerine Bir İnceleme	Merkezi İdarenin Taşra Teşkilatı Üzerine Bir İnceleme	Başbakanlık	1966
Türk Mahalli İdarelerinin Yeniden Düzenlenmesi Üzerine Bir Araştırma	Türk Mahalli İdarelerinin Yeniden Düzenlenmesi Üzerine Bir Araştırma	Başbakanlık	1966
İdari Reform Danışma Kurulu Raporu	İdari Reform Danışma Kurulu Raporu	Başbakanlık	1972
Kamu yönetimi reformu		Milli Birlik Komitesi	1983
KAYA Raporu	Kamu Yönetimi Araştırma Raporu	Başbakanlık	1991
Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Projesi	Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma	Başbakanlık	2004

Kaynak: Hüseyin Yayman, “Türkiye'nin İdari Reform Politikası”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Ankara, 2005. S.56.

Kamu maliyesi düşüncesinin ortaya çıkışına değinildikten ve ilgili yaklaşımlar ele alındıktan sonra, bunların ışığında, Osmanlı-Türk ekonomisindeki dönüşüm incelenmiş ve nihayetinde Cumhuriyet dönemindeki idari-mali reformlar ana hatlarıyla anlatılmıştır. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde, yukarıda özetlenen idari reformların döneme hâkim iktisadi ve siyasi yaklaşıma uygun uzantısı olarak görülebilecek düzenlemeler anlatılacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

1970’li yıllardan beri dünyada çok yönlü bir değişim yaşanmaktadır. Kapitalist sistemin 1970’li yılların ortasında içine girdiği kriz sonucu, sistemin sorunlarının yeniden yapılandırılması yolları Neo-liberal politikalarda aranmaya başlanmıştır⁸² Yaşanan değişim ülke yönetimlerini, örgütlenmelerinden karar alma süreçlerine kadar etkilemiştir. Bu değişim ekonomik, teknolojik, siyasal ve sosyal alan gibi birçok kesimde meydana gelmiştir. Kamu yönetiminin yeniden yapılanmasında 1980’e kadar olan dönem geleneksel yönetim düşüncesi çerçevesinde gelişmiştir. Örgütlenme, çalışma yöntemleri ve kuralların gözden geçirilmesi gibi geniş kapsamda kendini düzenlemeye yönelik bir yaklaşım ön plana çıkmıştır.

1980 sonrası dönem; Ulusal kalkınmacı ve ithal ikameci üretim yönteminin terk edilerek; ihracata yönelik üretim yapıldığı bir dönemdir. Devletçi uygulamalardan vazgeçilerek; özelleştirme ve liberalizasyon uygulamaları ile özel kesimin teşvik edilmiş, ayrıca kamu kesiminin gittikçe küçültülmüştür. Yapısal uyarlama politikalarının ikinci aşaması olan siyasal ve yönetsel sistemi liberalize etme politikalarının bir sonucu olarak ortaya çıkan ‘Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Projesi’, 24 Ocak 1980 kararlarıyla başlamıştır. İMF ile yapılan Stand-By anlaşmaları, AB Katılım Ortaklığı Belgesi, OECD Düzenleyici Reform Raporları ile GATT anlaşması devletlerin egemenliklerini sınırlayan bir içeriğe sahipken; bu anlaşmalar doğrultusunda ülkelerin siyasal, mali ve yönetsel sistemlerinde köklü düzenlemeler yapmayı zorunlu kılmaktadır. Buna bağlı olarak; 1980’li yılların başında, pek çok ülkede “Yeni Kamu Yönetimi” başlığı altında devletin küçültülmesi ve etkinleştirilmesi, siyasal ve yönetsel kurumların işlevlerinin düzenlenmesi, kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması tartışmaları ön plana çıkmıştır. Bu süreçte özelleştirme, deregülasyon ve liberalizasyon uygulamaları ile sosyal devletin kurumları tasfiye edilmek istenmektedir.⁸³

1980’den itibaren “idari reform” terimi yerine “devlet reformu” kavramı kullanılmaya başlanmıştır. 1990’larda ise; küreselleşme, demokratikleşme, insan hakları kavramlarının

⁸² Şinasi Aksoy , “Kamu Yönetimi Nereye Gidiyor? Bir durum Saptaması”, **II. Kamu Yönetimi Forumu**, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, 2004.s.32.

⁸³Şükrü Mert Karıcı, “Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımının Temel Değerleri Üzerine Bir İnceleme”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 16, 2008, ss. 40-64.

önem kazanarak uluslararası politikanın bir aracı haline gelmesi, bilgi işleme, haberleşme teknolojisindeki gelişmeler, hizmet sektörü, yüksek teknolojlü endüstriler, uluslararası ekonomik ilişkiler ve rekabet ön plana çıkmıştır. Dünyanın bütünleşmiş tek bir yapı haline gelmesini ifade eden küreselleşme kavramı, ekonomiden başlayarak; tüm disiplinleri etkilemekte ve değişime zorlamaktadır.⁸⁴ Bu durum kamu yönetimine, devletin küçültülmesi ve etkinleştirilmesi, siyaset-yönetim dengesinin yeniden kurulması, şeffaf ve dürüst yönetim uygulanması, merkezîyetçilikten uzaklaşma eğilimi olarak yansımıştır. Yeni Kamu Yönetimi anlayışı ile beraber adem-i merkezîyetçilik, yetki devri, rekabet, tercih imkanı, müşteri-merkezcilik, esneklik ve katılımcılık gibi değerler gündeme gelmiştir.

Yeni anlayışla beraber, işletmecilik alanının ilkelerini kamu kesimine aktarmayı amaçlayan “kamu işletmeciliği yaklaşımı” ön plana çıkmıştır. Bu yaklaşım; kamu hizmetlerinin fiyatlandırılması politikasıdır. Neo-liberal politikalara bağlı olarak ortaya çıkan amacı karlılık olan özelleştirme politikalarında her hizmet için piyasa koşulları üzerinden belirlenen bir bedel ödenmesi esas alınmakta ve devlet-müşteri ilişkisi ile müşteri memnuniyeti esas amaç haline getirilmektedir. 1980’li yılların ortalarında OECD’ye üye ülkelerde kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması ile ilgili yapılan çalışmalarda tüm ülkelerde hemen-hemen benzer uygulamaların olduğu dikkati çekmektedir. Değişik ülkelerde uygulanması söz konusu olan bu düzenlemelerin ortak noktalarını sıralarsak:⁸⁵

- Kamu hizmetlerinin sunumunun iyileştirilmesi, enformasyon teknolojisinin kullanım alanının ve kullanım etkinliğinin artırılması,
- Bakanlıkların işleyişinin ve yapısının modernleştirilmesi, personel politikalarının ve yönetimin geliştirilmesi,
- Topluma daha iyi kaliteli hizmet götürmek amacıyla, kamu hizmetlerinin günümüz ihtiyaçlarıyla uyumlu hale getirilmesi, karar verme yetkisinin dağıtılması ve adem-i merkezîleşme, bütçe reformu ve finansal yönetim,
- Denetim mekanizmasının çağdaşlaştırılarak verimlilik denetiminin yaygınlaştırılması girdi denetimi yerine, çıktı denetiminin yapılması,
- Kamu yönetiminin yerine getirmekle yükümlü olduğu iş ve hizmetlerde toplam kalitenin sağlanması ve yerine getirilmesi,

⁸⁴Gencay Şaylan, **Değişim, Küreselleşme ve Devletin Yeni İşlevleri**, İmge Yayınevi, Ankara, 1997, s.97.

⁸⁵ Yayman, **a.g.e.**, s. 299.

- Kamu kesimi işlemlerinin, özel sektör rekabetine açılması, kamu harcamalarının azaltılması, verimliliğin ve etkinliğin sağlanması,
- Özelleştirme programının uygulanması, özelleştirmenin mümkün olmadığı durumlarda, KİT'lerin özel sektör rekabetine açılması, kurumların özerkliklerinin artırılması, devletin küçültülerek sınırlandırılması, kamu yönetiminin rolünün gözden geçirilerek yeniden tanımlanmasıdır.

Tablo 3.1 Geleneksel Yönetim ile Yeni Kamu Yönetimi Karşılaştırması

Geleneksel Yönetim Anlayışı	Yeni kamu yönetimi anlayışı
Sanayi toplumu	Bilgi toplumu
Kamu yönetimi	İşletme yönetimi
Planlama	Esneklik ve ihtiyacın karşılanmasına önem verme
Statüye ilişkin sorunlar	Verimlilik, rasyonellik ve kaliteye ilişkin sorunlar
Yasal düzenlemelerle ayrıntılı kurallar koymak	Yasal düzenlemelerin sayıca azaltılması ve sadeleştirilmesi
Yetki ve yetki gaspı ile ilgili sorunlar	Amaçların ve hedeflerin gerçekleştirilmesi ile ilgili sorunlar
Kurallar	Roller, kamu hizmeti ölçümleri
Muhafazakar ve otoriter yapı	Değişim ve dönüşüm
Vatandaş	Müşteri
Emir-komuta	Karar almaya katılım
Merkezden Yönetim	Yerinden yönetim ve yetki devri
Yasal-hukuksal denetim	Başarı ve performans denetimi
Eşit ücret	Performansa ve başarıya dayalı ücret
Klasik devlet muhasebesi ve bütçesi	Yönetim muhasebesi, Maliyet-fayda analizi
Geleneksel yönetim anlayışı	Proje yönetimi anlayışı
Kamu sektörünün kesin egemenliği	Özel sektörden daha fazla yararlanma çabası ve piyasa hakimiyeti
Kanun tekelciliği	Rekabetsizlik, piyasa türü yönetim araçları
PODSCORB, zaman ve eylem araştırması	Yeni yönetim anlayışı
Yönetim	Yönetişim
	Kalite yönetimi
	Post modern kamu yönetimi
Dışarıya kapalı ve gizlilik esaslı yapı	Vatandaşların bilgi edinme hakkını savunan ve gün ışığında yönetim anlayışının hakim olduğu yapı
Aktif yönetim	Pro-aktif yönetim
Katı yönetim anlayışı	Esnek çalışma anlayışı
Kamu yararı ve kamu hizmeti anlayışı	Kamu yararı ve kamu hizmeti kavramlarının piyasa temelinde yeniden tanımlanması
Memur güvencesi	Sözleşmeli statü
Hiyerarşi	Esneklik ve şebeke
Maliyet kontrolü ve verimlilik	Kalite kontrolü ve değer yaratma
Süreçlere yönelik anlayış	Sonuçlara yönelik anlayış
Dikey örgütlenme	Yatay örgütlenme
Bürokratik yapılar	Post-bürokratik yapılan
Sosyal refah devleti anlayışı	Düzenleyici-Minimal-Sınırlı devlet anlayışı

Kaynak: Hüseyin Yayman, “Türkiye’nin İdari Reform Politikası”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Ankara, 2005. S.76.

Yeni kamu yönetimi anlayışı kapsamında; kamunun piyasa ekonomisinin mantığı içinde işlemesinin sağlanmaya çalışıldığından bahsetmiştik. Önce devletin ekonomideki payının küçültülmesi fikri ile başlayan tartışmalar, geçen süre içinde devletin ekonomiden tamamen çekilmesi noktasına varmıştır. Kamu harcamalarının kısılması, devletin sosyal işlevlerinin azalması veya ortadan kaldırılması, devletin klasik işlevlerini yerine getirirken de “etkililik ve verimlilik” anlayışının hâkim kılınması ve tüm bunların sonucunda “kamunun işletmeselleştirilmesi” ana gayeler olarak sunulmaktaydı.⁸⁶ Kamu iktisadi teşebbüslerinin özelleştirilmesi ile başlayan süreç bir müddet sonra başta hizmet sektörü olmak üzere tüm kamu alanlarının piyasa mantığına açılması ile devletin yerine özel teşebbüsün ikame edilmesi noktasına ulaşmıştır.

2003 yılında çıkarılan “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” yeni kamu yönetimi anlayışına geçişte önemli bir duraktır. Kanunda “etkinlik, verimlilik, ekonomiklik” denetimi vurgulanmaktadır. Çalışanların sorumluluk anlayışı da “etkinlik ve verimlilik” kriterlerine göre oluşturulmuştur. Ayrıca kanun özel sektör tarafından kullanılan “performans ölçümü” uygulamalarını yine etkinlik verimlilik ve ekonomiklik anlayışla değerlendirmektedir. Bütçe ve mali sistemlerde “performans odaklılık” anlayışı benimsenmiştir.

Kanundaki bir diğer unsur ise, “Denetim ve Stratejik Planlamadır. Stratejik planlama, önemli bir denetim aracı olarak vurgulanmaktadır. Stratejik planlamada sonuç odaklılık esas alınmıştır. “Denetimde açıklık ve şeffaflık” kanunun bir diğer amacını oluşturmaktadır. 5018 sayılı kanun, bütçe gelir ve gider tahminlerinin, muhasebe kayıtlarının saydam olması gerektiğini içerir. Bilgi edinme hakkı halkın denetimi söz konusu olmaktadır. Bu kanunla vatandaş yerine müşteri odaklı bir yönetim ve yeni kamu işletmeciliği bağlamında temel uygulamalar hayata geçirilmeye başlanmıştır.⁸⁷

Bu çalışmada, değişimin mali yönü vurgulanacağından, 5018’de söz edilen bu kavramları detaylı bir biçimde açıklamadan önce karşılaştırma yapmak ve yaşanan değişimi ortaya koymak adına eski Muhasebe Kanununu değerlendirmede fayda vardır.

⁸⁶CahitEmre, *İyi Yönetim Arayışında Türkiye’de Mülki İdarenin Geleceği*, Türk İdari Araştırmalar Vakfı Yayını, Ankara, 2002. s.301.

⁸⁷Nureddin Nebati, “Yeni Kamu İşletmeciliği”, *Yerel Siyaset Dergisi*, Sayı: 42, 2010, s. 15-25.

3.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Değerlendirilmesi

Dünyada, devletlerin sınırlı olan kaynaklarını en iyi şekilde yönetmesi ve toplumsal refahın artırılması çabası, devletin rol ve işlevleri ile ekonomik alanda yeniden yapılanma ihtiyacına neden olmuştur. Uluslararası alanda yaşanan ekonomik krizler ve küreselleşme çabaları, bütçe açığı, güven açığı ve performans açığı da mali yönetim alanında değişimi zorlayan nedenlerdir. Kamuoyunun devletten beklentileri de artarak çeşitlenmiştir. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişimler ve “Yeni Kamu Yönetimi anlayışı” ile beraber meşruluk, hesap verme sorumluluğu, saydamlık, etkinlik, verimlilik, hukukun üstünlüğü kavramlarının ön plana çıkması ile de değişimin gerekliliği ön plana çıkmıştır.

Küreselleşmeye uyum olarak da nitelendirilebilecek kamu hizmetleri ile ilgili düzenlemeler, genelde devletin yeniden yapılandırılması ve kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmalarıyla gündeme gelmektedir.⁸⁸ Dünyada kamu mali yönetimi alanında yapılmaya çalışılan reform çabalarının hedefi toplam mali disiplini, stratejik önceliklere göre kaynak dağıtımını ve kullanımını, kamu etkinlik ve verimliliğinin sağlanmasını etkilemektir. Ülkemize baktığımızda, uzun yıllar yaşanan enflasyon sorunu, mali ve siyasi krizler borç miktarının artmasına neden olmuştur. Bütçe disiplini, kamu kesiminin küçültülmesi, özelleştirme, sıkı para ve maliye politikaları koşullarına uymak şartıyla, kaynak kullanımının merkezi, Uluslar arası Para Fonu (IMF)'dir.

Kamu mali yönetim sistemine yönelik ilk düzenleme, 1927 yılında çıkarılan ve kamu mali yönetim sisteminin anayasası olan 1050 sayılı muhasebe-i Umumiye kanunudur. Bu kanun bazı değişikliklerle 2004 yılına kadar varlığını korumuş, gelişen ve değişen koşullara uyum sağlayamayınca 24.12.2003 tarihinde tamamen yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kanunun öngördüğü mevcut mali sistemin genel anlamda yeterli olduğu, sadece yetersiz kalan alanlar için kanunun ilgili maddelerinde düzenlemeler yapılabileceği görüşü, sistemi iyi tanıyan ve yıllarca uygulamış olan kesimlerce öne sürülse de,⁸⁹ Değişimi gerekli kılan nedenler bulunmaktaydı. Ek bir bütçe yerine, fonlar ve döner sermayeler gibi değişik bütçelerin ortaya çıkması ile bütçe birliği ilkesi zedelenmişti, Bütçe, tüm kamu kurumlarını kapsamayarak,

⁸⁸Mircan Yıldız Tokathıoğlu, **Küreselleşme ve Kamu Hizmetleri**, Alfa Aktüel Yayınları, İstanbul, 2005, s:120

⁸⁹Ekrem,CANDAN, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, No: 295, 2006: <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF945F A3CE172FAD28> (Erişim Tarihi: 01.06.2012)

dağınık bir mali yönetim ve bütçe yapısı öngörüyordu. Plan- program- bütçe arası ilişki kurulamamıştı. Kamu kurum ve kuruluşları adına stratejik planların olmaması ve görev tanımlarının yapılmamış olması sorunu mevcuttu. Kaynaklar etkin ve ekonomik kullanılmamakta, yönetsel sorumluluklarda belirsizlikler bulunmaktaydı. Bir önceki yıl harcamaları dikkate alınarak ödenek tahsis edilmekte, bütçe dışı harcamalar yapılmaktaydı.

Yıl içinde bütçelere eklenen ödeneklerin büyüklüğü, vergi istisnaları, indirimleri ve muafiyetlerinin tutarları bütçelerde yer almamaktaydı. Devlet varlıklarının kayıt ve kontrol sistemi yetersizdi. En ince ayrıntılar bile kanunlarla düzenlenmişken; mali disiplin sağlanamamıştı. Kanun gelişen ve değişen ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmakla birlikte; denetim, sadece mevzuata uygunluk açısından yapılmaktaydı. Yetki-sorumluluk dengesi kurulamamış; kamu kaynaklarının kullanımı konusunda kamuoyu baskısı artmıştı. Devletin varlıkları ile ilgili olan kayıt ve kontrol sistemi tam olarak kurulamamıştı. Sonuç olarak; değişim zorunlu bir unsur haline gelmişti.

Ayrıca; 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 1927 yılından bu yana köklü değişiklikler yapılmadan uygulanırken; dünyadaki mali sistemlerin köklü değişikliklere uğraması değişim için önemli bir etkidir. Çağdaş mali yönetim anlayışının karşısında durağan bir yapıda olunması, Türkiye ile uluslararası kuruluşlar arasındaki mali ve siyasi ilişkiler, Avrupa Birliği'ne katılım süreci açısından köklü bir reformun gerekli olması, ilerleme raporlarında belirtilen unsurlar; Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Yeniden yapılanması ihtiyacını ortaya çıkmıştır.

Yeniden yapılanma çalışmalarında ise; kaynak kullanımında etkinliğin artırılması, hizmet kalitesinin yükseltilmesi, bütçe açıkları ile kamu kesimi borçlanma gereğinin azaltılması gibi yaklaşımlar ön plana çıkacaktır. Yeniden yapılanma ihtiyacına neden olan etkenleri genel olarak ele aldıktan sonra mevcut kamu mali yönetim sistemindeki aksaklıkları ayrıntılı bir biçimde inceleyelim.

3.1.1. Bütçenin Sürecinin Dağınık ve Kapsamının Dar Olması

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 6. Maddesinde, genel bütçe; devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanması ile yürütülmesine izin veren bir kanun olarak tanımlanmıştır. 1050 sayılı muhasebe-i Umumiye kanununda genel bütçe, katma bütçe ve mahalli idare bütçeleri olarak bir sınıflandırma

yapılmıştır. Bu kanun kapsamındaki genel bütçeye dâhil kurumlar; tek devlet tüzel kişiliğine dâhil yasama ve yargı kurumları ile bakanlıklar ve teşkilat itibariyle bir bakanlığa bağlı olmakla birlikte ödenekleri ayrı bir bölüm oluşturan genel idarelerden oluşmaktadır. Katma bütçeli idareler ise; tek devlet tüzel kişiliği içinde yer almayan her biri ayrı tüzel kişilik sahibi, kendilerine özel bütçeleri olan, ayrı muhasebeleri ile gelir ve giderleri bulunan, özel hukuki bir yapılanmaya sahip bağımsız idarelerden oluşmaktadır. Bu kanunda, merkezi yönetim ve yerinden yönetim ilkesine göre, merkezi yönetime dâhil idareler genel bütçe kapsamında; hizmet yerinden yönetimlerde, katma bütçede ve mahalli idare bütçelerinde yer alacak şekilde düzenlenmiştir. 1050 sayılı kanun uygulanmaya başlandıktan sonra, TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Bakanlıklar, Danıştay, DPT, DİE vb. gibi idarelerin bütçesi olan genel bütçe kapsamı dışında gelir ve giderler meydana gelmiş; katma bütçe, özel bütçe, özerk bütçe, döner sermaye bütçeleri ve kendine has mevzuatı bulunan fonlar gibi farklı bütçelerin ortaya çıkmıştır.

Genel bütçe kapsamındaki idareler, tam kamusal nitelikte mal üretmekte ve hizmetleri için gerekli tutarlar vergilerle karşılanmaktaydı. Katma bütçeli idareler, ekonomik ya da sosyal amaçlarla ve kanunla kurulmakla beraber genellikle yarı kamusal nitelikte mal ve hizmet üretmekte ve hizmetlerinin finansmanı hizmetten faydalananlardan harç veya ücret şeklinde alınan paralar ve genel bütçeden alınan yardımlarla karşılanmaktaydı. Hazinece yapılan bu yardımın gerekçesi; katma bütçeli idarelerin yerine getirdikleri hizmetlerin oluşturduğu olumlu dışsallıkların yani sosyal faydanın finanse edilmesi kuralıdır. Katma Bütçeli idareler; idari denetime, yasama ve Sayıştay denetimine tabiydiler. Örnekleri; Karayolları Genel Müdürlüğü, Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, üniversiteler gibi bazı kurumlardır.

1050 sayılı kanun döneminde, katma bütçeli idarelerde bütçe kendi organlarınca hazırlanır, bağlı buldukları bakanlık bütçesi ile kanunlaşır. Tüzel kişiliği olan ve olmayanlar, döner sermayesi olan ve olmayanlar, ekonomik işletme özelliği olan ve olmayanlar şeklinde sınıflandırılmaktaydılar. Katma Bütçeli İdarelerin sahip oldukları kaynakların yönetim ve denetiminde sorunlar çıkmakta, verimsiz harcamalar yapılmakta, mallarında yolsuzluk ve israflar meydana gelmekteydi. 5018 sayılı KMYK Kanunu gereğince bir kısım katma bütçeli idareler genel bütçeye; diğer kısmı da özel bütçe kapsamına dâhil edilmiştir.

Hem genel bütçeli idareler hem de katma bütçeli idareler, döner sermaye işletmesi kurabilmekteydiler. Kamu hizmetlerinin dışsallıklarının fiyatlandırılması ile elde edilecek gelirlerin kamu hizmeti üretimine katkıda bulunması amacıyla kurulan Döner sermayelere baktığımızda; Bütçeden bir başlangıç ödeneği olarak fiyat ve ücret karşılığı mal ve hizmet sunarlardı. Elde ettikleri gelir üzerinden vergi öderlerdi. Ancak bu uygulama zamanla amacından sapmıştır.

Fonlar, devlet ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından bazı amaçların gerçekleştirilmesi için kamu gelirlerinden bir kısmının, özel kanun ya da kararlarla bütçe ya da bütçe dışından ayrılarak, bir yıllık süre ile sınırlı olmaksızın, gerektiğinde harcanmak üzere bir hesapta tutulmasıyla meydana getirilen para şeklinde ifade edilir.⁹⁰ Fonlar, kamu yatırım projelerinin gerçekleşmelerinin gecikmesi, iktidarların rahat harcama yapma isteği, vergi, resim, harç gibi geleneksel kamu gelirlerinin yanı sıra yeni gelir kaynakları bulma arayışı sonucu uygulanmıştır.

Bütçe ödenekleri, bağışlar, fon kesintileri, borçlanma gelirleri fon kaynakları idi. Bütçe içi fonlar, Bütçe dışı fonlar ve kaynağını büyük ölçüde bütçeden alan fonlar olarak üç grupta toplanmaktaydılar. Bütçe dışı fonların mali denetim dışında tutulması kamu harcamalarının ve kaynak israfının artmasına neden olmaktaydı; kamu kesimi büyüklüğü ve kaynak yapısının tam olarak belirlenmesini engellemekteydi.

Mahalli idare bütçeleri; yerel gelir ve gideri kapsayan özel bütçelerdir. Bütçelerini kendi organları hazırlar. Genel bütçeden önemli ölçüde yardım alırlar. Merkezi idare ile yerel yönetimler arasındaki kaynak-hizmet bölüşümü 'Mali Tevzin' olarak adlandırılmaktadır. Genel bütçeden aldıkları yardım ve tahsili kendilerine bırakılan vergi gelirleri dışında yürüttüğü faaliyetler sonucunda elde ettiği gelirleri de bulunmaktaydı. Görevlerine nazaran gelir kaynaklarının azlığının yanında sağlanan kaynaklar yerel yönetimler tarafından rasyonel kullanılamamaktaydı. Ayrıca, özerklik ilkesini öne sürerek merkezi yönetimin mali denetiminden kaçma eğilimindeydiler. Kamu hizmetleri yerel düzeyde daha iyi yerine getirileceğinden ve kaynakların akılcı kullanılması açısından Mali Tevzin uygulamasının ve merkezi yönetimin mali denetim yetkisinin düzenlenmesi gerekmektedir.

⁹⁰ Coşkun C.Aktan, "Bütçe Dışı Fonlar", **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı: 10, 1986, s. 51.

Özerk bütçelere değindiğimizde; devletin piyasa ekonomisi alanında özel hukuk kurallarına bağlı olarak yürüttüğü ekonomik faaliyetlerle ilgili bütçelere denir. Ülkemizdeki Kamu İktisadi Teşebbüslerinin ve Kamu İktisadi Kuruluşlarının bütçeleri bu niteliktedir. Özerk bütçeli kuruluşların birçoğu 5018 sayılı kanun ile özel bütçeli kurumlar arasına alınmıştır.

Bir çok kamu kurum ve kuruluşunun, yerel yönetimlerin, sosyal güvenlik kurumlarının, üst kurulların, bağımsız bütçeli kuruluşların, genel ve katma bütçeli kamu idareleri bünyesinde kurulan döner sermaye işletmeleri ile çeşitli kanunlarla kurulan fonların özel kanunlarla tanınan ayrıcalıklar nedeniyle, 1050 sayılı Kanun, genel ve katma bütçe kanunlar ve mali yönetim sistemi dışında tutulması, yani birçok bütçe türü bulunması 5018 sayılı kanun öncesi önemli bir sorun teşkil etmekteydi. Bu bütçe türlerinden sadece genel ve katma bütçeler TBMM tarafından kabul edilerek kanunla yürürlüğe konulmakta diğer bütçeler ise yetkili idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir. Ayrıca bu bütçelerin uygulama usulleri ve esasları da farklılıklar göstermekteydi.

Kamunun tüm gelir ve giderleri tek bir bütçe içinde yer almadığından mali yönetim sistemi ve bütçe kapsamı dar kalmıştır. Bu nedenle kurumların gelir ve giderleri bütçede tam olarak gösterilememekteydi. Kayıt ve kontrol sisteminin yetersiz olması, fonlar ve yardım sandıkları vasıtasıyla bütçe kapsamı dışında politik ve bürokratik çıkar elde etme amaçlı kamusal kaynak transferi yapılmasına neden olmaktadır.

Ayrıca; Harcamacı kuruluşlar, bütçe hazırlık aşamalarında bir önceki yıl bütçesini temel alarak her yıl belli oranda artış yaptıklarından, bütçe görüşmeleri sırasında kendilerine ayrılacak bütçenin tavan limiti belli olmamaktaydı.⁹¹ Bütçe kapsamının dar oluşu, kamusal faaliyetlerin toplumun refah düzeyine etkisinin ölçülmesine engel olmaktadır.⁹² Harcamacı kuruluşlar bütçe hazırlama sürecinde amaçlarını ve uygulayacakları politikaları ortaya koyan ayrıntılı bir değerlendirme yapmadıkları gibi; bütçenin kapsamı dar olduğundan kurumların bütçe tekliflerinde gelir, gider ve bunlardan elde ettikleri çıktıyı tespit etmek zor olmaktadır. Program bütçe sistemi uygulansa da, pratikte klasik bütçe sisteminden fark teşkil etmemekteydi. Ayrıca, gerekli altyapı ve bilgili uygulayıcılar olmaması ve sistemin amacının

⁹¹ DPT, **8. Beş Yıllık Plan: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT Yayınları, Ankara, 2000, s. 50.

⁹² İzakAtiyas, Şerif Sayın, “Siyasi Sorumluluk Yönetim Sorumluluk ve Bütçe Sistemi”: <http://www.tesev.org.tr>, (Erişim Tarihi: 01.06.2005)

ne olduğu bilincinin tam yerleşmemiş olması nedeniyle program bütçe sistemine geçiş aslında pratikte pek olmamıştır.

3.1.2. Performans Esaslı Bütçeleme, Çok Yıllı Bütçeleme Esaslarının Uygulanmaması

Türkiye’de bütçeler ve mali işlemler bir mali yıl için hazırlanmakla birlikte bütçenin kısa vadeli olması, bir yıldan uzun süreli işlemlerin bütçede gösterilmesinde sorun teşkil etmekle birlikte, kısa süreli bütçelerle orta vadeli plan yapmak ve stratejik karar almak imkân dâhilinde değildi. Ayrıca gerekli dinamik yapı mevcut olmadığından dolayı program bütçe sisteminin tam uygulanmaması kamusal performans kriterlerinin tam olgunlaşmamasına neden olmuştu. Ülkelerin ekonomik istikrar ve planlarını izleyebilmek adına orta ve uzun vadeli bir harcama sistemi gerekliydi. Ayrıca; Bütçe hazırlama çalışmalarına daha erken başlanması gerekmektedir, kamu idareleri bütçeleri üzerinde daha ayrıntılı hazırlık ve tahmin yapmalı ve çok yıllık bütçelemeye geçilmeliydi.

Çok yıllık bütçelemenin orta vadeli harcama sisteminin özünü oluşturmasıyla birlikte, Türkiye’de bütçeleme sürecinde yaşanan temel sorun stratejik kararların kurallarının belirli olmaması ve politika yapma süreci değişik kamu idareleri arasında dağıldığından bu sürecin zayıf olmasıdır. Ayrıca stratejik kararlar göz ardı edilmekteydi. Bu bağlamda da stratejik yönetimin işlerliği ve etkinliği açısından çok yıllık bütçeleme sistemine gerek duyulmuştur. Çok Yıllı Bütçeleme yaklaşımı; gerçekçi ekonomik varsayımlara dayanılarak hazırlanan mali hedeflere uygun olarak, bütçe ödeneklerinin orta vadeli bir planla kurumsal ve sektörel önceliklere tahsis edilmesine dayanır. Çok Yıllı Bütçeleme kaynak dağıtımında ve kullanımında harcamacı idarelere yetki verir ve sorumluluk yükler.⁹³ Ancak ekonomik varsayımlarda gerçekçi olunmaz ise kamu harcamaları gereksiz yere artarken verimsiz bütçe faaliyet ve projelerine kaynak tahsisi yapılmış olur.

Performans esaslı bütçeleme sisteminden temel beklentiler, etkili kaynak dağılımı ve kullanımının sağlanması, hedeflere dayalı yönetim anlayışının yerleştirilmesi, bütçe hazırlama uygulama ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesi, hizmet kalitesinin artırılması ve mali saydamlığın sağlanmasıdır.

⁹³ DPT, **Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi**, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, No: 7, 2006 s. 11.

3.1.3. Bütçe Kodlarına Dair Sorunlar

Bütçe kodlaması kamu faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçları hakkında zamanında ve doğru bilgi almayı sağlar. Bu bağlamda devletin tüm mali işlemlerini ve politikalarını kapsam dâhiline almalıdır. Kodlama sisteminin etkin bir şekilde uygulanmamasından dolayı Bütçe kod yapısının yetersiz kalması ve verilerin uluslararası karşılaştırma yapılmasına imkân vermemesi sorun teşkil etmekteydi. Kod yapısının sağlıklı işlemesi sonucunda, devlet faaliyetlerinin nihai sonuçlarını izlemek, değerlendirmek, ülkesel ve dönemsel kıyaslama yapmak mümkün olacaktır.

8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporunda temel problemler sıralanmıştır. Bu rapora göre; Sınıflandırma sistematığının kaybedilmişti. Kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik kodlar arası geçişler bulunmaktaydı. Sınıflandırma gerekli standartları taşımamakta; ekonomik, mali, idari gelişmeler ile mali mevzuat değişikliklerine ayak uydurmamaktaydı. Kod yapısı sağlıklı bilgi sağlayacak nitelikte değildi. Fonksiyonel ve ekonomik kodların iç içe olmakla birlikte; kod büyüklükleri sınıflandırma ile uyumlu düzenlenmemişti. Kurumsal kodlamanın yetersizdi. Aynı kodlar değişik kurumlarda değişik hizmet programlarını ifade etmekteydi. Mali mevzuatın oluşturulmasında kodlama ve sınıflandırma standartları korunamamıştı. Hizmet ve maliyet analizleme yöntemleri zayıf olmakla birlikte; teknik altyapı ihtiyacın ve teknolojik gelişmelerin gerisinde kalmıştı. Nitelikli personel eksikliği mevcut olmakla birlikte; rutin işlere öncelik verilmekteydi.

3.1.4. Stratejik Planlama ve Karar Almanın Zorluğu

Beş yıllık süreler için hazırlanan kalkınma planları yapılırken özen gösterilmemekte zorunluluk gereği yapılan uygulamalar olarak görülmekteydi. Özellikle vurgulamak gerekirse; bütçeler kalkınma planının idari nitelikte bir aracı olduğundan, kalkınma planları ve yıllık programlarla uyumlu olarak hazırlanmalıdır. 1980 sonrası kalkınma planları ile bütçeler arası bağ zayıflamıştır. Bütçe büyüklükleri yıllık programlara göre yapıldığından; yıllık programlar bütçeden önce yapılmalıdır. Ancak uygulamada bu süreç tersine işlemekteydi. Böylece Yıllık programlarla bütçelerin bağlantısı kalmamıştı. Kalkınma planları ve bütçeler arası bağ olmayınca plan ve programlarda belirtilen hedeflere ulaşılması imkânsızlaşmıştır. Sonuç olarak bütçeler stratejik karar alma aracı olmaktan çıkmıştır.

Ortaya çıkan sorunların uygulamadaki etkilerinin giderilmesi adına yeni bir düzenleme yapılması gereği hâsıl olmuştur. Bu amaçla: kalkınma planları ve bütçeler arası bağ kurulması, kamuda politika oluşturulması, orta vadeli harcama sistemine geçiş, uzun vadeli bütçe uygulaması ile karar alma sürecinde etkinlik ve verimlilik arttırılacaktır

3.1.5. Meclisin Bütçe Üzerindeki Yetkisinin Yetersizliği

Hükümetler yasama organı içerisinde seçildiği için yasamaya karşı sorumludur. TBMM bütçe sürecinde yürütme organını gensoru, soru, genel görüşme, meclis araştırması, meclis soruşturması ve güvenoyu gibi yollarla denetlemektedir. Kamu gelir ve giderleri ile devlet malları ve borçları Sayıştay denetimi yoluyla denetlenmektedir. Meclis, Kit komisyonu, Meclis Hesapları İnceleme Komisyonu gibi araştırma ve inceleme komisyonları ile de bu yetkisini kullanmaktadır. Bütçe kapsamının dar olmasından dolayı birçok kalem harcama alanı ortaya çıkmıştır. İç borçlanma mekanizması bütçe hakkının yürütmeye devrine yol açmıştır. Kesin hesaplar üzerinde incelemeler olmadığından ve mali raporlama sistemi yeterli açıklıkta işlemediğinden, bütçe komisyonları ve meclis tartışmalarının etkinliği düşük kalmıştır. Bütçe belgeleri detaylı hale getirilmeli, bütçe sürecindekilerin rolleri yetki ve sorumlulukları açıkça tanımlanmalıydı. İhtisaslaşmış komisyonların etkinliğinin arttırılması ve mali raporlamaya önem verilmiş olması gerekmektedir.

3.1.6. Harcama Sürecindeki Olumsuzluklar

1050 sayılı kanun döneminde harcama öncesi kontrol süreci;

- Ödenek dağıtımı ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığınca vizeye tabi tutulması,
- Sayıştay'ın kadro ve ödenek dağıtımı işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi şeklindeydi.

Etkin bir harcama öncesi kontrol sisteminin kurulmamış olması ile birlikte; Maliye Bakanlığı ve Sayıştay Başkanlığı'nın harcama öncesi kontrol aşamalarında (vize ve tescil) görev alması gibi harcama sürecinde yer alan ön kontrol aşamalarının çokluğu prosedürleri uzatmaktaydı. Kamuda hizmet ifası gecikmekte; zaman ve kaynak israfı ortaya çıkmaktaydı. Bunun akabinde idareler de bütçe dışı kaynaklara yönelmekteydi.

5018 sayılı kanuna göre; Sayıştay'ın harcama öncesi vize tescil işlemleri kaldırılacak ve konumu uluslararası standartlara uygun hale getirilecektir. Ayrıca, Maliye Bakanlığınca yapılan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vize işlemi, yönetsel sorumluluk ve mali kontrol yetkisinin paylaşılması ilkesi çerçevesinde, kamu idarelerine bırakılacaktır. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde; ulusal programda öngörülen tedbirler arasında;

Sayıştay'ın parlamento adına denetim yapan bir dış denetim kurumu olarak harcama öncesi vize ve tescil gibi denetim faaliyetlerini terk etmek suretiyle, harcama sonrası denetim faaliyetlerini performans ve sistem denetimi çerçevesinde gerçekleştirmesi ve TBMM iç tüzüğünde Sayıştay raporlarının görüşülüp değerlendirileceği daimi bir komisyonun oluşturulması önerisi bulunmaktadır

1050 sayılı kanun döneminde uygulamada, yetki ve sorumlulukların iyi bir şekilde tanımlanmamış ve dengeli bir şekilde dağıılmamış olması ile birlikte, bakanların siyasi sorumluluk haricinde bir mali sorumlulukları bulunmamaktaydı. Yetkiler merkezi kuruluşlarda toplanmakla birlikte sorumluluklar sayman ve tahakkuk memurları üzerinde kalmaktaydı. Örneğin; tahakkuk memurları düzenledikleri belgelerden, bütçe ödeneklerinin kullanımından, hizmetlerin zamanında ifasından sorumlular. Saymanlar ise; düzenledikleri belgelerden, aldıkları ve elden çıkardıkları para ve mallardan sorumlular. Ayrıca; Sayıştay'a hesap verme görevi saymanlara aitti. Fazla ve yersiz ödemelerden saymanlar ve tahakkuk memurları birlikte sorumluydular. Harcama süreci görevlilerinin idari, mali ve cezai sorumlulukları bulunmaktaydı. Bunun sonucunda kurumlar inisiyatif kullanamamakta, yetkililer günün şartlarının gerisinde kalmaktaydılar. Nihayetinde Kurumlar uygulamada keyfiliğe yönelmiştir.⁹⁴ Kamuda yetki ve sorumluluklar açık olarak tanımlanmalı ve bir hesap verme sorumluluğu mekanizması geliştirilmeliydi.

Bütçenin hazırlık ve uygulanması sürecinde, harcamacı kamu idarelerine öncelik tanınmamaktaydı. Genel ve katma bütçeli kuruluşlar nezdinde hizmet veren Maliye Bakanlığı'na bağlı birimler (maliye başkanlıkları, bütçe dairesi başkanlıkları, merkez saymanlık müdürlükleri ile diğer saymanlıklar) ile bunların, mali hizmetlerini yürüttükleri harcamacı kuruluşlar arasında çeşitli sorunların yaşanmaktaydı. Ayrıca Bütçenin uygulanması sürecinde alt birimlerin bütçeye katkısı sağlanamamaktaydı. Yetki devri sağlıklı yapılamamaktaydı. 5018 sayılı kanunun genel gerekçesinde ; 'kamu mali yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakla birlikte, yetki ve sorumluluk dengesi yeniden kurulmaktadır.' denilmiştir.

1050 sayılı kanun döneminde; yönetimlerin bir sonraki yıla ait bütçeleri yıllık olarak hazırlanmaktaydı. Bir yıldan fazla süren kamu yatırım ve hizmetlerinin finansmanının yıllık

⁹⁴ Eyüp Kızılkaya, "Bir Bürokrasi Klasığı: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı", **Mali Kılavuz Dergisi**, 2003, s. 34.

bütçelerde gösterilmesi yönetim değişiklikleri olduğunda sorun teşkil etmekteydi. Bu uygulama, özel kesimin uzun süreli plan yapmasına imkân vermemekte, kamusal politikalar kapsamlı bir şekilde belirlenmemekte, stratejik önceliklerin sıralanması ve bütçe araçları ile uygulaması zorlaşmakta idi. Orta vadeli harcama sistemi ise; öngörülen bütçe yılı ile onu takip eden iki veya daha fazla yılı kapsamaktadır. Birden fazla yılı kapsayan bütçe disiplinine geçilerek bütçe kontrollerinin dışına çıkılması engellenmeliydi. Kamuda harcama amirlerine geniş yetkiler verilmesi sonucunda mali disiplin ve denetim sağlanamaması da düzenlenmesi gereken bir unsurdur.

3.1.7. Muhasebeleştirme ve Raporlamada Karşılaşılan Sorunlar

Türkiye’de tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilene kadar nakit esaslı muhasebe sistemi uygulanmaktaydı. Bu muhasebe sistemi, bütçe odaklı bir muhasebe sistemi olmakla birlikte; bütçe dışı faaliyetler muhasebeleştirilmeyerek, sadece bütçede yer alan işlemler kayıt altına alınmaktaydı. Bütçe kapsamı dar olduğundan muhasebe sisteminin alanı da daralmıştı. Nakit esasına dayanan sistemle çalışan bir muhasebe sistemine sahip olduğundan bütçe gelirleri, tahsil edildiğinde; borçlanmalarda, borç ödendiğinde kayıt altına alınmaktaydı. Yani nakit akımlardan doğan işlemler kayıt altına alınmaktaydı. Önemli olanın nakit transferinin gerçekleşmesi olmakla birlikte; yapılan hizmet ya da alınan şeyin ne zaman ortaya çıktığı önemli değildi. Bu muhasebe sisteminde devlete ait olan maddi duran varlıklar, tahakkuku gerçekleşmiş gelir ve giderler, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalar, devlet borçları, taahhüt ve garantilerini kaydetmede ve raporlamada yetersiz kalınmaktaydı. Bu muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler, nakit akımları ile sınırlı olduğundan; sistem saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından olumsuz niteliklere sahipti. Bu sistem net bilgiye ulaşmada ve kamu gelir gider dengesini kurmada zorluk yaratmaktaydı. Mevcut sistem mali riskler hakkında veri üretmemekteydi.⁹⁵

Kullanılan muhasebe sistemi, sadece ait olduğu yılı kayıt altına aldığından bu sistem muhasebenin sürekliliği ilkesine aykırılık teşkil etmekteydi. Muhasebe sistemi, sadece genel ve katma bütçeli idareleri kapsadığından; belediyeler, özel idareler, fonlar, sosyal güvenlik kuruluşları gibi diğer kurumlar kendi muhasebe sistemini oluşturmuşlardı. Bu da kurumlar arası muhasebe sisteminden kaynaklı farklılıklara neden olmuştur. Politika oluşturma ve ekonomik planlama sürecinde tıkanmalar meydana gelmiştir. Ödenmemiş borçlar ve girişilen

⁹⁵ Haydar Kulaksız, “Genel Yönetim Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 29, 2005, s. 46.

tahhahütler sisteme kaydedilmediğinden; ödenek ve nakit dağıtımını sağlıklı yapılmamaktaydı. Hesaplar 31 Aralık itibariyle kapatılmamakla birlikte; önceki yıldan kalan bütçe işlemlerinin tamamlanması için bir ay süreyle açık tutulmaktaydı. Muhasebe kayıtlarının, kurumsal bazda değil; saymanlıklarca tutulması ve yılsonunda "kurumsal mali tablolar" yerine 'saymanlık idare hesabı cetvelleri' düzenlenmesi sorun teşkil etmekteydi. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ile geliştirilen kurumsal kodlama ve muhasebe yazılımı sayesinde detaylı kurumsal mali tablolar yapılmalıydı.

5018 sayılı kanun öncesi dönemdeki hesap planı raporlamaya uygun değildi. Muhasebe sistemi kamu kesiminin bütünü hakkında verileri toplayabilmeli, bu verilerden tablolar çıkarabilmeli ve bunları kullanıcılara sunabilmeliydi. Bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu gibi tablolar düzenlenememekte; hazine genel hesabı ve kesin hesap kanunu mali rapor özelliklerini taşımamaktaydı. Kesin Hesap Kanunu, Plan Bütçe Komisyonunda ve TBMM Genel Kurulunda mali yıl bütçesiyle birlikte görüşüldüğünden işlevselliğini yitirmekteydi. "Doğru ve tutarlı rapor, muhasebeden üretilir" ilkesi bozulmuş olmakla birlikte; mevcut raporlar muhasebe dışındaki kayıt yöntemleri ve veri tabanları ile üretilmekteydi.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe sisteminin uygulanması ile mali raporlar; 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, iç borç değişim tablosu, dış borç değişim tablosu, borçların kurumsal dağılımı tablosu, kurumsal-fonksiyonel-finansal ve ekonomik ayrıma göre bütçe uygulama sonuçları tabloları olarak sıralanabilir.

Mali raporlar, kaynakların dağıtımını hakkında karar verilmesinde, kullanıcılara bir ekonomik birimin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kapsamlı bir bilgi sunmak amacıyla. Bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanacaktır. Bu raporlar, Mali fonların ve genel idare kapsamındaki birimlerin faaliyetleri nasıl finanse ettikleri, mali durumları, performansları, etkinlikleri, başarıları, kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun kullanıp kullanmadıkları, varlıkları, yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları

hakkında bilgi sağlayacaktır.⁹⁶ Mali tablolar kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini sağlamak adına en az bir önceki yılın verilerini de içererek, anlaşılır şekilde ve açıklamaları ile birlikte hazırlanacaktır.

Genel ve katma bütçede, emanetler, nakit yaratmayan borçlar, iştirakler, yükümlülükler, bütçe dışı sermaye, gelir tahakkukları gibi işlemler muhasebeleştirilmektedir. Bu da tahakkuk esaslı sistemin uygulandığına dair bir göstergedir. Muhasebe sistemi kurumlar bazında değil saymanlıklar tarafından mülki örgütlenme bazında tutulmaktaydı. Bu kayıtlar sonucunda üretilen cetveller ise; doğal olarak denetlenebilir bir pozisyonda olmaktan uzaktı. Yerel yönetimlerde genel ve katma bütçedekine benzer bir muhasebe sistemi mevcuttu. Sosyal güvenlik kurumlarının ise; mali rapor ve analizler yapmaya uygun bir sistemleri vardı. 1999 yılında döner sermaye işletmelerinde tam tahakkuk esasına dayalı bir sistem uygulamaya konulmuştur. Fonlarda ise her fon kendi muhasebe sistemini kurmaya çalışmış bu da uygulama farklılıklarına yol açmıştır.

Mali sisteme ilişkin verilerin güvenilirliği muhasebe sistemlerinin sağlıklı işlemesi ile elde edilebilir. Bu başlık altındaki 1050 sayılı kanun döneminde kamu idareleri arasında muhasebe birliğinin sağlanmamış olmasından dolayı çok farklı muhasebe uygulamaları mevcuttu. Tüm kamu kurumlarının mali tabloları konsolide edilememekteydi. Muhasebe sistemi sadece bütçe gelir ve giderlerinin takibi için kullanılmaktaydı. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilememişti. Faaliyet sonuçları mali raporlarda izlenememekte; mevcut muhasebe sistemiyle üretilen mali tabloların işlevsel olmamaktaydı. Uygulanan devlet muhasebe sistemi yetersiz kalmaktaydı. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçildiğinde mali yılda yapılan harcamalar görülebilecek ve sahip olunan varlıkların değerlendirilmesi yapılabilecekti.

3.1.8. İyi Yönetişim ve Saydamlığın, Hesap Verilebilirlik İlkelerinin Olmaması

İyi yönetişimin temel unsurları; şeffaflık, eşitlik, sorumluluk bilinci, hukukun üstünlüğü, demokrasi, etkinlik ve hesap verebilirliktir. Mali saydamlık kavramı ise; devletin kaynaklarının nerede, nasıl, ne kadar ve kimler tarafından kullanıldığının kamuoyunca bilinmesidir. Makroekonomik politikalara kamuoyu desteğinin sağlanması şeffaflık olgusunun bir sonucudur. Mali şeffaflık kavramının esas noktası siyasi otoritenin

⁹⁶ Erkan KARAASLAN, “Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler”: <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/8.pdf> (Erişim Tarihi: 01.06.2012)

incelenmesidir. Kamunun yapmış olduğu hesap ve işlemlerinde kamuoyuna yeterli bilgi sağlayamaması, bu işlemlerden elde edilen verilerin analiz yapmaya elverişli olmaması; kamu hesapları, faaliyet raporları ve mali istatistikler hakkında kamuoyuna belirli aralıklarla güvenilir bir şekilde bilgi verilmemesi, piyasa ekonomisinin kurallarının yeterli etkinlikle çalışmasına engel olarak görülmüştür. Saydamlık ve hesap verilebilirlik, hükümetlerin kendilerine verilen kamu fonlarının etkin olarak kullanıldığı konusunda parlamentolara ve halka güvence vermesinde önemli bir araç olarak görülmelidir.

Hükümetlerin yapmış oldukları bütçelerde tüm plan ve politikalarını kamuoyuna sunması, bütçenin özel kesimi de kapsayabilecek şekilde geniş kapsamlı olması, mali tahminlerin özerk kamu dışı kurumlarca yapılması, hükümetin bütçe harcama ve gelirler konusundaki tahminlerinin değerlemesini sık sık yapması saydamlığı arttıran etkenler olarak kabul edilebilir.⁹⁷ Ayrıca değinilebilir ki; Muhasebe-i Umumiye Kanununda yer alan düzenlemeler genellikle mali usulle ilgili olmakla beraber; mali alanda yer alan yetki ve sorumluluklar, idari yapıya bağlı görevler olarak değerlendirilmiştir.⁹⁸ Yani; sayman, tahakkuk memuru gibi görevler bu görevlerin sahiplerinin unvanlarından ayrı durumda olmakla birlikte; münferit mali işlemleri konu olarak içermekteydi. Mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve güvenilir raporlama sisteminden bahsedilemiyordu. 5018 sayılı kanunda bu kavramlara mali hukuktan ziyade yönetim hukukunun konuları olarak değinilmektedir.

Türkiye’de sık sık yaşanan mali krizlerin en önemli sebeplerinden biri sermaye piyasalarının liberalleşmesi ile ekonomilerin bu gelişmeler karşısında yeterli saydamlığa erişememesidir. 5018 sayılı kanunun genel gerekçesi; bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması öngörülmektedir.⁹⁹

⁹⁷ Tülay Arın, “Parleментар Bütçe Denetiminin Plan ve Bütçe Komisyonu Yapı ve İşlevleri Üzerine Uluslararası Karşılaştırma”, TESEV, Seminer, 1999, İstanbul.

⁹⁸ Doğan Bayar, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ne Getir(mi)yor”, **Maliye Dergisi**, Mart-Nisan 2004, s. 48.

⁹⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Genel Gerekçesi

3.1.9. Mali Kaynakların Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik İlkelerinin Eksikliği

Verimlilik olgusu belirli bir hedef ve kritere göre belirlenir. Verimlilik olgusunun tespitine yarayan kriter de performans esasına göre belirlenir. Performans; 'hizmetin ifa edilmesi ya da ürünün üretilmesi için harcanan para, çalışma saatleri gibi girdi göstergeleri ile harcanan emek miktarını gösteren iş yükü ölçümleri gibi çıktı göstergeleri ve çıktının birim başına maliyetini ölçen verimlilik ve maliyet etkinliği göstergeleri ile ifade edilir.¹⁰⁰

Türk bütçe sisteminin performans esaslı yönetilmemesi, kamuda etkinlik ve verimliliği arka planda bırakıp; mevzuat ve prosedürlere uygunluğu ön plana çıkarmıştır. Kamu hizmetleri gün geçtikçe artmış, çeşitlenmiş ve nitelik gerektirmiş; kaynaklar ise sınırlı kalmıştır. Kaynakların daha rasyonel kullanılması önem arz etmiştir. Verimlilik, etkinlik ve kalitenin ön planda tutulması gerekmiştir. Hükümetler geleneksel yönetim anlayışlarından uzaklaşarak daha yenilikçi ve verimli anlayışlara yönelmiştir.

Kamu harcamalarındaki bütçe ödeneklerinin amacına uygun olarak kullanımını sağlayacak; israf, yolsuzluk ve suiistimalleri denetleyecek mercilerin bulunması esas çıkış noktası olmalıydı. Kamu kaynaklarının tahsisinde hükümet tarafından belirlenen ulusal önceliklerin dikkate alınması gerekmektedir.

Kamu hizmetlerinin mümkün olan en düşük maliyetle sunulması gereği de söz konusuydu. Kamusal faaliyetlerin nasıl yapıldığı değil de, kamu sektöründe ne yapıldığının önemszenmesinin kaynakların kullanımında etkinliği arttıracakı düşünülmüştü. Merkezden yönetimi esas alan kaynak dağılımı ve girdi odaklı geleneksel bütçeleme anlayışından; yetki ve sorumluluk dağıtımı ile kaynakların yerinden yönetimini esas alan mali yönetim ve çıktı-sonuç odaklı performans esaslı bütçeleme anlayışına geçilmesi gerekmektedir¹⁰¹ görüşü benimsenmeliydi.

3.1.10. Gelir ve Gider Dengesizliği

Kalkınma planları ile bütçeler arasında bağın bulunmaması,1970'li yıllardan beri uygulanması kabul edilen program bütçe sisteminin etkin bir şekilde uygulanamaması, plan-program-bütçe arası uyumsuzluk, bütçe dışı harcamaların artış göstermesi, kesin hesap

¹⁰⁰ Ahmet Arslan, "Kamu Harcamalarında Verimlilik Etkililik ve Denetim III", **Mali Kılavuz Dergisi**, 2002, s. 30.

¹⁰¹ DPT, **Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu**, DPT Yayını, Ankara, Mayıs, 2003.

kanunlarının beklenen işlevi görmemesi gibi sorunların zaman içinde ortaya çıkması gelir ve gider arası dengesizliklere yol açmıştır. Kamu idarelerince belirlenmiş ödenek tavanları içinde kalmak suretiyle bütçe yapılması, parlamento onayından sonra ödeneklerin arttırılamaması, parlamento izni olmadan merkezi kuruluşlarca ödenek eklenememesi gerekmektedir. Söz konusu bu durumların ortaya çıkması denetim sisteminin yeniden yapılandırılması ihtiyacının hâsıl olmasında esas teşkil etmekteydi.

Kamu idareleri ile görüşülerek alınan tekliflerin değerlendirilmesi ile ödenek ve hizmet alanı tahsis edilmesi usulü terk edilmiştir. Yukarıdan aşağı ödenek tahsisi yani; hükümetin ilgili yılın tahsis edilecek ödeneğini önceden belirleyerek, bu ödenekler adına bir tavan limiti koyması ve kaynak dağılımının, kamu idareleri tarafından maliye bakanlığı müdahalesi olmadan bu limitleri aşmayacak şekilde yürütecekleri faaliyet ve projelere göre kendilerince yapılması usulüne geçilmesi gerekmektedir.

3.1.11. İç ve Dış Denetim Yetersizliği

Denetim kendine özgü standartları olan, yıllık programlara bağlı sürekli ve sistemli bir faaliyet olarak ayrı bir disiplindir. Bu bakımdan ayrı bir mesleki faaliyet olarak yürütülmelidir. Ayrıca denetim kurumu bağımsız olmalıdır. Bu bağımsızlık ise yasalarla güvence altına alınmalıdır. Kurum ve kuruluşların gelir ve giderlerinin mevzuata uygunluğu denetimin konusunu teşkil etmektedir.

1050 sayılı kanunun uygulandığı dönemde; harcama öncesi mali yönetim ve kontrol sistemi bu kanunun yanında, Anayasanın 160-165. Maddelerinde, Sayıştay kanununda, bütçe kanunları ve çeşitli teşkilat kanunlarında yer alan hükümler çerçevesinde yürütülmekteydi.

Sayıştay; devletin gelir gider ve mallarını TBMM adına denetler, hem de sorumluların hesap ve işlemlerini yargılamak yoluyla kesin hükme bağlar. Yürütmenin yaptığı iş ve işlemlerin parasal işleme dönüştürüldüğü tahakkuk birimi ile saymanlıkların hatalı işlemlerinden doğan zararların sorumlulardan tahsilini sağlar. Parlamento adına denetim yapması açısından ise, genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleriyle mallarını meclis adına denetlemek ve denetim sonuçlarını meclise sunmakla yükümlüdür

1050 sayılı kanun döneminde harcama öncesi kontrol; Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından merkezi düzeyde yapılan ön kontroller, genel bütçeye dâhil daireler ve katma bütçeli idarelerde, Maliye Bakanlığı'nın birimleri tarafından yürütülen işlem bazında

kontrollerden oluşmaktaydı. Saymanlık hizmetleri Maliye Bakanlığı tarafından sağlanan döner sermaye ve fonlarda, saymanlıklarca yapılan kontrol işlemleri ve idarelerin tahakkuk ile saymanlık birimlerince yapılan kontrollerde harcama öncesi kontrol sistemine dâhildi. Harcama öncesi kontrol; ödenek tahsisi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, mal ve hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak mali kararların mali kontrol yetkilisi tarafından vizeye tabi tutulması olarak tanımlanır.

Harcama öncesi kontrol işlemleri açısından standart bir uygulama yoktu. Kontrol faaliyetleri, bütçe türleri ve tabi olunan mevzuata göre farklılıklar göstermekteydi. Ödenek, kadro dağıtımları ve sözleşmeler, Sayıştay tarafından harcama öncesi kontrole tabi tutulmaktaydı. Gider taahhütleri, personel istihkakları, tazminat cetvelleri ile avans ve kredi işlemleri ise maliye başkanlıkları, bütçe dairesi başkanlıkları ve saymanlıklar tarafından harcama öncesi kontrole tabi tutulmaktaydı. Harcama öncesi kontrolün mali kontrol yetkilisine bağlanması ve bunun idare bünyesine dâhil edilmesi ve bu yetkilinin Sayıştay ya da Maliye Bakanlığı adına değil; üst yöneticiye bağlı çalışması yeni düzenleme ile getirilecek bir uygulamaydı.

Merkez dairelerinin, belirli giderler dışında, ödemeye ilişkin verilen emirleri ile avans-kredi senetleri ve ikinci derece ita amirlerine verilen ödeme emirleri kesinlikle Sayıştay'ın vizesine tabiydi. Sayıştay'ca vize edilmedikçe bu belgelerde öngörülen ödemeler saymanlar tarafından yapılamazdı. Sayıştay'ın verilen, ödeme ve kredi emirleriyle tescil ve tahsis için kendisine gönderilen belgeler üzerinde yapacağı inceleme; Maddi hata bulunmaması, ödenek ve kadro içinde olması, bütçe düzenine uygun olması, kanun tüzük ve kararlara uygunluğu konularını kapsardı.

Sayıştay'ın tescilinden veya vizesinden kaçınıp gerekçeli bir yazı ile geri çevirdiği belgeler vardı. Bu belgelerden maddi hataya, ödenek yetersizliğine veya kadro üstü atamaya ilişkin olanlar hakkındaki iadesi kesindi. Sayıştay tarafından tertibe, kanun, tüzük ve kararlara uygun bulunmaması dolayısıyla geri çevrilen belgeler hakkında, bakan tarafından sorumluluğun üstlenildiğini belirten başvuru üzerine, Sayıştay'ca durum yeniden incelenirdi. Sayıştay kaçınmada direnir ve Bakanlar Kurulunca kararda ısrar edilirse, ihtiyati kayıtla vize işlemi Sayıştay tarafından yapılırdı. Sayıştay bu şekilde ihtiyati kayıtla vize ettiği belgeler ve

yolsuzluklar hakkında üç ayda bir sunacağı raporla, Türkiye Büyük Millet Meclisine bilgi verirdi.¹⁰²

Sayıştay; gerekli incelemeleri sonucu, amacı kamu hesaplarının denk olup olmadığı, denetimlerin etkin olup olmadığı, kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve verimlilik ilkelerine uyulup uyulmadığı konularında görüş bildirdiği ‘Genel Uygunluk Bildirimleri’ hazırlamaktaydı. Mali sistemin genişlemesi ile birçok kurum Sayıştay denetimi dışında kalmış, kendi özel bütçeleri olan fon ve döner sermayeleri bulunan kuruluşların denetimlerinde sorunlar ortaya çıkmıştır. 1996 yılında Sayıştay kanununa yapılan ek madde ile Sayıştay denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarının Sayıştay tarafından denetlenebileceği belirtilse de; Sayıştay uygulamada sadece gider denetimi yapmaktaydı.

5018 sayılı kanun öncesi Sayıştay; saymanlıklar aracılığı ile denetimini gerçekleştirmekteydi. Harcama öncesi ve harcama sonrası denetim işlevlerini yerine getiren anayasal bir kurumdu. Harcama öncesi denetim işlevini harcamacı birimlerin gönderdiği ödeme emirlerini uygun bularak ya da bulmayarak değerlendiriyordu. Saymanlar kendi görev süreleri içinde elde edilen bütçe gelirleri ve sarf edilen bütçe harcamalarıyla ilgili belgeleri Sayıştay’a göndermekle yükümlüydüler. Ayrıca Sayıştay denetimi mal muamelelerini de kapsamaktaydı. Saymanlar giderlerin tahakkuk aşamasından sonra harcamaların amacına uygun yapılmasından sorumluydular. Sayıştay’a sorumlu olan saymanlar bütçenin muhasebeleştirilmesi sırasında yönetim dönemi hesaplarını sayıştay’a gönderirlerdi.¹⁰³ Denetim noksanlıkları; yolsuzlukların artması, rüşvet, görevin kötüye kullanılması gibi yolsuzluklara neden olmuştur, Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin ise; kapsamının dar tutulması ile birlikte evrak üzerinden yapılan yasal uygunluk denetimiyle sınırlı kalması, bazı kurum ve harcamaların denetim dışında bırakılması, performans denetiminin pilot uygulamalarla sınırlı tutulması revize edilmesi gereken uygulamalardı.

İç ve dış denetimin standartlarının çağdaş denetim yaklaşımına göre belirlenmemiş olmasıyla beraber, geleneksel denetim anlayışı hâkim olmaktaydı. Denetimler teamül ve kişisel iradeye dayanarak yürütülmekteydi. Operasyonel denetim sistemi bulunmamaktaydı.

¹⁰² **1050 Sayılı Muhsebe-i Umumiye Kanunu**, Resmi Gazete: 606. Tarih: 09.06.1927, Madde: 75-76.

¹⁰³ Mustafa Deniz, “Ulusal Programda Mali Kontrol, Mali ve Bütçesel İşlere İlişkin Düzenlemeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ankara, 2001, s. 12.

Kamu idarelerinde iç denetim sisteminin kurulmaması, sadece evrak üzerinden yapılan uygunluk denetimi üzerinde yoğunlaşılması, mali veriler ve tablolar üzerinde mali denetim yapılmaması ve kurumların tüm faaliyetlerinin denetlenmemesi ile birlikte merkez birimlerinin iş ve işlemlerinin denetim dışında bırakılması sorun teşkil etmekteydi.

Sonuç olarak; Mevcut mali yönetim ve denetim sistemi usulsüzlük ve yolsuzlukları önleyememekle birlikte Mali disiplin sağlanamamaktaydı. Bu suretle denetim sisteminin yeniden yapılandırılması ihtiyacı doğmuştur.

Mali yönetim; bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemi ve denetim öğelerinden oluşur. Sağlıklı bir mali yönetim için gerekli olan koşullar; ‘gerçekçi bir bütçe hazırlanarak, ilgili yıl başlamadan onanması, muhasebe sisteminde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin bulunması ve sistemin tahakkuk esasına dayanması, bir nakit yönetim sisteminin bulunması, borç yönetimi usul ve esasları kriterlerinin ve bu esaslara uyumu sağlayacak mekanizmaların geliştirilmesi, kaynak kullanımının verimli etkin ve tutumlu olması, ayrıca bunu denetleyecek bir iç ve dış kontrol sisteminin bulunması, bu denetim mekanizmalarının bağımsız, yansız, profesyonel, tavsiye verici nitelikte ve hükümetlerin inandırılığını arttırıcı mekanizmalar olması¹⁰⁴ olarak sıralanabilir.

Kamu mali yönetim reformları; toplam mali disiplin, stratejik kaynak dağılımı ve kullanımı ile kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik ve verimlilik sağlanması amacıyla yapılır. Bu yapılanma içinde kamu kaynaklarının kontrolü, orta vadeli kaynak tahsisi ve kaynakların yönetimi fonksiyonları üzerinde durulur.

3.2 Kamu Mali Reformu Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Kamu Mali, Reformu kapsamında yapılan düzenlemelere genel olarak değinecek olursak; Mal ve hizmet alımları ile yapım işleri için 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu uygulamaya konulmuştur. Satım, kiralama, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi, trampa gibi işler için 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun uygulanmasına devam edilmiştir. Kamu borçlanmasına ilişkin esaslar 4749 sayılı Kamu

¹⁰⁴ İhsan Gören, ‘Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim’ Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Konulu Seminer, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı, İstanbul, 1999, s:5

Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. 5217 sayılı Özel Gelir ve Özel Ödenek Kanunu kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Ayrıca; 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 hazırlanmakla yükümlü kılınmalarına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.¹⁰⁵

Bütçe kanunlarına konulan hükümler ve 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine istinaden Maliye Bakanı'nın onayı ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir. Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Genel Bütçeye Dâhil Daireler ve Katma Bütçeli idareler Muhasebe Yönetmeliği yürürlüğe konulmuş, Devlet Muhasebesi Yönetmeliği ise yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece, yeni muhasebe yönetmelikleriyle tam tahakkuk esaslı muhasebe sistemine yakın bir muhasebe sistemi uygulamaya konmuştur. Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği yürürlüğe konulmuştur. 5018 sayılı kanun ile değişik konularda 15 yönetmelik çıkarılması, TBMM iç tüzüğünde değişiklik yapılması, Maliye Bakanlığı görevlerinin belirlenmesi ve diğer kurum ve kuruluşlarının uyacakları esasların belirlenmesi öngörülmüştür.

¹⁰⁵ Baki Kerimoğlu vd, **Devlet Muhasebesi**, Güncel Mevzuat Yayınları, Ankara, 2006, s. 52.

Tablo 3.2 5018 Sayılı Kanun Uyarınca Yürürlüğe Konulan İkincil Mevzuat

	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	8/02/2006 tarihli ve 26084 sayılı RG.
9	Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (6/1/2006 tarih ve 2006/9972 sayılı BKK)	
10	Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (30/12/2005 tarih ve 2005/9912 sayılı BKK)	
11	Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (30/12/2005 tarih ve 2005/9913 sayılı BKK)	21/01/2006 tarihli ve 26056 sayılı RG.
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.

Kaynak: Mustafa İlhan, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması'nın Bütçe ve Denetim Üzerine Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007. S. 28.

'Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı, Görev ve Fonksiyonları Hakkında Kanun Tasarısı' hazırlanarak; TBMM başkanlığına sunulmuştur. Ancak, tasarı henüz görüşülmemiştir. Çalışmalar halen devam etmektedir. Kamu Yönetimi Reformu kapsamında il özel idareleri, belediyeler ve

büyükşehir belediyelerinin görev ve yetkilerine ilişkin yasalar yürürlüğe konulmuştur. Ancak, Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması amacıyla hazırlanan “Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı” TBMM tarafından kabul edilse de; Cumhurbaşkanınca veto edilmesi nedeniyle yürürlüğe girmemiştir. Kamu yönetimi reform çalışmaları devam etmektedir. Başbakanlık tarafından yürütülen Personel Reformu çalışmaları devam etmektedir. Yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin tam olarak uygulanabilmesi için, bu çalışmaların tamamlanması ve uygulanması gereklidir. Reform kapsamında yapılan düzenlemelere genel olarak değindikten sonra; esas konumuz olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü kanununa ve hemen akabinde gelen 5436 sayılı düzenlemeye ayrıntıları ile değinelim

3.2.1 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu ve 5436 Sayılı Düzenleme

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 5018 sayılı kanun, kamu harcama ve kontrol sisteminin yapısını, işleyişini ele almıştır. Temel noktaları tespit ederek; kamu bütçelerinin hazırlanması, bütçe uygulama ve kontrol işlemlerinin esasları ile mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve denetimi hususlarını düzenlemektedir.

Bu kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler ışığında, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilip kullanılması ve mali saydamlığı sağlamak üzere; kamu mali yönetiminin yapısı ile işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.

1050 sayılı kanun; genel bütçe, katma bütçe ve mahalli idare bütçesi şeklinde düzenlenirken; 5018 sayılı Kanunun kapsamına baktığımızda ; *‘Bu kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar. Avrupa Birliği fonları ile yurtiçi ve yurtdışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslar arası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla bu kanun hükümlerine tabidir.’*¹⁰⁶Mali özerkliğin korunması amacıyla Düzenleyici ve denetleyici kurumlar bu kanunun sadece; 3. 7. 8. 12. 15. 17. 18. 19. 25. 43. 47. 48. 49. 50. 51. 52. 53. 54. 68. ve 76. Maddelerine tabidir. Kanun kapsamına merkezi yönetim kapsamındaki idareler,

¹⁰⁶5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete: 25326, Kabul Tarihi: 10.12.2003 (Bundan sonraki atıflar aynı kanuna yapılacaktır.)

mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları yani genel idare kapsamındaki daireler dâhil edilmiştir.¹⁰⁷Kamu İktisadi Teşekkülleri ve kamuya ait şirketler ve TBMM kapsama dâhil değildir.

Kamu maliyesi; gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, kamunun varlık ve borçlarının yönetimini kapsayan sistem olarak tanımlanmıştır. Kamu maliyesi, kamu idarelerinin ilgili kanunlarında belirtilen görevlerine göre; kaynakların merkezi idare ve mahalli idareler arasında mali tevzin usulü ile yürütülür, Kamu maliyesi ilkelerinin uygulanmasına ilişkin esasları belirleme yetkisi de Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.Kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak; etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak, yasal ve yönetsel sistem ve süreçler olarak ifade edilmiştir. Kanunla, Kamu Mali Yönetimi'nin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrolü düzenlenmiştir.

5018 sayılı kanunun bütçe uygulamasına ilişkin maddeleri yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Diğer maddelerin kanunda belirtilen tarihlerde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Kanun, 5436 sayılı kanunla yapılan değişiklikler neticesinde; geçiş süreci öngörülen bazı hükümler hariç, 01.01.2006 tarihi itibarıyla uygulanacaktır. Akabinde 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile de 5018 sayılı kanunun bütçe uygulamasına ilişkin hükümlerinin ilgili yılda uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu uygulamalardan dolayı, 5436 sayılı kanunla getirilen kesin düzenlemeler yapıncaya kadar kamuoyunda yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol sisteminin uygulanması konusunda ciddi tereddütler oluşmuştu. Mevcut mali yönetim sistemini savunanlarda, yeni sistemin uygulanamayacağı görüşü hüküm sürmüştür.

Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından, 22.12.2005 tarihinde kabul edilen 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 5018 sayılı kanunda önemli değişiklikler yapılmış ve daha önce uygulaması ertelenen düzenlemelerin 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulması sağlanmıştır.

¹⁰⁷ H. Bayram Çolak, "5018 Sayılı Kanunun Mali Yönetimimize Getirdikleri II", **Yaklaşım Dergisi**, 2005, s. 146.

5436 sayılı kanunla, 5018 sayılı kanunda geçen bazı ifadelerde düzenlemeler yapılmıştır. İç kontrol sisteminin daha kapsamlı hale getirilmesi, harcama süreci işlemlerinin hızlandırılması, mali hizmetler biriminin görev, yetki ve sorumluluklarının yeniden düzenlenmesi bu düzenlemelerdendir. Kamu idarelerinde, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu (APK) Başkanlıkları ve bütçe dairelerinin kaldırılarak; idarelerin bünyesinde strateji geliştirme birimlerinin kurulması, bu kanunla getirilen diğer bir düzenlemedir.

Milli Savunma Bakanlığı hariç; Başbakanlık ve Bakanlıklarda, Strateji Geliştirme Başkanlığı; ekli (1) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin merkez teşkilatlarında, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı; ekli (2) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin merkez teşkilatlarında ise, Strateji Geliştirme Müdürlüğü kurulmuştur. Fakat bazı kurumlarda, kanunda öngörülenden farklı yapıda SGB'ler de kurulmuştur. Örneğin; bir genel müdürlükte söz konusu kanuna göre; Strateji Geliştirme Müdürlüğü kurulması öngörülmüşken; Muhasebe ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı kurulmuştur. Diğer bir idarede, Genel Sekreter Yardımcısı'na bağlı olarak çalışan Mali Hizmetler Birimi kurulmuş; fakat bu birimde stratejik yönetime ilişkin herhangi bir yapılanma söz konusu olmamıştır. Bu birimler temel olarak stratejik yönetim ve planlama, performans ve kalite ölçütleri geliştirme, yönetim bilgi sistemi ve mali hizmetler olmak üzere dört ana işlevi yürütmekle görevlendirilmiştir.¹⁰⁸

¹⁰⁸ İbrahim Akdeniz, "Kamu Mali Yönetimi Reformunda Strateji Geliştirme Birimleri", **Maliye Dergisi**, No: 159, 2010: s:468
http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/159/%C4%B0brahimAKDEN%C4%B0Z.pdf
(Erişim Tarihi: 01.06.2012)

Şekil 3.1 Güçlü Bir Mali Sistemin Bileşenleri



Kaynak; Erhan. Usta, Mali Reform Süreci ve 5018 Sayılı Kanunun Genel Değerlendirmesi, Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu, İzmir, 2011.

Şekilde de görüldüğü üzere güçlü bir kamu mali yönetim sisteminin kurulması çeşitli uygulamaların yeniden revize edilmesi ile mümkün olacaktır. Bu amaçla 2006 mali yılı merkezi yönetim bütçesi bu kanuna göre hazırlanmıştır. 2006 yılının başı itibariyle yeni sistemin başarısız olacağı; önceki sisteme dönmek zorunda kalınacağı görüşleri de kısmen bulunmakla beraber yeni sistemin uygulanabileceği kabul görmüştür. Şimdi kanunu ayrıntıları ile inceleyelim.

3.2.2. Kamu Maliyesinin Temel İlkelerinin Ortaya Konması

5018 sayılı kanunun temel eksenlerini; şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi, mali disiplinin sağlanması, bütçe uygulamalarında sonuç odaklı bir mali yönetim anlayışı, kaynak tahsisi sürecinde etkinliğin sağlanması, çağdaş bir iç kontrol ortamının tesisi, sistem

odaklı bir denetim anlayışının geliştirilmesi ile dış denetim sisteminin güçlendirilmesi olarak belirtebiliriz.¹⁰⁹

5018 sayılı kanunun 5. Maddesinde düzenlenen kamu maliyesinin temel ilkelerini ise şu şekilde sıralayabiliriz.

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

Bu ilkeler çerçevesinde; Kamu Mali Yönetimi'nin kuruluş ve işleyişinde, idare bütünlüğü sağlanması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda, bakanlık sayısı 15'e indirilmiştir. Adalet, Milli Eğitim, İçişleri, Çalışma Bakanlığı dışındaki bakanlıkların taşra yapılanması kaldırılmıştır. Bu ilkeler çerçevesinde, kamu görevlilerinin hesap verme zorunlulukları getirilmiştir. Maliye politikasının, kalkınma planları temel alınarak oluşturulması, yapılması gereken harcamaların parlamento'nun bilgisi ile denetimi dâhilinde olması, mali disiplin ve denetimin sağlanması gerektiği, sosyal devletin gereği, verimlilik ve etkinliğin önemi vurgulanmıştır.

¹⁰⁹Erhan Usta, "Mali Reform Süreci ve 5018 Sayılı Kanunun Genel Değerlendirmesi", **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu**, Ege Üniversitesi, 25 Mart 2011, İzmir: www.dpt.gov.tr/.../Erhan_USTA_5018_Sunumu (Erişim Tarihi: 01.06.2012)

Hazine Birliği İlkesine de değinecek olursak; 5018 sayılı kanunun 6. Maddesine göre; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, gelir, gider, tahsilât, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütölür.

1050 sayılı kanun döneminde; katma bütçeli kuruluşlara yapılan yardımların zamanla artmasıyla, hazine birliği ilkesi uygulamada kendini gösterememiştir. 5018 sayılı kanuna baktığımızda; I sayılı cetveldekiler, hazine birliği kapsamında olmakla beraber; II ve III sayılı cetvel kapsamındakilere ayrı vezne açabilme imkânı tanınmıştır. Ancak, her türlü iç ve dış borçlanma ve hibeler ile bunlara ilişkin geri ödemeler, hazine garantileri, hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususlarda 4059 ve 4749 sayılı kanun hükümlerinin uygulanması suretiyle; Hazine Müsteşarlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren üç saymanlığın mevcut durumu korunmuştur. Bu düzenleme ile Hazine Müsteşarlığı'na tanınmış bulunan ayrıcalıklara son verilememiştir.

Mevcut uygulamada, genel ve katma bütçeli idarelerin saymanlık hizmetlerini yürüten Maliye Bakanlığı'nın 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, sadece genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerini yürüteceği öngörülmüştür. Saymanlık hizmetleri halen Maliye Bakanlığınca yürütölen ve yeni kanunda özel bütçeli idare olarak tanımlanan idarelerin (katma bütçeler) muhasebe hizmetleri ise bundan böyle ilgili kamu idarelerince yürütölecektir

3.2.3. Görev ve Sorumluluğun Açıklığa Kavuşturulması

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanununda tahakkuk memurları ve saymanlar düzenledikleri belgelerin doğruluğundan sorumludurlar.¹¹⁰ Sorumlular; ita amiri, tahakkuk memuru, sayman gibi görevlilerdir. Bu yapıdaki harcama sürecinde gider yapılması için ita amiri harcama talimatını vermekte, tahakkuk memuru gideri ita amirinin imzası ile tahakkuk ettirmekte, saymanlarda geri ödemesini yapmaktaydı. İta amiri ve tahakkuk memuru ilgili idarenin personeliyken; saymanlar Maliye Bakanlığı'nın personeliydi.¹¹¹ 5018 sayılı kanunda idari açıdan sorumlular; harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi görevlileri, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisidir. Böylelikle ita amirleri ve gerçekleştirme görevlileri de mali sorumluluk kapsamına dâhil edilmiştir.

¹¹⁰ Hikmet Tosun, **1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu:Açıklamalı Genel Muhasebe Kanunu**, Muhasebat Kontrolörleri, Derneği Yayını, Ankara, 2001

¹¹¹ Abdurrahman Üçbaş, "5018 sayılı KMYK Kanununun Kamu Maliyesine Getirdikleri", **Mali Kılavuz Dergisi**, Ankara, 2004, Sayı: 25, s. 39.

5018 sayılı kanunda; harcama yetkilisi, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan en üst yöneticidir. Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama yetkilileri, bütçe de öngörülen ödenek kadar ya da tahsis edilen ödenek kadar harcama yapabilirler. Analitik bütçe sınıflandırmasına (kurumsal, fonksiyonel, finansman, ekonomik sınıflandırma) göre yapılan kurumsal sınıflandırmada, 3. ve 4. düzeyde bulunan ikinci düzeye bağlı ana hizmet birimleri: destek ve lojistik birimleri, politika uygulayıcı birimler, harcama birimlerini; bunların en üst yöneticisi de, harcama yetkililerini ifade eder. Harcama yetkisinin devri, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Merkez teşkilatı harcama yetkililerine baktığımızda; Cumhurbaşkanlığı, TBMM, Milli Savunma Bakanlığı, Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Jandarma Genel Komutanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığında, harcama yetkilileri, bu idarelerin üst yöneticileri tarafından belirlenir. Cumhuriyet başsavcılığı, Sayıştay, yüksek mahkemelerde ise, harcama yetkilisi genel sekreterdir.

Tablo 3.3 Kurumlara Göre Harcama Yetkisi

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 Savunma Sekreterliği Sivil Savunma Uzmanlığı Savunma Uzmanlığı Müşavirlik Akademi Başkanlığı	Kurul Başkanı Daire Başkanı Daire Başkanı Başkan Müdür Savunma Sekreteri Sivil Savunma Uzmanı Savunma Uzmanı Müşavir Akademi Başkanı
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

Kaynak: Maliye Bakanlığı Harcama Yetkilileri Hakkındaki Genel Tebliğ

İl özel idarelerinde harcama yetkilisi, kaymakam olarak belirlenmiştir. Belediyelerde; belediye başkanı, mahalli idare birliklerinde; birlik başkanı, harcama yetkilisi olarak belirlenmiştir. Merkez dışı birimlerde harcama yetkilisi, merkez dışı birimin en üst yöneticisidir. Mal müdürlüklerinde ve ilçe özel idarelerinde harcama yetkilisi, kaymakamdır.

5018 sayılı kanunun 60. Maddesinde açıklanan Mali Hizmetler Biriminin çeşitli görevleri vardır. İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanması ve sonuçlarının konsolide edilmesi, izleyen iki yılın bütçe tahminlerini içeren idare bütçesinin hazırlanması ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunun denetlemesi Mali Hizmetler Biriminin görevleridir. Ayrıntılı harcama programı hazırlayarak; ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesinin sağlanması ve bütçe kayıtlarının tutulması mali hizmetler biriminin görevleridir. Ayrıca; bütçe kesin hesabı ile mali istatistiklerin hazırlanması, gelir ve alacakların takip ve tahsil işlemlerinin yürütülmesi, ön mali kontrol faaliyetlerinin yapılması, iç kontrol sisteminin kurulması, üst yönetici ve harcama yetkililerine gerekli bilgilerin verilmesi, yatırım programlarının hazırlanmasının koordinesi ve yatırım değerlendirme raporu yazılması gibi görevler de mali hizmetler birimine aittir. Ayrıca; Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlıkları, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Daire Başkanlıkları ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları; Strateji ve Mali Hizmetler Daire Başkanlıklarına dönüştürülmüştür.

Gerçekleştirme görevlileri; talimat üzerine işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim işlemlerinin yapılması ve belgelendirilmesi ile ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevini yürütürler. Kanuna göre; gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilileri tarafından verilecek harcama talimatlarında belirtilecektir.

Muhasebe Yetkilileri; gelirlerin tahsili ile giderlerin ve borçların hak sahiplerine ödenmesinden sorumludurlar. Para ve para ile ifade edilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması muhasebe yetkililerinin görevidir. Ayrıca; vezne ve ambarların kontrolü, defter kayıt ve belgelerin muhafazası, harcama yetkilisi veya üst yöneticiye bilgi verilmesi ve işlemlerin açık ve erişilebilir şekilde muhasebeleştirilmesinden de sorumludurlar. Belgelerin muhafazası ve hesapların verilmesi konusunda üst yönetici ile birlikte sorumludur.

Muhasebe yetkililerinin yetki ve sorumlulukları, sınırlı ve kusurlu sorumluluk olup; 1050 sayılı kanun dönemine göre daraltılmıştır

3.2.4. Hesap Verilebilirlik ve Yönetim Sorumluluğu

Hesap verme, yönetim olgusunun özünde vardır. Kaynakları yöneten her kişi ve örgütsel birimin en temel yükümlülüğüdür.¹¹² 5018 sayılı kanunda, çeşitli sorumluluk halleri düzenlenmiştir. İlgili kanunun 8. 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 sorumlu olmakla birlikte, yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır. Yapılan kusurlu veya hatalı mali işlem mali sorumluluğu, idari sorumluluğu, cezai sorumluluğu ya da tamamını gerektirebilir.

Bu amaçla bakanların ve üst yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluğu, 5018 sayılı kanunun 10. Maddesinde belirtmekle birlikte, hükme bağlanmıştır. Bunların yönetim ve hesap verme sorumluluklarının TBMM tarafından görüşülüp değerlendirileceği ve kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanılmasından, Başbakan'a ve TBMM'ye karşı sorumlu oldukları öngörülmüştür. İlgili maddeye göre; Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklara bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma ve yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ile uygulanmasından bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumlu tutulmuşlardır. 1050 sayılı kanun döneminde harcama sürecinde ita amiri durumunda olan bakanlar, yeni kanun döneminde harcama konusunda görev ve sorumluluk altında değillerdir.

Üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğuna (idari sorumluluk) değindiğimizde; 5018 sayılı kanunun 11. Maddesine göre; bakanlıklarda; müsteşar, diğer kamu idarelerinde; en üst yönetici, il özel idarelerinde; vali, belediyelerde; belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici, Bakandır.

¹¹²Hasan Baş, "Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu": <http://www.murattuncel.net/hasanbas.pdf> (Erişim Tarihi: 01.06.2012)

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 sorumludurlar. Üst yöneticiler, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden de sorumludurlar. Mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesi de üst yöneticilerin sorumluluğu altındadır. Üst yöneticiler, bu sorumlulukların yerine getirilmesinden dolayı, bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Maddeden de anlaşıldığı üzere yerel yönetim olgusu güçlendirilmeye çalışılmaktadır. Üst yöneticiler direkt bakana karşı sorumludur. Her yıl hazırladıkları faaliyet raporlarında yönetimlerindeki idarenin performans değerlendirmesini yapacaklardır.

Harcama yetkililerinin hesap verme sorumluluğuna değindiğimizde ise; 5018 sayılı kanununun 31. Maddesine göre; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi, harcama yetkilisidir. Ancak, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde, harcama yetkisi; üst yöneticidir. Bu görev, mahallî idarelerde, İçişleri Bakanlığı'nın; diğer idarelerde ise, Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü üzerine üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından da yürütülebilir. Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesini, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesini ve bunlara ilişkin usûl ve esasları Maliye Bakanlığı belirler. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Harcama yetkilileri, bütçede öngörülen ödenekleri kadar harcama yapabilirler. Ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri de tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir. Harcama yetkilisinin vermiş olduğu, harcama talimatının mevzuata uygun olması gerekmektedir. Harcama yetkilisinin mevzuata aykırı olarak vermiş olduğu talimat ile kamu zararı meydana gelmiş ise, bu yetkili idari yönden, üst yöneticiye,

mali yönden de yetkili mercilere karşı sorumludur. Talimatın uygulanması sonucunda ceza kanunlarına aykırı bir durum söz konusu ise, cezai sorumluluk ta söz konusudur.

1050 sayılı kanun döneminde, harcama sürecinde yer alan tahakkuk memuru ve sayman meydana gelen kamu zararından hatalarının veya kusurlarının olup olmadığına bakılmaksızın mali açıdan sorumluydular. 1050 sayılı kanun döneminde, mali sorumluluk kusursuz sorumluluğa dayanıyordu.¹¹³ 5018 sayılı kanuna göre ise; yapılan iş sonucu ortaya çıkan sorumluluk, kusur oranında harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisi arasında müteselsil olarak dağıtılacaktır. Müteselsil sorumluluk, bir süreç kontrolü sistemini beraberinde getirmektedir. Her görevli kendinden öncekinin işlemini kontrol etmek anlamında sorumludur. Bütçelerde yer alan ödeneklerle ilgili mevzuata uygun olarak her türlü tasarruf hakkı harcama birimi yetkililerine aittir. Bakanların harcama yetkilisi olmasının öngörülmüş olmamasıyla birlikte,¹¹⁴ 5018 sayılı kanunda harcama yetkilisi ita amirinin yerini almıştır.

5018 sayılı kanunun 33. Maddesine göre; bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için; iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi, harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır. Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır. Gerçekleştirme görevlileri, bu kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar.

Kamu borç yönetimine ilişkin olan gerçekleştirme belgeleri, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için; Maliye Bakanlığınca, mahallî idareler için; İçişleri Bakanlığınca, sosyal güvenlik kurumları için de; bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklarca

¹¹³ Eyüp Kızılkaya, “5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Zararı”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ankara, 2004, s. 25.

¹¹⁴ Üçbaş, **a.g.e.**, s. 43.

Hazine Müsteşarlığı'nın ve Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınmak suretiyle çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Gerçekleştirme görevlilerinin hesap verme sorumluluğunda; harcama birimlerince yapılan ön mali kontrolde her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü de içerecek şekilde yani süreç kontrolü şeklinde yapılır. 5018 sayılı kanunun 41. Maddesine göre; Harcama yetkilileri tarafından görevlendirilen, gerçekleştirme görevlilerinin de idari, mali ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır. Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderir.

Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği, Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlayarak kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği, Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderilir.

Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklayarak, bir örneğini Sayıştay'a gönderir.

Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç; idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgileri içerir. Ayrıca, kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri, stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir. Bu raporlarda yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usûl ve esaslar, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay'ın görüşü alınarak; Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

5018 sayılı kanunun 61. Maddesi muhasebe yetkilisinin sorumluluğundan bahsetmiştir. İlgili maddeye göre; muhasebe yetkilisi muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden sorumlu olan sertifikalı yönetici olmakla birlikte muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, şeffaf ve erişilebilir tutulmasından sorumludur. Ödeme emri belgesinde yetkililerin imzasının tam olup olmadığı, maddi hata bulunup bulunmadığı, ek belgelerin tam olup olmadığı, hak sahibinin kimlik bilgilerinin tam olup olmadığı kontrollerini yapmakla mükelleftir. Bunlarla ilgili bir eksiklik olması halinde ödeme yapamaz. İşlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza ederek, denetime hazır bulundurur. Parasal kayıplardan, fazla tahsil edilen paraların iadesinden, ödemelerin muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmasından, mutemetlerin işlemlerinden yetkili mercilere karşı sorumludur.

5018 sayılı kanuna göre; gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa ya da eksilmeye neden olanlar ile bunları bilerek onaylayanlar, TCK hükümleri uyarınca sorumludur. 5018 sayılı kanunda, kanuna aykırı eylem ve işlemler için öngörülen yaptırımlar: Para cezası yaptırımı, kamu zararının tazmini yaptırımı, TCK açısından suç sayılma ve cezalandırılma yaptırımı ve disiplin yaptırımı olarak sıralanabilir.

5018 sayılı kanunun 70. Maddesinde; Kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilir denilmektedir. Bu cezayı verme yetkisi üst yöneticininindir. Aynı cezai yaptırım gerçek dışı belge düzenleyenler içinde geçerlidir.

Ayrıca, kasıtlı olarak sahte belge düzenleyerek; kamu zararına neden olanlar için, Türk Ceza Kanununun sahtecilik eylemine uyan yaptırımları uygulanacaktır. 5018 sayılı kanunun 72. Maddesinde bahsedilen yetkisiz tahsil ve kamu hizmeti ile ilişkilendirerek bağış ve yardım adı altında tahsilât veya ödeme yapanlar hakkında adli ve idari yönden işlem yapılacaktır. Ayrıca bu konuda TCK hükümleri saklıdır.

5018 sayılı kanunun 76. Maddesine göre; Mali karar ve işlemlere ilişkin her türlü kayıt, bilgi ve belgeler, kamu idareleri tarafından düzenli olarak muhafaza edilir. Kamu idareleri ve görevlileri; mali yönetim ve kontrol sistemleri ile bütçenin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması, işlemlerine ait bilgi ve belgelerin denetimle görevlendirilmiş olanlara ibraz edilmesi, görevin sağlıklı yapılmasını sağlayacak önlemlerin alınması ve her türlü yardım ve kolaylığın sağlanması ile mükellefler.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yasaklanmış fiil ve davranışları yapanlar hakkında, tabi oldukları personel kanunlarında yer alan idari ve disiplin yaptırımlarının uygulanması söz konusudur.

3.2.5. Mali Saydamlık

Kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi anlamına gelen mali saydamlık kavramı 5018 sayılı kanunun 7. Maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre;

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanmalı,
- Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporlar kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olmalı,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan tevsikler bir yılı aşmayacak şekilde belirli periyotlarla kamuoyuna açıklanmalı,
- Kamu hesapları standart ve genel kabul görmüş bir muhasebe düzenine göre oluşturulmalıdır.

Bu ilkenin işlevselliği için düzenlemeler yapılması ve önlemler alınmasından kamu idareleri sorumlu tutulmuştur. Mali saydamlığın denetimi görevi, Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. İdarelerin ve idarecilerin güvenilirliği halka sunduğu verilerin doğruluğu ile

orantılıdır. Mali saydamlık kavramına göre, kamu kaynaklarının kim tarafından nasıl ve hangi amaçla kullanıldığıнын, devletin yapmış olduğu faaliyetlerin, bütçe uygulama sonuçlarının, devletin borçları ve harcamalarının, kamuoyuna zamanında ve doğru bir şekilde bildirilmesi gerekmektedir. Yıllık bütçeler dışında, merkezi hükümetin bütçe dışı faaliyetleri de kamuoyuna sunulmalıdır. Kamu sektörü ve özel sektörü ilgilendiren hizmetlerin ayırımına varılmalı, idarecilerin görevleri ile kamuoyuna karşı yetki ve sorumlulukları belirlenmelidir. IMF, Dünya Bankası, OECD gibi kuruluşlar bu kavram üzerinde önemle durmaktadırlar. Bilgi edinme hakkının sağlanması, mal beyanında hesap verilebilirliğin artırılması, kara para aklama ile etkin mücadele sağlanması vs gibi düzenlemeler bu kavramın bir gereğidir.

3.2.6. Bütçe Kapsamının Genişletilmesi ve Hazırlığının, Uygulamasının ve Raporlamasının Saydamlaştırılması

5018 sayılı kanun öncesi, konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşların bütçelerinin yanı sıra; bunlara bağlı döner sermayeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunlarla kurulan kamu tüzel kişiliğine sahip idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktaydı. Bu bütçelerin uygulama usul ve esaslarında farklılıklar olmakla birlikte, sadece genel ve katma bütçeler TBMM tarafından kabul edilerek yürürlüğe konulmakta idi. İlgili kanunla bu konuda birçok yeni düzenleme getirilmiştir.

5018 sayılı kanun, bütçenin tanımını belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge olarak vermiştir. Devletin gelirlerinin toplanması ve giderlerinin yapılmasına izin veren bütçeler, vatandaş ve hükümet arasında kaynak kullanımı ve edinimi hakkında bir sözleşmedir. Bütçe kapsamı ne kadar geniş olursa, devletin denetleyebildiği alan o kadar genişler. Bütçe kapsamı genişledikçe, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik olguları artar ve gizli harcamalar o derece engellenmiş, bütçe hakkı en iyi şekilde kullanılmış olur.

5018 sayılı kanununun 5. Maddesinde de belirtildiği gibi, bütçe hakkı TBMM'ye aittir. Bu kanun ile, bütçe türleri uluslararası standartlara uygun olarak yeniden tanımlanmış ve sınıflandırılmıştır. Katma bütçe kaldırılarak, bu kapsamda yer alan kamu idareleri genel bütçeli ya da özel bütçeli idare haline getirilmiştir. İlgili kanununun 12. Maddesi şu şekildedir.

- Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve

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

- Merkezi Yönetim Bütçesi, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur.
- Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dâhil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.
- Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.
- Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanmış ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.
- Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.
- Mahalli idare bütçesi, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir.

Genel bütçeli idareler; devlet tüzel kişiliğine dâhil olan, aynı nakit yönetimi kapsamında, bulunan, kendilerine ait mal varlığı ve geliri olmayan, hazine birliği ilkesi kapsamında yer alan idarelerdir. Devletin yüklendiği temel kamu hizmetlerini yerine getiren ve bu hizmetlerin maliyetleri, vergi gelirleri ile karşılanan kurumlardır. 1050 sayılı kanun döneminde, katma bütçeli kuruluşlar kapsamında bulunan; Karayolları Genel Müdürlüğü, DSİ Genel Müdürlüğü, SHÇEK, Köy Hizmetleri, Orman Genel Müdürlüğü gibi bazı kuruluşlar, 5018 sayılı kanun döneminde genel bütçe kapsamına alınarak; katma bütçe kaldırılmıştır. Başta yüksek Öğretim Kurumları olmak üzere, diğer katma bütçeli kurumlar ile eski sistemde genel ve katma bütçeye dâhil edilmeyen kuruluşlar, II cetvele dâhil edilmişlerdir.

1050 sayılı kanun döneminde, kanuna tabi olmayan; TODAİE, TÜBİTAK, TDK, TRT, TSE, MTA, TOKİ, MİT, RTÜK, SPK, KİK, BDDK, Rekabet Kurumu, Emekli Sandığı, SSK, BAĞ-KUR, gibi kuruluşlar mali yönetim ve denetim bakımından 5018 sayılı kanun hükümlerine tabi olacaktır.

Genel bütçe kapsamındaki daireler, hizmet sunarken ürettikleri mal ve hizmetlerden özel gelir elde edebilmektedir. Bu kapsamda genellik ilkesine aykırılık teşkil etse de, 5018 sayılı kanunun özel gelirler başlıklı 39. Maddesine göre; Özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarları, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilir. Mali yıl içinde kullanılacak özel ödenek miktarı, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemez. Tahsil edilen özel gelirlerin ödenek tutarını aşması halinde, ödenek eklenemez.

Özel gelirlere ilişkin olarak ilgili kanunlarında belirtilen fiyatlandırılabilir mal ve hizmetlerin tarifeleri ile uygulamaya yönelik usul ve esaslar, Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınarak, ilgili kamu idarelerince belirlenir. Özel gelirlerin ödenek kaydına, gelecek yıla devrine, iptaline ilişkin yetki ve işlemler merkezi yönetim bütçe kanununda gösterilir.

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, kendi tüzel kişilikleri bulunan, belli bir özerkliğe sahip, kendi mal varlıkları ve gelir kaynakları olan, kendi nakit yönetimleri bulunan, ürettikleri mal ve hizmetlerin faydası kısmen ya da tamamen bölünerek fiyatlandırılabilen ve kanuna ekli II sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçeleri; özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan; III sayılı cetvelde yer alan; bankacılık, sermaye piyasası gibi sektörleri düzenlemek ve denetlemek ile bu sektörlerdeki kurumları siyasi müdahalelerden uzak tutmak, idari ve mali özerkliklerini teminat altına almak amacıyla kurulan kurumların bütçeleridir. Bu kurumlar, bütçe tasarılarını doğrudan TBMM'ye sunarlar. 5018'de tabi tutuldukları belirli maddeler dışında mali kontrol sistemlerini kendi özel mevzuatlarına göre düzenleyeceklerdir.

Mahalli İdare Bütçeleri; il özel idaresi, belediye, bağlı idare ve birliklerin bütçesi, mali yıl içindeki gelir ve gider tahminlerini gösteren, gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin veren, verimlilik, tutumluluk, ilkelerine ve uluslararası standartlara uygun olarak fayda maliyet analiziyle hazırlanan bir meclis kararıdır. Stratejik plan ve performans programları dikkate alınarak, izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri ile birlikte görüşülerek değerlendirilir.

5018 sayılı kanun ile bütçe kavramı, kanun kapsamına giren tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde yeniden tanımlanmıştır. Kurum ve harcamalar bakımından genişletilerek; genel ve katma bütçe dışında kalan kamu idareleri de bütçe kapsamına dâhil edilmiştir. 5018 sayılı kanun ile genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe, özerk bütçe, bağımsız idare bütçesi, döner sermaye, fon gibi ayrımcı tanımlamalara son verilmiştir.

Döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçelerinin ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alacağı ve kanun kapsamındaki kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri ile fonların belirli bir geçiş süreci içinde yeniden yapılandırılıp daha sonra tasfiye edileceği öngörülmüştür. Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından bir 'Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği' hazırlanmış ve yürürlüğe konulmuştur. Her ne kadar 31.12.2007 tarihine kadar tasfiye edileceği hükme bağlansa da 5436 sayılı kanun ile yeniden yapılandırılmalarına yönelik düzenleme yapılmıştır. Kamu idarelerinin gelir ve giderlerinin bütçelerinde yer alması sağlanarak, bütçe dışı gelir elde edilmesi ve gider yapılması önlenmiştir.

Genel idareye dâhil kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminlerinin, Merkezi İdare Bütçe Kanunu ekinde yer alması ve mahalli idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bütçe büyüklüklerinin TBMM bilgisine sunulması şart koyulmuştur. Bütçe hazırlama çalışmalarına daha erken başlanarak; kamu idarelerinin, bütçeleri üzerinde daha ayrıntılı hazırlık ve tahmin yapması sağlanacaktır. Merkezi yönetime dâhil olan kurumların bütçeleri, TBMM'de onaylanarak kanunlaşmaktadır. Sosyal Güvenlik Kurumları'nın bütçeleri ise; genel yönetim içinde yer alsalar da kendi yönetim kurullarında onaylanmakta, faaliyet sonuçları TBMM'ye rapor verilmektedir.

Mahalli idarelerde de Faaliyet hedef ve sonuçları, bütçe ekinde TBMM'ye sunulmaktadır. Bu kurumların mali yönetim ve kontrolü, genel hükümler bakımından, 5018 sayılı KMYK Kanununa; özel hükümler bakımından da, özel mevzuatlardaki hükümlere tabi olacaklardır. Merkezi yönetim bütçe kanununda; ilgili yıl ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri vb uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler ile bağlı cetveller yer alır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezi yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm ve cetvellerde gösterilebilir. 5018 sayılı kanunun 15. Maddesine

göre; Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur.

5018 sayılı kanunun 16. Maddesine göre; Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı'nın hazırlanmasından ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından sorumludur. Merkezi yönetim bütçesi, Bakanlar Kurulu'nun, Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak; kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda; makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde; Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan, orta vadeli programı kabul etmesiyle başlar. Orta Vadeli Program, aynı süre içinde Resmi Gazetede yayımlanır.

Orta Vadeli Mali Plan, Orta Vadeli Program ile uyumlu olmalıdır. Bu planda, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri, hedef açık ve borçlanma durumu, kamu idarelerinin ödenek teklif tavanları bulunur. Plan, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır. Haziran ayının on beşine kadar, Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır. Resmi Gazetede yayımlanır. Bu doğrultuda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki ile Bütçe Hazırlama Rehberi, Maliye Bakanlığınca; Yatırım Genelgesi ve eki ile Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ise; Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanarak, Haziran ayının sonuna kadar Resmi Gazetede yayımlanır.

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

Merkezi yönetim bütçe kanununun hazırlanma süreci ile ilgili 5018 sayılı kanunun 17. Maddesine göre; Gelir ve gidertekliflerinin 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 yıllık 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 ve gelir teklifleri, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca, uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanır. Kamu idareleri, stratejik planları ile Bütçe Hazırlama Rehberinde yer alan esaslar çerçevesinde, bütçe gelir ve gider tekliflerini gerekçeli olarak hazırlar ve yetkilileri tarafından imzalanmış olarak Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderir. Kamu idarelerinin yatırım teklifleri, değerlendirilmek üzere aynı süre içinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına verilir.

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

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

5018 sayılı kanununun 18. Maddesine göre; Makro ekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesi gerekir. Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporu, mali yılbaşından en az yetmiş beş 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 gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,
- Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,
- Merkezi yönetim kapsamında olmayıp, merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesi eklenir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Sayıştay ile Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, bütçelerini Eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine, bir örneğini de Maliye Bakanlığına gönderirler.

İlgili kanunun Merkezi Yönetim Bütçe Kanun tasarısının görüşülmesiyle ilgili 19. Maddesine göre; Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının metnini görüşür. Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu mali yılbaşından önce Resmi Gazetede yayımlanır.

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

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 öngörülmeven hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir.

5018 sayılı kanun ile beraber bütçe ilkeleri çağdaş kılınmıştır. Doğruluk samimiyet, denklik, önceden izin alma, yıllık olma, giderlerin bölümler itibariyle onanması, açıklık

ilkeleri uygulanmaya çalışılmıştır. İlgili kanunun 13. Maddesinde de belirtildiği gibi, genellikle ilkesi; bütçede devletin bütün gelir ve giderlerinin mahsup yapılmadan, yani gayri safi olarak ayrı ayrı gösterilmesi, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi¹¹⁵ olarak tanımlanır. İlgili maddede yer alan diğer ilkeler şunlardır.

- Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makro ekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.
- Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.
- Bütçeler, kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.
- Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.
- Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.
- Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.
- Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.
- Bütçelerde gelir ve gider denkleğinin sağlanması esastır.
- Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.
- Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.
- Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır.
- Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır.
- Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.
- Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.

¹¹⁵ Kamil Tüğen, **Devlet Bütçesi**, DEU Yayını, İzmir, 2005, s. 31.

- Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.

Kanunda genellik ilkesinin üzerinde önemle durulmasına rağmen, genellik ilkesinden sapmalarda mevcuttur. İlgili kanunun özel gelirler başlıklı 39. Maddesine göre; Özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarları, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilir. Mali yıl içinde kullanılabilir özel ödenek miktarı, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemez. Tahsil edilen özel gelirlerin ödenek tutarını aşması halinde, ödenek eklenemez. Bu madde genellik ilkesinden sapma örneğidir.

Ayrıca genellik ilkesinden bir sapma örneği olarak bağış ve yardımlar başlıklı 40. Maddeye baktığımızda; Herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından, kamu hizmetinin karşılığı olarak veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanamaz, benzeri adlar altında tahsilât yapılamaz.

Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar gelir kaydedilir. Nakdi olmayan bağış ve yardımlar, ilgili mevzuatına göre değerlemeye tâbi tutularak, kayıtlara alınır. Dış finansman kaynağından sağlanan yardımlarda, hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz. Bu ödeneklerden mali yılsonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar, ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir.

Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir. Şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar sorumluluğu tespit edilenlere ödettilir. Ayrıca bu maddeye göre; Özel kişi ya da kuruluşların kamu yararını ilgilendiren hizmetlerde kullanılmak üzere yaptıkları bağış ve yardımlar kabul edilmektedir.

Birlik ilkesine değindiğimizde ise; kamu hizmetlerinin tek elden planlanıp, kaynak tahsisinin tek elden yapılabilmesi için; devlete ait tüm gelir ve giderlerinin tek bir bütçede toplanması gerekmektedir. 5018 sayılı kanun ile genel bütçe, özel bütçe, SGK bütçesi,

düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi olarak farklı bütçeler oluşturulması, bu ilkenin uygulanmadığının bir göstergesidir.

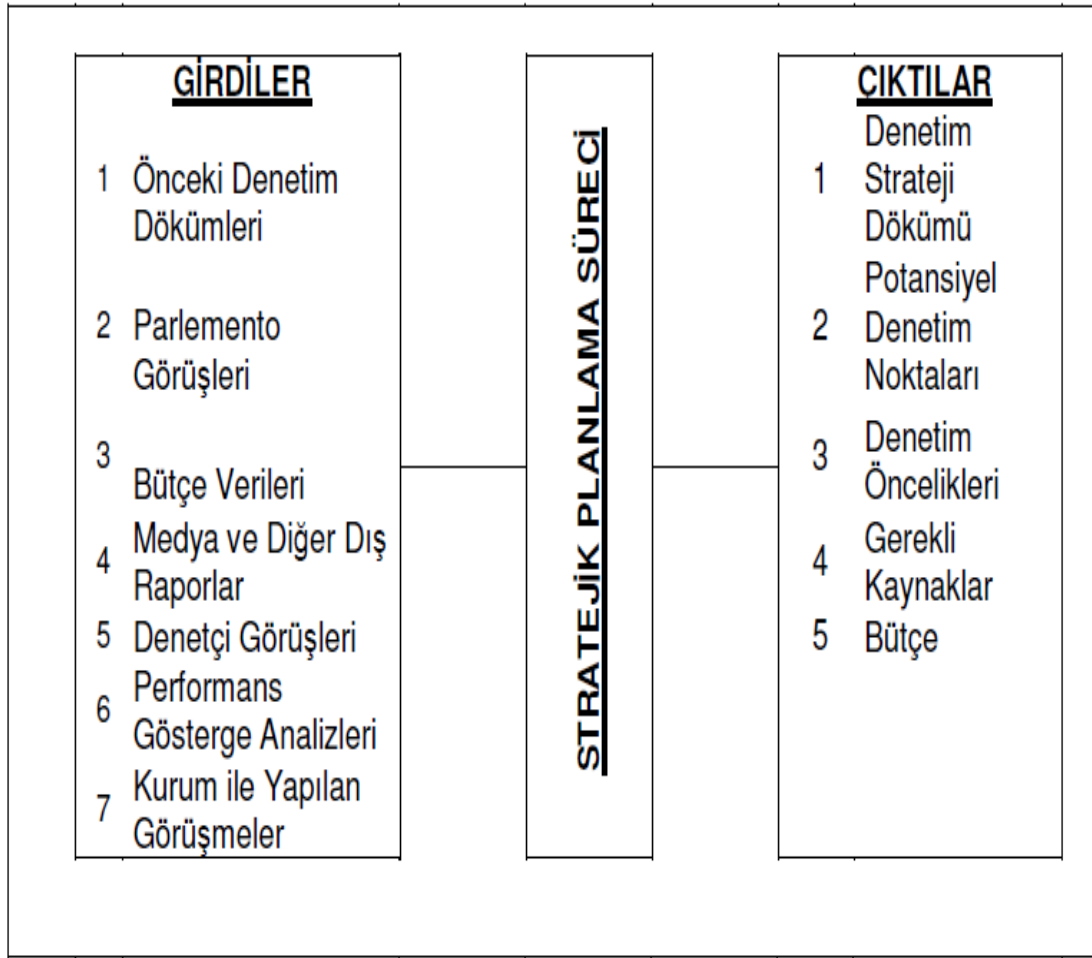
3.2.7. Stratejik Planlama

5018 sayılı kanunla getirilen stratejik planlama ve kamu idarelerinin amaçlarını belirleyen kaynakların bu amaçlar doğrultusunda tahsisini sağlayan hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren sonuçları, performans dayalı olarak raporlayan¹¹⁶ performans esaslı bütçeleme kriterleri ile ilgili 9. Maddeye göre; Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde, geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.

Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için, bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir. Kamu idareleri, yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlar.

Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir. Stratejik planlama süreci şekilde gösterilmektedir.

¹¹⁶ 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.

Tablo 3.4. Stratejik Planlama Süreci

Kaynak: DPT, Kamu Kuruluşları İçin Planlama Kılavuzu, DPT, Yayını, Ankara, 2003.

Şekilde de görüldüğü üzere; Stratejik Planlama Süreci, girdiler ve çıktılar olmak üzere bir döngüden oluşmaktadır. Stratejik planlamanın yararlarını; kamuda etkin bir harcama sistemi ve yönetim kurulmasının sağlanması, sürekli gelişme, kalite ve çeşitliliğin artırılması bilincinin getirilmesi, denetimin ve sonuçların analizinin kolaylaştırılması, katılımcı anlayışın gelişmesi, kısa vadeli hedefler yerine; orta vadeli planlama anlayışının yerleşmesi, plan-program -bütçe ilişkisinin güçlenmesi olarak sıralayabiliriz.

3.2.8. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş

Orta Vadeli Harcama Sistemi, öngörülen yılı ve onu takip eden iki veya daha çok yılı kapsar. Orta Vadeli Harcama Sistemi; makroekonomik yapıyla tutarlı bir şekilde kamu harcamaları için ayrılacak kaynağın ve maliyetlerin yukarıdan aşağı doğru tahmin edilmesi ve toplam kaynaklarla bu maliyetleri ilişkilendiren bir işleyiş üzerine kurulu bir sistemdir.¹¹⁷

5018 sayılı kanunun 14. Maddesinde göre; Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri; kamu gelirlerinin azalmasına veya kamu giderlerinin artmasına neden olacak ve kamu idarelerini yükümlülük altına sokacak kanun tasarılarının getireceği mali yükü, orta vadeli program ve mali plan çerçevesinde, en az üç yıllık dönem için hesaplar. Bu bilgiler tasarılar eklenir. Sosyal güvenliğe yönelik kanun tasarılarında ise; en az yirmi yıllık aktüeryal hesaplara yer verilir. Ayrıca, bu kanun tasarılarına, Maliye Bakanlığı ile ilgisine göre; Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı veya Hazine Müsteşarlığının görüşleri eklenir. Orta vadeli programa ilişkin olan 16. Maddeye göre ise; Maliye Bakanlığı, merkezi yönetim bütçe kanunu tasarisının hazırlanmasından ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından sorumludur.

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 Mali Plan, Orta vadeli program ile uyumlu olmalıdır, Gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte; hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içerir. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan plan, haziran ayının on beşine kadar, Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır. Resmi Gazetede yayımlanır.

¹¹⁷ H. Hakan Yılmaz, 'Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması, Dünya Bankası, Orta Vadeli Harcama Sistemi', DPT Yayınları, Ankara, s:1999, s:16

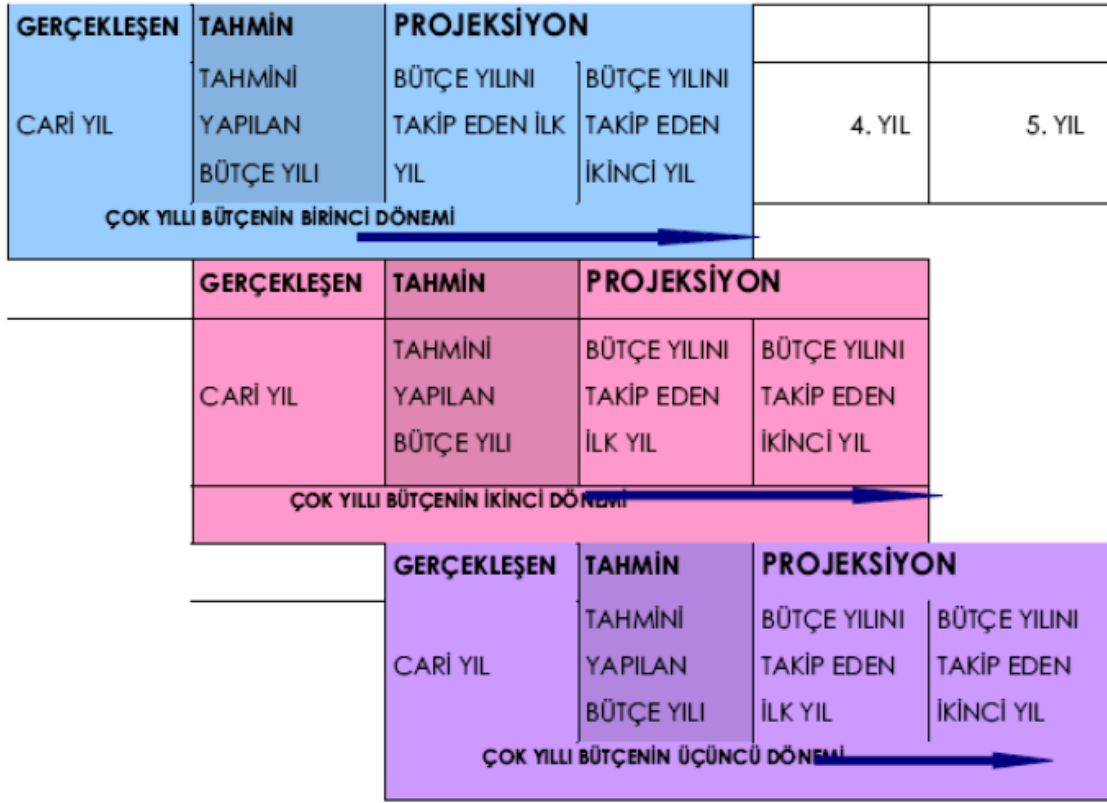
Bu doğrultuda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi Maliye Bakanlığınca, Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ise Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanarak Haziran ayının sonuna kadar Resmi Gazetede yayımlanır.

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.

Çok Yıllı Bütçe Sisteminde; kamu gelir, gider ve planlamaları, birden fazla yılı içerecek şekilde düzenlenir. Planda, cari yıl verileri, bir sonraki yılın tahminleri ve gelecek iki veya daha fazla yıla ait veriler bir arada bulunabilir.¹¹⁸ 5018 sayılı kanun sürecinde de gelecek yılın bütçesi ile izleyen iki yıla ait bütçe tahminleri bütçe kanununa eklenir. Bu sistemle kamu kaynakları ile stratejik planlar arası oluşan bağ ile, kaynaklar önceliklere göre tahsis edilecektir.

¹¹⁸Nergiz, Bayar, **Dünyada Bütçe Reformları ve Mali Disiplin**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2010, s. 25

Şekil 3.2 Çok Yıllı Bütçeleme Süreci



Kaynak: Nergiz Bayar, Dünyada Bütçe Reformları ve Mali Disiplin, Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara, 2010, s.82.

5018 sayılı kanunun 15. Maddesinin ikinci fıkrasına göre; Merkezi yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı bulunur. Ayrıca, 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.

Etkili kaynak dağılımı ve kullanımının sağlanması, hedeflere dayalı yönetim anlayışının yerleştirilmesi, bütçe hazırlama-uygulama ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesi, hizmet

kalitesinin artırılması, plan-bütçe ilişkisinin kurulmak istenmesi, ¹¹⁹mali saydamlığın sağlanmak istenmesi bu sisteme geçişin nedenleri olarak sıralanabilir.

Çok yıllık bütçeleme sürecine değinecek olursak şu şekilde açıklayabiliriz; Bütçe süreci, Bakanlar Kurulu'nun, DPT tarafından hazırlanan Orta Vadeli Programı kabul etmesiyle başlar. Bu programda; temel amaç ve hedefler, makro ekonomik politika ve hedefler, program dönemi hedef ve göstergeleri, sektörel politikalar ve temel ekonomik büyüklükler yer alır. Bu programda, gelecek üç yıla ilişkin gelir gider tahminleri, hedeflenen açık ve finansmanı ile borçlanma durumu, merkezi yönetim bütçe büyüklükleri, merkezi yönetim bütçe hazırlık süreci ve kamu idarelerinin ödenek tavanları da yer alır. Bütçenin toplam büyüklüğü ve dağılımı orta vadeli mali program ile planda yer alan öncelikler ve hedefler ile uyumlu olmalıdır.

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 yıllık bütçeleme anlayışı, idarenin 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 ve gelir teklifleri, ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanır. Kamu idareleri, stratejik planları ile Bütçe Hazırlama Rehberinde yer alan esaslar çerçevesinde, bütçe gelir ve gider tekliflerini gerekçeli olarak hazırlar. Yetkilileri tarafından imzalanmış olarak, temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderir. Kamu idarelerinin yatırım teklifleri, değerlendirilmek üzere aynı süre içinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına verilir. Bütçe teklifleri Maliye Bakanlığınca verildikten sonra, kamu idarelerinin yetkilileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılabilir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini üç yıllık bütçeleme anlayışı, stratejik planları ve

¹¹⁹Övül Çölgezen, "5018 sayılı KMYKK Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 294, 2006, s.137.

performans hedefleri ile kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine göre hazırlarlar.

Bütçe tekliflerinin çok yıllık bütçeleme anlayışı içinde yapılmasının bazı avantaj ve dezavantajları vardır. Bu uygulama ile kurumlar ilk yıl ile beraber, izleyen iki yıla da ait planlama ve bütçeleme yapacaklarından; uzun vadeli plan yapma alışkanlığı kazanacak, her yıl yeni bir bütçe oluşturmaktan kurtulacak, sadece değişen koşulları revize edecek, bütçe takibi de kolaylaşacaktır. Dezavantajlı yönü ise; iş yükünü görece arttırmasıdır.

Bütçe kanun tasarısının meclis komisyonlarında ve genel kurulda görüşülmesi ile ilgili olan, 5018 sayılı kanunun 18. Maddesine göre; makro ekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç ekim ayının ilk haftası içinde, Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesi gereklidir. Maliye Bakanlığınca hazırlanan Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı ile Milli Bütçe Tahmin Raporu, mali yılbaşından en az yetmiş beş (75) gün önce Bakanlar Kurulu tarafından, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne 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 gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,
- Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,
- Merkezi yönetim kapsamında olmayıp, merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesi, eklenir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Sayıştay ile Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, bütçelerini eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine; bir örneğini de Maliye Bakanlığı'na gönderirler. Ayrıca; kurumların komisyona sundukları bütçe

tekliflerinde, Orta Vadeli Mali Plan ile kuruma ait stratejik plan arasındaki bağ ortaya konulmalıdır. Kurumların çok yıllık bütçe tahminleri hariç olmak üzere; hazırlanan bütçe, komisyonda ve genel kurulda oylamaya sunulacaktır. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlara ait bütçeler ise; TBMM'ye gönderilecek ve genel kurulda oylanacaktır.

5018 sayılı kanununun 19. Maddesine göre; Türkiye Büyük Millet Meclisi, Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı'nın metnini maddeler, gider ve gelir cetvelleri ve kamu idareleri itibarıyla görüşür. Merkezi yönetim bütçe kanunu, mali yılbaşından önce Resmi Gazetede yayımlanır.

Kamu Yatırım Programı, Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa uygun olarak; Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından hazırlanır. 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. 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.

Anayasa'nın 162. Maddesi gereğince, bütçeler meclis plan ve bütçe komisyonunda görüşülürken; kurumların ödenek arttırıcı ve gelir azaltıcı taleplerine göre değişiklik yapılabilir de genel kurul görüşmelerinde mümkün olmamaktadır. Bütçe bölümleri ve değişiklik önerileri okunarak oylamaya sunulur. Anayasa'nın 162. Maddesine göre; Plan Bütçe Komisyonu, elli beş gün içinde kabul edeceği metni mali yılbaşı olan 1 Ocak tarihine kadar TBMM'nde görüşüp hükme bağlar. Hükümet kurulamaz, meclis toplanamaz ise; geçici bütçe kanunu çıkarılabilir. Cari yıl bütçesi yürürlüğe girdiğinde; geçici bütçe, bu bütçeye dâhil edilir. DPT tarafından hazırlanan yatırım programları, 1 Ocak'tan 15 gün sonra bakanlar kurulu kararıyla yürürlüğe girer.

Uzun vadeli bütçeleme ile kamu harcamalarında etkinlik artırılabilir. Kamu harcamalarında saydamlık artar. Hükümetlerin uzun vadede yapacakları ile ilgili vatandaşa ve özel sektöre bilgi sağlanır. Uzun vadeli tahminlerle, uygulama sonuçları karşılaştırıldığı için program sorumlularının performansları izlenebilir. Bakanlıkların katılımını sağlayarak, hükümetin çeşitli birimleri arasında işbirliği sağlanır. Ancak, yapılan tahminler doğru olarak kabul edilirse; uzun vadede yeniden gözden geçirilip değerlendirilmesi engellenir. Ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar göz ardı edilebilir. Yönetim değişikliklerinde, yeni yönetimin politikalarında sorunlar ortaya çıkabilir. Yeni ihtiyaçlar için kaynak bulma sıkıntısı baş gösterebilir.

Sonuç olarak; günü birlik yaşayan bir kamu sektöründen uzun vadeli stratejileri öne çıkaran bir kamu sektörüne doğru yönelmeliyiz. Sorunlara, günü birlik çözümler üretme çabasından uzaklaşmak gerekmektedir.¹²⁰

3.2.9. Performans Esaslı Bütçeleme

Bu sistemin uygulanabilmesi için stratejik planlamaya, etkin olarak işleyen bir hesap verme, denetim ve kontrol sistemine gerek vardır. Performans bütçe; Kamu idarelerinin temel işlevlerini, bu işlevlerin yerine getirilmesi sonucunda ulaşılabilecek hedefleri belirleyen; kaynakların bu hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan performans ölçümünü yaparak, ulaşılabilmek istenen hedeflere ulaşmada ne derece başarılı olduğunu değerlendiren ve sonuçlarını raporlayan bir bütçe sistemidir.

Performans yönetimi; kurumsal başarı için her çalışanın, birimin, sürecin performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesi adına gerekli işlemlerin yapılmasıdır. Performans esaslı bütçeleme sisteminde; her birim kendi performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak adına izlenen süreçleri izleyerek değerlendirecek ve bu değerlendirmelerden çıkardıkları sonuçları raporlayacaklardır.

¹²⁰ Ahmet Kesik, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması", **Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi**, No: 48, 2004: <http://www.iudergi.com/tr/index.php/sosyalsiyaset/article/view/222> (Erişim Tarihi: 01.07.2012)

Performans denetimi ise; kamunun performans programları ve faaliyet raporlarının kamuoyuna sunulması sonucu; kamunun memnuniyet düzeyi ve performans kriterlerine ne derece riayet edildiğinin ölçülmesidir. İşlevsel ve etkin kaynak tahsisi ve kullanımının sağlanması, hedefsel yönetim anlayışının benimsenmesi, bütçe hazırlama, uygulama ve bütçenin denetimi süreçlerinin güçlendirilmesi, kaliteli hizmet anlayışı, kamu harcamalarında etkinlik ve verimliliğin sağlanması, mali saydamlığın getirilmesi, mali disiplinin sağlanması, performans esaslı bütçeleme sisteminden beklentilerdir. Bu sistemin uygulanabilmesi için gerekli olan stratejik planlama; orta vadeli harcama planlarını içerdiğinden; meclis ve hükümet, birkaç yıllık hedefler hakkında bilgi sahibi olduğundan harcamaların kontrolü daha kolay gerçekleşmektedir.¹²¹ Performans bütçe sistemi, uzun vadeli bir süreç olduğu için uygulama ve sonuçlarını görmek uzun zaman alacaktır.

5018 sayılı kanunun faaliyet raporları başlıklı 41. Maddesine göre; Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak ve idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderir.

Mahallî idarelerce hazırlanan, idare faaliyet raporlarının birer örneği; Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporunu hazırlayarak, kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği; Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak, Genel Faaliyet Raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklayarak, bir örneğini Sayıştay'a gönderir.

¹²¹ R. Hakan Özyıldız, "Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi, Performansa Dayalı Bütçe", **Hazine Dergisi**, Ocak 2000, s. 81.

Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç, idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi, bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

İdare Faaliyet Raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri içerir. Stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde de düzenlenir. Bu raporlarda yer alacak hususlar: raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanmasıdır. Bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usûl ve esaslar, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay'ın görüşü alınarak; Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

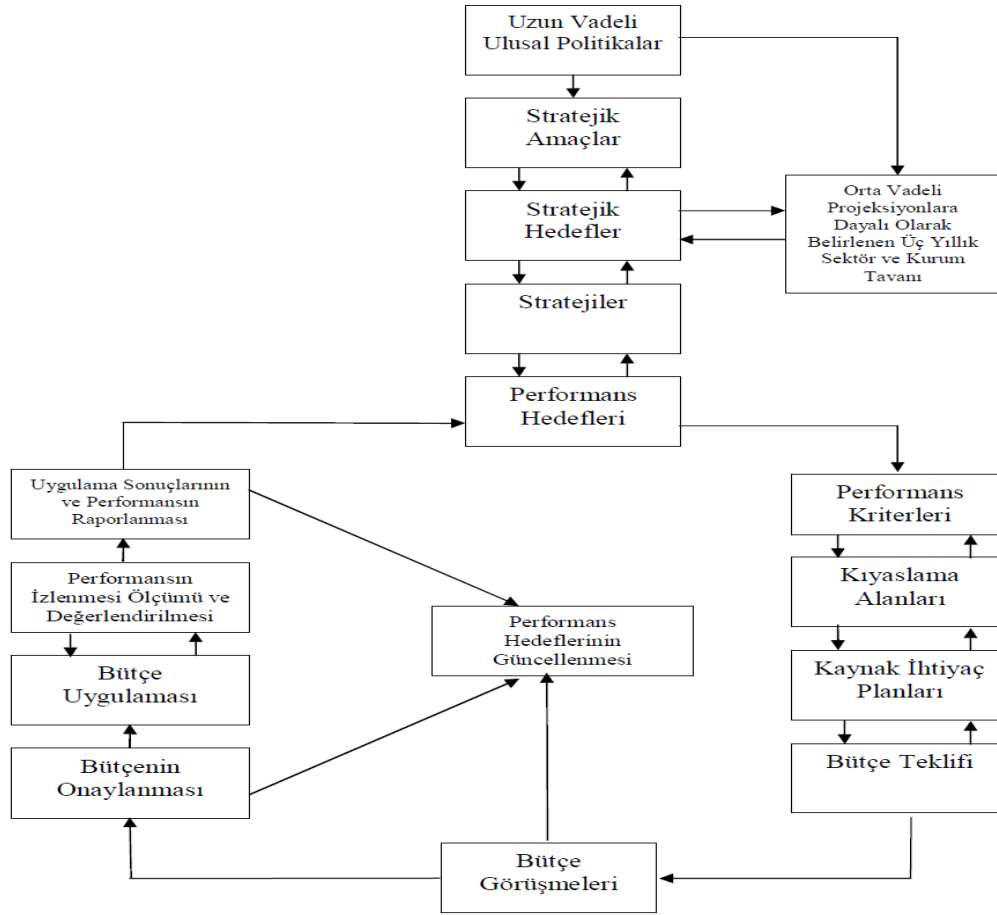
Bu maddeden de anlaşılacağı üzere; kamu idarelerinin performans programı hazırlayacakları ve program sonuçlarını performansa dayalı olarak faaliyet raporları ile belgelendirecekleri görülmektedir. Performansa dayalı bütçeden beklenen başarının elde edilmesi için; ölçülebilir hedefler, güvenilir sonuçlara sahip performans göstergeleri, bu uygulamanın sisteme adaptasyonu ve iyi yönetilmiş bir geçiş dönemi gereklidir. Ne ölçüde hedefe ulaşıldığı ise vatandaşın uygulamadan ne denli memnun kaldığıdır. Hedefe ulaşılma performansı değerlendirildiği için hesap verme zorunluluğu doğacaktır. Akabinde mal saydamlık mali disiplin ve performans denetimi artacaktır.

Performans bütçe sisteminin işleyişine değinecek olursak; kurumlar hükümet tarafından hazırlanan Orta Vadeli Mali Plan'a göre; imkânları ölçüsünde, hedeflerine ulaşabilmek adına, stratejiler geliştirerek performans hedeflerini belirlerler. Bu süreçte giderlerini hesaplayarak; bütçe teklifleri hazırlarlar. Performans planları gerekli görüldüğü takdirde, bütçe koşullarına bağlı olarak revize edilebilir. Yılsonu performans hedefleri sonuçlarla karşılaştırılıp, performans ölçümü yapılır.

Stratejik plan ve kalkınma planları arasındaki işleyiş esaslarından sorumlu olan, DPT ile bütçe-plan ilişkisi, performans göstergeleri ve performans bütçeye ilişkin düzenlemelerden sorumlu maliye bakanlığı düzenlemelerinin birbirleriyle uyumlu olması, PEB sisteminin başarılı olabilmesi için gereklidir. Performans programları, kurumlar tarafından hazırlanmakta; TBMM tarafından onaylanmakta ve denetlenmektedir. Bu bütçe sisteminde başarı sergileyenlere ödüllendirme motive edici bir uygulama olacaktır. Performans esaslı bütçe sisteminde, yeterli veri sağlanamazsa; başarısız olunacaktır. Kamuda, mali bilgiler açısından, Tahakkuk Esaslı Muhasebe sisteminin uygulanması gereklidir. Ayrıca, kamu kaynaklarının detaylı olarak takibi açısından da Analitik Bütçe Kodlamasının uygulanması gerekmektedir.

Şekil 3.3 Performans Esaslı Bütçelemenin Sistemsel Akışı

Aşağıda performans esaslı bütçe sisteminin sistemsel akış şeması verilmiştir. Bu akış şemasına göre şöyledir:



Kaynak: H. Işık, Amacı, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme, Bütçe Dünyası Dergisi, Ankara, 2004. s.42.

3.2.10. Analitik Bütçe Sınıflandırması

1973 yılından beri uygulanan Program Bütçe birçok olumsuzluk getirmiştir. Devletin mali istatistiklerinin daha düzenli, güvenilir, tutarlı, ölçüme elverişli şekilde tutulması amacıyla hazırlanan, Analitik Bütçe Sistemi 2002 yılında 6 kurumda pilot olarak uygulanmış; 2003 yılında konsolide bütçeye dâhil bütün kurumlarda program bütçe sınıflandırması ile birlikte, 2004 yılında da konsolide bütçeye dâhil bütün kurumlarda uygulanmaya başlamıştır.¹²² Ayrıca; devlet faaliyetleri ile bu faaliyetlerin, milli ekonominin geneli veya

¹²² Ebru Ayyıldız, "Yeni Bütçe Kodlaması; Analitik Bütçe Sınıflandırması", **Vergi Raporu**, Ekim-Kasım 2004, s. 107.

bölümleri üzerindeki etkisinin analizi için uygun bir bütçe kodlamasına ihtiyaç duyulması da bu sistemin uygulanmasına etkindir. Bütçe kodlaması; gelir, gider, açık finansman gibi mali işlemleri ve kamu politikalarının sonuçlarını kapsar. Analitik bütçe sınıflandırması, bir bütçe sistemi değildir. Adından da anlaşılacağı üzere bir sınıflandırma modelidir. Bu tür sınıflandırma modelinde veriler; ölçümle, az tekrarla, en az işlemlerle konsolidasyonla elde edilmeli ve güvenilir olmalıdır. Ayrıca; ülkeler, dönemler, kurumlar arasında karşılaştırma yapılmasına elverişli olmalıdır.¹²³

Bu sınıflandırma modeli, ekonomik analiz yapmak amacıyla, devletin nakit alımlarını ve ödemelerini kayıt eden, uluslararası kabul edilmiş bir sistem olan; GFS (Government Finance Statistics-Devlet Mali İstatistikleri) esasına dayandırılmıştır. Analitik bütçe sınıflandırması ile hangi birimin nasıl, ne kadar harcama yaptığı, hizmetleri, maliyetleri ve finans kaynakları açıkça tespit edilebilir. Kuruluşun talep ettiği ödenek miktarı, bu ödeneğin ne kadarını kullandığı bilinebilir. Bütçe sürecinin ve bütçe uygulama sonuçlarının ayrıntılı ve sistematik olarak planlanması, takibi ve değerlendirilmesi kolaylaşır.

5018 sayılı kanununun 17. Maddesinin c bendine göre; gider ve gelir teklifleri, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde; Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak, belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanır.

Analitik bütçe kod yapısı, dörtlü sınıflandırmadan oluşmaktadır. Bunlar, kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansal sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırmadır.

Kurumsal sınıflandırma; siyasi yönetim yetkisi bu sınıflandırma türünün temel kriteridir. Dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama benimsenmiştir. Aynı anayasal otoriteye tahsis edilen kaynaklar, aynı kodda yer alır. Bu sınıflandırma dört düzeyde gerçekleşir.

- Birinci düzey; Bakanlıklar ve anayasal kurumlardan oluşur. Ör: cumhurbaşkanlığı, TBMM, Anayasa Mahkemesi gibi kurumlardır.
- İkinci düzey; birinci düzeyde sayılan kurumların yöneticilerine karşı doğrudan sorumlu birimleri kapsar. Ör; müsteşarlıklar.
- Üçüncü düzey; ikinci düzeydekilere bağlı birimler yer alır. Genellikle ana hizmet birimleridir.

¹²³ Güner Demirel, “Yeni Bütçe Kod Yapısı”, **Bütçe Dünya Dergisi**, Kasım 2001, s. 9.

- Dördüncü düzey; destek ve lojistik birimleri ile politikaların uygulandığı birimler yer alır. Ör: hukuk müşavirliği, idari ve mali işler daire başkanlığı.

Fonksiyonel sınıflandırma: devlet faaliyetinin türünü göstermek üzere tasarlanmıştır. Dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan oluşmaktadır. Birinci düzey, devlet faaliyetlerini 10 ana fonksiyona ayırmaktadır. Ana fonksiyonlar, ikinci düzeyde programlara bölünmektedir. Üçüncü düzey kodlar ise, nihai hizmetleri göstermektedir. Dördüncü düzey açılarak, muhtemel ihtiyaçlar için boş bırakılmıştır.¹²⁴ Bu sayede, hangi kurumun 10 temel fonksiyona ne kadar harcama yaptığı görülecektir. Örneğin; eğitim giderleri için hangi kuruluşun ne kadar harcama yaptığı bu şekilde tespit edilecektir. Bu sınıflandırma ile devlet faaliyetlerinin türü ve miktarının belirlenmesi, önemli hale gelip, ön plana çıkacağından; hangi kurumun ne kadar ödenek alacağı, ikinci dereceden önem kazanmıştır.

Finansman tipi sınıflandırma; genel devlet tanımına giren bütün kurumları kavrayabilmek adına, ihtiyaç duyulmakla birlikte; devirli ödenekleri izlemek için geliştirilmiştir. Harcamanın hangi kaynakla finanse edildiğini gösterir. Tek haneli koddan ve tek düzeyden ibarettir. Kamu İktisadi Teşekkülleri hariç; devlet tanımına giren tüm kurumları kapsar. Sınıflandırması şu şekildedir:

- Genel bütçe
- Katma bütçe
- Döner sermayeler
- Özel ödenekler
- Sosyal güvenlik kurumları
- Dış proje kredileri
- Özerk kuruluşlar.

Ekonomik sınıflandırma: Devlet faaliyetlerinin ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması için oluşturulmuş, bu sınıflandırmada takibi gereken ve ayrılabilen bütün maliyetlerin aynı kalemlerde gösterilmesi ile yapılır. Kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi sınıflandırma gider bütçesini ilgilendirirken; ekonomik sınıflandırma, harcama, borç verme, gelir ve finansman sınıflandırmasını içerir. Bu sınıflandırma ile kurumlar yaptıkları harcamaları ayrıntılı olarak gösterebileceklerdir.

¹²⁴ Maliye Bakanlığı, Bümko, **Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı**, 2004, Ankara. s. 25.

3.2.11. Tahakkuk Esaslı Muhasebe

Mali kararların sağlam mali istatistiklere dayanması, geleceğin daha sağlıklı planlanması, saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi modern kavramların daha iyi işleyebilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda; ihtiyaç duyulan altyapının ancak sağlam ve gelişmiş tahakkuk esasına dayalı bir muhasebe sistemi ile kurulabileceğinin anlaşılması, dikkatleri devlet muhasebesi üzerinde toplamış ve bu konuda uluslararası çalışmaların yoğunlaşmasına neden olmuştur¹²⁵.

Muhasebe; Kamu Mali Yönetiminde, vatandaşlardan toplanan paraların nerelere ve nasıl harcılandığının hesabının tutulması ve kamu fonlarını kullanan idarecilerin bu fonları nasıl kullandıkları ile ilgili bilgi vermelerini sağlayan bir uygulamadır. İyi bir muhasebe sistemi; devletin mali durumunu net bir şekilde ortaya koyan, dönemler ve kurumlar itibarıyla uluslararası karşılaştırmaya elverişli bir mali raporlamayı barındıran bir özellikte olmalıdır. Bu özellik, karar alma süreçlerini güçlendirir. Ayrıca; olası riskler hakkında bilgi sunar. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile Analitik Bütçe Sınıflandırması birbirinin tamamlayıcısıdır.

5018 sayılı kanununun 49. Maddesine göre; muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür. Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran her türlü işlemlerinin, garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur. Kaydedilmeyen değerlerin kontrol edilemeyeceği ve yönetilemeyeceği açıktır. İyi kurgulanmış bir muhasebe ve raporlama sistemi ile uygulanan politikaların etkilerinin izlenmesi, mali risk analizlerinin yapılması mümkündür.¹²⁶

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olacaktır. Bu standartlar, Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili

¹²⁵Erkan Karaaslan “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, No:54: <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi2.asp?id=399> (Erişim Tarihi: 01.07.2012)

¹²⁶Hakan,Kara, “Kamu Mali Yönetimi Sisteminde Muhasebat Genel Müdürlüğünün Rolü”: http://www.demud.org.tr/4_hakan_kara.pdf (Erişim Tarihi: 01.07.2012)

kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Resmî Gazetede yayımlanır.

Maddeden de anlaşılacağı gibi; kamuda hesap vermeyi ve saydamlığı sağlayacak bir sistemin olacağı açıklanmıştır. İlgili maddeye göre; genel muhasebe sistemi, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tüm mali işlemlerini kapsar. Sadece genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri, maliye bakanlığınca yürütülür. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi: gelirler, giderler, iç ve dış borçlar, mali raporlar varlıklar, yükümlülükler, program maliyetleri, amortisman giderleri ve ekonomik faaliyetlerin tamamını içerdiğinden; etkinlik ve verimlilik artar. Yöneticilerin hesap vermeleri de kolaylaşır. Ayrıca mali raporlama ve stok kontrolünün düzenli işlemesinden dolayı; mali saydamlık kavramı gelişmiştir. Her türlü kamu kaynağının elde edilmesinde ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların kontrolü mümkün olmalıdır. Mali raporlar, düzenlenmesi ve kesin hesap çıkarılmasına temel olacak ve kontrol ve karar süreçlerine yardımcı olacak bir sistemde hazırlanmalıdır. Bu şekilde 2005 yılından itibaren nakit esaslı sistemden, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile getirilen yenilikler şunlardır.¹²⁷

- Tahakkuk Esasına Dayalı Muhasebe sistemi ile Nakit Esasına Dayalı Bütçe sistemi'nin uyumlaştırılmasında 'yansıtma tekniği' kullanılmıştır. Bu tekniğe göre; bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler, bütçe gelir ve gideri hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları kullanılarak; 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.
- Bu yeni sistemle, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıklar ve kayıt dışı bütçe işlemleri ile birlikte tüm devlet faaliyetleri muhasebe sistemi tarafından kayıt altına alınmaktadır. Bu kayıtlarda devletin performansını doğrudan etkileyen bütün işlemler görülmektedir.
- Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile ödenmemiş kamu borçları ve yıllara sâri olarak girişilen taahhütler kaydedilmekte ve

¹²⁷ Hamdi Gülşen vd, "Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi", **Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını**, Yayın No:10, Ankara, 2006, s. 21-26.

raporlanmaktadır. Böylelikle nakit planlaması, borç ve tahhahüt izleme sistemi kurulmasıyla; orta ve uzun vadeli planlar, muhasebe bilgileri ile yapılabilecektir.

- Devlet borçlarının mali raporlarda görülmesi sağlanacaktır.
- Kesin hesaba ilişkin bilgiler muhasebeden elde edilecektir.
- Vergiye tabi olması gerekirken devletin çeşitli nedenlerle vazgeçtiği vergi gelirleri olan, vergi harcamaları raporlanabilecektir.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi'nin uygulanması ile genel idare sektörü için hazırlanıp; kamuoyu bilgisine sunulacak bilanço, faaliyet raporu, nakit akım tablosu, finansman tablosu vs. gibi raporlar, altı aylık ve yıllık dönemler olarak; ilgili olduğu dönemi izleyen üç ay içinde resmi gazetede imzalanacaktır. Bu raporlar uluslararası standartlara uygun, güvenilir, geçerli ve ulaşılabilirlik ilkelerine dayanılarak; muhasebe kayıtlarındaki verilere göre, istatistiksel yöntemlerle hazırlanacaktır.

5018 sayılı kanunun 50. Maddesine göre: bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminde, işlemler ortaya çıktıkları anda, muhasebe kaydına geçilir. Bir gelir ya da gider, doğdukları yılın hesabına kaydedilir. Böylece; dönemsel mali raporlarda, mali işlemler tam yansımış olur.

5018 sayılı kanunun 51. Maddesine göre; kamu gelir ve giderleri, tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri; tahsil edildiği, bütçe giderleri ise; ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Kamu hesapları, mali yıl esasına göre tutulur. Mali yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri mali yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için; bir ay, diğer işlemlerde; iki ayı geçmemek üzere uzatılabilir.

3.2.12. Ön Mali Kontrol ve Mali Kontrolün Getirilmesi

Kamu kurum ve kuruluşlarının iç ve dış denetimi hukuka uygunluk, mali denetim, ve performans denetiminden oluşur: Hukuka uygunluk denetimi; eylem ve işlemlerin ilgili kanun

tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunu irdeler. Mali denetim; gelir gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunu, mali tabloların tasdikini ve mali sistemleri irdeler. Kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunmasının ve kullanılmasının, öncelikle ilgili mevzuat ve ilkelere uygunluğunun denetlenmesidir. Performans denetimi; yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve programların planlanması, uygulanması, ve kontrolü aşamalarında ekonomikliğin, verimliliğin ve etkinliğin denetlenmesini ifade eder.¹²⁸ Performans denetimi hesap verme sorumluluğunun güvencesi durumundadır.

Performans denetimi, idarenin etkinliği üzerinde dururken; mali denetim, muhasebe kayıtlarının doğruluğu üzerinde durur. Mali denetim, standardize edilmiş bir denetim ve raporlama sistemini takip ederken; performans denetimi, faaliyet ve projenin içeriği ile idarenin özelliğine göre, farklılık arz eder.¹²⁹ Performans denetimi; performans esaslı bütçeleme uygulaması kapsamında yapılabilir. Aşağıdaki tablo Performans denetimi ölçüm sürecini, Sağlık Bakanlığı'na uyarlayarak açıklamaktadır.

¹²⁸ Eyüp Kızılkaya, “Denetimin Yeniden Değerlendirilmesi Üzerine Değerlendirmeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ankara, 2004, s. 31.

¹²⁹ Derya Kubalı, “Performans Denetimi: Kavrami, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar”, **Sayıştay Yayımları**, Ankara, 1998, s. 49-50.

Tablo 3.5 Performans Denetimi Ölçümü: Sağlık Bakanlığı Örneği

1. Hizmet programı	-Toplumda sağlıklı nesillerin oluşturulması.
2. Hizmet programının amacı	-0-3 yaş arası çocukların çocuk felci aşılarının yapılması.
3. Hizmet programına ilişkin başarı ölçütü	- 150.000 tane 0-3 yaş arası çocuğun çocuk felci aşılarının yapılması.
4. İzleme	-135.000 çocuğun aşısının yapıldığına dair verinin tespiti.
5. Performans sonucunun raporlanması	- başarılı veya başarısız olunmuştur.
6. Geri besleme ve önlem alma	-Raporun sonucuna göre değişecektir.

Kaynak: Tuna Özdem, Kamu Mali Denetiminde Yeniden Yapılandırma, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s.75.

Sistem Denetimi: İç kontrol sistemi detaylı bir şekilde incelenerek, faaliyetlerin etkinliği, iktisadiliği, verimliliği, işlemlerin mevzuata uygunluğu, mali raporların doğruluğu denetlenir. Ayrıca belirtmelidir ki; 1050 sayılı kanun sadece devlet tüzel kişiliğine dâhil daireler ile 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 kapsar.

5436 sayılı kanun ile değişikliğe uğrayan 55. Maddeye göre; İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olmalıdır. Faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir

olarak üretilmesini sağlamak zorundadır. İdare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür. Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler; Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise; İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.

5018 sayılı kanun ile önleyici kontrole dayandırılan harcama öncesi kontrol işlemi, iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak düzenlenmiştir. İlgili kanunun 5436 sayılı kanunla değişikliğe uğrayan 56. Maddesine göre; İç kontrolün amacı;

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- 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 kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.

5018 sayılı kanunun 57. Maddesine göre; kamu idarelerinin, malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur. Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması gerekmektedir. Mali yetki ve sorumlulukların bilgili personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi de gerekmektedir. Kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından; görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle, gerekli önlemler alınır.

İlgili kanunun 58. Maddesine göre ise; Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar.¹³⁰ 5018 Sayılı kanun öncesi, harcama sürecinin sıkı ön kontrole tabi olması, yetki- sorumluluk dengesinin iyi kurulmamış olması, bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatif tanınmamış olması, ödeme aşamasında Maliye Bakanlığı birimlerince uygunluk kontrolü yapılması başlıca eksikliklerdi. 5018 sayılı kanun ile yeni bir harcama öncesi kontrol mekanizması kurulmuştur. Sayıştay tarafından yapılan harcama öncesi kontrol görevine son verilmiştir. Ödeme emri düzenleme, vize etme ve ilgili yerlere gönderme görevi kamu idarelerine devredilmiştir. Kesin hesap hazırlama, bütçe içi ödenek aktarması yapma, genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idarelerinde muhasebe hizmeti verme, bütçe kayıtlarını tutma gibi görevler kamu idarelerine devredilmiştir. Maliye Bakanlığı'na bağlı birimlerce ödeme aşamasında yapılan uygunluk denetimi kaldırılmış, harcama öncesi kontrol görevi idarelere verilmiştir.

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

Harcama birimlerinde, işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla; bu konuda düzenleme yapabilir. 5018 sayılı yasada yer alan mali kontrol yetkilisi 5436 sayılı kanunda kaldırılmıştır. Ön mali kontrol ile taahhüde girişmeden ve ödeme işlemi yapılmadan önce bütçede yeterli ödenek olup olmadığı, yapılan işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı, kontrol edilir. Mali yönetim sisteminde herhangi bir işlemin gerçekleştirilmesine kadar geçen süreçte yapılan her türlü kontrol, ön mali kontrolün kapsam alanına girer.

5018 sayılı kanun öncesi ön mali kontrol; Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından merkezi düzeyde yapılan ön kontroller, genel bütçeye dâhil idareler ve katma bütçeli idarelerde maliye bakanlığınca yürütülen işlem bazında kontroller, döner sermaye ve fonlarda saymanlıklarca

¹³⁰ Erkan Karaarslan, “5018 Sayılı KMYK Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar: Kamu Harcamalarında Denetim”, **Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını**, Ankara, 2006, s. 328.

yapılan kontrol işlemleri ve idarelerin tahakkuk ve saymanlık birimlerince yapılan kontrollerden oluşmaktaydı. Taahhüt ve sözleşme tasarılarının, Maliye Bakanlığınca vizeye tabi tutulması, Sayıştay'ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi uygulamaları bulunmaktaydı. 5018 sayılı kanun ile bu iki kuruma ait olan vize ve tescil yetkileri tümüyle kaldırılmıştır. Artık kamu idareleri taşra birimlerine ödenek gönderirlerken; Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'a onaylatırma zorunlulukları kalkmıştır.

1050 sayılı kanun döneminde, daire ve idarelerde çalışan bütçe dairesi başkanlıkları ve saymanlıklar, ödeme öncesinde Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak ödeme öncesi uygunluk kontrolü yapmaktaydılar. Bu görev yeni kanun ile kamu idarelerine devredilmiştir.

5018 sayılı kanuna göre; Her bir kamu idaresinde mali işlemleri yürüten mali hizmetler birimi kurulacak, harcama öncesi ön kontrol bu birim tarafından yapılacaktır. Muhasebe hizmetleri muhasebe yetkilisince verilecek, harcama sonrası iç denetim, üst yöneticiye bağlı olarak çalışacak iç denetçiler tarafından yapılacaktır. İdarelerce yapılacak harcama öncesi kontrol iki aşamalı olacaktır. Mali hizmetler birimi tarafından işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında tüm teknik mevzuata uygunluk açısından ön mali kontrol ve taahhüt aşamasında vize vermek suretiyle harcama öncesi kontrol yapılacaktır. Kanunda harcama öncesi kontrol; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi, gibi işlemleri kapsayacağı hükme bağlanmıştır. Mali hizmetler birimi, mali kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol edecek ve verdikleri uygun görüşlerden incelemeleri gereken belgelerle sınırlı olarak sorumlu olacaklardır.

İlgili kanunun 60. Maddesine göre; kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, Mali Hizmetler Birimi tarafından yürütülür:

- 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, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.
- İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.
- Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.
- Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.
- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.
- İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.
- İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.
- Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.
- Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek.
- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.
- Malî konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım-onarım ve benzeri malî işlemlerden; idarenin tamamını ilgilendirenler; destek hizmetlerini yürüten birim, sadece harcama birimlerini ilgilendirenler ise; harcama birimleri tarafından gerçekleştirilir. Ancak, harcama yetkililiği görevi, uhdesinde kalmak şartıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla destek hizmetlerini yürüten birim tarafından yapılabilir.

Malî Hizmetler Biriminin yapısı, teşkilât kanunlarında gösterilir. Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi

tarafından uygulanıp uygulanmaması konusunda bağlayıcı değildir.¹³¹ Ayrıca bu görüşler harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.

İlgili kanunun 61. Maddesine göre; Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler, muhasebe yetkilisidir. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun 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 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 yetkilileri, 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 belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir. Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur.

Muhasebe yetkililerinin bu kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır. Muhasebe yetkililerinin görev ve yetkilerinin yardımcılara devredilmesine, muhasebe yetkililerinin herhangi bir nedenle görevlerinden ayrılmalarında muhasebe hizmetlerinin yürütülmesine ilişkin düzenleme yapmaya ve sertifika sınavlarına girmeye hak kazanılması bakımından muhasebe yetkilisi yardımcısı eşiti görevleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

¹³¹ Erkan Karaaslan, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 24, Ankara, 2004, s. 76.

Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri, geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe yetkilisi mutemedidir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri, doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

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

Kanunların verdiği yetkiye istinaden; yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk; kurul, komite veya komisyona ait olur. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esaslar, Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir. Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcamatalimatı 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 bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara

uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır.

Kamu borç yönetimine ilişkin olan gerçekleştirme belgeleri, Hazine Müsteşarlığı'nın uygun görüşünün alınması kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için; Maliye Bakanlığınca, mahallî idareler için; İçişleri Bakanlığınca, sosyal güvenlik kurumları için de; bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklar tarafından, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

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

Kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderler, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödenir. Ancak, sırasıyla kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilir. İlgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde alacaklıları tarafından geçerli bir mazerete dayanmaksızın, yazılı talep edilmediğinden veya belgeleri verilmediğinden dolayı ödenemeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak kamu idareleri lehine düşer.

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

Harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabilir. Verilecek avansın üst sınırları merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir. Sözleşmesinde belirtilmek ve yüklenme tutarının yüzde otuzunu geçmemek üzere, yüklenicilere, teminat karşılığında bütçe dışı avans ödenebilir. İlgili kanunların bütçe dışı avans ödenmesine ilişkin hükümleri saklıdır.

Açılmış akreditiflere ilişkin kredi artıkları, ertesi yıla devredilmekle birlikte, ödenekleri iptal olunur. Devredilen kredi artıklarının karşılığı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde; Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde ise; üst yönetici tarafından idare bütçesinin ilgili tertibine ödenek kaydolunur. Sözleşmelerin bitim tarihlerinde henüz bir kısım hizmet yerine getirilememiş veya zorunlu nedenlerle sözleşmenin uygulanmasına başlanılamamış, ancak ilgili idarece ek süre verilmiş ve bu süre ertesi mali yıla taşınmış ise; yılsonunda yüklenme artığı devredilir. Bu tutarlara ilişkin ödenekler hakkında, akreditiflerle ilgili hükümler uygulanır. Devredilen yüklenme artığı karşılığı hizmet, ek süre içinde yerine getirilerek; kanıtlayıcı belgeler verildiğinde; tutarı hizmetin yapıldığı yıl bütçesine gider kaydıyla ödenir.

Her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde; avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür. Süresi içerisinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; ön ödeme şekilleri, devir ve mahsup işlemleri, yapılacak ön ödemelerin idareler ve gider türleri itibarıyla miktarı ve oranlarının belirlenmesi, zorunlu hallerde yapılacak harcamalar için ön ödemenin tutarı ve mahsup süresi, mutemetlerin görevlendirilmesi ve diğer işlemlere ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Diğer kamu idarelerinde ön ödemeye ilişkin usul ve esaslar bu madde hükümleri dikkate alınmak suretiyle; ilgili mevzuatlarında düzenlenir.

3.2.13. Harcama Sonrası İç Denetim

İç kontrol mekanizması, her bir idarenin kendi bünyesinde mali kontrol birimleri aracılığı ile gerçekleştirdikleri harcama öncesi kontrol ve iç denetçiler vasıtasıyla gerçekleştirdiği harcama sonrası denetimi ifade ettiğinden; ön mali kontrolü açıkladıktan sonra, harcama sonrası denetime değinelim.

5018 sayılı kanununun 63. Maddesine göre; İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için; kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel, güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Esas itibarıyla gelecek odaklı kurumun üst yöneticisine rehberlik ve danışmanlık yönü olan bir denetimdir. 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.¹³²

Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve

¹³²H.Abdullah Kaya, “İç Denetim”, Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Yayın No:1, 2005, s. 98-103.

personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı, iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.¹³³

İç denetim faaliyetlerinin, diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı; sistem incelemesi odaklı bir denetim faaliyetine dayanması ve sonuçlarının kalite üzerine odaklanmasıyla birlikte sağladığı güvenlik mekanizması ile danışmanlık faaliyetlerini aynı anda yürütmesidir.

İç denetimin beklenen sonucu verebilmesi için standartları olması gerektiğinden iç denetim standartları oluşturulmuştur. Ayrıca iç denetim mali denetim ve performans denetimi faaliyetlerini içerir. 5018 sayılı kanunun 64. Maddesine göre: Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç 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 yasal uygunluk denetimi yapmak.
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğu denetlemek ve değerlendirmek.
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak. 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 getirmekle birlikte, görevinde bağımsızdır. İç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez. İç

¹³³ Ekrem Candan, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II", **Vergi Dünyası**, Sayı:296, Nisan 2006, s.173.

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

İç denetim sistemine ilişkin düzenlemelerin ve koordinasyonun, oluşturulacak olan bir İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından gerçekleştirileceği, yasada belirtilmiştir. Bu kurul, iç denetim standartlarının oluşturulmasını sağlayacak en yetkili organdır.

5018 sayılı kanunun 66. Maddesine göre; Maliye Bakanlığı'na bağlı olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri; Başbakanın, diğeri; Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakanın, bir diğeri; Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakanın, biri de; İçişleri Bakanı'nın, son olarak ta; başkanı dâhil üçü Maliye Bakanı'nın önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67. maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip, öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla; uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun önerisi üzerine, Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder. Başkan ve üyelerine, ayda dörtten fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir.

5018 sayılı kanunun 67. Maddesine göre; İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.

- Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

3.2.14. Dış Denetim

Maliye Bakanlığı ve Meclis adına, bağımsız olarak devletin gelirleri, giderleri ile mallarını denetleyen ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargı yoluyla hükme bağlayan; Sayıştay, Kamu Mali Yönetimimizin asıl denetim organı olmakla birlikte; kurumların kendi bünyelerinde oluşturdukları, İç Mali Denetim Birimleri genellikle idari teftiş, soruşturma ve inceleme yapmaktadırlar¹³⁴.

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 Meclisi'ne raporlanmasıdır.

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

¹³⁴ Ali Öztekin, **Yönetim Bilimi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2010, s. 425

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. 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 Meclisi'ne sunar. Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir. Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar, ilgili kanununda düzenlenir.

Şeffaflığı ve hesap verme sorumluluğunu geliştirecek şekilde faaliyet göstermek, dış denetimin birinci önceliği olmalıdır. Bunun için kamuda performans ölçümleri yapılmalıdır. Bu bağlamda dış denetim; kendi performansını değerlendirip; kamuya sunmakla birlikte, kamusal kaynağın kullanıldığı her yeri denetleyebilmeli, hesap verme sorumluluğunun ne ölçüde yerine getirildiğini kamuoyuna açık, anlaşılır ve güvenilir bir şekilde parlamentoya raporlamalıdır. Uluslararası standartlara uygun, çağdaş yöntem ve teknikler kullanılmalıdır.

Bu kanun ile Sayıştay denetiminin kapsamı genişlemiş ve genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin harcamalarının dış denetiminin, Sayıştay tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. Ayrıca; Sayıştay'a verilen denetim yetkisi mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi şeklinde konu itibarıyla de genişletilmiştir. Sayıştay'ın harcama öncesi denetimi görevine son verilmiştir.

3.2.15. Kesin Hesap Kanunu ve Meclis Denetimi

Kesin hesap kanunları, kamu idarelerinin bir mali yıla ait tüm faaliyetlerinin sonuçlarının kesinleştirildiği ve kanuna bağlandığı süreçtir. 1050 sayılı kanuna göre; genel bütçeye dahil idareler ile katma bütçeli idarelerin kesin hesap kanun tasarıları, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmaktaydı. 5018 sayılı kanunun 5436 sayılı kanun ile değişikliğe uğrayan 42. Maddesine göre; Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini, kesin hesap kanunuyla kullanır.

Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak ve merkezi yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak, Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Bu tasarı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte, izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar, Bakanlar Kurulunca, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Bir örneği Sayıştay'a gönderilir.

Kesin Hesap Kanun Tasarısının ekinde;

- Genel mizan,
- Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,
- Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,
- Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,
- Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
- Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,
- Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri,
- Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler, yer alır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığınca belirlenir. İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini, Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür. Mahalli idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılır.

1050 sayılı kanun döneminde; kesin hesap kanun tasarıları, ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak, en geç yedi ay sonra meclise sunulmaktadır. 5018 sayılı kanunun 43. Maddesine göre: Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Genel Uygunluk Bildirimi; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır. Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetimleri önlemez. Ayrıca, hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez.

1050 sayılı kanun döneminde; Kesin Hesap Kanun Tasarısı metni sayıştayca gerekçesi, alınan ve ödenen tutarların mizanı, gelir kesin hesap ve bakanlıkların kesin hesap cetvelleriyle, açıklamaları, her il ve kuruluşun bütçedeki türlerine göre gelirleri ve daireler itibariyle giderlerini kapsayan 'Hazine Genel Hesabı' hazırlanarak TBMM'ye sunulmaktaydı.

Kesin hesap kanun tasarısı ise; plan bütçe komisyonunda yeni yıl bütçesi ile ele alınırdı. Ayrıca; Meclis Genel Kurulu'na birlikte sunulurdu. Ancak, 5018 sayılı kanun döneminde idareler faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanun tasarısı ile merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülecektir. Ancak genel uygunluk bildirimini önceliklidir.

Kamu harcamaları üzerine TBMM tarafından yapılacak iki tür denetim vardır:

- Faaliyet raporları üzerinde yapılacak denetim
- Kesin hesap tasarıları üzerinde yapılacak denetim

5018 sayılı kanunun 41. maddesine göre; üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek; kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini, Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderir.

Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği, Sayıştay ve İçişleri Bakanlığı'na gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren Mahallî İdareler Genel Faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği, Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderilir. Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştay'a gönderir.

Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç; idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak; görüşlerini de belirtmek suretiyle, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi, bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak; kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri düzenler. Bu mali bilgiler, stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir. Bu raporlarda yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usul ve esaslardır. Bu usul ve esaslar, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay'ın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

SONUÇ

Dünya ekonomisinde 1970’li yılların sonundan itibaren başlayan ve 80’li yıllarda hızlanarak devam eden yapısal dönüşümler kapsamında; kamu sektörünün ekonomik ve mali faaliyetlerde bulunması, bir önceki dönemden farklı olarak daha profesyonel bir yaklaşımı ve çabayı gerektirmektedir. Bu anlamda, etkinlik ve verimlilik açısından, kamu sektöründe yeterince bilgilendirilmiş bir kamusal karar alma sürecinin oluşturulması, hizmetin üretilmesinde; gerek siyasi, gerekse bürokratik/teknik sorumlulukların net bir şekilde tespiti ve birbirlerinden ayrıştırılması, ayrıca hızlı karşılık veren ve etkin çalışan bir sistemin teşvik edilmesi gerekmektedir.

Küreselleşme ve sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş olgusuyla, dünyadaki kamu yönetimi anlayışında ve kamu mali yönetim sistemlerinde yeniden yapılanma ihtiyacına paralel olarak; Ülkemizde, özellikle ekonomik krizler sonrası değişim ihtiyacı gereği duyulmuş, kamu mali yönetim sistemi sorunları önem arz etmeye başlamıştır. 1927 yılından bu yana uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanunu, katı ilkelerle işleyen, etkin olmayan bir denetim sistemi üzerine kurulmuş; mali saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik ve ekonomiklik ilkelerinden uzak, idarelere söz hakkı tanımayan, girdi odaklı olan bir sistem öngörmüştür. Kamu mali yönetim sisteminin yetersiz kaldığı, revize edilmesi gerektiği anlayışı hâkim olmuştur.

5018 sayılı kanun öncesi, mevcut olan sisteme yöneltelen eleştiriler; politika üretme sürecinin zayıf olması, kamu mali yönetim sisteminin kapsamının dar olması, denetim safhasının yetersiz kalması olarak başlıklandırılabilir. Kamunun hizmet sunumunda, kalite ve verimliliğe yönelmesi gereği ortaya çıkmıştır. Türkiye’nin oldukça yakın ilişki içinde olduğu IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği ile yapılan anlaşmalar da değişimi gerekli kılmıştır.

Kamu Mali Yönetim Sistemindeki yapılanma sonucunda; fonlar tasfiye edilmiş, özel gelir uygulamalarına son verilmiş, bütçe gelir ve giderlerinin izlenmesinin kolaylaşabilmesi adına analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmiş, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulamaya konulmuştur. Orta vadeli harcama sistemine geçilmiş, hesap verme mekanizması kurulmuş, düzensiz harcamaların önüne geçebilmek adına performans bütçe sistemine geçilmiştir. Mali kontrol sistemi yapılandırılmıştır. Kalkınma planları, stratejik planlar ve bütçe arası ilişki

kurulmaya çalışılmış, çok yıllık bütçeleme sistemine geçilmiş, bütçe bütünlüğü ve mali disiplini sağlamak adına adımlar atılmıştır. Kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması adına stratejik planlarla maliyet fayda analizleri yapılarak; gereksiz kaynak israfının ve harcamaların önüne geçilmeye çalışılmıştır. Yeni kamu mali yönetimi kapsamında çıkarılan, 5018 ve 5436 sayılı kanunlar ve yönetmeliklerle; günün gereklerine göre mevzuatımız revize edilerek, modern ve etkin hale getirilmeye çalışılmıştır. Ancak: kanunla getirilen düzenlemelerin bir kısmı tanımsal kavramlardan ibaret olmuş; uygulama yönü tam olarak açıklanamamıştır.

5018 sayılı kanunun hazırlık ve uygulama sürecinde; geçiş dönemi öngörülmemekle beraber, pilot uygulamalara gereken önem verilmemiştir. Sayıştay kanunu gecikince; dış denetim hükümlerinin uygulaması aksamıştır. Bütçe uygulamasına ilişkin hükümlerine bütçe kanunları ve çeşitli düzenlemelerle istisnalar getirilmiştir. 5454 sayılı kanun ile vergi iadesi avanslarının, 2006 yılında da tedavi giderlerinin bütçeleştirilmesinin terk edilmesi şeffaflık ve hesap verilebilirlik alanındaki sorun uygulamalardır. Vergi harcamalarının raporlanmasında sorunlar bulunmaktadır. Faaliyet raporları ise; hesap verilebilirliğin güçlendirilmesine gerektiği şekilde katkı sağlayamamaktadır. Mali istatistikler uluslararası standartlara uygun olarak güçlendirilmeli ve zamanında yayınlanmalıdır.

Çok yıllık bütçeleme sistemi ile bütçe politikalarının tahmini güçlendirilmiştir. Bütçe hazırlık süreci ve ödenek mekanizması sistematik hale getirilmiştir. Ancak bütçe ile ilgili istisna hükümleri bütçe hakkını zayıflatmaktadır. Maliyet analizleri hedef koyulan amacı karşılayacak yeterlilikte değildir. Çok yıllık bütçeleme uygulaması, ilk yıl baz alınarak uygulanmaktadır. Yedek ödeneklerde şeffaflık olgusunun üstünde durulmalıdır. Plan-program ve bütçe ilişkisinin güçlendirildiği söylenebilir. Kamu idarelerinin politika oluşturma ve uygulama yeterliliği artmıştır. Kamu kaynakları stratejik öncelikler çerçevesinde kullanılmakla birlikte; etki analizleri uygulanabilir düzeyde bulunmamaktadır. Kaynak tahsisi süreçlerinde program bazlı sınıflandırma noksanlığı mevcuttur.

Harcamacı kuruluşlar modern karar alma ve politika konusunda daha etkin hale getirilmiştir. Kurumlar kaynak tahsisi süreçlerinde artık daha fazla etkindirler. 5018 sayılı kanun sonrası bu kanuna dâhil kurumların büyük kısmı stratejik plan ve performans programlarını hazırlamaktadır. Mali hizmet birimlerinin güçlendirilmesi konusunda insan kaynakları etkin olarak güçlendirilmektedir.

Performans esaslı bütçeleme anlayışı tam olarak yerleştirilememiştir. Kuruluşların stratejik planlarındaki hedeflerin gerçekleştirilememesi durumunda uygulanacak yaptırımlar

belirli değildir. SGB'lerin temsil güçleri zayıf kalmıştır. Çağdaş iç kontrol ortamı adına bilinçlilik artmıştır. Kurumsal rol ve sorumlulukların tanımlanması ve yetki-görev dağılımında ilerleme kaydedilmiştir. İç denetim ve teftiş kurulları arasında görev yetki ve sorumluluk dağılımı açık olarak tanımlanamamıştır. İç denetimin bağımsızlığı tam anlamıyla sağlanmalıdır. Kamu kurum ve kuruluşları klasik anlayıştan tam olarak sıyrılamamıştır. Dış denetim sistemi iç kontrolü desteklemelidir. Performans denetimleri konusunda bilinçlenme düzeyi yükselmiştir. Yasal düzenlemelerdeki aksaklıklar ve gecikmeler dış denetim sisteminin işleyişini geciktirmiştir. Performans denetimi uygulaması istenilen düzeyde değildir. Program bazlı izleme ve karar alma mekanizmaları geliştirilmelidir. Orta vadeli planın bağlayıcılığı desteklenmelidir. Etki analizleri, maliyet-fayda analizleri geliştirilmelidir. Plan –program-bütçe arası bağ daha da güçlendirilmelidir. İç denetim ve teftiş sistemi arası ayırım net şekilde belirlenmelidir. İç denetçi bağımsızlığı artırılmalıdır.

Kanunla getirilen performans bütçe uygulaması ile plansız harcamalar önlenmeye çalışılmıştır. Kurumlar tarafından hazırlanan bütçe teklifleri Plan Bütçe komisyonunda resen arttırılabilirken artık bu uygulamada fazla bir artış yapılamamaktadır. Yine kanunla getirilen Analitik Bütçe Sınıflandırması ile; gider kaleminde yer alan 'İhracatta vergi gelirleri' ve 'reddiyat' gelir kalemine alındığından artık gelir azaltıcı etkisi bulunacaktır.

Hükümetin gelecek üç yıla ilişkin hedeflerinin bulunduğu Orta Vadeli Mali Plan ilk olarak 2005 yılında ikincisi ise 2006 yılında yayınlanmıştır.2006 yılı planında büyüme oranı 2007 ve 2008 için %5 olarak gösterilmişken; 2007 yılı raporunda %7 olarak değiştirilmiştir. Hedeflerin bu şekilde revize edilmesi esnek bir uygulamanın geldiğini göstermektedir.

Enflasyon hedefi oranlarına baktığımızda ise; 2007-2008 yılları için %5 ve %4 olarak belirtilmiştir.

Ancak, yeni sistemin getirdiği yeni uygulamalar ve sistemin araçlarına uyum konusunda bazı sorunlar yaşanmakla birlikte, uygulamaya geçişin zor bir süreç olduğu, ayrıca yeni mevzuatın tam olarak anlaşılmasının getirdiği yeniliklerin eksiksiz uygulanmasının zaman alacağı bir gerçektir.

KAYNAKÇA

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 13/12/1983, Resmi Gazete No:18251

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, Kabul Tarihi: 26/05/1927, Resmi Gazete No:606.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kabul Tarihi: 10/12/2003, Resmi Gazete No: 25326.

AKBEY, Ferhat, “Küreselleşme ve Türkiye’de Kamu Ekonomisi ve Devlet-Piyasa-Toplum İlişkilerinde 1980 Sonrası Dönüşüm”, Uludağ Üniversitesi 1. Ulusal Genç Bilim Adamları Sempozyumu, Bursa, 6-7 Mayıs 2004.

AKDENİZ, İbrahim, “Kamu Mali Yönetimi Reformunda Strateji Geliştirme Birimleri”, **Maliye Dergisi**, No: 159, 2010:
http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/159/%C4%B0brahimAKDEN%C4%B0Z.pdf (01.06.2012)

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

AKSOY, Şinasi , “Kamu Yönetimi Nereye Gidiyor? Bir Durum Saptaması”, **II. Kamu Yönetimi Forumu**, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, 2004.

AKTAN, Coşkun C. **Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat**, Takav Matbaası, Ankara, 1994.

AKTAN, Coşkun C, **Anayasal İktisadın Felsefi ve Teorik Temelleri**, Ekonomik Anayasa Sempozyumu, Takav Matbaası, Ankara, 1992.

AKTAN, Coşkun C. **Bütçe Dışı Fonlar**, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı:10, 1986.

AREN, Sadun, **İstihdam Para ve İktisadi Politika**, Ankara, Savaş Yayınevi, 1984.

ARIN, Tülay “Parlementer Bütçe Denetiminin Plan ve Bütçe Komisyonu Yapı ve İşlevleri Üzerine Uluslar arası Karşılaştırma”, Tesev, Seminer, İstanbul, 1999.

ARSLAN Ahmet, “Kamu Harcamalarında Verimlilik Etkililik ve Denetim III”, **Mali Kılavuz Dergisi**, 2002.

ATAAY, Faruk, **Neoliberalizm ve Devletin Yeniden Yapılandırılması: Türkiye’de Kamu Reformu Üzerine İncelemeler**, DeKi Yayınları, Ankara, 2007.

ATAÇ, Beyhan, **Maliye Politikası**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, 2002.

ATAÇ, Beyhan, “İstikrarın Sağlanmasında Çağdaş Makroekonomik Tartışmalar”, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı:2, 1988.

ATİYAS İzak, SAYIN Şerif, “Siyasi Sorumluluk Yönetmelik Sorumluluk ve Bütçe Sistemi”
<http://www.tesev.org.tr> (Erişim Tarihi: 01.06.2012)

AYYILDIZ, Ebru, “Yeni Bütçe Kodlaması; Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Vergi Raporu**, Ekim-Kasım, 2004.

BAŞ, Hasan, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”:
<http://www.murattuncel.net/hasanbas.pdf> (Erişim Tarihi: 01.06.2012).

BAYAR, Doğan, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ne Getir(mi)yor”, **Maliye Dergisi**, Mart-Nisan 2004.

BAYAR, Nergiz, **Dünyada Bütçe Reformları ve Mali Disiplin**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2010:
<http://eskiportal.sgb.gov.tr/destekhizmetleri/Lists/Aratirma%20Raporlar/Attachments/21/D%C3%BCnyada%20B%C3%BCt%C3%A7e%20Reformlar%C4%B1%20ve%20Mali%20Disiplin.pdf> (01.06.2012)

BORATAV, Korkut, **Türkiye İktisat Tarihi 1908–2005**, İmge Kitabevi, Ankara, 2003.

BULUT, Cihan, **Kamu Açıkları**, Der Yayınları, İstanbul, 2002.

CANDAN, Ekrem, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, No: 295, 2006:
<http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF945FA3CE172FAD28> (01.06.2012)

COŞKUN, Gülay, **Devlet Bütçesi: Türk Bütçe Sistemi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000.

ÇAKIR, Coşkun, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, Küre Yayınları, İstanbul, 2001.

ÇOBAN, Yasin, **Türkiye Ekonomisi**, İkinci Sayfa Yayınları, İstanbul, 2007.

ÇOLAK, H.Bayram, “5018 Sayılı Kanunun Mali Yönetimimize Getirdikleri II”, **Yaklaşım Dergisi**, 2005.

ÇÖLGEZEN, Övül, “5018 sayılı KMYKK Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 294, Şubat 2006.

DEMİREL, Güner, “Yeni Bütçe Kod Yapısı”, **Bütçe Dünya Dergisi**, Kasım, 2001.

DEMİR, Osman, **Ekonomide Devlet**, SPK Yayın No:71, 1997.

DENİZ, Mustafa, “Ulusal Programda Mali Kontrol, Mali ve Bütçesel İşlere İlişkin Düzenlemeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ankara, 2001.

Devlet Planlama Bürosu, **Hükümete Sunulan Yabancı Uzman Raporları (1949-1959)**, Ankara, 1963.

DEVRİM, Fevzi, ALTAY, Asuman, “Küreselleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki Değişmelerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi”, **Türkiye IX. Maliye Sempozyumu**, Antalya, 15-17 Mayıs 2000.

DİKMEN, Orhan, “Liberal Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları”, **İÜ İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü**, Yayın No: 665-85-1, İstanbul, 1995.

DİNLER, Zeynel, **İktisada Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa 2009.

DPT, **8. Beş Yıllık Plan: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT Yayınları, Ankara, 2000.

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

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

EKER, Aytaç, **Maliye Politikası**, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Bölümü, Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2000.

EMRE Cahit, **İyi Yönetim Arayışında Türkiye’de Mülki İdarenin Geleceği**, Türk İdari Araştırmalar Vakfı Yayını, Ankara, 2002.

ERÜZ, Ertan, “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No: 1, Ağustos, 2005.

GERGER, Haluk, **Türk Dış Politikasının Ekonomi Politikası**, Belge Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 1999.

GİRİTLİ, İsmet, **Kemalist İdeoloji: Siyasi ve Ekonomik Yönleri**, Duran Ofset Matbaacılık, İstanbul, 1981.

GÜLŞEN, Hamdi vd, **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:10, Ankara, 2006.

GÜVEL, Enver, **Politik İktisat ve Akıl**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998.

GÜZELSARI, Selime, **Küresel Kapitalizm ve Devletin Dönüşümü: Türkiye’de Mali İdarede Yeniden Yapılanma**, SAV Yayınları, İstanbul, 2008.

GÖREN, İhsan, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim”, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Konulu Seminer**, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı, İstanbul, 1999.

HEATON, Herbert, **Avrupa İktisat Tarihi**, çev. M. Ali Kılıçbay ve Osman Aydoğmuş, Paragraf Yayınevi, Ankara, 2006.

HEYWOOD, Andrew, **Siyasi İdeolojiler**, Çev. A.Kemal Bayram vd, Adres Yayınları, Ankara, 2010.

İç Kontrol Ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul Ve Esaslar, Kabul Tarihi: 31.12.2005, Resmi Gazete No: 26040

KARA, Hakan, “Kamu Mali Yönetimi Sisteminde Muhasebat Genel Müdürlüğünün Rolü”: http://www.demud.org.tr/4_hakan_kara.pdf (01.06.2012).

KARAASLAN, Erkan, “Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler”: <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/8.pdf> (01.06.2012).

KARAASLAN, Erkan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, No:54: <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi2.asp?id=399> (01.06.2012)

KARAARSLAN, Erkan, **5018 Sayılı KMYK Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar: Kamu Harcamalarında Denetim**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006.

KARAASLAN, Erkan, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Ankara, Sayı: 24, 2004.

KARCI, Şükrü Mert, “Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımının Temel Değerleri Üzerine Bir İnceleme”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 16, 2008.

KARLUK, Rıdvan, **Türkiye Ekonomisi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004.

KAYA, H.Abdullah, “İç Denetim”, Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Yayın No:1, 2005.

KENNEDY, Paul, **Büyük Güçlerin Yükselişi ve Çöküşleri**, Çev: BirdaneKaranakçı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1998.

KEPENEK Yakup, YENTÜRK Nurhan, **Türkiye Ekonomisi**, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2009.

KERİMOĞLU, Baki vd, **Devlet Muhasebesi**, Ankara, Güncel Mevzuat Yayınları, Yayın No: 1, 2006.

KESİK, Ahmet, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması”, **Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi**, No: 48, 2004: <http://www.iudergi.com/tr/index.php/sosyalsiyaset/article/view/222> (01.06.2012)

KIZILKAYA, Eyüp, “5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Zararı”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ankara, 2004.

KIZILKAYA, Eyüp, “Denetimin Yeniden Değerlendirilmesi Üzerine Değerlendirmeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ankara, 2004.

KIZILKAYA Eyüp, “Bir Bürokrasi Klasığı: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı”, **Mali Kılavuz Dergisi**, 2003.

KUBALI, Derya, **Performans Denetimi: Kavramı: İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Sayıştay Yayını, Ankara, 1998.

KULAKSIZ, Haydar, “Genel Yönetim Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 29, 2005.

KÜLÜNK, Metin **Küreselleşen Dünyada Türkiye**, Kum Saati Yayınları, İstanbul, 2005.

Maliye Bakanlığı, BÜMKO, **Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı** Mayıs, Ankara, 2004.

NEBATİ, Nureddin, “Yeni Kamu İşletmeciliği”, **Yerel Siyaset Dergisi**, Sayı: 42, 2010.

ORHAN, Osman, **Keynesyen ve Moneterist İktisat Politikaları**, Bilim Teknik Yayınları, İstanbul, 1989.

ORHANER, Emine, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.

ÖNDER, İzzettin, **İktisat Üzerine Düşünceler**, Yordam Kitabevi, İstanbul, 2012.

ÖZBİLEN, Şevki **Maliye Politikası**, Gazi Kitabevi, 1998.

ÖZTEKİN, Ali, **Yönetim Bilimi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2010.

ÖZTÜRK Nazım **Piyananın Başarısızlığından Kamu Ekonomisinin Başarısızlığına Ekonomide Devletin Değişen Rolü**, Ankara, Palme Yayıncılık, 2007.

ÖZYILDIZ, Hakan, “Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi, Performansa Dayalı Bütçe”, **Hazine Dergisi**, Ocak 2000.

PARLAK Bekir, SOBACI Zahid, **Kuram ve Uygulamalarda Kamu Yönetimi Ulusal ve Global Perspektifler**, Alfa Aktüel Yayınları İstanbul, 2005.

PELİN, İ. Fazıl, **Finans İlimi ve Finansal Kanunlar**, Birinci Kitap, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1945.

SAVAŞ, Vural, **İktisadın Tarihi**, Avcıol Matbaacılık, İstanbul, 1997.

SAVAŞ, Vural, **Keynesyen İktisat Yıkılırken**, Beta Yayın, İstanbul, 1986.

- SAVAŞ, Vural, **Politik İktisat**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1994.
- SANDER, Oral **Siyasi Tarih**, İmge Kitabevi, Ankara, 2011.
- SEYİDOĞLU, Halil, **Uluslararası İktisat**, Güzem Can Yayınları, 17. Baskı, İstanbul, 2009.
- SÜRĞİT, Kenan, **Türkiye’de idari Reform**, TODAİE Yayını, Ankara,1972.
- ŞAYLAN, Gencay, **Değişim, Küreselleşme ve Devletin Yeni İşlevleri**, İmge Yayınevi, Ankara, 1997.
- ŞENER, Orhan, **Kamu Ekonomisi**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1999.
- TABAKOĞLU, Ahmet, **Türk İktisat Tarihi**, Dergâh Yayınları, İstanbul, 2003.
- TANİLLİ, Server, **Uygurlık Tarihi**, Adam Yayıncılık, İstanbul, 1999.
- T.C. Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim**, Ankara, T.C. Başbakanlık, Ekim 2003.
- TEKELİOĞLU, Muammer, **İktisadi Düşünceler Tarihi**, Çukurova Üniversitesi Basımevi, Adana, 1993.
- TODAİE, **Merkezi Hükümet Teşkilatı Kuruluş ve Görevleri: Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu**, Ankara, TODAİE Yayınları, 1966.
- TODAİE, **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor**, TODAİE Yayınları, Ankara, 1991, No:238,
- TOKATLIOĞLU, Mircan Yıldız **Küreselleşme ve Kamu Hizmetleri**, Alfa Aktüel Yayınları, İstanbul, 2005.
- TOKİN, İsmail Hüsrev, “MiltonFriedman’ın Monetarizmi”, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Yıl:18, Sayı:8, Ağustos 1981.
- TOSUN, Hikmet, **1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu: Açıklamalı Genel Muhasebe Kanunu**, Muhasebat Kontrolörleri, Derneği Yayını, Ankara, 2001.
- TUNCER, Selahattin, **Kamu Maliyesi**, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1971.
- TURGAY Ergun, POLATLIOĞLU Aykut, **Kamu Yönetimine Giriş**, TODAİE Yayını, Ankara, 1992.
- TÜĞEN, Kamil, ‘**Devlet Bütçesi**’, 2005, İzmir.
- TÜRK, İsmail, **Maliye Politikası**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.
- USTA, Erhan, “Mali Reform Süreci ve 5018 Sayılı Kanunun Genel Değerlendirmesi”, **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu**, Ege Üniversitesi, 25 Mart 2011, İzmir: www.dpt.gov.tr/.../Erhan_USTA_5018_Sunumu (01.06.2012)

ÜÇBAŞ, Abdurrahman, “5018 sayılı KMYK Kanununun Kamu Maliyesine Getirdikleri”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ankara, 2004, sayı:25.

ÜSTÜNEL, Besim, **Makro Ekonomi**, Ankara, Alfa Basım Yayın, 1990.

VARCAN, Nezih **Osmanlı Maliyesi Hakkında İngiliz Raporları (1861–1892)**, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2000.

YENAL, Oktay, **Cumhuriyetin İktisat Tarihi**, TSKB 50. YIL Yayını, 2000.

YERELİ, A.Burçin, **Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye’de Devlet-Birey İlişkisi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

YILDIRIM, Refia, “Maliye Politikası Açısından Arz Ekonomisi”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.3, Sayı:1, 1989.

YILMAZ, Hakkı Hakan, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği”, **DPT Yayını**, 1999: <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/yilmazh/zelanday.html> (01.06.2012).

YILMAZ, H. Hakan, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması, Dünya Bankası, Orta Vadeli Harcama Sistemi”, DPT Yayını, Ankara, 1999.

YÜKSEL, Nahit, “Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Düzenleyici Etki Analizi”, **Sayıştay Dergisi**, No: 59: <http://www.debud.org/dokumanlar/nyuksel2.pdf> (01.02.2012)

www.hazine.gov.tr/makaleler/80yildergi (Erişim Tarihi: 01.06.2012)

www.die.gov.tr.

www.dpt.gov.tr

Ö Z G E Ç M İ Ş

Adı ve SOYADI : Gülşah ARSLAN

Doğum Tarihi ve Yeri : 21/08/1986-AFYONKARAHİSAR

Medeni Durumu : Bekar

Eğitim Durumu

Mezun Olduğu Lise : Afyon Lisesi (YDAL)

Lisans Diploması : Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Kamu
Yönetimi Bölümü

Yüksek Lisans Diploması: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu
Yönetimi Ana Bilim Dalı

Tez Konusu : Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması

Yabancı Dil / Diller : İngilizce

İş Denevimi

Stajlar : Aydın Valiliği/ Söke Kaymakamlığı (Yazı İşleri Memuru)

Çalıştığı Kurumlar : İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir Uzman Yardımcısı
(2011-...)

E-Mail : gulsah_arслан@yahoo.com