



DPT: 2517 – ÖİK: 535

SEKİZİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLANI

KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE MALİ SAYDAMLIK ÖZEL İHTİSAS KOMİSYONU RAPORU

ANKARA 2000

ISBN 975 – 19 – 2514-2 (basılı nüsha)

Bu Çalışma Devlet Planlama Teşkilatının görüşlerini yansıtmaz. Sorumluluğu yazarına aittir. Yayın ve referans olarak kullanılması Devlet Planlama Teşkilatının iznini gerektirmez; İnternet adresi belirtilerek yayın ve referans olarak kullanılabilir. Bu e-kitap, <http://ekutup.dpt.gov.tr/> adresindedir.

Bu yayın 1500 adet basılmıştır. Elektronik olarak, 1 adet pdf dosyası üretilmiştir.

Ö N S Ö Z

Devlet Planlama Teşkilatı'nın Kuruluş ve Görevleri Hakkında 540 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, "İktisadi ve sosyal sektörlerde uzmanlık alanları ile ilgili konularda bilgi toplamak, araştırma yapmak, tedbirler geliştirmek ve önerilerde bulunmak amacıyla Devlet Planlama Teşkilatı'na, Kalkınma Planı çalışmalarında yardımcı olmak, Plan hazırlıklarına daha geniş kesimlerin katkısını sağlamak ve ülkemizin bütün imkan ve kaynaklarını değerlendirmek" üzere sürekli ve geçici Özel İhtisas Komisyonlarının kurulacağı hükmünü getirmektedir.

Başbakanlığın 14 Ağustos 1999 tarih ve 1999/7 sayılı Genelgesi uyarınca kurulan Özel İhtisas Komisyonlarının hazırladığı raporlar, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlık çalışmalarına ışık tutacak ve toplumun çeşitli kesimlerinin görüşlerini Plan'a yansıtacaktır. Özel İhtisas Komisyonları çalışmalarını, 1999/7 sayılı Başbakanlık Genelgesi, 29.9.1961 tarih ve 5/1722 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulmuş olan tüzük ve Müsteşarlığımızca belirlenen Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu genel çerçeveleri dikkate alınarak tamamlamışlardır.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile istikrar içinde büyümenin sağlanması, sanayileşmenin başarılması, uluslararası ticaretteki payımızın yükseltilmesi, piyasa ekonomisinin geliştirilmesi, ekonomide toplam verimliliğin artırılması, sanayi ve hizmetler ağırlıklı bir istihdam yapısına ulaşılması, işsizliğin azaltılması, sağlık hizmetlerinde kalitenin yükseltilmesi, sosyal güvenliğin yaygınlaştırılması, sonuç olarak refah düzeyinin yükseltilmesi ve yaygınlaştırılması hedeflenmekte, ülkemizin hedefleri ile uyumlu olarak yeni bin yılda Avrupa Topluluğu ve dünya ile bütünleşme amaçlanmaktadır.

8. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmalarına toplumun tüm kesimlerinin katkısı, her sektörde toplam 98 Özel İhtisas Komisyonu kurularak sağlanmaya çalışılmıştır. Planların demokratik katılımcı niteliğini güçlendiren Özel İhtisas Komisyonları çalışmalarının dünya ile bütünleşen bir Türkiye hedefini gerçekleştireceğine olan inancımızla, konularında ülkemizin en yetişkin kişileri olan Komisyon Başkan ve Üyelerine, çalışmalara yaptıkları katkıları nedeniyle teşekkür eder, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın ülkemize hayırlı olmasını dilerim.


Dr. Akın İZMİRLIOĞLU
Müsteşar

İÇİNDEKİLER

KATILIMCI LİSTESİ.....	III
SUNUŞ.....	1
1 GİRİŞ VE ÇALIŞMANIN VARDIĞI TEMEL SONUÇLAR	4
2 KAMU MALİ YÖNETİM ANLAYIŞINDA DÜNYADA SON DÖNEMDE YAŞANAN GELİŞMELER.....	22
3 TÜRKİYE’DE KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI GEREĞİNİ ORTAYA ÇIKARAN GELİŞMELER.....	28
3.1 MEVCUT BÜTÇE UYGULAMASI VE TEMEL SORUNLAR	28
3.1.1 BÜTÇE KAPSAMI.....	28
3.1.1.1 MEVCUT BÜTÇE KAPSAMI	29
3.1.1.2 BÜTÇE KAPSAMI DIŞINDA KALAN KAMUSAL HARCAMA ALANLARI	31
3.1.1.3 BÜTÇE KAPSAMI DIŞINDA KALMAYA YOL AÇAN BAŞLICA FAKTÖRLER	45
3.1.1.4 BÜTÇE KAPSAMININ DAR OLMASININ GETİRDİĞİ TEMEL SORUNLAR	46
3.1.2 BÜTÇENİN YAPISI.....	48
3.1.2.1 BÜTÇENİN HAZIRLANMASI	50
3.1.2.1.1 Bütçenin Hazırlanması Süreci	50
3.1.2.1.2 Bütçenin Hazırlanması Sürecinde Karşılaşılan Temel Sorunlar.....	56
3.1.2.1.3 Plan-Program-Bütçe Sisteminin Etkin Bir Şekilde Uygulamaya Konulamamasının Nedenleri	57
3.1.2.2 BÜTÇENİN UYGULANMASI	59
3.1.2.2.1 Başlıca Eylemler	59
3.1.2.2.2 Organizasyon.....	60
3.1.2.2.3 Bütçenin Uygulanması	61
3.1.2.2.4 Bütçenin Uygulanması Sürecinde Karşılaşılan Temel Sorunlar.....	63
3.1.2.3 BÜTÇE UYGULAMASININ MUHASEBE, RAPORLAMA VE KOD YAPISI.....	69
3.1.2.3.1 Muhasebe Sistemleri	69
3.1.2.3.2 Bütçenin Muhasebe ve Raporlama Yapısı.....	76
3.1.2.3.3 Bütçenin Muhasebe ve Raporlanması Sürecinde Karşılaşılan Temel Sorunlar	77
3.1.2.3.4 Bütçenin Kod Yapısı	81
3.1.2.3.5 Mevcut bütçe kodlamasında Karşılaşılan Temel Sorunlar	81
3.2 MALİ SAYDAMLIK.....	83
3.2.1 MEVCUT DURUM	83
3.2.2 SORUNLAR.....	84
3.3 PARLAMENTONUN BÜTÇE SÜRECİNDE ETKİNLİĞİ.....	86
3.3.1 DOĞRUDAN ETKİNLİĞİ.....	87
3.3.1.1 MEVCUT İŞLEYİŞ	87

3.3.1.1.1	TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu	87
3.3.1.1.2	Diğer Komisyonlar	88
3.3.1.1.3	TBMM Genel Kurulu	90
3.3.1.2	SORUNLAR	92
3.3.2	<i>DOLAYLI ETKİNLİĞİ</i>	94
3.3.2.1	MEVCUT İŞLEYİŞ	95
3.3.2.1.1	Sayıştay	95
3.3.2.2	SORUNLAR	96
3.4	DENETİM SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ VE SORUNLAR	97
3.5	KAMU MALİ YÖNETİMİNDE MEVCUT KURUMSAL YAPI VE SORUNLAR	108
4	KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE MALİ SAYDAMLIĞIN SAĞLANMASINA YÖNELİK ÖNERİLER	110
4.1.	YENİ BİR BÜTÇE SİSTEMİ	110
4.1.1	<i>BÜTÇENİN HAZIRLANMASI</i>	110
4.1.2	<i>BÜTÇENİN UYGULANMASI</i>	119
4.1.3	<i>BÜTÇE UYGULAMASININ MUHASEBE, RAPORLAMA VE KOD YAPISI</i>	122
4.2.	MALİ SAYDAMLIĞIN SAĞLANMASI	127
4.3.	PARLAMENTONUN BÜTÇE SÜRECİNDE ETKİNLİĞİNİN ARTIRILMASI	130
4.3.1	<i>DOĞRUDAN ETKİNLİĞİNİ ARTIRMA</i>	130
4.3.2	<i>DOLAYLI ETKİNLİĞİNİ ARTIRMA</i>	132
4.4.	DENETİM SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ARTIRILMASI VE PERFORMANS DENETİMİNİN SAĞLANMASI	134
4.5.	KURUMSAL ANLAMDA YENİDEN YAPILANDIRMA	138
	YARARLANILAN KAYNAKLAR	142
	EK: KOMİSYON ÜYESİ KARŞI GÖRÜŞÜ	145

KATILIMCI LİSTESİ**Komasyon Başkanı**

Ferhat Emil

Komasyon Bşk. Yardımcısı

Aziz Konukman

Komasyon Raportörleri

Bayram Barun

Emine Kızıltas

Hakkı Hakan Yılmaz

Komasyon Koordinatörü

Hakkı Hakan Yılmaz

ALT KOMİSYON BAŞKAN VE RAPORTÖRLERİ**1. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş**

Başkan: Erdoğan Küçük
Raportör: Burak Deste

2. Kamu Maliyesinde Saydamlığın Artırılması, Tahakkuk Bazlı Muhasebe ve Raporlama Sistemine Geçiş ile Yarı Mali Nitelikteki Faaliyetler ile Koşullu Yükümlülüklerin Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Yeniden Ele Alınması Alt Komisyonu,

Başkan: Önder Yeğen (Vekil)
Raportör: Yasemin Hürcan

3. Parlamentonun Bütçe Denetim Sürecinde Etkinliğinin Artırılması

Başkan: Aziz Konukman
Raportör: Hatice Engür

4. Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş

Başkan: Sacit Yörüker
Raportör: İ. Zafer Karakulak

5. Kamu Mali Yönetiminin Kurumsal Anlamda Yeniden Yapılandırılması

Başkan: Oğuz Oyan
Raportör: Önder İnce

ÜYELER

Ad	Soyad	Kurum
Ali	Serdar	VAVEK
Ali	Güney	DENETDE
Aziz	Konukman	Gazi Ün.
Aydemir	Koç	Saydamlık Der.
Bayram	Barun	Sayıştay
Burak	Deste	Hazine
C. Suat	Aral	Sayıştay
Can Fuat	Gürlesel	Arı Grubu
Cevdet	Küçük	Maliye Bak.

Emine	Kızıldaş	Maliye Bak.
Erdal	Kenger	Yüksek Denetleme Kur.
Erdoğan	Küçük	Merkez Bankası
Ferhat	Emil	Hazine
Feridun	Özgen	Sonar
Fikret	Gülen	Sayıştay
Gülay	G. Şenesen	İstanbul Ün.
Habip	Kocaman	TBMM
Hakan	Özbaran	Sayıştay
Hamdi	Bağcı	SPK
Hamdi	Aydın	ODTÜ
Hatice	Engür	TBMM
Hikmet	Esen	Hazine
İ. Zafer	Karakulak	TEKEL
İlter	Altınsoy	Milli Piyango
İsmail	Engin	Gazi Ün.
İzak	Atiyas	Sabancı Ün.
Kadir	Gürdal	TURMOB
M. Said	Ceyhan	Kırıkkale Ün.
Mehmet	Gülbüz	Başbakanlık
Metin	Çivilibal	İSMMO
Mustafa	Karagöz	TEKEL
Mustafa	Pehlivan	Devlet Personel Bşk.
Necdet	Gökmen	Maliye Bak.
Nusret	Değirmencioğlu	DSİ
Oğuz	Oyan	Gazi Ün.
Önder	Yeğen	Maliye Bak.
Önder	İnce	Maliye Bak.
R. Hakan	Özyıldız	Hazine
Recep	Biçer	DENETDE
Rıfat	Ortaç	Gazi Ün.
Sacit	Yörüker	Sayıştay
Sami	Kazıcı	TURMOB
Serap	Yanık	Gazi Ün.
Serif	Sayın	Dünya Bankası
Sinan	Sönmez	AÜSBF
Tülay	Arın	İstanbul Ün.
Yasemin	Hürcan	Hazine
Yaşar	Methibay	Gazi Ün.

SUNUŞ

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları 14 Ağustos 1999 tarih ve 1999/7 sayılı Başbakanlık genelgesi ile başlatılmıştır. Bu genelgenin “VIII. Plan Araştırma ve Uygulama Kapsamı” başlığının altında hemen ikinci sırada yer alan 16 ncı maddesi;

“Kamu kesimi açıklarının son on yılda artarak sürmesi ve yapısal reformların gerçekleştirilmesinde yeterince başarılı olunamaması sonucu enflasyon sorunu, son on yılda sağlanan olumlu gelişmeye rağmen kalıcı bir şekilde çözülememiş ve istikrarlı bir büyüme ve gelişme ortamı sağlanamamıştır. Yeni bir yüzyıla girerken Türkiye'nin ciddi atılımları gerçekleştirebilmesi için, öncelikle kamu hizmetlerinde etkinliği ve saydamlığı artırıcı düzenlemelerin yapılarak mali disiplinin güçlendirilmesi,... gerekmektedir.”

demek suretiyle, gelecek dönemde kamu hizmetlerinde etkinliği ve saydamlığı yaygınlaştırıcı düzenlemelerin yapılması gereğini, planın öncelikli konuları arasına dahil etmiştir.

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Plan çalışmaları kapsamında kamusal karar alma süreci içinde kamu kaynaklarının daha verimli ve etkin kullanılmasının temel prensiplerini ve uygulama çerçevesini ortaya koymaya çalışan bu komisyonun, katkıda bulunmayı hedeflediği temel amaçlar dört başlık altında toplanabilir. Bunlar, kamu mali yönetiminde;

- (a) üretilen hizmetin etkinliğinin ve veriminin artırılması,
- (b) yeterince bilgilendirilmiş ve hızla karşılık veren bir kamusal karar alma sürecinin oluşturulması,
- (c) mali raporlama ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi ile birlikte mali saydamlığın sağlanması,
- (d) denetim etkinliğinin artırılması ve performans denetimine geçiş.

Komisyon, Başbakanlık Genelgesi çerçevesinde ilgili kuruluşların görevlendirmiş olduğu uzmanlar ile Planlamanın bu komisyon çalışmalarına katılmasında fayda gördüğü uzman, akademisyen gibi son derece seçkin bir kadroyla çalışmalarını yürütmüştür.

Bu çerçeve üzerinde çalışmaya başlayan komisyon, ilk toplantısı sonunda beş alt komisyona ayrılmış ve çalışmalar aktif olarak bu alt komisyonlar bünyesinde sürdürülmüştür. Çalışma çerçevesine bağlı kalınarak oluşturulan bu alt komisyonlar şunlardır;

- I. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş,
- II. Kamu Maliyesinde Saydamlığın Artırılması, Tahakkuk Bazlı Muhasebe ve Raporlama Sistemine Geçiş ile Yarı Mali Nitelikteki Faaliyetler ile Koşullu Yükümlülüklerin Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Yeniden Ele Alınması,
- III. Parlamentonun Bütçe Denetim Sürecinde Etkinliğinin Artırılması,
- IV. Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş,
- V. Kamu Mali Yönetiminin Kurumsal Anlamda Yeniden Yapılandırılması

Her bir alt komisyon, çalışma alanlarını öncelikle belirlemiş ve üst komisyonun ikinci toplantısında bu konuları tartıştıktan sonra çalışmalarına başlamıştır. Alt komisyonlar, raporun geçmiş uygulamalardan farklı olarak kısa bir süre içinde (iki ay gibi) Planlamaya teslim edilmesi gereğinden hareketle yoğun bir çalışma temposu içine girmişler ve raporlarının ilk taslak hallerini Şubat ayının ilk haftası sonuna kadar üst komisyona ilemişlerdir. Bu raporlar redaksiyon komitesinin yapmış olduğu iki toplantıda bir araya getirilmiş, komisyon başkanı ve koordinatörün son halini vermesiyle Planlamaya sunulacak olan ilk metin ortaya çıkmıştır.

Kuşkusuz Üst Komisyon tarafından hazırlanan taslak metin bu konuda yapılan çalışmaların ve önerilerin olabildiğince konsensüs bazında genel bir çerçevesini çizmektedir. Raporun içeriğinin tümüne veya bir kısmına katılmayan veya aynı görüşleri paylaşmayan üyelerimizin bulunması, komisyonun demokratik içeriğinden dolayı mümkündür. Biz bu konudaki tartışmaların zenginliğinin de raporu farklı kıldığı düşüncesindeyiz.

Kamu Mali Yönetimi, bütçe süreçleri, devlet muhasebe ve denetim sistemleri gibi konunun uzmanı olmayan kesimler için “sıkıcı”, “anlamsız”, “fazla bürokrasi kokan” bu konular geçtiğimiz son beş yıldan bu yana hem ekonomi bürokrasisi hem de kısıtlı bir ekonomik çevrede yoğun bir biçim de tartışılmalı konulardır. Bu rapor, bir bakıma muhtelif zeminlerde tartışılan bu sorunlara belli bir sistematik içerisinde tespitler getirmek ve çözümler üretmek amacını da taşımaktadır. Bu açıdan da rafta kalmaya mahkum “bir diğer” rapor olma tevazuunu taşımamaktadır. Zira, Kamu Mali Yönetim Sisteminin ciddi sorunları vardır ve vergi mükelleflerinin bu sorunlara duyarsız kalmamaları ve kendilerinden toplanan kaynakların tahsisi mekanizması üzerindeki demokratik denetimlerini artırmaları, ancak bu konulara eğilmeleri, anlamaları ve değişim sürecini hızlandırmaları ile mümkündür.

Ağırlıklı olarak bürokrasi ve akademik kesimden ve bir ölçüde sivil toplum temsilcilerinden oluşan komisyonumuz eleştirel, bilimsel ve önyargısız bir biçimde Kamu

Sektörünün Mali Yönetim Sistemini ele alarak saydamlık konusunun öneminin de altını çizmiştir. Toplum bilgilendirme görevi Kamu Yönetiminin hesap verme sorumluluğunun önemli bir parçasıdır. Rapor bu açıdan dünyadaki uygulamalar ve uluslararası standartlar açısından da konuyu ele alarak Devletin saydamlığının mali yönünün ne olması gerektiği hakkında çözüme yönelik ipuçları vermektedir.

İhtisas komisyonumuzun bu çalışması ve benzeri çalışmalar ile Devlet mekanizmasının bir özeleştirisi ve arınma sürecine gireceğini umuyoruz. Aynı sürecin ve saydamlığın özel kesim için de gerektiğini ve zamanının artık geldiğini düşünüyoruz. İhtisas komisyonu üyelerimiz, aktif katılımında bulunan arkadaşlarımız olmak üzere büyük özveri ve heyecan dolu katkılarda bulundular. Alt komisyon başkan ve raportörlerinin, tüm raporları derleyerek ortak metin oluşturulmasında görev alan Redaksiyon komitesinin ve bu çalışmaların koordinasyonunda ve son hale getirilmesinde “gece gündüz” çaba harcayan Sayın Hakkı Hakan Yılmaz’ın emeklerine saygı duyuyor ve teşekkür ediyoruz.

Raporumuzu tamamlayarak takdirlerinize arz ediyoruz.

Saygılarımızla,

Ferhat Emil

Hazine Müsteşar Yardımcısı

Özel İhtisas Komisyonu

Başkanı

1 GİRİŞ VE ÇALIŞMANIN VARDIĞI TEMEL SONUÇLAR

Kamu kesiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları, gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak, tüm ülkelerin önemli gündem maddelerinden birisini oluşturmaktadır. Bu kapsamda; kaynak kullanım etkinliğinin artırılması, bütçe açıklarının ve kamu borçlanma gereğinin azaltılması, hizmet kalitesinin yükseltilmesi, yürütme ve kamu kaynakları üzerinde siyasi denetimin ve sorumluluğun güçlendirilmesi, kamuda saydamlığın sağlanması ve politika üretimi ve yönetiminde hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi gibi yaklaşımlar her geçen gün daha çok kabul görmektedir.

Bu çalışma ağırlıklı olarak bütçe odaklı olmakla birlikte, ele alınan konular ve geliştirilen öneriler bütçe ile ilişkisi olan diğer kamusal harcama alanlarını da kapsamaktadır. Politik bir metin olarak ortaya çıkan ve yasamanın yürütmeye belli şartlar altında kaynak tahsisi ve kaynakların kullanımına ilişkin yetki devrini gösteren bütçeler, siyasi karar alma sürecinin mali açıdan disipline edilmesi gibi son derece önemli bir misyona sahip hukuki metinlerdir.

1990'lı yılların Türkiye için bir temel özelliği de gerek toplam kamu kesiminin (DPT tanımında) gerekse konsolide bütçenin dönem başı ve dönem sonu değerleri açısından önemli sıçramalar göstermesidir. 1990 yılında toplam kamu kesiminin büyüklüğü GSMH'nın yüzde 28'ine karşılık gelirken bu oran dönem içinde sürekli artış göstererek (kriz ve kriz sonrası olan 1994-95 yılları hariç) 1999'da yüzde 38,4'e çıkmış, 2000 yılında ise yüzde 42,3'e olarak programlanmıştır. Dönem başı ve dönem sonu rakamlarındaki artış oranı yüzde 51.1 gibi önemli bir artışı ifade etmektedir. Konsolide bütçenin aynı dönemde gösterdiği gelişme ise daha çarpıcıdır; 1990 yılında GSMH'nın yüzde 16,9 büyüklüğünde olan oran, 1999 yılında yüzde 33,8'e çıkmış, 2000 yılında ise 37,2 olarak bütçeyle birlikte programlanmıştır. GSMH'ya oran olarak bütçenin gösterdiği artış yüzde 120'ye karşılık gelmektedir. Gerek kamu kesimi hesaplarıyla gerekse bütçeyle ilişkisi kurulmayan veya sınırlı kurulan alanların varlığı da (çalışmada mümkün olduğunca detayda ele alınan) dikkate alındığında, bu rakamların yukarıya doğru revize edileceği açıktır. Özellikle bu gelişme sistemin neden reforma tabi tutulması gereğinin önemli işaretlerinden birisi olmaktadır.

1980'li yıllarda bütçenin birlik ve genellik ilkesi dışına çıkılması, bütçenin esnekliğini yitirmesi, bütçenin hazırlanması ve uygulanması sürecinde üretilen hizmetin etkinliğine bütçesel sürecin katkısının azalması, kaynak ayırma ve harcama prosedürlerinin çok karmaşık ve uzun süreleri alan bir yapıya bürünmesi kamu maliyesini etkinlikten uzaklaştıran sadece

gündelik politikalara yoğunlaşan bir yapıya sokmuştur. 1995'te Dünya Bankası projesi olarak başlatılan “Kamu Mali Yönetim Projesi” ve bir yönüyle 2000-2002 istikrar programı uygulaması bu olumsuzlukların giderilmesine yönelmiştir. Gerekli düzeltmelerin zamanında ve içerden gelen inisiyatiflerle gerçekleştirilememesi, keza kurum ve kurum içi birim taassubunun aşılammaması sonucunda sorunlar birikmiş ve deyim yerindeyse kendi evimizi düzene sokmak için uluslararası finans kuruluşlarının müdahalesine açık bir yapı oluşturulmasına zemin hazırlanmıştır. Bu durum uluslararası kuruluşların Türkiye ile ilgili olarak hazırlamış olduğu çeşitli raporların satır aralarında da dile getirilmektedir.

Kaynak ve harcama planlaması için orta vadeli bir yaklaşım öncelikli görülmelidir. Kaynakların nasıl ve hangi birimlerce toplanacağı, yük dağıtımını nasıl yapacağı, hangi sektörlere hangi harcama yöntemleriyle dağıtılacağı, hedef ve stratejiler doğrultusunda tüm bu işlemlerin nasıl denetleneceği planlanmalı bu konuda gerekli olan stratejiler geliştirilmelidir. Beş Yıllık Kalkınma Planları, hedefleri belirleyen ama uyulmayan niyet mektupları olmaktan çıkarılarak “plan-program-bütçe” süreci içinde daha gerçekçi işleyen bir yapıya sokulmalı ve bu süreci bütün aşamalarında denetleyen bir düzenek (mekanizma) kurulmalıdır. Bu anlamda odak noktası politika oluşturma, planlama ve bütçeleme arasındaki ilişkinin kurulması olmalıdır.

OECD ülkelerinin çoğunda orta vadeli yaklaşım üzerine kurulu çok yıllık veya bütçe yılını takip eden iki yılın ileriye dönük bütçe tahminlerinin yer aldığı projeksiyonlar üzerine kurulu bütçeleme sistemi vardır. Buradaki temel yaklaşım ekonomideki en büyük aktör olan devletin geleceğe yönelik büyüklüklerini ve tercihlerini somut bir şekilde ortaya koymaktır. Belirsizliğin ve plansız politik müdahalelerin yoğunlaştığı bir ekonomik ortam sistemin temel mekanizması olan rekabetin ve fiyat mekanizmasının işleyişinin önündeki temel engellerden biri olmaktadır. IMF tarafından 1999 yılı Ekim ayı sonunda düzenlenen” İkinci Kuşak Reformlar “ başlıklı seminerde üzerinde durulan konuların birisi de ekonomide devletin rolü ve bu tanım içinde devletin ekonomiye müdahalesini meşru kılan nedenlerden biri olan bilginin dağılımındaki problem ya da bilginin yüksek maliyetlerle elde edilmesidir.¹

Bu anlamda Amerika uygulaması olayın en somut örneklerinden biri olmaktadır. 1974'de Kongrenin çıkardığı Bütçe Kanunu, bütçeye vergi harcamalarının eklenmesi zorunluluğunu getirmiş, 1993 yılında çıkarılan Performans Kanunu ile de hükümetin geniş kapsamlı bir performans planının çıkarılması sırasında vergi harcamalarının analizinin yapılması gereği ortaya konmuştur. Bu çerçevede hazırlanan Amerikan Bütçesinde gelecek yıl

¹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için; Tanzi (1999).

ve onu takip eden dört yılın kamusal büyüklüklerinin tahmini yapılırken vergi harcamaları da iki alt başlık altında bu tahminlerin içinde yer almaktadır. Bu alt başlıklardan birincisi, mevcut kanunlara göre o sektöre (savunma, eğitim, enerji gibi) yapılacak olan vergi harcaması, ikincisi ise önerilen kanunlara göre ilgili sektörlerden alınmasından vazgeçilecek olan vergi miktarıdır (vergi harcaması). Sektörel bazda vergi harcamalarının tahminine kadar giden bu hesaplamaların temel amacı, devletin ekonomiye yapacağı etkilerin mümkün olan ayrıntıda ortaya konması çabasıdır.

İzleyen başlık altında, Komisyon çalışmaları sonucunda ortaya çıkan sorunların belirleyiciliğinde her bir alt komisyonda geliştirilen önerilerin önceliklendirilmiş bir özeti yer almaktadır.

ÇALIŞMANIN VARDIĞI TEMEL SONUÇ VE ÖNERİLER

Mevcut durumun tespiti ve bu çerçevede geliştirilen öneriler raporun üçüncü ve dördüncü bölümlerinde detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Burada ise, temel sorunlardan hareketle geliştirilen öneriler bir önceliklendirmeye tabi tutularak her bir alt komisyon başlığı altında özet olarak verilmektedir.

ORTA VADELİ HARCAMA SİSTEMİNE GEÇİŞ (YENİ BİR BÜTÇE SİSTEMİNE DOĞRU, MEVCUT SİSTEMİN İYİLEŞTİRİLMESİ DAHİL)

Yeni bir bütçe sistemine yönelik (orta vadeli harcama sistemi yaklaşımı) öneriler üç alt başlıkta incelenmiştir. Bunlar, Bütçenin Hazırlanması, Bütçenin Uygulanması ve Bütçe Uygulamasının Muhasebe, Raporlama ve Kod Yapısı. İlk başlık olan bütçenin hazırlanmasında, bütçe sistemine yönelik yeni bir yaklaşımı yansıtan temel öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır. Diğer iki alt bölümde ise ağırlıklı olarak bütçe sisteminin mevcut sorunlarından hareketle mevcut sistemin daha iyi işlemesine yönelik öneriler geliştirilmiştir.

BÜTÇENİN HAZIRLANMASI

Kurumsal çerçeve, siyasi sorumlulukla yönetsel sorumluluğun ve hiyerarşik yapının ortaya konulması bakımından önem taşımaktadır. Bu çerçevede, vatandaşla Meclis, Meclisle Bakanlar Kurulu, Bakanlar Kurulu ile Bakanlıklar, Bakanlıklar ile Kuruluşlar ve İdareler arasındaki yetki ve sorumluluğun iyi bir şekilde tanımlanmış olması gerekmektedir. Bütçenin esas olarak siyasi bir süreç sonunda belirlendiği ilkesinden hareketle, yukarıda tanımlanan kurumsal ilişkilerin ve bu ilişkiler sonucu ortaya çıkan yetki ve raporlama yükümlülükleri bütçenin hazırlanmasında mali disiplini sağlamada önemli olmaktadır.

Politika oluşturma, planlama ve bütçeleme arasında kurulması gereken zorunlu ilişki, ancak iyi bir şekilde tasarlanmış ve mekanizmaları ortaya konmuş orta vadeli bir harcama sistemi ile kurulabilir.

Orta vadeli bir harcama programına dayanan, diğer bir ifadeyle planlarla bütçeler ve programlar arasındaki ilişkiyi hedefleyen, kamusal karar alma süreci ana hedef olarak belirlenmeli ve bütçe sistemi (plan-program-bütçe sistemi veya çıktı-sonuç bazlı bütçe sistemi gibi) bunun üzerine inşaa edilmelidir. Bir nolu alt komisyon raporunda geliştirilen yaklaşım çerçevesinde, orta vadeli bir harcama programına dayanan bütçe sistemiyle ilgili öneriler dört ana başlığa ayrılarak ele alınmıştır. Bunlar; (a) ekonomik ve mali yapının ortaya konulması, (b) bütçe politikası beyanı, (c) sektör/kuruluş planlarının ve bütçelerinin hazırlanması ve (d) parlamentonun bütçeleri onaylaması.

Ekonomik ve Mali Yapının Ortaya Konulması (Güncelleştirme Raporu);

Gelecek yıl bütçesi ve onu takip eden iki yılın bütçe büyüklüklerinin tespit edilmesi süreci, ekonomik ve mali yapının tam bir resminin çekilmesiyle başlamalıdır. Genellikle stratejik safhanın ilk bölümü diye adlandırılan bu aşama, esas olarak gelecek üç yıllık dönem için gelir ve harcama projeksiyonları yapan bir makroekonomik çerçeve geliştirilmesi üzerine kuruludur.

Ekonomik ve mali yapının ortaya konulmasının öngörülen faydayı sağlaması için geliştirilen temel öneriler şu şekilde sıralanmaktadır;

- Merkezi kuruluşların kurumsal ve işlevsel görev ve sorumlulukları Mali Sorumluluk Kanunu gibi bir çerçeve kanun ile açık olarak tanımlanmış olmalıdır.
- Güncelleştirme, merkezi birimler tarafından politik baskıdan uzak tamamen teknik bir çalışma sonucunda ortaya çıkarılmalıdır.
- Her bir güncelleştirme bir önceki güncelleştirmeden sonra ortaya çıkan yeni durumları yansıtmaya çabası içinde olmalıdır. Ekonomik yapıda öngörülmeleyen değişimler, yürürlüğe giren yeni yasal düzenlemelerin ortaya çıkardığı maliyet artışları gibi.
- Ekonomik ve mali yapıyla ilgili riskler iyi bir şekilde tanımlanmalı ve farklı büyüme senaryoları bunların üzerine inşaa edilmelidir. Yine bu çerçevede, özel mali riskler (kamusal harcama alanı dışında kalma çabası içinde olan) net bir şekilde ortaya konulmalı ve kapsamlı bir şekilde bunların analizi yapılmalıdır.

- Bilgilerin ve varsayımların doğruluğunun Anayasal bir kuruluş tarafından (Sayıştay gibi) incelenerek onaylanması sağlanmalıdır.

Bakanlar Kurulu Tarafından Bütçe Politikasının Ve Büyüklüklerinin Belirlenmesi (Bütçe Politikası Beyanı);

Bakanlar Kurulunun üç yıllık bir perspektifte hazırlanacak olan bütçelerin mali yapıları ile önceliklerini önceden açıklaması gerekmektedir.

Bu irade beyanı, hükümetin gelecek üç yıllık dönem için öngördüğü kamusal büyüklükleri ve uygulamayı hedeflediği politikaları departmanlara ve toplumun diğer kesimlerine beyan etmesi açısından önem taşımaktadır. Bütçe politikası beyanı ile hem kamu kuruluşları kendi bütçelerini oluştururken bu beyanda öngörülen noktaları kendilerine başlangıç noktası olarak almakta, hem de özel sektör kamunun gelecek üç yıl için büyüklüğü ve faaliyet alanlarının ne olacağı konusunda daha net bir fikre sahip olmaktadır.

Bütçe hazırlanması sürecinin en önemli siyasi aşaması olan bütçe politikası beyanının beklenen faydayı sağlaması için geliştirilen temel öneriler ise şu şekilde sıralanmaktadır;

- Güncelleştirme Raporu ile hükümetin siyasi rekabet sürecindeki temel dokümanı olan Hükümet Programı bir araya getirilerek mali politika öncelikleri tespit edilmelidir.
- Bu dokümanla mali strateji, rakamsal büyüklükler ve hedefler bazında Bakanlar Kurulunca ortaya konulmalıdır. Mali yapıyla ilgili temel politikalar (harcama, gelir, borçlanma gibi) burada belirlenmeli ve bu politikaların sonuçlarını gösteren rakamsal hedefler yine burada açıklanmalıdır.
- Mali strateji ortaya konulduktan sonra, Bakanlar Kurulu bu çerçevede kısa, orta ve uzun vadeli ekonomik ve mali amaç ile niyetlerini (bütçe öncelikleri dahil) açıklamalıdır.
- Gelecek dönem için kamusal harcama büyüklüğü mali strateji ile ortaya konulduktan sonra, bu büyüklük için Meclis onayına başvurulmalıdır.

Sektör/Kuruluş Planlarının Ve Bütçelerinin Hazırlanması;

Ekonomik ve mali yapının ortaya konulmasından sonra, mali stratejinin belirleyiciliğinde Bakanlar Kurulu tarafından sektör/kuruluş bütçe tavanları belirlenmeli, kuruluşlar da bu çerçevede, gelecek yıl ve onu takip eden iki yıl için sektör planlarını ve bütçelerini oluşturmalıdır. Gelecek yıllar için belirlenen bu sektör tavanlarının tahmin

edilebilirlik düzeylerinin yükselmesi, orta vadeli bir harcama sisteminin bütçe sonuçları üzerindeki beklenen olumlu etkisini, açıktır ki artıracaktır.

Orta vadeli bir harcama programı çerçevesinde, sektör/kuruluş plan ve bütçelerinin etkin bir şekilde çalışması için geliştirilen temel öneriler ise şunlardır;

(a) Sektör/Kuruluş Sorumluluk Çerçevesi İyi Bir Şekilde Tanımlanmalıdır,

- Siyasi sorumlulukla yönetsel sorumluluğun kuruluşun üreteceği mal ve hizmet sürecinde çok iyi bir şekilde birbirinden ayrıştırılması gerekmektedir.
- Siyasi sorumluluğa sahip olan Bakan, Bütçe ile almış olduğu kaynağın kullanımını yani programlanan hizmetlerin sağlanabilmesi için (veya çıktı ve sonuç hedefleri için) yetkiyi kuruluşa devretmeli, fakat gerek uygulamada gerekse uygulama sonunda hak sahibi olarak devrettiği yetkinin nasıl kullanıldığının hesabını sormalıdır.
- Bakanla kurumun en yüksek yöneticisi arasında bütçe uygulamasına geçmeden önce bir performans sözleşmesi yapılmalıdır.

(b) Sektör Amaçları ve Politikaları Konusunda Uzlaşma Sağlanmalı ve Sürekli Olarak Gözden Geçirilmelidir,

- Sektörün gözden geçirilmesi sırasında başlangıç sorusu, devletin bir bütün olarak sektör kapsamında yürüttüğü politikalar konusunda gerçekten sorumlu olup olmadığı ya da uygulanan bazı politikaların ve faaliyetlerin özel sektöre veya toplumun diğer kurumlarına (sivil toplum örgütleri, gönüllü kuruluşlar gibi) bırakılıp bırakılmayacağıdır.
- Dönemsel olarak kuruluş amaçları ve öncelikleri gözden geçirilmeli, bu konuda eksersizler devam ettirilmelidir. Bu çalışmalar, özellikle yeni yıl bütçe uygulaması başladığında gelecek yıl bütçeleri için yapılmalıdır.

(c) Bütçenin Hazırlanması ve Uygulanmasında Merkezi Kuruluşlar Daha Çok Düzenleme ve Denetim Aşamalarında Rol Almalıdır,

(d) Sektörün Kaynak Yapısı Bütçe Hazırlanması Sürecinde Tam Olarak Ortaya Konmalıdır,

(e) Kuruluşun Bütçesi Kuruluşun Bütün Faaliyetlerini Yansıtacak Yapıda Olmalıdır,

(f) Öncelikler Değiştiğinde Kaynakların Bu Alanlara Tahsisini Kolaylaştıracak (Esnek) Mekanizmalar Geliştirilmelidir,

(g) Hizmetin Üretilmesi Ve Sunulması Sürecinde Kaynak Kullanımında Etkinliği Artırmak İçin Hizmeti Üreten İnsanların Gerek İstihdamında Gerekse de Kullanmış Oldukları Kaynaklar Üzerindeki Yetki Ve Sorumluluklarında (Belli Bir Süre İçin Atanmaları, Performans Kriterlerini Tespit Edilmesi Gibi) Değişiklikler Yapılmalıdır.

BÜTÇENİN UYGULANMASI

Bütçe uygulamasında etkinliği sağlayacak olan mekanizmalar; roller ve sorumluluklar, yetki devri, mali disiplin, tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama, taahhüt modülü, nakit planlaması ve bilgi akış sistemleri olarak sıralanmıştır.

Roller, Sorumluluklar ve Yetki Devri

- Bütçe uygulamasında görevlilerin rol ve sorumlulukları açıkça tanımlanmalıdır. Belirlenen rol ve sorumlulukların kaynakların etkin kullanılması sürecinde amaca hizmet edebilmesi için hesap verme sorumluluğunun tanımlanması da gerekmektedir. Hesap verme sorumluluğu, kamu kaynağı kullanan kişi ve kurumların bu kaynakları doğru ve etkin bir şekilde kullanmasını sağlayan temel mekanizmalardan biridir.
- Bütçe uygulamasında sorumlu olan alt birimlere ve kişilere kaynak kullanım sürecinde mümkün olduğunca yetki devri yapılmalıdır.
- Kuruluş bütçelerinden yapılan harcamalardan ve giderin gerçek ihtiyaçlardan kaynaklanmasından tahakkuk memurları yerine kurumların en üst düzey yöneticisi olan ita amirleri birinci derece sorumlu olmalıdır.
- Bütçenin uygulanmasında, kamu hizmetlerinin sonuçlarından doğrudan etkilenen yerel birimlerin karar alma süreçlerine katılımı sağlanmalıdır.
- Bütçenin uygulanması sürecinde her geçen gün yeni roller (maliye başkanlıkları, gelirler bölge müdürlükleri, vergi dairesi başkanlıkları gibi) ortaya çıkmaktadır. Roller ve sorumlulukların sistem bütünü içinde iyi tanımlanmaması etkinsizlik ve bürokrasiye yol açmaktadır. Bu uygulamalardan mümkün olduğunca kaçınılmalı, sistem daha basit ve daha az çakışan müdahalelerle tasarlanmalıdır.

Mali Disiplin

- Bütçenin hazırlanması ve uygulanması sürecinde üretilen hizmetin etkinliğine bütçesel sürecin katkısının azalması, kaynak ayırma ve harcama prosedürlerinin çok karmaşık ve uzun süreleri alan bir yapıya bürünmesi, mevcut mevzuatın günün koşullarını karşılamaktan uzak olması, kuruluşların hazırladıkları bütçelere

inançlarının kalmaması gibi nedenler bütçeden beklenen mali disiplinden uzaklaşılmasına neden olmaktadır.

- Satınalma prosedürü özellikle mali disiplini ve kontrolü sağlanma gibi nedenlerle tek tip yöntemler kullanılarak tasarlanmalı, uygulamada getirilecek esneklikler açık ve öngörülen koşulları taşıyan her kuruma uygulanabilir olmalıdır.
- Bütçe uygulamasında mal veya hizmetlerin temin edilmesi sürecinde; gerek mali mevzuatta gerekse yapılan idari düzenlemelerde (tasarruf genelgesi gibi) kontrol ve prosedürlerin uzun süreler alması ve yinelenmesi suretiyle kamu fonlarının etkili ve randımanlı yönetimi tehlikeye atılmamalıdır.

Taahhüt Modülü

- Mevcut sistemde taahhütler izlenememektedir. Girişilen ve hatta geçici taahhütlerin muhasebe disiplini içinde kaydedileceği ve bütçedeki ödeneklerle ilişkisinin kurulacağı bir taahhüt modülüne geçilmelidir. Bu bağlamda, IMF ile imzalanan Stand-By anlaşmasında, 2001 yılında konsolide bütçeye tabi kuruluşlar için taahhüt bazında muhasebe ve raporlamaya geçilmesi öngörülmüştür.
- Kamu kesiminin personel alımı, kadro tahsisi gibi tasarrufları devleti gelecekte yükümlülük altına sokacak uygulamalardır. Kamunun taahhüt özelliği taşıyan bu gibi uygulamalarında kapsamlı bir maliyet hesaplaması ve bu uygulamaların sonuçları bir taahhüt modülü çerçevesinde izlenmelidir.

Nakit Planlaması ve Bilgi Akış Sistemleri

- Ayrıntılı harcama programı uygulamasıyla bütçe ödeneklerinin yıl içinde nasıl kullanılacağına (mevcut nakit projeksiyonları dahilinde) kurumların karar vermesi hedeflenmiştir. Ayrıntılı harcama programları alternatifli olarak hazırlanmalı, kurumların faaliyet alanlarına göre belli esneklikler öngörülmelidir.
- Bütçenin uygulanmasında, otomasyon ve enformasyon sistemlerinin kullanılmaması nedeniyle sistem çok sayıda saymanlık ve bütçe dairesi ile çalışmaktadır. Bu nedenle, söz konusu dairelerin gerçekte ne derece önemli ve etkin olduğuna dair bir analiz yapılmalı ve bütçe dairesi başkanlığı ve saymanlıkların sayısı azaltılmalıdır.

BÜTÇE UYGULAMASININ MUHASEBE, RAPORLAMA VE KOD YAPISI

- Devlet muhasebe sisteminin muhasebe ve raporlama hedefleri belirlenmelidir. Muhasebe sisteminde bir iyileştirmeye girilmeden önce, bu sistemin kimlere, hangi ihtiyaçlara göre ve ne şekilde raporlama yapacağı tespit edilmelidir. Raporlamada bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu, bütçe uygulama sonuçları tablosu gibi yönetim amaçlı, anlaşılabilir ve standart mali raporlar düzenlenmesi bir hedef olarak açıkça ortaya konulmalıdır.
- Kamuda muhasebe birliği sağlanmalıdır. Bütçe dışında kalan kurumların kendi özel muhasebe sistemlerini oluşturmasına izin verilmemelidir. Kamu kesiminin tamamında hesapların konsolidasyonu sağlanmalıdır.
- Devlet muhasebe sisteminde yapılacak iyileştirme kapsamında, uygulanacak muhasebe esasları yeniden belirlenmelidir. Kısa dönemde yapılacak bir iyileştirmede, etkin bir kamu mali yönetiminin ihtiyaç duyacağı bütün bilgileri üretebilen ve geçiş uygulaması daha kolay olan değiştirilmiş tahakkuk esasları seçilmelidir. Devlet muhasebe sisteminin uzun dönemli iyileştirme hedefi ise, gerçekleştirilen tüm kamu işlemlerini yerinde ve zamanında kayıt altına alan ve raporlama esnekliği yüksek olan tahakkuk esaslı muhasebe olarak belirlenmelidir.
- Kamu kesimi muhasebe standartları belirlenmeli ve ilan edilmelidir. İlan edilen standartlarda bir değişiklik söz konusu olduğunda yeni standartlar zaman geçirilmeksizin duyurulmalıdır. Muhasebe ve raporlama güvenilirliğinin oluşturulabilmesi için, standartlarının belirlenmesi ve uygulanması yasal bir zemine oturtulmalıdır. Gerek muhasebe esasları gerekse muhasebe standartları manipülasyonlara ve yaratıcı yöntemlere (!) izin vermemelidir.
- Bütçe sistemi ile muhasebe sistemi arasındaki uyum sağlanmalıdır. Bu bağlamda hazırlanan hesap planı, bütçe kod yapısı ile uyumlu ve olası bütçe kodu değişikliklerine imkan verecek esneklikte olmalıdır.
- Raporlama konusundaki görev ve sorumluluklar açık olarak belirlenmelidir.
- Bütçe uygulanmasının muhasebesi ile yerel ve merkezi düzeyde raporlanması genellikle elle gerçekleştirilen işlemlerle yürütülmektedir. Bu da bilginin doğruluğunu ve hızını olumsuz yönde etkilemektedir. Bilginin zamanında üretilmesi tüm muhasebe birimlerince yapılacak standart bir uygulama olmalıdır. Sisteme, bilgiye ihtiyaç duyan tüm kurumlar kolayca ulaşabilmelidir.

□ Kodlama için gerekli olan standartlar, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örneği gösteren ülkelerin deneyimleri çerçevesinde oluşturulmalıdır. Bu anlamda, öncelikle hizmet maliyet ilişkisini ortaya koyan ve 1974’de geçilmesi öngörülen ama hala geçilemeyen fonksiyonel sınıflamaya geçilmelidir.

□ Bütçe sınıflandırmasının verileri, milli gelir hesaplarının en güvenilir girdisi olarak kullanılabilmesi ve bütçe kodlaması bu amaca hizmet edecek bir yapıda tasarlanmalıdır.

MALİ SAYDAMLIK

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Kamu mali yönetiminin yapısı, fonksiyonları, plan ve hedefleri hakkında tam bir bilgi setinin kamuya sunulması ve sonuçta bu bilginin sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve denetlenmesiyle kamuda etkinliğin artırılması mali saydamlığın temel ilkesi olmaktadır.

Mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların sağlanmasında mali saydamlık önemli bir araçtır. Yetki ve sorumluluklarının iyi bir şekilde ayrıştırılmaması, bütçe kapsamının kamusal harcama alanının ancak bir kısmını kavraması, muhasebe, raporlama ve kodlama yapısının yetersiz olması ve standartların geliştirilmemesi gibi nedenlerle, Türk kamu mali yönetim sisteminin etkin ve sorumlu bir şekilde çalıştığını söylemek mümkün değildir. Bu anlamda, kısa dönemde kamu mali sistemimizde yapılacak düzenlemelerin başında saydamlığın sağlanması yönündeki çabaların uygulamaya geçirilmesi olmalıdır.²

Devletin, özellikle kamu kaynaklarının tahsis amacı olması beklenen bütçelerinde ve buna ilişkin diğer mali mevzuatında şeffaflığın sağlanması, bugün makroekonomik istikrarın sağlanması, yetkin devlete (yönetme kapasitesi yüksek devlete) ulaşılması açısından çok önemli bir ön şart olarak görünmektedir.³

Yukarıda tanımlanan çerçevede, IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü’nün getirdiği sistematik yapı içinde geliştirilen öneriler şu şekilde özetlenebilir;

□ Bütçe kapsamının genişletilmesi, bunun yasal ve siyasal olarak yapılmasında zorluklar olması halinde kamu kaynağı kullanan tüm kurumların aynı tip mali raporlar

² Hürçan, Kızıltas, Yılmaz (1999)

³ Dedeoğlu, Emil, Erdem, (1999)

hazırlamasının sağlanması ve bunların konsolide edilmesi suretiyle toplam kamu hakkında bilgi edinilmesi,

- Bütçe tahminleri analiz yapmaya ve sorumlulukları tanımlamaya imkan veren bir yapıda hazırlanmalı ve sunulmalı,
- Hükümet işlemlerinin brüt bazda raporlanması böylece kalemlerin gerçekleşmeleri hakkında daha doğru bilgi edinilmesi,
- Yapılan raporlamaların kapsamlı ve güvenilir olması yanında geçmiş dönem sapmalarını göstermesi,
- Yıllık bütçe ve sonuç hesaplarında kullanılan veri ve muhasebe standartlarının açıklanması,
- Mali bilgiler ve raporların düzenli yayınlanması konusunda taahhütte bulunulması
- Gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler ve vergi harcamaları için raporların hazırlanmaya başlanması böylece mali risk analizlerine imkan tanınması,
- Harcamaya yönelik düzenlemelerin örneğin Devlet İhale Kanunu'nun tüm kamu için uygulanmasının sağlanması, böylece kamu kaynaklarının kullanılmasında uygulanan prosedürlerin standartlaştırılması,
 - Mali mevzuatın bugünkü karmaşık yapısından kurtarılması, basitleştirilmesi bu konudaki gelişmelerle beraber ülkedeki tüm yasal düzenlemelerin teknolojik imkanlarda kullanılarak (tasarıların internete konması gibi) kamuoyunda tartışılmasının sağlanması,

PARLAMENTONUN BÜTÇE SÜRECİNDE ETKİNLİĞİNİN ARTIRILMASI

Parlamentonun bütçe sürecinde etkinliğinin artırılmasına yönelik hususlar, Parlamentonun doğrudan etkinliğinin ve dolaylı etkinliğinin artırılması şeklinde ikili bir ayırım yapılmak suretiyle ele alınmış ve öneriler bu kapsamda geliştirmiştir. Meclisin doğrudan etkinliği, Plan ve Bütçe Komisyonu başta olmak üzere diğer ilgili komisyonların ve TBMM Genel Kurulunun bütçe sürecindeki etkinliği, dolaylı etkinliği ise Meclis adına denetim yapan Sayıştay tarafından bütçenin uygulanması ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi şeklinde anlaşılmalıdır.

PARLAMENTONUN DOĞRUDAN ETKİNLİĞİNİN ARTIRILMASI

- Kamu gelirleriyle finanse edilen faaliyetlerden önemli bir bölümünün bütçe kapsamı dışına çıkarılması, bu faaliyetlerin makro ekonomik etkilerini değerlendirme

ve denetleme imkanını ortadan kaldırmakta ve sonuçta Meclis'e, dolayısıyla millete hesap verilmeyen geniş yetkilerin kullanıldığı alanlar bırakmaktadır. Bu nedenle, bütçenin kapsamının kamusal faaliyetlerin tamamını yansıtacak bir biçime dönüştürülmesi ve millete hesap verme yükümlülüğünün sağlanması gerekmektedir.

□ Meclisin bütçe sürecinde oynadığı temel roller, bütçenin hazırlanması ve Kesin Hesap Kanununun yasalaştırılması şeklinde olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Meclisin asıl etkinliğini sağlayacak temel araç olan Kesin Hesap Kanunu uygulamada gereği gibi kullanılmamakta ve Meclis kendi elindeki en önemli aracı yine kendi iradesiyle etkisiz hale getirmektedir. Dolayısı ile, yürütmenin bir yıllık faaliyetlerinin hesap verme sorumluluğunu ortaya çıkaracak olan Kesin Hesap Kanunu uygulaması etkin hale getirilmelidir.

□ Meclisin kamu kaynakları ve bunların kullanımı hakkında bilgi sahibi olması, hükümetin kamusal faaliyetlerinin tamamını yansıtan bir devlet bilançosu ve bunu tamamlayan mali tabloları zamanında ve kapsamlı bir şekilde yayınlaması ile mümkün olacaktır. Bu bilanço, konsolide bütçe ile birlikte planla ilişkisi kurulabilecek alanların tamamını kapsamalıdır. Meclis denetimini etkin hale getirecek bu düzenlemeler, kamuda saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirecek bir tarzda yeniden ele alınmalıdır.

□ Plan ve Bütçe Komisyonunda bütçeye ilişkin temel büyüklükler görüşülüp karara bağlanmalı, bütçenin kuruluşlara ilişkin bölümleri ise Meclis ihtisas komisyonlarında değerlendirilmelidir.

□ Yasal olarak açıklanamayan ödenek üstü harcama için tamamlayıcı ödenek verilmesi uygulamaları, Meclisin kanunlaştırdığı bütçelere güveni zedelediğinden bu uygulamalara istisnai durumlarda başvurulmalıdır. Yine mali yıl içinde ek bütçe kanunu çıkarılmasını zorlaştırmak, ek bütçe uygulamasını gerçekten acil durumlarda başvurulabilecek hususlar ile sınırlandırmak gerekmektedir.

□ Meclisin iç denetim birimi olan TBMM Hesaplarını İnceleme Komisyonunun etkinliğini artıracak mekanizmalar geliştirilmelidir.

□ KİT Komisyonunun çalışmaları gözden geçirilerek KİT'lerin denetiminde etkinlik sağlanmalıdır.

PARLAMENTONUN DOLAYLI ETKİNLİĞİNİN ARTIRILMASI

- Sayıştay faaliyetlerinde yargısal işlevlerin ağırlıklı olması, Meclis adına yapılması gereken denetimin gerçekleşmesine engel teşkil etmemelidir. Sayıştay denetiminin asıl amacı tüm ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de Meclis adına denetim yapmak ve denetim sonuçlarını Meclise raporlamaktır. Bu durum Anayasal ve yasal bir gereklilikten kaynaklanmaktadır. Anayasanın 160 ve 164, Sayıştay Kanununun 25, 28, 32, 47, 55, 81, 87, 88 ve Ek 10'uncu maddelerine göre Sayıştay'ın Genel Uygunluk Bildirimleri yanında Meclise sunması gereken çok sayıda rapor bulunmaktadır. Oysa uygulamada Sayıştay, Genel Uygunluk Bildirimleri ve istisnai olarak hazırlanan ve Meclise sunulmayan raporlar hariç bu yasal görevlerin gereğini dışsal nedenlerinde etkisiyle yerine getirememektedir. Diğer taraftan, Mecliste bu konuda herhangi somut bir talepte bulunmamaktadır.
- Sayıştay tarafından hazırlanan Genel Uygunluk Bildirimleri bugünkü haliyle Meclis adına yapılan denetimleri şekli bir inceleme durumuna sokmaktadır. Bu durum ise Meclisin kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı ile ilgili bilgi sahibi olmasını olumsuz yönde etkilemektedir. Dolayısı ile Genel Uygunluk Bildirimleri, saymanlık idare hesabı cetvelleri, bakanlık kesin hesap cetvelleri ve hazine genel hesabının birbirleriyle karşılaştırılmasından ibaret şekli bir rapor durumundan kurtarılarak, ayrıntılı bilgi, görüş ve analizleri içeren kapsamlı raporlar haline getirilmelidir.
- Sayıştay, genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşların mal hesapları ile diğer kuruluşlara ait raporları Sayıştay Kanununun 87' inci maddesine göre Meclise her yıl sunmak zorundadır. 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununun 105' inci maddesine göre bizzat ilgili Bakanların sorumluluğunda olan bakanlık mal kesin hesaplarının 1927 yılından beri hazırlanamaması, Maliye Bakanlığının da bu konuda herhangi bir çaba içinde olmaması, Meclisinde yasal bir zorunluluk olmasına rağmen bu konuda herhangi bir talebinin bulunmaması, Devlet Malları ile ilgili raporun hazırlanmamasına destek sağlamaktadır. Bu nedenlerle bu raporlara işlerlik kazandıracak mekanizmalar Sayıştay, Maliye Bakanlığı, ilgili Bakanlıklar ve Meclis tarafından en kısa sürede yaşama geçirilmelidir .
- Meclis adına yapılan Sayıştay denetiminin etkin ve sonuç alınabilir bir hale gelebilmesi için Meclis İçtüzüğü'nde;
 - Sayıştay Kanunu gereğince Plan ve Bütçe Komisyonuna sunulacak raporların bu komisyonda hangi esas ve usuller çerçevesinde görüşüleceğinin,

- Komisyonunun üreteceği nihai raporun biçim ve içeriğinin ,
- Bu raporlarda belirtilecek hususların izlenmesine dair prosedürün,
- TBMM Genel Kurulun da Sayıştay Kanunu gereğince genel görüşme konusu olacak raporların Genel Kurulda görüşme esas ve usullerinin,

düzenlenmesi gerekmektedir. Plan ve Bütçe Komisyonunun kesinhesap görüşmelerinde geçmiş dönem bütçe uygulama sonuçlarının iyi bir şekilde denetlenmesini sağlamak için daha önce uygulaması olan “Sayıştay Komisyonu” gibi bağımsız bir yeni komisyonun oluşturulmasına gidilmelidir. Böyle bir komisyonun kurulması halinde sözü edilen raporların bu yeni komisyonda görüşülmesi ve bununla ilgili esas ve usuller Meclis İçtüzüğü’nde belirlenmelidir.

- Sayıştay tarafından bütçenin uygulanması ile ilgili olarak yapılan ödenek ve kadro işlemlerinin vize edilmesi, harcamalara ilişkin sözleşme ve bağitların kayıt ve tescil edilmesi işlemleri Meclise düzenli olarak raporlanmalıdır.
- Cumhurbaşkanlığı, Meclis ve Sayıştay hesapları üzerinde TBMM Hesaplarını İnceleme Komisyonu tarafından yapılan iç denetimin yanı sıra, Meclis adına Sayıştay denetimi de gerçekleştirilmelidir.

DENETİM SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ARTIRILMASI VE PERFORMANS DENETİMİNE GEÇİŞ

Denetimin etkinliğinin artırılmasında önem taşıyan temel faktörler aşağıda sıralandığı şekilde altı başlık altında toplanmıştır;

- Etkin bir denetimin ön koşulu olan denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlığı,
- Kamu mali yönetiminin çağdaş yönetim anlayışının ilke ve gereklerine sahip olması,
- Denetimi sınırlayan yasal düzenlemelerin ve fiili durumların kaldırılması,
- Denetim birim, organ ve kurumları arasında koordinasyon, işbirliği ve diyalogun sağlanması ve geliştirilmesi,
- Denetimin kendisinden beklenen yararları sağlayabilmesi ve üstün kalitede ürünler üretebilmesi için uluslararası standartlara uyulması,

- Denetim elemanlarının denetimin en değerli varlığı olduğundan hareketle, nitelikli ve yeterli sayıda denetim elemanı istihdam edilmesi ve bunların meslek hayatı süresince denetim mesleğinin isteklerine ve gelişmelerine paralel biçimde eğitilmesi.

Yukarda sıralanan faktörler çerçevesinde, denetim sisteminin etkinliğinin artırılması ve performans denetimine geçiş için geliştirilen temel öneriler ise şunlardır;

- Uluslararası Standartlar ve İyi Uygulama Örnekleri Dikkate Alınarak Denetim Mesleğinin Geliştirilmesine Dönük Düzenlemeler Yapılması;

- Denetim Sistemimizi bütünüyle kavrayan bir çerçeve yasa çıkarılmalıdır. Bu yasada denetimin temel amaçlarına; denetim elemanlarının görev, yetki ve sorumluluklarına; denetim elemanlarının göreve atanmalarına, görevden alınmalarına, ayrılmalarına ve teminatlarına; denetim programlarının hazırlanmasına; denetim sonuçlarının raporlanmasına; iç kontrol sistemi ve denetim ilişkilerinin düzenlenmesine ve bir “Ulusal Denetim Komitesi” oluşturulmasına ilişkin hususlar ilkeler bazında yer almalıdır.
- Avrupa Birliği tam üyeliğine giriş süreci içinde olduğumuz da dikkate alınarak, evrensel gelişmeleri yansıtan ve ülkemiz gerçeklerini ve ihtiyaçlarını göz ardı etmeyen, ulusal denetim standartlarımız -meslek ahlak kuralları dahil olmak üzere- bir an önce hazırlanmalı; kamu kesiminin ihtiyaçlarını göz önünde bulunduran denetim standartları da belirlenmelidir.
- Denetim standartlarının (etik kurallar dahil) belirlenmesini takiben, çalışmaları ve ürünleri üzerinde kalite kontrol mekanizmaları tesis edilmesi şartıyla, kamu denetim birim, organ ve kurumlarına ait denetim görevlerinden uygun görüleceklerin özel sektördeki bağımsız denetçiler eliyle bu birim, organ ve kurumlar adına yürütülmesi uygulamasına başlanılmalıdır.

- Denetimin Yüksek Meslekî Standartlarda Yürütülmesi ve Kaliteli Hizmetler ve Ürünler Üretilmesi;

- Denetim birim, organ ve kurumları denetim faaliyetlerini öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara dayandırmalı ve yıllık programlara göre yürütmelidir.
- Denetim birim, organ ve kurumları yıllık faaliyetlerine ilişkin raporları yayımlayarak planlanan faaliyetleri ile gerçekleştirdikleri faaliyetleri ve bu

faaliyetlerin gerçekleşme derecesi ile denetimlerinin yarattığı sonuçları kamuoyunun değerlendirmesine sunmalıdırlar.

- Bağımsızlığın Geliştirilmesi ve Kökleştirilmesi;
 - Çıkarılacak denetim çerçeve yasasında denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlığının uluslararası standartlara uygun bir biçimde güvence altına alınmasına ilişkin hükümlere yer verilmelidir.
- Denetimi Sınırlayan Yasal Düzenlemelerin ve Fiili Uygulamaların Kaldırılması;
 - Kamu kaynaklarının kurulan vakıflar, dernekler, şirketler ve iktisadî işletmeler eliyle kullanılmasına son verilmeli ve böylelikle kamu mali yönetimin olağan rejimi içine alınacak kamu kaynaklarının olağan denetimlere tabî olması da gerçekleştirilmelidir.
 - Kamu kurum ve kuruluşlarının üst yönetime yakın merkez birimlerinin denetim dışı bırakılması fiili uygulamasına son verilmeli ve denetimsiz alan bırakılmamalıdır.
- Çağdaş Denetim Uygulamalarının Yaygın Bir Biçimde Yaşama Geçirilmesi ve Kökleştirilmesi;
 - Kamu kesiminde performans yönetimlerinin ve performans ölçüm rejimlerinin kurulması kuşkusuz performans denetimi açısından da yaklaşım değişikliğini gerektiren önemli bir konudur. Ancak performans denetimine başlanması bu gelişmelerin hayata geçirilmesine endekslenmemelidir. Bu bakımdan performans yönetimlerinin ve ölçüm rejimlerinin oluşturulmasına katkı yapacak biçimde performans denetim uygulamalarına en kısa zamanda başlanılmalıdır.
 - Performans denetimi konusunda çağdaş denetim dünyasında kabul görmüş kalite düzeyine ulaşılması hedeflenmelidir.

KURUMSAL ANLAMDA YENİDEN YAPILANDIRMA

Kurumsal anlamda reform niteliğindeki düzenlemeler yapılırken;

- Maddi ve beşeri kaynakların ve bunların kullanımının, merkezi ve yerel kamu mali yönetim birimleri arasındaki hizmet ve kaynak paylaşımının etkin bir planlama anlayışıyla yeniden tasarlanması,

- Siyasi ve yönetsel yetki ve sorumluluklar bir çerçeve kanun içinde ayrıntılı bir şekilde yeniden tanımlanmalıdır. Vatandaşın başlayıp hizmeti üreten en alt birime kadar giden süreçte, rol alan kişi ve kurumların yetki ve raporlama yükümlülüklerinin bu bağlamda net bir şekilde ortaya konması,
- Mali yönetimle ilgili eşgüdümü sağlayacak kurumlar arasında sıkı bir işbirliğini harekete geçirecek mekanizmaların oluşturulması ve gereksiz bölünmelerin ortadan kaldırılması,
- Mali yönetimle ilgili görevleri yürütecek görevlilerin seçiminin sağlam ölçütlere bağlanması; gerek kurumların mali yönetim birimlerinde gerekse mali yönetimle ilgili olarak eşgüdümü sağlayacak kurumlarda görev alacak personelin, önceliklerin tespit edilmesi ve hizmetlerin en uygun maliyet ve yöntemle temin edilmesi konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip olanlardan teşkil edilmesi,
- Kamu harcamalarının mümkün olduğunca geniş şekilde yasama organı kararlarına ve iznine dayalı olmasını sağlayacak hukuki statüye dayandırılması,
- Yetki ve görevler ile bunları üstlenecek kurumların, hizmetlerin en hızlı ve en uygun bedelle temin edilebilmesini sağlayacak şekilde organize edilmesi,

temel ilkeler olarak gözetilmelidir.

Bu ilkeler çerçevesinde geliştirilen fonksiyonel ve kurumsal öneriler ise şu şekildedir;

- Yapılacak hizmetlerin belirlenmesine yönelik süreç, merkezi idarenin yanı sıra taşra teşkilatları ile sivil toplum örgütleri de katılmalıdır.
- Hizmetlerin yerine getirilmesi sürecinde taşra teşkilatlarının rolü artırılmalı, kurumların üst düzey yöneticilerinin yetki, görev ve sorumlulukları yeniden belirlenerek hızlı karar alınması, bürokrasinin azaltılması ve karar sürecine katılımın genişletilmesine yönelik kurumsal düzenlemeler yapılmalıdır.
- Mali yönetim koordinasyonundan ve takibinden sorumlu kuruluşların diğer kurumların karar alma ve uygulama süreci üzerindeki görev ve yetkileri yeniden belirlenmeli, bu kurumlar günlük işlerden çok genel politikalar ile ilkeleri belirleyen kurumlar haline dönüştürülmelidir.
- Başbakanlık Kurumunu, yürütmenin üst düzey koordinasyon birimi olmaktan çıkararak dağıntık bir yürütme birimi haline getiren ve bu çerçevede 20'den fazla kurumu içine alan yapı terk edilmelidir.

- Kurumsal yapıların ekonomik, toplumsal, yönetsel ve siyasal yapılardaki dönüşüme koşul olarak sürekli bir yenilenmeye açık tutulması, gelişmenin önünün tıkanmaması açısından şarttır. Burada gözetilmesi gereken denge, kurumsallaşmayı sağlayacak kadar istikrarlı ama gelişmeleri izleyebilecek kadar da yenilenmeye açık yapıların oluşturulmasıdır.
- Kamu maliyesi sisteminde yeni ve köklü politika değişiklikleri yeni hedef ve stratejiler içermelidir. Mevcut sistemin doğru teşhis ve tespiti yapılmakla birlikte hedefler sadece mevcut sistemin düzeltilmesiyle sınırlanmamalıdır. Bu tür bir yeni arayışın temel hareket noktası planlama kavramı olmalıdır.

2 KAMU MALİ YÖNETİM ANLAYIŞINDA DÜNYADA SON DÖNEMDE YAŞANAN GELİŞMELER

1980’li yıllar hem ekonomik hem de siyasi anlamda önemli değişimlerin ve dönüşümlerin yaşandığı yıllar olmuştur. Bu dönemin başlamasıyla dünya konjonktürü siyasi iktisadın temel değişim işaretlerini vermiş, bir bin yılın son 20 yılı yeni bir bin yılın başlangıç strateji ve politikalarının oluşumunun temellerinin atıldığı yıllar olarak tarihe geçmiştir. Özellikle iletişim teknolojisindeki önemli gelişmelerin yine bu dönem içinde yaşanması değişimin hızı ve boyutu üzerinde belirleyici bir dinamik katkı sağlamıştır.

Dünya ekonomisinde 1970’li yılların sonundan itibaren başlayan ve 80’li yıllarda hızlanarak devam eden yapısal değişiklikler ekonomik ilişkilerin daha karmaşık bir yapıya bürünmesine yol açmıştır. Kuşkusuz, bu değişim içerisinde kamu sektörünün ekonomik ve mali faaliyetlerde bulunması bir önceki dönemden farklı olarak daha profesyonel bir yaklaşımı ve çabayı gerektirmiştir. Bu anlamda kamu sektörünün özellikle aşağıda üç madde halinde sıralanan unsurlara sahip olması etkin ve verimli çalışan bir kamu sektörünün teminatları olarak görülmüş ve bir çok ülke bu amaçlar üzerine kurulu reform programları geliştirmiş ve uygulamıştır, bunlar;

- yeterince bilgilendirilmiş bir kamusal karar alma sürecinin oluşturulması,
- hizmetin üretilmesinde gerek siyasi ve gerekse bürokratik/teknik sorumlulukların net bir şekilde tespiti ve birbirlerinden ayrıştırılması,
- hızlı bir şekilde karşılık veren ve etkin çalışan bir sistemin teşvik edilmesi.⁴

Tarih boyunca bütçesel reformların bize gösterdiği, bütçenin kamu sektörü faaliyetlerinin sonuçları üzerinde üç farklı düzeyde bir etkiye sahip olduğu gerçeğidir, bunlar⁵;

Düzyey 1, Toplam mali disiplin

Düzyey 2, Stratejik önceliklere göre kaynakların dağıtımı ve kullanımı

Düzyey 3, Programların gerçekleştirilmesi ve hizmetlerin sağlanmasında verimlilik ve etkinlik

Bu üç düzeyin ifade ettiği, yüz yıldan fazla süren bir reform dönemini yönlendiren;

- kamu kaynaklarının kontrolü,

⁴ Yılmaz (A) (1999): 66

⁵ The World Bank (1998):17, ve Yılmaz (B)(1999):5-6

- kaynakların gelecek dönemdeki dağıtımının planlaması ve
- kaynakların yönetimi

şeklindeki üç kamusal fonksiyonu yeniden formüle etmektir.

Yukarıda sıralanan üç düzey bütçe sonuçlarının üç farklı alan üzerine yansımaları göstermektedir. Birinci düzey olan mali disiplini sağlamaya yönelik kurumsal düzenlemeler, kanunlar yoluyla (Maastricht, Yeni Zelanda, Avustralya) harcamalar üzerine konulan anayasal sınırlamalardan (Endonezya) yürütmenin kamusal taahhütlerine kadar (Amerika) uzanan bir aralık içinde yer almaktadır. Bunu takip eden ikinci düzey olan stratejik önceliklere göre kaynakların dağılımında ise kurumsal mekanizmaların temel sorumluluğu, belirlenen mali disiplin çerçevesinde kısıt kaynaklar üzerindeki rekabetçi talepleri önceliklendirebilmektir. Düzey iki esas olarak politik yapının tercihlerini yansıttığı için uygun çözüme ulaşmanın en güçlü olduğu alan olma özelliğine sahiptir. Bu düzeyde kurumsal düzenlemeleri destekleyen bilgilere ihtiyaç vardır, bunlar; (a) mevcut hükümet politikalarının orta vadede maliyetleri, (b) her bir politikaya ilişkin çıktı ve sonuç bilgileri, (c) yeni politika önerileri için maliyet, çıktı ve sonuç bilgileri. Uygulanan programların veya çıktıların verimlilik ve etkinliğini tanımlayan üçüncü düzey ise bir çok faktöre bağlıdır. Örgütsel performansa bağlı olan bu düzeydeki kurumsal düzenlemeler şu şekilde özetlenebilir; (a) kaynaklar ve sistemler sorumlulukla birlikte yeterli destek vermeli, (b) amaçlar açık olmalı, (c) görevler açık olmalı, (d) üstlenilen görevleri ve amaçları sürdürebilmek için otorite (esneklik) verilmeli, (e) otoritenin kullanılması için hesap verme sorumluluğu tesis edilmeli⁶.

Kamusal nitelikli politikalar sonucu ortaya çıkan kaynak dağıtımını esas olarak politik bir süreç sonunda belirlenmekte, hazırlanmasından uygulanmasına, muhasebesinden raporlamasına kadar olan bütçe süreci ise bu karar alma sürecinde mali disiplini sağlamada en önemli rolü üstlenmektedir. Ülkelerin ekonomik örgütlenmişlik düzeyleri ne kadar gelişkin ise bu süreçten beklenen mali disiplin o kadar yüksek olmaktadır. Ülkelerin iyi uygulama örneklerinden çıkarılan derslerin başında sürecin temel noktalarını tanımlayan, yetki ve sorumlulukları ortaya koyan bir çerçeve yasanın (mali sorumluluk yasası) çıkarılması gerekmektedir. Bu çerçeve yasa ile kurumsal yapılar güçlendirilmekte, hedeflenen etkinlik sağlanmaya çalışılmaktadır.

Bu başlık altında, dünyada son dönemde yaşanan gelişmeler sırasıyla alt komisyon başlıkları altında kısaca ele alınacaktır.

⁶ The World Bank, (1998):17

ORTA VADELİ HARCAMA SİSTEMİNE GEÇİŞ

Hükümetlerin gelecek yıllla ilgili projeksiyonlarını ve taahhütlerini gösteren bütçeler bir yıllık dönemi kapsayacak şekilde hazırlanmakla birlikte, iyi hazırlanmış bir bütçenin bütçe yılını taştan ve bütçeyle ilgisi olan ekonomik faaliyetleri ve onların sonuçlarını da öngörmesi gerekmektedir. Bu etkiler gerek geçmiş dönemden gelen ve gelecek yıl bütçeleri üzerinde ortaya çıkan ekonomik sonuçlar olabileceği gibi, içinde bulunulan yıl veya gelecek dönemde yapılması programlanan hizmetlerin sonuçları da olabilir. Bu yüzden, diğer dönemlerden izole edilerek hazırlanan bir bütçenin iyi sonuçlar vermesi özellikle politika üretmesi anlamında pek mümkün görülmemektedir. Bu gerekçeyle bir bütçenin planlama süreci ile birlikte düşünülmesi ve planlama bütçeleme ilişkisinin kurulması etkin, verimli ve stratejik kararları alan bir bütçe süreci için kaçınılmaz olmaktadır.⁷

Yıllık bütçe süreci birden çok yılı kapsayan orta vadeli bir harcama sistemi içerisindeki çerçeveye oturtulmaktadır. Birden fazla yılı kapsayan bütçe tahminleri yapılmaktadır. Bu genellikle gelecek yıl bütçe büyüklüğü ve takip eden yıllar için ileriye yönelik tahminler şeklinde olmaktadır

Orta vadenin önemi hem hedefleri koyma bakımından hem de bütçe denetimlerinin tek bir yıla veya bir sonraki yıla yönelik olması durumunda bütçe kontrollerinin daha kolay aşılabilmesini engellemek bakımından önemlidir. Yıllık bütçe uygulamaları OECD ülkelerinde giderek daha büyük ölçüde orta vadeli yaklaşım seti içinde yapılmaya başlanmıştır. Bugün, OECD üyesi ülkelerin yaklaşık olarak yarısı farklı düzeylerde çok yıllık bütçe uygulaması içindedir.

1980'li yılların ikinci yarısından itibaren bazı ülkeler bütçe sistemlerinde ciddi reformlara gitmişler ve mali yapılarının yeniden yapılandırılması başlığı altında ya çok yıllık bütçe uygulamalarına geçmişler veya çok yıllık bütçe uygulamalarını daha etkin kılacak yeni düzenlemeler yapmışlardır (İngiltere, İsveç, Yeni Zelanda, Avustralya gibi). Yine gelişmekte olan bazı ülkeler orta vadeli harcama sistemine geçişi hedefleyen reform programlarını IMF ve Dünya Bankası ile olan ilişkileri çerçevesinde değişik adlarla farklı aşamalarda orta vadeli harcama uygulamasını pratiğe geçirme çabası içindedirler (Gana, Güney Afrika, Malawi, Gine, Kenya, Tanzanya ve geçiş dönemi yaşayan bazı doğu bloğu ülkeleri).

Birden fazla yılı kapsayan bütçe çerçevesine getirilen en önemli eleştiri, bu süreçte aşırı iyimser iktisadi varsayımların kullanılmasıdır

⁷ Yılmaz (B): 20 ,

Bu sorunun yaşandığı ülkeler olan Kanada, Avusturya, Hollanda ve ABD sistematik olarak daha ihtiyatlı varsayımlar yaparak bu sorunun üstesinden gelmişlerdir.

TAHAKKUK BAZLI MUHASEBE SİSTEMİNİN (MUHASEBE VE RAPORLAMA SİSTEMİNİN İYİLEŞTİRİLMESİ) VE MALİ SAYDAMLIĞIN ÖNEM KAZANMASI

Geçmişte, ulusal ekonomide hükümetlerin rollerinin küçük olduğu dönemlerde, ekonominin yönetimi için bilgi ihtiyacı oldukça basitti. Zamanımızda ise gelişen ülkelerin büyük bir kısmında, halkın sosyo-ekonomik gelişmesini hızlandırmak amacıyla hükümetler ekonomilerinin düzene sokulması, yönlendirilmesi ve doğrudan yönetimi konusunda büyük sorumluluklar yüklenmiş bulunmaktadır. Bu gelişmeler ulusal ekonomilerin etkin yönetimi için bilgi ihtiyacında önemli değişikliklere öncülük etmektedir. Bu nedenle, etkin kamu mali yönetimi için gerekli olan bilginin sağlanmasında, gelişen şartlara göre değişim öncelikli ve gereklidir. Ülkeler arasında artan ilişkiler nedeniyle, bilgi ihtiyacında ortaya çıkan değişikliklere cevap verebilecek bir sistemin oluşturulması zorunlu hale gelmiştir.

Tahakkuk bazlı muhasebe sistemine geçiş, ekonomik faaliyetlerin ifadelendirildiği muhasebe kayıt ve işlemlerinin hem özel sektör hem de kamu sektörü için aynı standartlarda oluşturulması gibi çok önemli bir dönüşümü de beraberinde getirmektedir. Bu muhasebe sisteminin uygulanması sonucunda, kamu bir mali yılda çıktılar için yapmış olduğu toplam harcamaları görebildiği gibi, sahip olduğu varlıkların değerlemesini de yapabilmektedir. Orta vadeli bir harcama sistemine geçiş geleneksel olarak nakit yönetimine dayanan bütçe sürecinden harcama yönetimine dayanan ve tahakkuk bazlı bir muhasebe yapısına geçişi de beraberinde getirmektedir.

1997 yılında Doğu Asya'da yaşanan finansal krizin tartışılması sürecinde geliştirilen yaklaşımlardan bir tanesi de, ekonomide yaşanan gelişmelerin ve mevcut yapının resmini verecek olan bilginin üretilmesinde karşılaşılan problemlerdi. Bu anlamda, piyasalarda yeterli açıklığın ve şeffaflığın olmaması krizin nedenlerinden birisi olarak gösterilmişti. Çok yönlü tartışmalara konu olan bu yaklaşım hem özel hem de kamu sektöründeki aktörlerin piyasaya karşı olan sorumluluklarının tekrar gözden geçirilmesini gündeme getirmiştir. Bu çerçevede, ekonomideki en büyük aktör olan ve siyasi yapıdaki rolü ile ekonomideki parametrelere somut müdahalesi olan devletin bu anlamda incelenmesi odak noktası olmuştur. Bu çerçevede, devletlerin hesap ve işlemleri konusunda açık olmaması, genel kabul görmüş standartlara göre bilginin üretilmemesi piyasa ekonomisi kurallarının yeterince etkin çalışmasını engelleyen temel faktörlerden bir tanesi olarak tanımlanmıştır.

PARLAMENTONUN BÜTÇE SÜRECİNDEKİ ETKİNLİĞİNİN ARTIRILMASI

Yasamanın yürütmeyi denetlemesinde son yıllarda kullanılan en önemli araçlardan biriside bütçe açığı ve kamu borçları ile ilgili yasal sınırlamalar getirilmesidir. Bütçelere getirilen yasal sınırlamalara en iyi örnek Avrupa Birliğinde Maastricht Anlaşması içinde global mali hedefler olarak yer alan Avrupa Para Birliği için Yakınlaştırma Kıstasları verilebilir.

Maastricht Anlaşmasının mali kurallarına göre, genel bütçenin açığı gayri safi yurtiçi hasılanın yüzde 3'ünü, genel devlet borcu gayri safi yurtiçi hasılanın yüzde 60'ını geçemez. Maastricht kıstası cari harcamalar bazında denk bütçe kuralı olarak yorumlanabilir. Bütçe reformları ile ilgili olarak pek çok ülke kendine sayısal mali hedefler koymuştur. Almanya Maastricht kriterlerine ulaşma hedefine ek olarak, iki Almanya'nın birleşmesinden önceki kamu harcamalarının GSYİH'ya oranına dönmeyi hedeflemiş, İngiltere ise 1995'den 1999'a kadar kamu harcamalarının düzeyinin sabit tutulmasını, daha sonra da Maastricht kıstaslarına uygun sonuçlara ulaşmak, bütçe denkliğini sağlamak ve kamu kesimini küçültmek hedeflerini koymuştur. Bu çerçevede gelişen bir diğer yaklaşımda, ülkenin mali göstergeleri baz alınarak hedefler konmasıdır. Bu türlü uygulamalar özellikle kendisini kamu mali yönetim sisteminde reform yapan ülkelerde göstermektedir. Yeni Zelanda ve Avustralya buna örnek olarak verilecek ülkelerdir. Parlamento hükümetin faaliyetlerinin denetlenmesini ağırlıklı olarak çerçeve kanunlarla şekillenen bu hedefler üzerinde yapmakta ve bunlar üzerinde sorumluluk aramaktadır.

Bütçe sürecinde parlamentonun rolünün güçlendirilmesi amacıyla, bütçenin parlamentoda değerlendirilmesi ile ilgili usuller de değişmeye başlamıştır. Bu çerçevede, bütçe takvimi değişmiş, bütçe dokümanları daha ayrıntılı hale gelmiş, bütçe komisyonunun ve sektör komitelerinin bütçe görüşmelerindeki rolleri açıkça tanımlanmış, ihtisaslaşmış komisyonların kuruluş bütçelerini görüşmesi üzerinde durulmuş, kuruluşların parlamentoya daha kapsamlı faaliyet raporları sunması sağlanmıştır.

DENETİMİN AYRI BİR DİSİPLİN OLARAK ALGILANMASI

Dünyada denetim, teorisi ve pratiğiyle ayrı bir disiplin olarak kabul edilmekte ve ayrı bir mesleki faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Bu meslek, meslek kuruluşlarının kabul ettiği denetim standartları ve etik kurallar çerçevesinde yürütülmektedir. Yine bu çerçevede, dünyada denetim riskli ve önemli alanları dikkate alarak stratejik önceliklere göre yürütülen ve yıllık programlara bağlanan sürekli ve sistemli bir faaliyet olarak algılanmaktadır.

Denetim standartları, denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde önce meslek kuruluşlarınca konulup geliştirilmiş ve daha sonra tek tek yüksek denetim kuruluşları ile yüksek denetim kuruluşlarının oluşturduğu organizasyonlar da kendi alanlarına özgü standartları kabul etmişlerdir. Bu anlamda bazı ülke örneklerine bakılırsa; Amerika Birleşik Devletlerinde Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”nı belirlemekte, Kanada’da Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü’nün yayımladığı “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”, İngiltere ve İrlanda’da faaliyet gösteren 6 temel muhasebe kuruluşunun ortaklaşa oluşturduğu İcra Komitesi’nin düzenlediği denetim standartları bulunmaktadır.

Bağımsızlık, bütün denetimlerin köşe taşı, olmazsa olmaz koşulu olarak kabul edilmektedir. Denetim prosedürleri ülkeden ülkeye farklılık ve çeşitlilik göstermekle beraber denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin “tarafsız” olmasını sağlamak bakımından denetçinin ve denetim birim, organ ve kurumunun bağımsız olması noktasında birleşilmektedir. Bağımsızlık, bir anlamda hem denetlenenden bağımsız olmayı, hem de her türlü dış müdahaleden uzak olmayı içermekte, bağımsızlığın kurallarla güçlendirilip güvence altına alınması kadar, pratikte de işlerlik ve işlevsellik kazanması da üzerinde durulması gereken önemli ve gerekli konular olarak görülmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşlarının gelir ve giderlerine ilişkin tekil işlemlerin mevzuata uygunluğunun ve mali tabloların doğruluğunun tespiti kadar, bu mali işlem ve hesapları üreten sistemlerin ve mekanizmaların rasyonelliği ile bunların verimli ve etkili bir biçimde işlemediklerinin saptanması da denetimin uğraş alanına girmiştir.

3 TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI GEREĞİNİ ORTAYA ÇIKARAN GELİŞMELER

3.1 MEVCUT BÜTÇE UYGULAMASI VE TEMEL SORUNLAR

Yasama organının hükümete gelecek dönem içinde ekonomiden gerek kamuya kaynak aktarma gerekse bu kaynakları önceliklendirmiş projeler arasında dağıtma yetkisini verdiği bütçe metinleri, aynı zamanda yasamanın yürütme üzerindeki siyasal denetimini yaptığı en önemli araçtır. Vatandaşa karşı sorumlu olan ve ondan yetki alarak seçilen bir meclis, aynı sorumluluğu belli kurallar dahilinde hükümete devretmektedir. Kurumsal (kavramsal) çerçeve, siyasi sorumlulukla yönetsel sorumluluk ve hiyerarşik yapının ortaya konulması açısından çok önemli olmaktadır. Kurumsal çerçevenin ortaya konması, parlamenter bir demokrasiyle yönetilen bir devlette hizmetin üretilmesi sürecindeki yetki devrini ve kontrol mekanizmasını göstermesi bakımından ayrıca önem taşımaktadır.

Siyaset rekabet sürecinde doğan yükümlülüklerin gerçekleşmesini bütçe sistemi düzenler. İyi bir bütçe sistemi, makro ekonomik istikrarı sağlama, kaynak dağıtımında etkinliği ve hizmet üretiminde verimliliği özendirme ve hesap verme hedeflerini içeren, bunun mekanizmalarını kuran ve bu hedeflere ulaşan bir bütçe sistemidir. Türkiye'de bütçenin kapsamı oldukça dar olup, kamu tarafından dağıtılan kaynakların sadece bir bölümünü kaydetmektedir. Ayrıca, mevcut kapsam içinde dahi bütçenin anılan hedeflere ulaşmada yetersiz kaldığı görülmektedir.⁸

Mevcut bütçe sistemimizin bugünkü işleyiş yapısı, 1980'den sonra yaşanan ekonomik ve siyasi dönüşümleri kavrayacak bir yeniden yapılandırmaya geçememesinin olumsuz sonuçlarını işleyişe somut bir şekilde yansıtmaktadır. Bu dönem süresince uygulanan pragmatik kamu mali politikalarda bütçe sistemini daha karmaşık ve bilgi üretmeyen bir yapıya dönüştürmüştür. Bu yüzden, bütçe niteliğinde olan veya bütçeden kaynak kullandığı için bütçeyle ilgisinin kurulması gereken önemli miktardaki bir kamusal harcama büyüklüğü bütçe sistemi dışında şekillenmeye başlamış ve kamusal kaynaklar üzerindeki kontrol etkinliği bütçenin dışına çıkmıştır.

3.1.1 BÜTÇE KAPSAMI

Bugün gelinen noktada bütçe sistemimiz kamusal faaliyet alanının tümünü kavrayan bir yapı göstermemesi yanında kendisinden beklenen bütçesel sonuçları gerçekleştirmekten

⁸ Atiyas, Sayın (1997): 21

uzaktır. Vatandaş bütçe ile meclisin çalışma performansını sorgulayamamakta, meclis bütçe yoluyla hükümetin faaliyetlerini siyasi olarak yeterince kontrol edememekte, bakanlar kurulu kuruluşların hizmet maliyetleri ve performansları hakkında tam bir bilgi setine sahip olamamakta, kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir bir hizmet maliyeti sistemi ve kaynak kullanma konusunda etkinliğe dayalı bir rekabet yapısı bulunmamaktadır.

3.3.1.1 MEVCUT BÜTÇE KAPSAMI

Yukarıda vurguladığımız gibi mevcut bütçe, kamusal faaliyetlerin ancak dar bir bölümünü kapsamakta bütçe dışında olmakla birlikte kamu harcaması niteliğinde olan harcamaları bütçe ile ilgisini kurarak görmek mümkün olmamaktadır. Bütçe dışında kalan harcama alanlarına izleyen bölümde girilecektir. Burada ise kısaca mevcut bütçe kapsamı ele alınacaktır.

Şekil 1. Bütçe Kapsamı

GENEL BÜTÇE + KATMA BÜTÇE – HAZİNE YARDIMLARI = KONSOLİDE BÜTÇE

Bugün konsolide bütçe diye adlandırdığımız bütçe genel ve katma bütçeli kuruluşlardan oluşmaktadır. 2000 yılı bütçesine bakıldığında toplam 45 adet genel bütçeli idare, 65 adet ise katma bütçeli idare olduğu görülmektedir. 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununun getirdiği genel çerçeve belirleyiciliğinde, bütçe içinde yer alan bu kuruluşların ortak özelliği kamu hizmetlerini sağlamak amacıyla kurulmuş olmalarıdır. Bu anlamda, katma bütçeli idareler, genel bütçeli idarelerden üretmiş oldukları mal ve hizmetin niteliği dolayısıyla bir farklılık göstermektedir. Katma bütçeli idareler 1050 sayılı kanunun ilgili 115 inci maddesinde kendi gelirleri ile kendi giderlerini karşılayan ve genel bütçe dışında yönetilen kuruluşlar olarak tanımlanmışlardır. Yine aynı kanunun 118 inci maddesi ile getirilen hükümlerle bu nitelikteki kuruluşların hesap ve işlemleri, özel kanunlarındaki hükümler saklı kalmak şartıyla 1050 sayılı kanunun hükümlerine tabidir denmiştir.

Katma bütçeli idareler için 1050 sayılı yasa dışında kapsamlı bir düzenleme yapan yasal düzenleme bugüne kadar çıkarılmamıştır. Katma bütçeli idarelerin kendi kuruluş kanunlarında bütçe uygulamalarıyla ilgili bazı hükümler bulunmakla birlikte, bunlar genel bütçeli kuruluşlardan ayrı bir bütçe hazırlama ve uygulama süreçlerine sahip olmaları konusunda uygulama doğuracak hükümler değildirler. Kendi gelirleri ile giderlerini karşılayan bütçelerdir ifadesinin arkasındaki temel fikir, bu kuruluşların üretmiş olduğu mal

ve hizmetlerin piyasada fiyatlandırılabilir olduğunun kabulüdür. Ama bugünkü uygulamada bu kuruluşlar amir kanunun getirdiği temel yaklaşımın çok dışında bir kaynak yapısıyla faaliyet göstermektedirler.⁹ Örneğin 2000 yılı bütçesine bakıldığında, katma bütçeli idarelerin toplam harcamalarının ancak giderlerinin yüzde 3,8 ini kapsayacak bir geliri kendilerinin yarattığı görülmektedir. Konsolide bütçeye dahil kuruluşlar arasında en büyük yatırımcı kuruluşlar arasında yer alan Devlet Su İşlerinin kendi gelirleri hiç bir zaman giderleri toplamının yüzde 2,5'ini aşmamıştır. Sonuç itibariyle bugün faaliyet gösteren katma bütçeli kuruluşların 1050 sayılı kanunun öngördüğü bir tanım içinde faaliyet göstermesi konusunda bir çaba ve yaklaşım bulunmamaktadır.

Konsolide bütçe uygulamasına bakıldığında, gerek kaynak yaratma gerekse kaynak kullanma anlamında bir kısım kuruluşların faaliyetlerini konsolide bütçe dışında oluşturdukları görülmektedir. Konsolide bütçeli kuruluşların bir kısım döner sermaye, fon ve vakıf uygulamaları buna örnek olarak verilebilir. Bu anlamda en çarpıcı örnek; Orman Genel Müdürlüğü (OGM) bünyesinde faaliyet gösteren orman döner sermayesi işletmeleridir. Orman Genel Müdürlüğü'nün gelir kaynaklarının büyük bir kısmı bu döner sermaye tarafından elde edilmekte, yine bir kısım harcamalar bu döner sermaye tarafından yapılmaktadır. Katma Bütçeli İdareler, 2000 Yılı Bütçe Kanununa göre OGM'nün bütçe büyüklüğü yaklaşık 68 trilyon TL dir. Oysa OGM ye bağlı döner sermayeli işletmelerin büyüklüğü 230 trilyon TL'dir (3 katından fazla bir büyüklüğe karşılık gelmektedir). Halbuki harcamaların ve gelirlerin niteliğine bakıldığında, kamusal mal ve hizmet üretiyor olmaları nedeniyle (devlet ormanlarındaki ağaçların kesilmesi, satılması, bu işi yapmak için gider yapılması gibi) bunların normalde katma bütçe içinde olması gerektiği görülmektedir. Özellikle son 10 yıllık dönemde üniversitelerin önce döner sermaye ardından fon ve devamında vakıf gibi kurumsal oluşumlarını geliştirmeleri benzer bir yaklaşımın sonucu olarak da görülebilir.

Bu tür uygulamalar bütçenin etki alanını daraltması yanında, Türkiye'de kurumsal oluşumların sağlıklı gelişmesi önünde de önemli bir engel olabilmektedir. Çünkü, bütçe sisteminin nesnel koşullarının zorlaması (katı bir bütçe yaklaşımı gibi) veya yöneticilerin ihtiyari yetki alanlarını artırmak istemeleri ister istemez bu nitelikli kuruluş oluşumlarının dinamiklerini olumsuz yönde etkilemektedir.

⁹ 1931 yılında Faik Baysal tarafından kaleme alınan "Bütçe ve Muhasebesi Umumiye Kanunu İzahları" adlı çalışmada (1931) şöyle denmektedir; "Mülhak bütçeler, sınai ve ticari mahiyette olmakla beraber ferdi teşebbüslerle tesis ve idaresi mümkün olmayan veya temin edeceği iratla korunması meşruk bulunan yahut devlet için aynı zamanda bir irat menbaı olan işlerin amme hizmetleri meyanında görülmesini istihdaf eder." Bu açıklama, bu nitelikli kuruluşların iktisadi devlet teşekkülleri tanımına çok yakın bir tanım olduğunu bize göstermektedir.

3.3.1.2 BÜTÇE KAPSAMI DIŞINDA KALAN KAMUSAL HARCAMA ALANLARI

Bu başlık altında konu dolaylı ve dolaysız kamu harcamaları diye ikiye ayrılarak incelenecektir. Bu nitelikteki harcamaların ortak özelliği bunların esas olarak uygulamada yoğun bir şekilde bütçe dışı faaliyetler arasında olmasıdır. Sadece dolaysız harcamaların bütçe ile ilgilerinin (yani kamusal niteliklerinin) toplam büyüklüğüne bakıldığında (mahalli idareler, vakıflar, dernekler ve yardım sandıkları hariç) bunların bütçenin yaklaşık yüzde 30'larına ulaştığı tespit edilmektedir. Faiz dışı bütçe büyüklüğüne bakıldığında ise bu oran yüzde 45'lere çıkmaktadır. Mahalli idarelere aktarılan payla birlikte düşünüldüğünde bu oranlar sırasıyla yüzde 40'lar ve yüzde 60'lar düzeyine çıkmaktadır. Sadece bu iki oran bile bize merkezi hükümetin dolaysız harcamalar yoluyla doğuracağı siyasi ve ekonomik sonuçlar hakkında önemli bir bilgi verebilir.¹⁰

Bütçe dışı harcamaları bu rapor kapsamında ele almadan önce, bu şekilde sınıflandırılan iki harcama alanı ile ilgili temel yaklaşım şu şekilde ortaya konmuştur:

- A) Dolaylı harcamaların her ne şekilde olursa olsun mutlaka bütçe ile ilgisinin kurulması ve bütçe içinde yer alması gerekmektedir. Bütçeyi doğrudan etkileyen bu nitelikteki harcamalar özellikle saydamlığın sağlanması amacıyla önem taşımaktadır.
- B) Dolaysız harcamaların bütçe ile ilişkisi ise mevcut yapı veri alınarak üç yolla sağlanabilir;
- Birincisi, doğrudan kamu malı veya kamu hizmeti ifa eden ve bütçe dışında yer almasının tutarlı bir gerekçesi bulunmayan kuruluşların, bütçe içine alınması, (ayrı bir kuruluş veya ilgili kuruluş bünyesinde).
 - İkincisi, kuruluş amacı ve işleyiş itibarıyla (konu olan mal ve hizmetin niteliği, pazarın yapısı gibi) konsolide bütçe dışında faaliyet göstermesi gereken kuruluşların, bütçe dışında yer almakla birlikte bütçeyle somut bir şekilde ilgisinin kurulması (ilgili kuruluş bütçesi altında gösterilmesi) ve mali raporlama suretiyle kuruluşun mali ve finansal yapısıyla birlikte faaliyetleriyle ilgili (sektörle ilgisi gösterilerek) bilgi verilmesi.
 - Üçüncüsü ise, asıl olarak bütçe dışında yer almakla birlikte, bir kamu otoritesi kullanan (bağımsız bütçeli kuruluşlar gibi) ya da bütçeyle mali ilişkisi olan kuruluşların (mahalli idareler, vakıf ve dernekler, yardım sandıkları gibi) bu nitelikli faaliyetlerinin bütçede yer alması ve mali raporlanması.

¹⁰ Hesaplamalarla ilgili daha kapsamlı bilgi ve rakamlar bir nolu alt komisyonun raporunda yer almaktadır.

Bu çerçevede, kamusal harcama alanı dışında kalan harcama alanları; dolaysız ve dolaylı olmak üzere iki başlık altında ele alınarak incelenmiştir. Bu harcama alanlarıyla ilgili kapsamlı bir değerlendirme orta vadeli harcama sistemine geçiş (bir nolu) alt komisyonunun hazırlamakta olduğu raporda detaylı bir şekilde ele alınmış ve tartışılmıştır.

Tablo 1.
Bütçe Dışı Kamusal Harcama Alanları

Bütçe Dışı Dolaysız Harcamalar	Bütçe Dışı Dolaylı Harcamalar
1. Fonlar	1. Devlet Mal ve Taşınmazları
1.1 Kısmi Bütçelenen Fonlar	2. Yarı Mali İşlemler
1.2 Bütçe Dışı Fonlar	2.1 KİT'lerden Doğan Görev Zararları
1.3 Özel Hesaplar	2.2 Merkez Bankasına Kur Farklarına Karşılık Verilen Tahviller
2. Döner Sermayeler	2.3 Tahkimlerden Kaynaklanan Tahviller
3. Mahalli İdareler	3. Koşullu Yükümlülükler
4. Bağımsız Bütçeli Kamu Kuruluşları	3.1 Garantili Dış Borçlar
5. Vakıflar ve Dernekler	3.2 Devirli Krediler
6. Yardım Sandıkları	3.3 İç Kefaletler
	3.4 Mevduat Sigortası
	3.5 Yap İşlet/Yap İşlet Devret Projeleri
	3.6 Yatırım Stoku
	3.7 Diğer Koşullu Yükümlülükler
	4. Vergi Harcamaları
	5. Çeşitli Kanunlarla Getirilen Vergi ve Benzeri Düzenlemeler (Bütçeyle İlişkisi Kurulmayan ve Doğrudan Kuruma Aktarılan Gelirler)
	6. Dış Proje Kredisi Uygulamaları

DOLAYSIZ HARCAMA ALANLARI

Dolaysız harcamalar yukarıdaki tabloda gösterildiği şekilde toplam altı başlık altında ele alınmaktadır. Bunlar; fonlar, döner sermayeler, bağımsız kamu kuruluşları, mahalli idareler, vakıflar ve dernekler ile yardım sandıklarıdır. Bazı dolaysız harcamalar bütçenin gerektirdiği yasal kuralların tamamen dışında yerine getirilmekte, bazı dolaysız harcamalar ise tamamen olmamakla birlikte kısmen dışarıda kalmaktadır. Örneğin fonlar ve döner sermayeli kuruluşlar bütçenin kaynak dağıtım sürecini düzenleyen kurallardan muaf olabilmektedir. Bütçenin kapsadığı kuruluşlarda ise bir kısım faaliyetler bütçeden farklı prosedürlerle yapılmakta (bütçe içi fonlar, döner sermaye), hatta, bir çok faaliyet yasama denetiminin de dışında kalabilmektedir. Dolaysız harcamaları kısaca ele alırsak;

Fonlar

1980 sonrası kamu maliyesine bakıldığında, kaynak tahsisinde önemli işlevi olan bütçe yasasının, kamu gelir ve giderlerinin tam olarak yansıtmadığı, bütçe dışı araçların çoğaldığı ve kapsamının büyüdüğü, parlamentonun yetkilerinin bir kısmının yürütme organına devredildiği, bu nedenle mali disiplinin bozulduğu görülmektedir. Bu süreçte mali sistemimizi bütçe birliğinin bozulması açısından en fazla etkileyen fon uygulamaları olmuştur. Bunlar, ayrı kamu tüzel kişilikleri, özel harcama usulleri, bilinen denetim süreçlerinin ve temel mali yasaların dışına çıkışlarıyla da Türk kamu mali sisteminde ayrı bir “fon maliyesinin” doğmasına neden olmuşlardır.

1980’lerde bütçe dışına çıkarma eğilimlerini mali aracı olan fonlar, bütçe açıklarının büyüme eğilimi gösterdiği 1990’lı yıllarda yarattıkları mali disiplinsizlik, konsolide bütçe büyüklükleri karşısında ulaştıkları boyutlar ve dış finans kurumlarının Türkiye’yi izleme güçlüklerinden kaynaklanan tepkiler doğrultusunda fonların yeniden bütçe içine alınmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu doğrultudaki kararlılık 1999 yılında IMF’ye sunulan Niyet Mektubunda da teyit edilmektedir.

Kamusal nitelikli bazı gelirlerin özel amaçlar için kullanılmak üzere bütçe dışındaki hesaplarda toplanması son yıllara özgü bir uygulama değildir. Bu amaçla oluşturulan ilk fonun kuruluş tarihi 1934’lere kadar gitmektedir. 80’li yıllardan sonra topladıkları kaynaklar ve faaliyet gösterdikleri alanlar itibariyle fonlar bütçeyle yarışır duruma gelmiştir. 2000 yılı Programına bakıldığında (DPT), 1999 yılı için kamu kesimi genel dengesine giren 11 fon ve iki hesabın toplam harcama tutarının yaklaşık 2,9 katrilyon lira olduğu görülmektedir. Bu ise o yılın bütçe gerçekleşme tahmini olan 28,1 katrilyon liranın yaklaşık yüzde 10’una karşılık gelmektedir. Faiz dışı harcama tutarına olan oran esas alındığında, bu oran yüzde 17’lere

çıkılmaktadır. Kamu kesimi genel dengesi içinde yer alan ve bütçeyle ilişkilendirilmeyen fonların rakamları da dikkate alındığında ikinci oranın yüzde 20'lerin üzerine çıkacağı açık bir şekilde görülmektedir.

Döner Sermaveler

Türk Kamu Mali Yönetiminde, bugünkü anlamda döner sermayeli işletmeler, 26.5.1927 tarih ve 1050 sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanununun” 49 uncu maddesi ile hukuksal bir düzenlemeye tabi tutulmuş ve o tarihten sonra sayıca çoğalarak çok değişik alanlarda faaliyette bulunmaya başlamışlardır. Bugün gelinen noktada bu işletmeler, devletin temel kamu hizmet ve görevlerinin yürütülmesi sırasında bir ihtiyaç olarak görülmektedir. Bu işletmeler aracılığı ile ticari, sınai, tarımsal, kültürel ve mesleki faaliyetler yapılabilmekte, böylece boş olan bir kapasite kullanılmakta, belli bir talep karşılanmakta, ayrıca da devlete ek bir gelir sağlanmaktadır.

Böyle olunca, bu işletmelerin kuruluş amaçları da bir yönüyle kamu hizmeti amacına, bir yönüyle de gelir elde etme amacına dönük bir görünüm arz etmektedir.

- Sayıları 1998 yılı sonu itibariyle faaliyette bulunan Döner Sermaye İşletmelerinin (DSİ) sayısı 2985'dir. Bunların yaklaşık olarak % 75 i Genel Bütçeli Daireler, % 25 i ise Katma Bütçeli Daireler bünyesinde dir.
- 1999 sonu itibariyle DSİ toplam satışları 2,2 milyar \$ düzeyine çıkmıştır (1998 baz alınarak hesaplanmıştır), bunun anlamı toplam bütçe büyüklüğünün yüzde 3-4 düzeyine (faiz hariç yüzde 5-6) çıkmış olmasıdır.

DSİ uygulaması bütçe kapsamından ve parlamenter denetimden kaçışın yaygın bir uygulaması şekline dönüşmüştür. Genel veya Katma Bütçeli Daire içerisinde yürütülmesi gereken pek çok faaliyet ve işlemler bu işletmelerce çok fazla müdahale olmadan yürütülmektedir.

Bugün gelinen noktada, döner sermayeli işletmelerin toplam satış hasılatı tutarı 11 Bakanlığın 2000 yılı ödenekleri toplamından daha fazla bir büyüklüğe ulaşmıştır.

Mahalli İdareler

Mahalli idarelerle bütçe ilişkisi esas olarak mahalli idarelere genel bütçe vergi gelirlerinden aktarılan pay, Maliye Bakanlığı transfer bütçesi altında yer alan ve mahalli idarelere yıl içinde aktarılan ödenek ve mahalli idarelere ait dış proje kredisi kullanan projelere verilen garantiler şeklindeki üç mekanizmanın çalışmasıyla kurulmaktadır.

Bağımsız Bütçeli Kamu Kuruluşları

Bütçenin transfer tertibinden yardım alan kuruluşlar Devlet Bütçesine bağlı dokümanlarda Bağımsız Bütçeli Kuruluşlar olarak tanımlanmaktadır. Bu kuruluşlar Devletin mali sisteminin dışında gelir elde edebilmekte, harcama yapabilmektedirler. Mevcut yasal düzenlemelerinde, mali mevzuatla ilgili genel düzenlemelerin dışında bırakılmaları ile ilgili hükümler bulunmakta, harcamalarında Maliye Bakanlığının ve Sayıştay'ın vize ve tescil işlemlerine tabi tutulmamaktadırlar. Bu kuruluşlara Devlet bütçesinden yapılan ödemeler Genel Bütçe için harcama olarak kayıtlara geçmektedir. Hazine birliği dışındaki söz konusu kuruluşların banka hesabına transfer edilen kaynak, kuruluşun hizmetleri doğrultusunda zaman içinde kullanılmaktadır.

Genel Bütçeden 1999 Mali Yılında finansman açığı bulunan bu nitelikteki yirmi iki kuruma 2,6 katrilyon lira (bunun yaklaşık % 91'i sosyal güvenlik kuruluşlarından kaynaklanmaktadır) olmak üzere konsolide bütçenin % 9,5'i oranında transfer yapılmıştır. Faiz dışı harcama büyüklüğü açısından bakıldığında, bu oran yaklaşık yüzde 15,3 oranına çıkmaktadır.

Vakıf ve Dernekler

Ülkemizde ekonomik ve sosyal koşullar ile dernek ve vakıf geleneği de dikkate alındığında, son yıllarda kamu kurum ve kuruluşlarının bünyelerinde büyük küçük çok miktarda dernek ve vakfın kurulduğu görülmektedir. Bu kuruluşlar ilgili kamu kurumunun personeli tarafından kurulmakta, sermaye çalışanların maaş ve ücretlerinden kesinti yapılmak suretiyle sağlanmaktadır. Bu kuruluşların amacı üyelerine emeklilik aylığı ve ikramiyesi vermek, sağlık yardımında bulunmak ve dayanışmayı sağlamak olarak özetlenebilir.

Son yıllarda, ilgili kamu kurumunun ödenek yetersizliği nedeniyle normalde kamu kurumunun yapması gereken hizmetlerin bu kurumlar eliyle yaptırılmaya başlandığı görülmektedir. Hizmetin fiyatlandırılması olanağını da sağlayan bu uygulama sonucunda önemli ölçülere ulaşan maddi büyüklükler bu kurumlarda toplanmaya başlamıştır. Bu durum, kamu hizmeti niteliğinde faaliyetlerde bulunan veya hizmetin üretilmesi sürecine katılan bu kuruluşların gerek yönetilmesi gerekse ilgili kuruluşla bağlantısı olması nedenleriyle yeni tartışmalara neden olmaktadır. Bu tartışmaların ana odak noktası bürokratik kaynaklı rant kavgası olabilmektedir. Bu yapı beraberinde sistemin daha sağlıklı işlemesi ve dış denetime açılması yolundaki çabaların önünde önemli bir direnç noktası dinamiği olmaktadır.

Yardım Sandıkları

Bugün Türkiye’de kamu kurumları bünyesinde oluşturulmuş olan bir çok yardımlaşma sandığı bulunmaktadır. Bunlardan bir kısmı kanunla kurulmuş olup yasal olarak ana statüleri çerçevesinde faaliyet göstermektedir. Bu kurumların orijinal gelir kaynakları üyelerinin maaşlarından sosyal güvenlik kesintisine benzer şekilde yapılan kesintilerdir (İLKSAN, OYAK, KİT’lerin pek çoğunun bünyesinde olan yardımlaşma sandıkları gibi). Bu yardım sandıklarının gelir kaynaklarını ve harcamalarını kamu harcamaları tanımında düşünmek ancak bazı şartların yerine gelmesi ile mümkün olmaktadır. Katılımcı kişilerin kendi özgür iradeleri ile üyesi oldukları ve ilgili kamu kuruluşuyla herhangi bir ekonomik ve finansal ilişkisi olmayan yardım sandıklarını kamu harcama alanı içinde düşünmek doğru değildir. Bunun aksine, sandığın gelirleri yasal olarak zorunlu bir şekilde (veya fiili durum yaratılarak) toplanıyor ve/veya sandığın ilgili kamu kuruluşunun ürettiği mal ve hizmetlerle ekonomik ilişkisi ve finansal kaynak akışı söz konusu oluyor ise, bu tür sandıkların faaliyetlerinin en azından bir bölümüne kamusal nitelik gözüyle bakmak yanlış olmayacaktır.

DOLAYLI HARCAMALAR

Dolaylı nitelikteki bütçe dışı kamu harcamaları kendi içinde farklılıklar göstermekle birlikte esas olarak, kamunun taşınmazları (varlıkları) ve üstlenmiş olduğu yükümlülükler dolayısıyla yapmış olduğu tasarruflar ve harcamalar olarak tanımlanabilir. Bütçeye doğrudan yansımayan bu nitelikteki faaliyetler günümüzde özellikle hazine garantileri ve görev zararları nedeniyle önemli harcama büyüklüklerine ulaşmıştır. Gelişmekte olan ülkelerin bütçe uygulamalarında karşılaşılan temel problemlerden birisi haline gelen dolaylı harcamalar, kamusal büyüklüklerin gizlenmesinde kullanılan araçlardan biri olarak birçok ülkenin kamu mali sisteminde karşımıza çıkmaktadır.

Dönemsel olmayan yasal dayanağa sahip, örneğin, birer harcama olarak değerlendirilmesi gereken ve devletin teşvik politikalarıyla yarattığı vergi indirimleri ve muafiyetleri de bunların arasındadır, bunların miktarı bilinmemekte ve bütçelenmemektedir. Merkez Bankası, kamu bankaları ve diğer KİT’lerin yarı mali faaliyetleri ve bunların maliyetleri de bilinmemektedir. Üstelik bu faaliyetler genelde, gelir dağılımı açısından desteklenmesi hedeflenen toplumsal kesimlerin yanı sıra, bu faaliyetler etrafında örgütlenmiş gruplara aktarılan rantı da finanse etmektedir.¹¹ Benzer şekilde yasal dayanağı bulunan hazine garantilerinin de 1998 yılına kadar dönemsel olarak belirlenen üst sınırları olmadığı görülmekte ve bunlar bütçelendirilmemektedir. Garantili borç anapara ve faiz ödemeleri ve

¹¹ Atiyas, Sayın, (1997): 21

bunlardan geri dönüşler bütçe ödenekleri ile ilişkilendirilmeksizin finansman kısmında gösterilmektedir. 1997 yılı bütçesi ile garantinin sağlanması, ilgili kurumun bütçe performansı ve kabiliyeti ile sınırlanmış ancak, bu hüküm işlemeyince 1998 yılı bütçe kanunu ile hazine tarafından verilecek garantilere 700 milyon \$ üst sınır getirilmiştir. Böyle bir üst sınır getirilmesine neden olan kurumlar açıkça belirtilmediği için üst sınıra ilişkin bu hükümden beklenen fayda sağlanamamıştır. Bu düşünceden hareketle 1999 yılı bütçesi ile mahalli idarelere münhasır olmak üzere 500 milyon \$ garanti verme sınırı getirilmiş, uygulama aynı tutarla 2000 yılında da devam ettirilmiştir.¹²

Bütçe içinde mutlaka gösterilmesi, ilişkilendirilmesi ve raporlanması gereken bu nitelikteki bütçe dışı kamu harcamaları tablo 3.1’de yapılan sıralama çerçevesinde orta vadeli harcama sistemine geçiş alt komisyonunun hazırlamış olduğu rapor içinde kapsamlı bir şekilde ele alınarak incelenmiştir.

Devlet Mal ve Taşınmazları

Türkiye’de devlete ait taşınır veya taşınmaz üzerindeki bir tasarrufun mali boyutunun ortaya çıkması, ancak tasarrufa konu işlemin bir nakit hareket doğurması ile mümkün olabilmekte ve gerek kullanım, gerekse yönetimleri tamamen o mal ve taşınmazların bulunduğu kurumlara bırakılmaktadır. Kurumlara devlete ait mal ve taşınmazlar üzerinde tasarruf yetkisi tanınırken, bu kaynakların nasıl kullandıklarından dolayı kurumları sorumlu tutan bir uygulama da bulunmamaktadır.

Devletin mal ve taşınmazlarının gerektiği gibi takip edilmemesi sonucunda, özellikle son yıllarda artan bütçe açıkları nedeniyle bir çeşit kurtarıcı olarak gündeme getirilen ve gerek görsel gerekse yazılı basın da yakından takip ettiği özelleştirme faaliyetleri sonucunda devlet envanterinden çıkan mal veya taşınmazın gerçek boyutu görülememekte dolayısıyla özelleştirme sonucu devlet kasasına giren nakdin elden çıkan varlık ile ilişkisi (fayda/maliyet) tam olarak kurulamamaktadır.

Yarı Mali İşlemler

Bir ülkede Merkez Bankası ve/veya diğer kamu bankaları tarafından girişilen bazı faaliyetler nitelikleri itibarıyla parasal bir işlem yerine mali bir işlem niteliği taşırlar. Bu işlemler, bir vergileme, sübvansiyon ya da doğrudan transfer niteliği taşıdıkları halde bir kamu mali işlemi olarak yer almamaları ama özünde bu işlemlere benzer makroekonomik sonuçlar yaratmaları nedeniyle de, yarı mali işlemler denilmekte olup, bu tarz işlemler

¹² Dedeoğlu, Emil, Erdem (1999) :9

sonucunda oluşan kuruluş zararları, nihayetinde bütçeden karşılanmak zorunda kalınan maliyetler olarak karşımıza çıkmaktadır.¹³

Yarı mali işlemlerin devlet muhasebesi içerisinde açıkça yer almamasının uygulamadaki en önemli sonucu bütçe açığının ya da kapsamlı bir ifade ile kamu sektörü borçlanma gereğinin doğru ölçülememesidir.

Çalışmada yarı mali işlemler, uygulamada önemli yer tutan KİT'lerden doğan görev zararları, Merkez Bankasına kur farklarına karşılık verilen tahviller ve tahkim uygulamalarından doğan tahviller olmak üzere üç alt başlık halinde ele alınmaktadır.

i-) KİT'lerden Doğan Görev Zararları

KİT görev zararı fiyatlama süreci veya özel görevler verilmesinden dolayı oluşmaktadır. KİT'lerin mal ve hizmetlerinin fiyatının hükümetler tarafından tespit edilmesine paralel olarak, tespit edilen fiyatın maliyetin altında olması halinde aradaki fark veya hükümet tarafından KİT'e özel bir görev verilmesi sonucunda oluşacak zarar görev zararı sayılmaktadır.

KİT'lerin oluşacak görev zararı rakamları önceden kesin olarak tahmin edilemediğinden Bütçeye konan görev zararı ödenekleri, geçmiş yıllarda oluşan ve hazine tarafından incelenerek kesinleştirilen görev zararları esas alınarak hazırlanmaktadır. Diğer taraftan görev zararı ödenekleri kısıtlı bütçe imkanları nedeniyle gerçekleşen rakamların çok altında kalabilmektedir. Bunu telafi edebilmek amacı ile KİT'lerin Hazineden Görev Zararı Alacakları, Hazineye olan borçlarına mahsup edilebilmektedir. 1999 yıl sonu itibariyle, KİT'lerin birikmiş görev zararı alacakları 1.4 katrilyon TL olup, bunun 540 trilyon liralık bölümü TEKEL'in tütün destekleme alımlarından kaynaklanmaktadır.

1999 yılında 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki KİT'lerin 1,2 katrilyon liralık görev zararı tahakkuk etmiş, bu tutarın sadece 80 trilyon lirası ödenebilmiş, 757 trilyon lirası ise hazineye olan borçlarına mahsup edilmiş ve sonuç olarak 752 trilyon liralık bölümü destekleme alımlarından olmak üzere toplam 1,6 katrilyon lira tutarında işletmeciler KİT görev zararı oluşmuş ve bu büyüklükte bir tutar bütçe ile ilişkilendirilmemiştir.

Kamu bankalarının 1998 yıl sonu itibariyle toplam görev zararı yaklaşık 4 katrilyon liraya ulaşmıştır. Bu tutarın 590 trilyon liralık bölümü 1999 mali yılı bütçesine konulan bir hüküm uyarınca özel tertip devlet tahvili ihraç edilerek ödenmiştir. Aynı uygulama 2000 yılı bütçesiyle de devam etmiş, 1999 yıl sonu itibariyle kamu bankalarının birikmiş yaklaşık 10

¹³ Dedeoğlu, Emil, Erdem (1999) :9

katrilyon lira tutarındaki görev zararının %15'ine denk gelen kısmı karşılığında, yaklaşık 1.5 katrilyon lira tutarında özel tertip devlet tahvili ihraç edilerek ilgili bankalara verilmiştir.

Bunun dışında, 2000 yılı bütçesi ile başlatılan yeni bir uygulama ile, özellikle kamu görevi yükü nedeni ile mali yapısı ciddi biçimde bozulmuş olan kamu bankalarına, yıl içinde açılacak olan destekleme kredilerine uygulayacakları faiz oranı ile kaynak maliyeti arasındaki farktan kaynaklanan ve banka mali yapısı üzerinde olumsuz etki bırakan uygulamalar karşılığında, bütçeden 725 trilyon lira tutarında ödenek aktarılması öngörülmektedir.

ii) Merkez Bankasına Kur Farklarına Karşılık Verilen Tahviller

T.C Merkez Bankası Kanununun 61. Maddesi hükmü gereğince Türk parasının değerinin değiştirilmesi halinde Bankanın aktif ve pasifindeki altın ve dövizlerin yeniden değerlendirilmesi dolayısıyla lehte veya aleyhte doğacak farklar, Banka ve Başbakanlık arasında belirlenecek esaslara göre tasfiye edilmektedir. Merkez Bankası, yeniden değerlemeden oluşan zararını Hazineye aktarmakta, fakat Hazine karşılığında senet verene kadar Konsolide Borcun bu kısmı için faiz ödememektedir.

iii) Tahkimlerden Kaynaklanan Tahviller

Tahkim uygulaması kamu kurum ve kuruluşlarının birbirlerine olan borç ve alacaklarının mahsup edilmesi işlemi olup, ülkemizde oldukça yaygın kullanılan bir yöntemdir. Tahkimler ayrı bir Kanunla yapılmış ve çoğunlukla bu işlemler Bütçe dışında gerçekleşmiştir.

Hazine, çeşitli Tahkim Kanunları uyarınca, Belediye ve KİT'lerin SSK'ya, Ziraat Bankası'na, Merkez Bankası'na, diğer bankalara ve birbirlerine olan borçları ve alacaklarının netleştirilmesi sonucunda oluşan borçları üstlenerek, tahkim olunan borçlar için yapılacak olan anapara-faiz ödemelerinin gerektirdiği tutarda net alacaklı kuruluşlara (ki bunlar çoğunlukla kamu bankalarıdır), faizleri genellikle piyasa koşullarından düşük özel tertip devlet iç borçlanma senetleri ihraç etmiştir. Bu tahvillerin işlemiş faizleri karşılığında ilgili yıl bütçe kanunları gereğince yeni tahvil ihraç edilebilmektedir. Yine ilgili yıl bütçe kanunları gereğince söz konusu tahvillerin faiz tutarları yerine ayrıca özel tertip devlet tahvili ihraç edilmektedir.

Nakit dışı tahviller arasında yer alan tahkim tahvilleri, yürütmenin "harcama olarak görünmeyen" harcama yapmasına imkan tanınması bakımından gerek bütçenin şeffaflığını gölgelemesi, gerekse kamu faaliyetlerinin gerçek boyutunu gizlemesi bakımından mali disiplin üzerinde son derece olumsuz etki yaratmaktadır.

Koşullu Yükümlülükler (Contingent Liabilities)

Koşullu yükümlülükler, henüz devlet borcu niteliğinde olmamakla birlikte gelecekte borca dönüşebilecek ve ödeme gerektirecek taahhüt ve kefaletlerdir. Bu tarzdaki yükümlülükler aşağıda özellikleri itibariyle verilmiştir.

i) Garantili Dış Borçlar

Hazine, Bütçe Kanunlarına dayanarak özel hukuk hükümlerine tabi olsa dahi sermayesinin %50'sinden fazlası kamu payından oluşan kuruluşlar da dahil olmak üzere kamu kurum ve kuruluşların borçlanmalarına garanti verebilmektedir.

1995 yılından bu yana garantili krediler nedeniyle hazinece üstlenilen garantili borç ödemelerinin hem faizleri hem de anaparaları bütçe ile ilişkilendirilmeksizin anapara ödemelerinde izlenmeye başlanmıştır. Oysa uluslararası kabul görmüş prensipler uyarınca bu kalemin harcamalar içerisinde gösterilmesi gerekmektedir. Özellikle borçlanma gereği içinde giderek artan bir paya sahip olan bu tür işlemlerin bütçe dışında bırakılması mali disiplini bozmakta ve bütçenin şeffaflığına gölge düşürmektedir.

Hazine Müsteşarlığının, dış borçlarına garanti verdiği kuruluşlar; büyük şehir belediyeleri, il özel idareleri, KİT'ler, üniversiteler ve özelleştirme kapsamındaki bazı kuruluşlardır. Garanti verilen kredilerin geri ödenmesi aşamasında kredinin asıl borçlusu olan kuruluşlar, bütçe ödeneklerinin yetersizliği, programsızlık, garanti verilirken objektif kriterlerin olmaması, siyasi etki, kuruluşların Hazine garantisine sığınarak kaynaklarını artırma istekleri sonucunda bu kredileri ödememe yoluna giderek daha sık başvurdukları görülmüştür

1992-1999 (1999 ikinci çeyrek itibariyle geçici) yılları arasında Hazine Müsteşarlığı tarafından üstlenilen garantili dış borç stoku 5,9 milyar ABD Dolarına ulaşmış olup bu tutarın 2.1 milyar ABD Doları yerel yönetimlerden, 2,8 milyar ABD Doları KİT'lerden, 692 milyon ABD Doları fonlardan ve 402 milyon ABD Doları ise yatırım ve kalkınma bankalarından kaynaklanmaktadır. Garantili dış borçlardan vadesi geçmiş hazine alacakları Kasım 1999 ayı itibariyle 1,2 milyar ABD Dolarına ulaşmış olup, bu rakamın hemen hemen tamamına yakını (% 96) yerel yönetim garantileridir.

Yine 1992-1999 döneminde Hazine garantili borçlardan hazinece üstlenilen borçların toplamı 5,3 milyar ABD Dolarına ulaşmış, bu tutarın 3,4 milyar ABD Dolarlık bölümünü ise yerel yönetimlerin garantili borçları için yapılan geri ödemeler oluşturmuştur.

Hazine tarafından tahsil edilemeyen garantili borçların önemli bir kısmının belediyelere ait olması sonucunda ilk kez 1998 yılı bütçe kanunu ile miktar sınırlaması getirilmiş ancak, bu tutardan yararlanacak kuruluşlar için herhangi bir ayırım gözetilmediği için tahsis edilen bu miktarın büyük bölümü garanti konusunda-deyim yerindeyse-sabıkalı durumda bulunan belediyeler tarafından kullanılmış ve garantili borçlarını geri ödeyen diğer bazı KİT'lere (Türk Hava Yolları gibi) yatırımları için garanti verilmesine engel olmuşlardır.¹⁴

ii) Devirli Krediler

Devirli ve tahsisli krediler Hazinece yurt dışından borçlanılıp Bütçe Kanunlarında yer alan hükümler çerçevesinde kurumlara devredilen kredilerdir. Bu türlü kredilerde her ne kadar kredi kamu veya özel kuruluşa devredilse bile borçlu olarak Hazine görülmektedir.

Bütçe kanunları hükümleri uyarınca kuruluşlara devredilen kredilerin şartlarının kredi anlaşmalarında yer alan şartlarla aynı olması gerekir. Ancak Hazine tarafından bütçe kanunlarına göre yurt dışından temin edilip özel sektöre devredilen bazı kredilerin devir şartlarının kullanıcılar lehine farklı hükümler içerdiği ve bu kredilerin Hazine tarafından hazırlanan cetvellerde gösterilmediği tespit edilmiştir. Devirli kredilerle ilgili gerçekçi değerlendirmelere ulaşılması ancak Hazinenin vadesi geçmiş veya vadesi gelmemiş bütün devirli kredi alacaklarının bilinmesi ile mümkün olacaktır.¹⁵

Devirli kredi uygulaması özellikle geçmişten gelen uygulama alışkanlığı nedeniyle kamusal kaynak kullanımı konusunda saydamlıktan uzak bir yapı göstermektedir. Bu şekilde kullanılan kaynaklar kamusal karar alma sürecindeki iç ve dış denetimlerin ağırlıkla dışında kalmaktadır.

iii) İç Kefaletler

Toprak Mahsulleri Ofisine verilen kefaletler, Gelir Ortaklığı Senetleri ödemeleri, otoyol senetleri ödemeleri ve Özelleştirme İdaresine verilen kefaletler garantili iç borçların kapsamını oluşturmaktadır.

2000 yılı bütçesi ile hazine kefaleti, Türkiye İhracat Kredi Bankası AŞ'nin (EXİMBANK) kredi, sigorta ve garanti faaliyetleri nedeniyle yüklendiği işlemlerden doğabilecek politik riskler ve Özelleştirme İdaresince, özelleştirme programı çerçevesinde yapılacak borçlanmalar ile (burada da 75 trilyon liralık bir sınır getirilmiştir) sınırlandırılmıştır.

¹⁴ Hürçan (1999) :74

¹⁵ Sayıştay, Hazine İşlemleri Raporu (1998):16

vi) Mevduat Sigortası

Türkiye’de özellikle 1994 yılında meydana gelen mali kriz sonucunda bazı bankaların sistem dışına çıkarılmasından sonra, tasarruf mevduatının tamamı devlet güvencesi altına alınmış böylece güven ortamının yeniden tesisi amaçlanmıştır.

Türkiye’de faaliyet gösteren ve mevduat kabulüne yetkili bulunan bankaların yurtiçi şubelerinde gerçek kişiler tarafından açılmış olan Türk Lirası cinsinden tasarruf mevduatı (nama yazılı Türk Lirası mevduat sertifikaları da dahil) ile Türkiye’de yerleşik gerçek kişilere ait tasarruf mevduatı niteliğini haiz döviz tevdiat hesapları mevduat sigortasına tabidir.

v) Yap İşlet/Yap İşlet Devret Projeleri

Yap-İşlet-Devret modeli kamunun, kendi kaynakları ile gideremediği altyapı ihtiyacını özel sektör kaynakları ile gidermek arzusu ile ortaya çıkmıştır. Üretilen enerjinin TEAŞ veya TEDAŞ tarafından satın alınması garantisini, enerji üretimi için gerekli olan girdi garantisini, yatırım süresince kısa süreli ek kredilere ihtiyaç olması ve alınan kredinin enerji fonundan veya yabancı kaynaktan sağlanması durumunda kredi garantisini, enerji fonunun, anlaşmada tesisin idareye devredilmesi öngören maddeleri nedeniyle yapacağı ödemelere karşı garanti, enerji fonunun yapacağı diğer ödemelere karşı garanti hazine tarafından YİD modeli ile gerçekleştirilen projeler için sağlanan garantilerdir. Bu garantilerin tamamı ödeme garantisini niteliğinde olup, şirkete performans garantisini sağlanmaktadır.

Hazine garantili Yap İşlet Devret projeleri ile ilgili olarak ilk kez 1999 yılında garanti yükümlülüğü doğmuş ve İzmit Büyükşehir Belediyesi adına 111 milyon ABD Doları tutarında su faturası ürün satış garantisini olarak üstlenilmiştir.

vi) Yatırım Stoku (İhalesi Yapılmış Yıllara Sari Projelerden Oluşan)

Yatırım stoku, genel anlamda kamu sektörü tanımı içinde yer alan kuruluşların, yıllara sari yatırım projeleri ile ilgili olarak ihaleye çıkması, ihale sonucunda yaptığı sözleşme ile keşifte belirlenen tutarlar üzerinden üstleniciye karşı bir yükümlülük altına girmesi olarak tanımlanabilecek türden devlet taahhütleridir.

Kamu kuruluşlarının toplam yatırımları ilgili yıl yatırım programında yer almaktadır. 2000 yılı itibarıyla bakıldığında yatırım programında yer alan ve henüz tamamlanmamış olan 5.321 projenin toplam tutarı yaklaşık olarak 151 milyar dolardır. Bu proje stoku yeni proje alınmamak kaydıyla yaklaşık 10 yılda tamamlanabilecektir.

vii) Diğer Çeşitli Yükümlülükler

Diğer çeşitli yükümlülükler başlığı altında yukarıda sayılan mali riskler dışında kalan yükümlülükler ifade edilmektedir. Bunlara çeşitli kanuni düzenlemeler veya anlaşmalarla sermaye taahhüdü altına girilmesi, bir olayın vuku bulması durumunda kamunun kanunlardan kaynaklı bir yükümlülük altına girmesi, yasal takip ve anlaşmazlıklar, yine kamunun çeşitli durumlarda imzaladığı sözleşmeler örnek olarak verilebilir.

Vergi Harcamaları

Devletin ekonomik veya sosyal gerekçelerle çeşitli kesim ve gruplara diğerlerine göre bir vergi avantajı sağlaması şeklinde özetlenebilecek olan vergi harcamaları çok yaygın bir politika aracı olarak kullanılmaktadır.

Çeşitli sektörleri teşvik amacıyla kullanılan vergi indirimleri, istisnaları, çeşitli sosyal grupları teşvik amacıyla çıkarılan muafiyetler veya vergi indirimleri tipik vergi harcamalarındandır.

Vergi harcamaları bir vergi politikası aracı olarak çok yaygın bir kullanım alanına sahip olmakla birlikte, bu nitelikteki harcamaların miktarı ve kapsadığı kesimler genellikle bilinmediği gibi aynı zamanda bu harcamalar bütçelendirilmemektedir.

Halbuki kamuoyunun ve meclisin böyle bir karar sonucu toplumun hangi kesimlerine kamu eli yoluyla kaynak aktarıldığını bilmek en doğal hakkı olmalıdır veya böyle alınan bir kararın maliyetinin ne olduğunun bu karara katkı veren insanlar tarafından önceden biliniyor olması esas olmalıdır. Türkiye’de bugüne kadar vergi harcaması niteliği olan kanun veya diğer kararların ne ilgili metinler içinde ne de gerekçe içinde bir hesaplamasının yapıldığını görmek mümkün değildir.

Vergi harcamasına, Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesinin 1999 yılındaki uygulaması verilecek en iyi ve güncel örnek olmaktadır. 1999 yılı içinde uygulaması bir yıl ertelenen bu hükmün yol açtığı vergi kaybı veya ilgili sektöre bu uygulamayla aktarılan kaynak yaklaşık 1 katrilyon lira düzeyinde olduğu tahmin edilmektedir. İlgili Bütçe Kanununun madde gerekçesinde veya diğer destek dokümanlarda bu tasarrufla ilgili herhangi bir hesaplama veya kapsamlı değerlendirme yapılmamıştır.¹⁶

¹⁶ Bu konuda daha detaylı bilgi için, Yılmaz, H. Hakan, “Vergi Harcamalarına Bir Örnek 279. Madde Uygulaması”, adlı yakında çıkacak olan çalışmaya bakılabilir.

Çeşitli Kanunlarla Getirilen Vergi Benzeri Düzenlemeler (Bütçeyle İlgisi Kurulmayan ve Doğrudan Kuruma Aktarılan Gelirler)

Bütçe kanunu dışındaki diğer düzenlemelerle, çeşitli kuruluşlara vergi benzeri gelir toplama yetkisi verilmektedir. Bu çeşit gelir transferlerinin bütçeyle ilişkisi kurularak, ilgili kuruma aktarılması gerekirken, gelirin kurumca doğrudan toplanması bu miktarın kamusal harcama alanı dışında kalmasına neden olmaktadır. Buna örnek olarak elektrik tüketimleri üzerinden TRT'ye aktarılan pay gösterilebilir.

Dış Proje Kredisi Uygulamaları

Dış proje kredisi uygulaması genellikle bütçe dışında formüle edilmekte ve bütçe denetimi bu nitelikli harcamalar için söz konusu olmamaktadır. Dünya Bankasınca verilen proje kredilerinde bu nitelikli uygulamalarla karşılaşmaktadır.

İkraz Anlaşmalarında yer alan hükümlerle Dünya Bankası, Proje kredileriyle ilgili İkraz Anlaşması'nın uygulanması için kadrosu, bu kişilerde aranılacak özellikler İkraz Anlaşmaları ve eklerinde yer alan hükümlerle ve fiilen Dünya Bankası tarafından belirlenen, bir "Proje Koordinasyon Birimi" veya "Proje Uygulama Birimi (PUB)" oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır.

Proje kredisini kullanacak kurum veya kuruluş İkraz anlaşmalarında belirlenmekte ve kullanıcı kurum veya kuruluş bünyesinde PUB oluşturulmaktadır. İkraz anlaşması çerçevesinde yapılan sözleşmeler bizzat PUB'leri tarafından hazırlanmakta, ikrazdan karşılanacak mal ve hizmet alımlarıyla ilgili sözleşme PUB'un oluşturulduğu kamu kurumunun amiri tarafından imzalanmaktadır. Özetle PUB'lar, yetkili fakat sorumsuz birimler durumunda olabilmektedirler.¹⁷

PUB tarafından yapılan satın almalarda Dünya Bankası satın alma usullerinin kullanılması zorunludur. Bu projeler 1050 sayılı Kanun, Devlet İhale Kanunu, Sayıştay Kanunu gibi Kamu Mali Sisteminin önemli kanunlarından muafır.

Kamu Mali sisteminin saydamlığı bu gibi uygulamalar için söz konusu olmamaktadır. Bu projelerde yapılan harcamaların büyük bir kısmı Devlet harcamaları arasında görülmemektedir. Yalnız geri ödenen kredilerin bazı faiz ödemeleri Bütçe'de gider olarak görünmekte, anapara ve bazı faiz ve kredi masrafi ödemeleri Hazine bünyesinde ödeme olarak kayda alınmaktadır.

¹⁷ Bu konuda daha detaylı bilgi için, Hamdi Aydın (1999) tarafından iki nolu alt komisyon için hazırlanan bilgi notuna bakılabilir.

Tek avantajlı yanı uzun vadesi olan Dünya Bankası kredilerinin maliyeti hiç bir kuruluş tarafından ortaya konulamadığı gibi bu kredilerde kamu adına denetim sadece (Dünya Bankası satınalma usullerine) uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı açısından Hazine Kontrolörleri veya bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır.

3.3.1.3 BÜTÇE KAPSAMI DIŞINDA KALMAYA YOL AÇAN BAŞLICA FAKTÖRLER

Kuruluşları bütçe kapsamı veya bütçenin tabi olduğu kurumsal yapı dışında kalmaya iten faktörler bu başlık altında ele alınmaktadır. Bu faktörler sırasıyla ana başlıklar halinde şu şekilde sıralanabilir;

- Bütçenin hazırlanması ve uygulanması sürecinde üretilen hizmetin etkinliğine bütçesel sürecin katkısının gittikçe azalması. Plan-program-bütçe sistemine geçilememesi bunun temel dinamiği olmuştur,
- Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında harcamacı kuruluşların bütçelerine istedikleri düzeyde sahip olamamaları (tabi bu beraberinde sorumluluktan kaçışı da getirmekte veya meşru kılmaktadır),
- Kaynak ayırma ve harcama prosedürlerinin çok karmaşık ve uzun süreler alan bir yapıya gittikçe bürünmesi,
- Mevcut bütçe sürecinde hizmet-maliyet ve yöneticilerin performansı arasındaki bağın gereken düzeyde kurulamaması,
- Kuruluşların sahip oldukları bütçelere olan inancın kalmaması,
- Bürokrasi içinde mevcut işleyişin iyileştirilmesine yönelik çabalara ciddi bir kurumsal direnç olması. Özellikle geleneksel bürokrasiden kaynaklı olan bu dirence plan-program-bütçe sisteminin uygulamaya konulmaması örnek olarak verilebilir,
- Yetki ve sorumluluk ilişkisinde var olması gereken karşılıklılık prensibinin bulunmayışı. Yetki alınan bir çok noktada gerekli sorumluluk müessesesinin çalıştırılmaması,
- Mevcut mevzuatın günün koşullarını karşılamaktan uzak olması,
- Belirli bir alanda sağlanan kaynağı aynı alana tahsis edebilme ihtiyacı,
- Yine aynı çerçevede bir yıldan uzun süreli hizmetler için etkin planlama yapabilme gereği,

- Şeffaflığın ve hesap verme sorumluluğunun gelişmemesinden dolayı rahat harcama imkanlarının var olması,
- Muhasebe yapısının istenilen düzeyde bilgi üretecek yapıda ve teknik donanımda olmaması ve bu bağlamda mali raporlama yükümlülüğünün bulunmayışı,

gibi nedenler Tablo-1 de belirtilen kamusal harcama alanlarının ortaya çıkmasına ve bu alanların mali disiplini bozan bütçe kapsamındaki harcamalara göre daha büyük ekonomik değerlere ulaşması sonucunu doğurmuştur.

Yukarıda sayılan nedenleri ortadan kaldıracak veya bütçe içinde işleyişini sağlayacak esnek mekanizmaların kurulması ve bunun yasal bir güvenceye kavuşturulması kamu mali yapısının etkin bir biçimde kurulmasına ve işleyişine önemli bir katkı sağlayacaktır.

3.3.1.4 BÜTÇE KAPSAMININ DAR OLMASININ GETİRDİĞİ TEMEL SORUNLAR

Fonların bütçe birliğini ve disiplinini bozan bütçe dışı varlığı, döner sermayelerin çeşitliliği ve çokluğu, transfer tertibinden yararlanan kuruluşların bütçe kontrol ve bilgi süreçleri dışında çalışması, vakıf ve derneklerin üretmeyi hedeflediği kamu hizmet tanımları ile bütçesel kuruluşların hizmet tanımları arasındaki çakışmanın maliyet ve gelir oluşumlarına yansması, yardım sandıkları yoluyla bütçe dışında zorunlu nitelikte kamusal kaynak transferi yapılması ve bunların bütçe süreci dışı politik ve bürokratik rant mücadelelerine konu olması, devletin varlıkları ile ilgili kayıt ve kontrol sisteminin yeterli etkinlik düzeyinde olmaması, yarı mali nitelikteki işlemlerin ve koşullu yükümlülüklerin bütçe hazırlama ve uygulama süreçleriyle yeterince ilişkilendirilmemesi, devletin taahhütleri konusunda tam bir bilgi setine sahip olmaması ve vergi harcamalarının bilinmemesi gibi nedenlerle mevcut bütçe kamu harcamalarının boyutunu ve yapısını yansıtmaktan uzaktır. Mali raporlamanın olmaması bu yapının bütçesel sonuçlar üzerindeki etkisini daha da olumsuzlaştırmaktadır.

Bütçenin kapsamının dar olması beraberinde ayrıca parçalanmış bir kamusal karar alma sürecini de getirmektedir. Bu hem siyasi hem de teknik karar alma süreçlerinde ciddi bir koordinasyon problemini ortaya çıkarmaktadır. Koordinasyon sorununu çözmeye yönelik niyet ve girişimler olsa bile bu şekilde bilgi üretmeye dayanmayan ve çeşitli direnç noktaları üreten sistem kendisinden beklenen bu yönlü hizmeti de engelleyebilmektedir.

Bütçe, kapsadığı faaliyetler hakkında şu bilgileri içermemektedir:¹⁸

- 1) Kamu faaliyetlerinin toplumsal refah üzerindeki etkisi

¹⁸ Atiyas, Sayın (1997): 23

- 2) Kamu faaliyetlerinin ölçülebilir çıktıları
- 3) Faaliyetlerde kullanılan aynı kaynakları

Bu bilgilerin kapsanmaması şu anlama gelir:¹⁹

- 1) Faaliyetlerin etkisinin bilinmemesi, etkinliğin hedeflenmediğini göstermektedir.
- 2) Faaliyet sonuçlarının ölçülebilir çıktılarla ifade edilmemesi, hizmette verimliliğin hedeflenmediğini göstermektedir.
- 3) Aynı kaynakların maliyetinin bilinmemesi, bu kaynakların yönetilmediğini gösterir.

Dolayısıyla, mevcut sistem bütçenin kapsadığı faaliyetlerde bile performans yönetimine yönelik hiç bir işlevi yerine getirmemektedir. Bu durum politikaları hayata geçiren kamu kuruluşlarının yöneticilerine göre büyük bir enformasyon avantajı sağlamaktadır. Bu ise, kuruluşlara ve onların yöneticilerine geniş rant olanakları sağlamakta, yönetsel sorumluluğu büyük ölçüde zedelemektedir. Türkiye’de bütçe sürecinde sadece nakdi bilgiler kullanılır. Bu bilgilerle de bütçe sadece kısa vadeli makroekonomik istikrar tedbirleri almaya yarayabilir. Bütçenin kapsamının dar olması bu işlevinde yerine getirilmesini kısıtlar.²⁰

Vakıf, dernek ve sandık gibi kurumların gelirleri ve mal varlıkları bugün çok büyük düzeylere ulaşmıştır. Bu kaynaklar üzerine yoğunlaşan rant kaynaklı müdahaleler kimi zaman politik bir kimlik kazanmakta ve kamusal denetimin yeterince yerine getirilememesi (özellikle bürokratik rant kaygısı ile) ile birleşince kaynakların istenilen düzeyde etkin ve verimli kullanılmasının önüne geçilmiş olmaktadır.

Sistemin kapsadığı bilgileri bütçe sürecinin karar noktalarına taşıyan etkin bir raporlamanın olmaması, bu bilgilerin dahi kullanımını sınırlamaktadır. Raporlamanın etkin olmaması denetimi de etkinlikten uzaklaştırmaktadır.²¹

Bütçenin kapsamının dar olması, istenilen düzeyde bilgi setini sunmaması ve bu çerçevede denetim süreçlerinin etkinsizliğinin bütçe sistemimizde yarattığı temel sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

- İyi öngörölmüş bir bütçe programı hazırlanamamaktadır.

¹⁹ Atiyas, Sayın (1997): 23.

²⁰ Atiyas, Sayın (1997): 23

²¹ Atiyas, Sayın (1997): 23

- Sektörlerin/kuruluşların faaliyet alanlarıyla ilgili gerçek harcama düzeyi ve bunun alt dağılımı bilinmemektedir.
- Böyle bir bilgi üreten bütçe sisteminde harcamaları sistematik olarak ölçmek ve değerlendirmek mümkün olamamaktadır (program bütçe sisteminin mekanizmalarının çalışmadığı bir ortamda bu sorun daha hissedilir olmaktadır.
- Hazırlanan bütçelere en başta hazırlayan kuruluşun inancı kalmamaktadır.

Bu tür uygulamalar bütçenin etki alanını daraltması yanında Türkiye’de kurumsal oluşumların sağlıklı gelişmesi önünde de önemli bir engel olabilmektedir. Çünkü, bütçe sisteminin nesnel koşullarının zorlaması (katı bir bütçe yaklaşımı gibi) veya yöneticilerin ihtiyari yetki alanlarını artırmak istemeleri ister istemez bu nitelikli kuruluş oluşumlarının dinamiklerini olumsuz yönde etkilemektedir.

3.1.2 BÜTÇENİN YAPISI

Ülkemizde devlet bütçesi yasal dayanağını Anayasa ve 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununda yer alan hükümlerden almaktadır. Anayasanın “Mali ve Ekonomik Hükümler” başlığını taşıyan dördüncü kısmındaki 161, 162, 163 ve 164 üncü maddelerinde; bütçenin hazırlanması ve uygulanması, görüşülmesi, bütçelerde değişiklik yapılması esasları ve kesin hesaplarla ilgili temel düzenlemeler hükme bağlanmıştır. Yine bu kısmın ikinci bölümünde yer alan 166 ıncı madde de, “Ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle sanayi ve tarımın yurt düzeyinde dengeli ve uyumlu biçimde hızla gelişmesini, ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirilmesini yaparak verimli şekilde kullanılmasını planlamak, bu amaçla gerekli teşkilatı kurmak Devletin görevidir” denmiştir. Genel Muhasebe Kanunuyla ise anayasada belirtilen amir hükümlerin uygulanmasıyla ilgili esas ve şekle ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yer almakta, bir anlamda yasal ilkeler ortaya konmuş olmaktadır.

1968 yılında çalışmalarını başlatan program-bütçe sisteminin ilk uygulamasına 1973 yılında geçilmiştir. 1973 mali yılı bütçe gerekçesinde, klasik bütçe sisteminin terk edilerek program bütçe sistemine aşamalı olarak geçişin başlatıldığı belirtilmiş ve sistemin alt yapılarını oluşturacak mekanizmaların kısa süre içinde uygulamaya geçirilmesi gerektiğinin özellikle altı çizilmiştir.

Program bütçe, mevcut ekonomik ve sosyal yapıda devlet yükümlülüklerinin yapılan hizmet açısından değerlendirilerek sınıflandırıldığı ve kaynakların ayırımında, faaliyetlerin yerine getirilmesi ve sürdürülmesinde "hizmeti "esas alan bir bütçe sistemidir. Bu bütçe

sisteminin uygulanmasındaki temel yaklaşım tanımlanan hizmetler ve bunların çeşitli araçlar kullanılarak ölçülmesi ve değerlendirilmesidir.²²

Program bütçe sisteminin temel öğeleri,

- (i) Planlama,
- (ii) Programlama,
- (iii) Bütçeleme,
- (iv) Yönetim ve
- (v) Değerlendirmedir.

Planlama orta vadeli bir projeksiyon ile amaçların ve maliyetlerin saptanması, programlama daha kısa bir dönem içinde söz konusu planın etkin bir şekilde uygulanması ve kontrol edilmesi, bütçeleme ilke olarak programın uygulamaya dönüştürülmesi, yönetim ögesi sistemin uygulanmasındaki birimlerin etkin bir şekilde yapılandırılması ve son olarak değerlendirme ise sistem analizi, maliyet-fayda, maliyet-etkinlik gibi çeşitli analiz teknikleri kullanılarak seçenekler arası karşılaştırmalar yapılmasıdır. Program bütçe sisteminde hizmetlerin belirli kriterlere göre program alt-program-faaliyet adı altında sınıflandırılmasına "hizmet sınıflandırması" bu hizmetlerin gerçekleştirilmesi için sağlanan kaynakların kullanımını düzenleyen sınıflandırmaya ise "harcama kalemi sınıflandırması" denir. Hükümetin temel amaçlarının gerçekleşmesine yönelik ana faaliyet gruplarına fonksiyon denilmektedir. Hükümetin topluma sağladığı temel hizmetleri göz önüne alarak yapılan sınıflandırma ise fonksiyonel sınıflandırma olarak adlandırılır, eğitim, sağlık, tarım ve savunma gibi.²³

1973 yılında klasik bütçe sistemi uygulamasından program bütçe sistemine geçilirken tespit edilen temel problemler çerçevesinde öngörülen ve bugün de hala geçerliliğini koruyan iyileşmeler şu şekilde sayılmıştır (1973 yılı program bütçe hazırlama rehberi);

“I) Kamu hizmetlerinde geçişme ve tekrarlar önlenilecek, hizmetlerin öncelik, önem ve kapsamlarındaki değişikliklere paralel olarak bütçeye esneklik kazandırılacaktır,

II) Bütçenin hazırlama ve uygulama aşamalarında yer alan yöneticilerin yönetsel sorumluluklarının sınırı belirgin hale getirilecektir,

III) Hizmet-Maliyet, Maliyet-Fayda ilişkileri açıklıkla ortaya konulabilecektir,

²² Kamu Mali Yönetimi Projesi (1995):15

²³ Kamu Mali Yönetimi Projesi (1995):15

IV) Bütçe hazırlama sürecinde yöneticilere, hükümete ve yasama organlarına sorunlarla ilgili çeşitli çözüm yollarını sunma ve neticede en rasyonel seçimin yapılarak karar verilmesi olanağını sağlayacaktır,

V) Kuruluş bütçelerinde yer alan hizmet programlarının, belirtilen hedeflere ulaşip ulaşmadığının etkinlik, verimlilik ve fayda kavramları yönünden değerlendirilmesi, hukuki denetim yanında fiziki denetim olanaklarının da sağlanması için gerekli ortam yaratılacaktır. Proje ve faaliyetlere tahsis edilen ödeneklerin sadece o proje ve faaliyet için harcanması sağlanarak israf önlenilebilecektir.”

Ancak uygulamada, siyasi kararlılığın yeterince güçlü olmaması, yapılması gerekli olan ve 1973 Bütçe Hazırlama Rehberinde öngörülen mekanizmaların kurulamaması (fonksiyonel kodlama sistemine geçiş, hizmet programlarının sağlıklı tespiti ile ilgili kurumsal değişiklikler gibi), 1975 yılında program bütçe sisteminde bütçe hazırlığı sürecinde temel araçlardan biri olarak tanımlanan (U) cetvelinin kaldırılması, tarihsel gelişim içinde harcama kalemleri ile devamlı oynanması (birler düzeyindeki ayrıntıdan yüzler düzeyine çıkılması gibi) ve bunun, kodlama sisteminde 1973 yılındaki rehberde öngörülenlerin yapılmaması ile birleşmesi sonucu program bütçe sistemine geçilememiş, bir anlamda klasik bütçe sisteminin uygulamasına devam edilmiştir (Program-bütçe sisteminin uygulamasında gerekli olan sürekliliğin sağlanamaması, orta vadede uygulamaya dahil olması hedeflenen bazı düzenlemelerin gerçekleştirilememesi ve mevcut kurumsal yapının yeni yapıya direnç göstermesi nedenleriyle, hizmet programlarından beklenen çok yönlü fayda sağlanamamış, zamanla sistem eski haline dönmeye başlamıştır).²⁴

3.3.1.5 BÜTÇENİN HAZIRLANMASI

3.1.2.1.1 Bütçenin Hazırlanması Süreci

Bütçe hazırlıkları genellikle Haziran ayında Başbakanın Resmi Gazetede bütçe çağrısını yayınlaması ile başlamaktadır. Bütçe çağrısında öncelikle ülkenin genel ekonomik durumu ortaya konmakta, bu ekonomik durum çerçevesinde izlenecek bütçesel politikalara yer verilmektedir. Maliye Bakanlığı bütçe tekliflerinde uyulması gereken temel ilkeler ile, tespit edilen standartları belirleyen bütçe hazırlama rehberleri yayınlanmaktadır. Maliye Bakanlığınca hazırlanıp yayınlanan bütçe hazırlama rehberinde, genel ekonomik durum ve hedefler belirtildikten sonra, bütçenin hazırlanmasında uyulacak temel ilkeler ve standartların

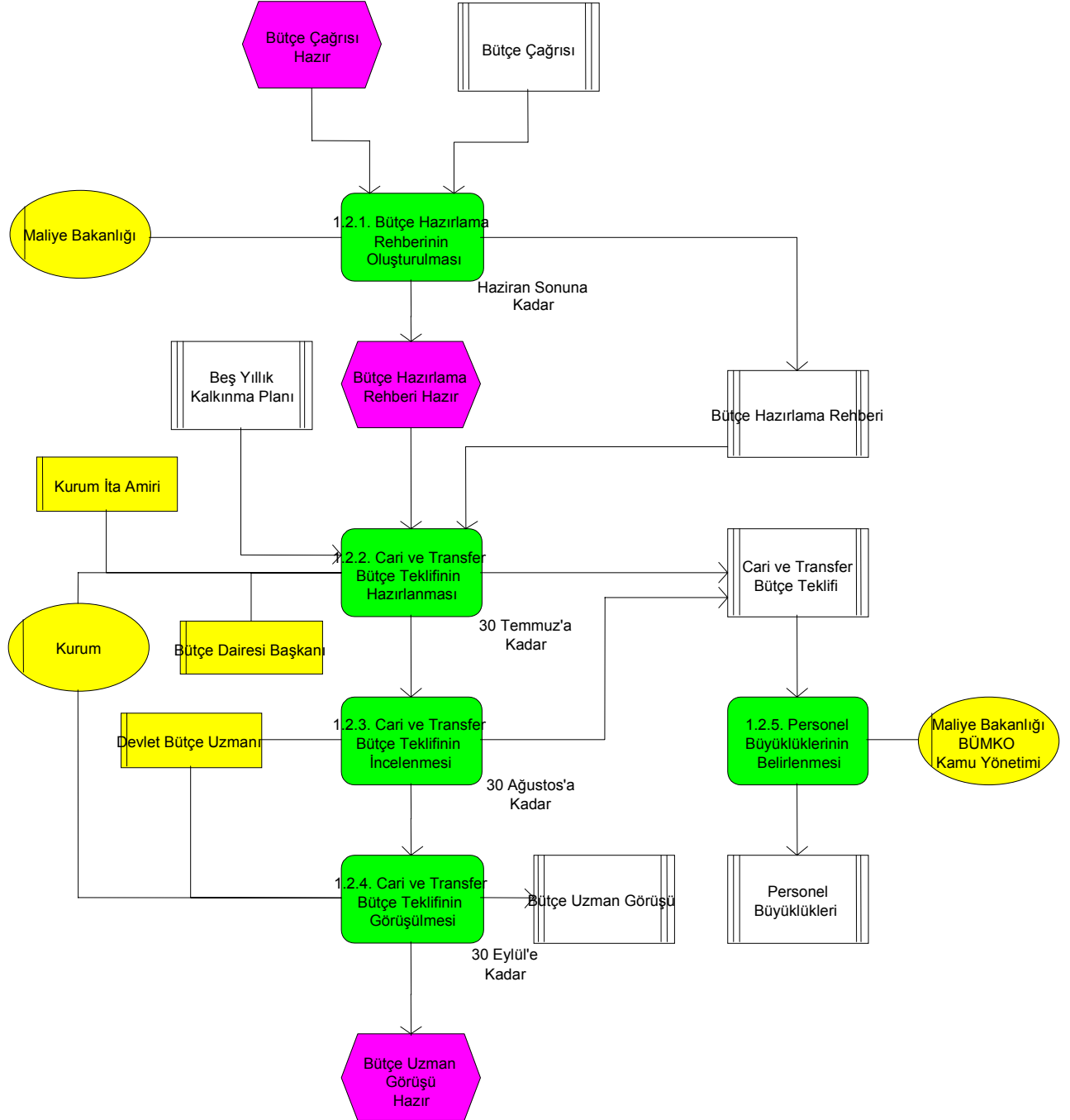
²⁴ Yılmaz (1995)

neler olduğu ortaya konmakta, bu ilkeler ve standartlar dahilinde bütçe tekliflerinin hazırlanma esasları konular dahilinde açıklanmaktadır

Bütçe hazırlama rehberinde, bütçenin hazırlanmasında kullanılacak kod sistemine ilişkin bilgiler, bütçe teklifinin nasıl hazırlanacağı ve çeşitli standart tablolar yer almaktadır. Kurumlar, cari ve transfer nitelikli (Vizeli kamulaştırma hariç) bütçe tekliflerini bu esaslar çerçevesinde hazırlamaktadırlar.

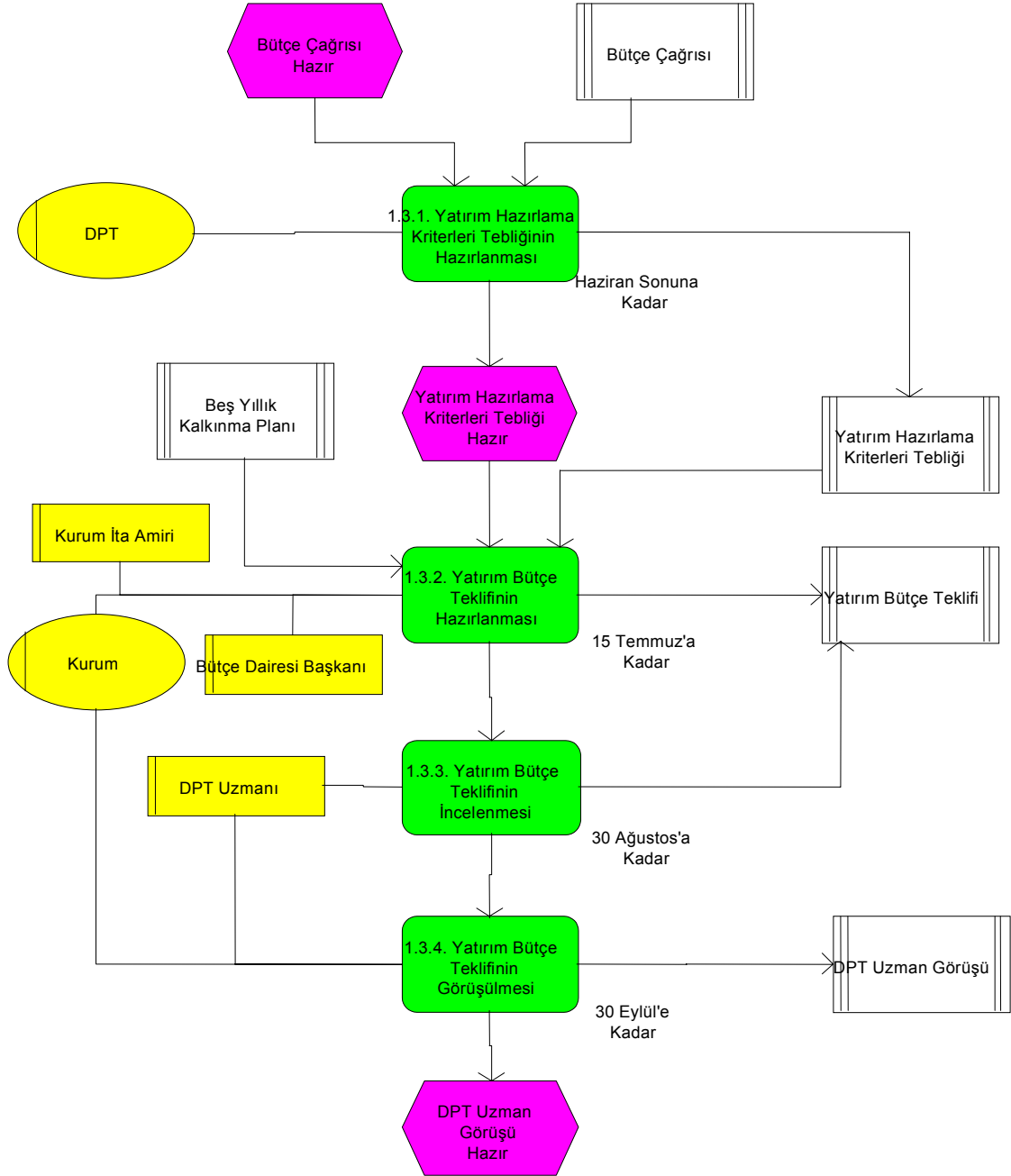
Kurumların bütçe tekliflerinin, bütçe çağrısı, bütçe rehberi ve yatırımlarla ilgili Başbakanlık genelgesinde istenilen düzenlemeler çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda cari ve transfer ödenek teklifleri Maliye Bakanlığınca, yatırım ödenek teklifleri DPT tarafından kurumlarla yapılan görüşmeler çerçevesinde sonuçlandırılır.

Şekil 2.
Cari ve Transfer Bütçe Teklifi Ön Çalışmaları



Yatırım programı hazırlama esasları ise Başbakanlık genelgesi ekinde DPT tarafından yayınlanmaktadır.

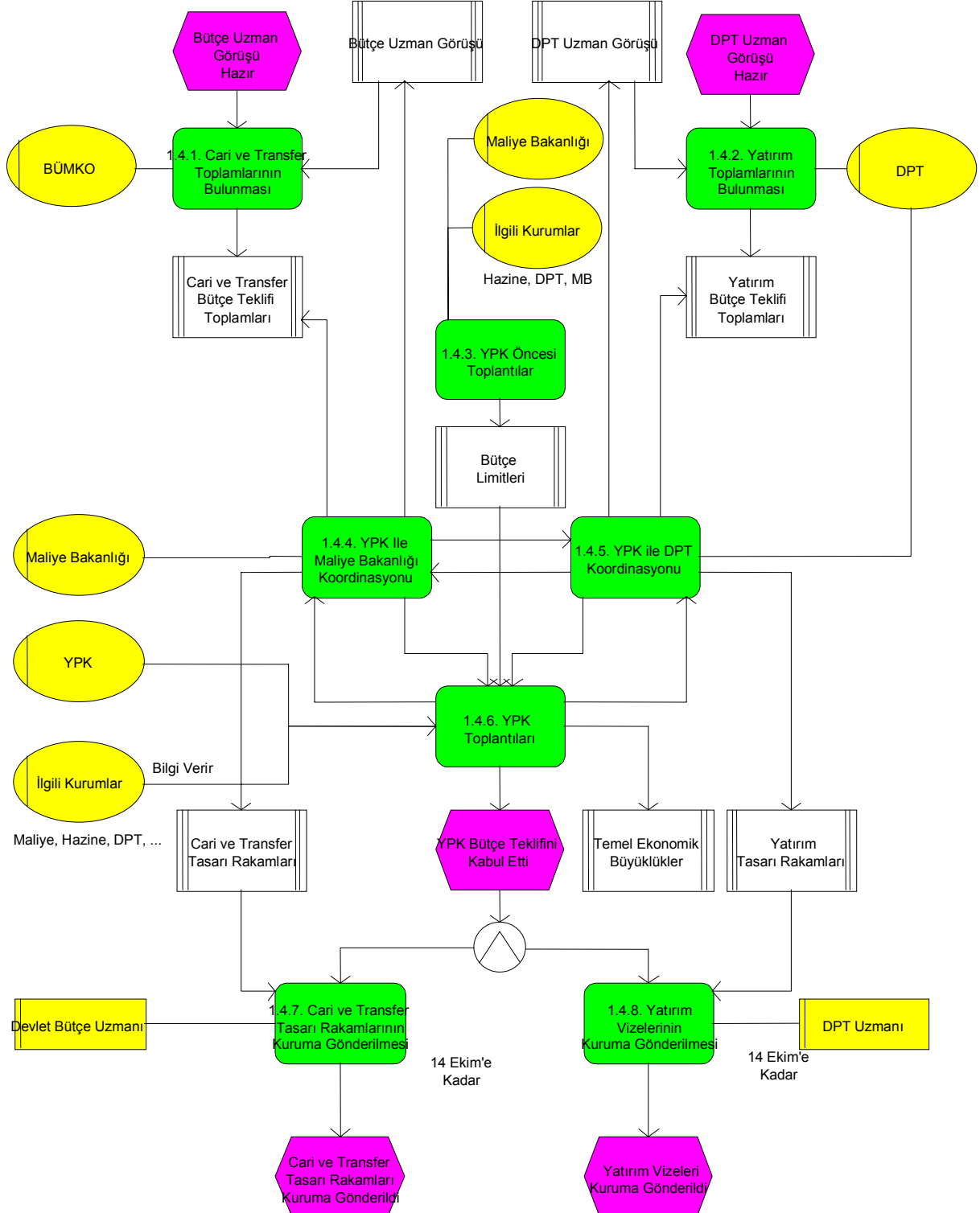
Şekil 3.
Yatırım Bütçe Teklifi Ön Çalışmalar



Bütçe taslağı, Genel Ekonomik Hedefler ve Kamu Yatırımları ile birlikte Yüksek Planlama Kurulunda görüşülerek Hükümet teklifi haline getirilir ve Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ne sunulur (mali yılbaşından 75 gün önce).

Bütçe teklifiyle birlikte ilgili yıl bütçe gerekçesi de TBMM'ne sunulur. Bütçe Meclise sunulduğunda ilgili yıl Programı da çıkmış olur. Bütçe tasarısı önce Plan Bütçe Komisyonunda daha sonra Genel kurulda görüşülerek kanunlaşır. TBMM'ne sunulan bütçe kanun tasarısı ve raporu, en az 25 üyesi iktidar grubuna mensup, kırk üyeden oluşan Plan Bütçe Komisyonunda incelenerek 55 gün içinde kabul edilir ve gene kurula gönderilir. Bütçe mali yıl başı olan 1 Ocak'tan önce kanunlaşarak yürürlüğe girer.

Şekil 4.
YPK Görüşmeleri ve Bütçe Teklifinin Son Haline Getirilmesi



3.1.2.1.2 Bütçenin Hazırlanması Sürecinde Karşılaşılan Temel Sorunlar

Bütçenin hazırlanması sürecinde en önemli eksiklik önceden belirtildiği gibi bütçenin kamu harcama alanının ancak bir bölümünü kavrayabilmesi, ikincisi ise bütçenin orta vadeli bir projeksiyona sahip olmaması ile girdi-çıkıtı ilişkisinin kurulmamış olması dolayısıyla performans ölçmeye izin vermemesidir.

Türkiye'de bütçe giderlerinin önemli bir bölümü (yüzde 40-45) bugün finansman maliyeti olan borç faiz ödemelerinden oluşmaktadır. Transfer toplamı olarak bakıldığında bu oran yüzde 60-65'lere çıkmaktadır. Bütçe kanununa bakıldığında, yasama organının ve kamuoyunun bu harcama kaleminin oluşumunu izleyebilme şansının olmadığı, bütçe kanununun meclisin ve kamuoyunun bütçe hakkını gerektiği gibi kullanabilmesine olanak sağlayacak şekilde borçlanma programını ve kesin hesap yoluyla gerçekleştirmeleri izleyecek biçimde hazırlanmadığı görülmektedir. Aynı şey transfer tertibinde yer alan diğer harcamalar için de geçerlidir.

Ayrıca, koşullu yükümlülükler gibi borç alan kişi ve kuruluşlarca ödenmediği takdirde bir devlet gideri olan unsurlar bütçede gözükmemektedir. Hükümet bu tür giderleri yapabilmek için bütçe kanunuyla açık bir yetki almadığı halde yükümlülük altına girmektedir. Bu durum bütçe kanununda yer alan gider kaleminin olması gerekenden daha düşük bir miktarda gösterilmesine yol açmakta ve bütçenin açıklık ve güvenilir olmasını ortadan kaldırmaktadır. Aynı şekilde transfer harcamaları yerine vergi istisna ve muafiyetleri de kamu harcamalarını olduğundan düşük gösterilmesine neden olmaktadır. Türkiye'de bütçe hazırlanması sürecinde de bu tür uygulamalar bulunmaktadır.

Türkiye'de bugün bütçenin hazırlanması aşamasında şu temel sorunlar bulunmaktadır;

1- Bütçenin hazırlanmasında kuruluşların hizmet ve maliyet ilişkilerini ortaya koyan bir bütçe sistemi fiilen bulunmamaktadır. Mevcut program bütçe sistemi klasik bütçe sistemi uygulamasına dönmüştür.

2- Bütçe kapsamı kamu harcamalarının ve gelirlerinin bütünü görecektir şekilde düzenlenmemiştir. Bütçe hazırlama sürecinde sunulması gerekli raporlarda, kurumların bütçe içi ve bütçe dışı bütün kaynakları ile bu kaynaklardan ne kadar ve hangi kalitede çıktı elde edeceği yer almamaktadır.

3- Bütçenin hazırlanması çalışmalarını ekonomik ve mali istikrarı sağlamak, sürdürülebilir kalkınmayı gerçekleştirebilmek için orta vadeli bir harcama programı çerçevesinde yürütülmemektedir. Planla bütçenin ilişkisi yeterince kurulmamaktadır.

4- Harcamacı kuruluşlar ilk bütçe hazırlıklarında kuruluşun amaçlarını ve uygulayacağı politikaları ortaya koyan kapsamlı bir değerlendirme yapmamaktadırlar.

5- Harcamacı kuruluşlarla merkezi kuruluşlar arasındaki bütçe görüşmeleri sırasında kuruluşların bütçe tavanlarının ne olacağı bilinmemektedir.

6- Yine bu görüşmelerde harcamacı kuruluşun farklı kaynaklardan elde edeceği gelirler de bilinmemektedir.

7- Gerçekçi bir bütçe yapmada, geçmiş bir-iki yıla ilişkin verilen ödeneklerin ne şekilde kullanıldığının, etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının görülebilmesini sağlayacak raporlamanın yanı sıra gelecek yıl bütçesiyle istenilen ödenekle ne kadar çıktı sağlayabileceğini gösterir raporlar sunulmamaktadır.

3.1.2.1.3 Plan-Program-Bütçe Sisteminin Etkin Bir Şekilde Uygulamaya Konulamamasının Nedenleri

Program bütçe sisteminin uygulamaya öngörülen düzeyde geçirilememesinin ve tekrar fiili olarak klasik bütçe sistemine geçilmesinin nedenleri şu şekilde sıralanabilir;²⁵⁻²⁶

1-Program bütçe sistemiyle ilgili olarak gerek teoride gerekse de sistemin uygulanması sırasında ortaya çıkan (özellikle amaçlar, kullanılan araçlar ve sistemin işleyişi ile ilgili olması gereken esaslar gibi) bir çok yaklaşım vardır. Sistemin uygulanma ve geliştirilme döneminde bu anlamda bir tutarlı ve dinamik yapının kurulamamış olması en tepedeki problem olmuştur. Aslında, genel anlamda kamusal mal ve hizmet üretiminin bütçe formasyonu içinde çeşitli araçlar kullanılarak ölçülmeye ve belli bir disiplin altına alınmaya çalışılması, teoride bile çok çeşitli tartışma konuları yaratmakta ise de en azında bu konuda orta vadede belli esasları olan ve işleyen bir yaklaşıma sahip olunması gerekmektedir.

2-Program bütçe sisteminde hizmet programlarının belirlenmesi ve bu hizmet programlarının alt-program, faaliyet ve proje olarak sınıflandırılması süreci işleyişin ana noktası olup bu modeli klasik bütçeden ayıran en önemli yapısal farklılıktır. Hizmet programlarını gereğince tespit edebilen, kurumsallaşmayı bu boyut üzerinde inşa eden ve bunların uygulanmasında fayda-maliyet ilişkilerini alternatifleriyle projelendirip ölçebilen bir bütçe yapısı kendisinden beklenenleri bu anlamda yerine getirebilecektir.

3-Bir sistem analizi hüviyetini taşıyan program bütçe sistemi en azından orta vadeli bir plana ve/veya programa ihtiyaç duymaktadır. Yine bu konu 1973 yılı program bütçe hazırlama rehberinde şu şekilde ifade edilmiştir;

²⁵ Kamu Mali Yönetimi Projesi (1995):17-19

²⁶ Yılmaz (1995):1-4

“Önceliklerin saptanması, yapılacak hizmetlerin bünyesine, politika hedefleri ile bağlantısına, faaliyetlerin planlamasına ve maliyetlerine doğrudan doğruya bağlıdır. Bu husus 5 yıllık kalkınma planlarının yıllık programları ile bütçe arasında uygun ve doğru bir bağlantı kurulmasını gerektirir.”

Siyasi iradenin bir tasarrufu olan plan ve programlar devlet geleneğinde bütçe ile pratiğe geçmektedir. Bizde de planlı bir ekonomik ve sosyal yapıya geçildiğinde bu eşgüdüm özellikle teknik anlamda aranmış ve program bütçeye daha fazla ihtiyaç duyulmuştu. Ancak uygulamada program bütçenin hazırlanması ile plan ve program arasında sürekli bir ilişkiyi ve geçişi sağlayacak yapı kurulamamıştır. Bu konuda kurumsal yapı farklılığı gibi nedenlerden çok bütçe hazırlanmasındaki geleneksel yapıdan gerek siyasi gerekse de bürokratik alışkanlıklar sonucu kopulamaması neden olmuştur. Özellikle strateji belirlemede bu ilişki kopukluğu bütçenin hazırlanmasında daha belirgin hale gelmiştir.

4-Hükümet faaliyetlerinin tümünü kapsayan fonksiyonel bir sınıflandırma tabanına daha sonraki yıllarda varılması hedeflenmişti. Bugün bütçe yapımız bu yönüyle ele alındığında ufak tefek bazı düzenlemeler dışında fonksiyonel sınıflandırmaya yönelik olarak pek bir şey yapılmadığı görülmektedir. Özellikle yıllar arasında gerek bütçenin tümü üzerinde gerekse kuruluşlar bazında sağlıklı bir bilgi akışının sağlanabilmesi için fonksiyonel sınıflandırma gerekiyken.

Fakat hizmet programlarının belirlenmesi, bunların alt programlarının oluşması ve nihayetinde faaliyetlendirilip projelendirilmesi aşamaları kendi içinde bile yoğun bir bilgi birikimini, insan gücünü, çok iyi işleyen bir bilgi akışını ve teknik donanımı gerektirmektedir (hukuki yapı, manyetik ortam, muhasebe sistemi, istatistik ve yöneylem çalışmaları ve projelendirme gibi).

Türkiye’de bütçenin kaynakları kullanma etkinliğine ulaşmaya çalışan sistem analizi çalışmaları özellikle teknik açıdan çok yetersiz kalmıştır. Hizmet programlarının oluşturulması, değiştirilmesi ve gerekiyorsa yenilerinin üretilebilmesi bütçenin etkinliğini ve güncelliğini sağlayan en önemli içsel bir unsurdur. Belirlenen hizmet programının alt program ve faaliyet-proje şeklinde formüle edilmesi ise bunu takip eden ikinci halkadır. Bugün bütçenin hazırlanmasında hizmet programlarının etkinliği ve farklılığı neredeyse ortadan kalkmıştır. Çünkü sistem analizini formüle edecek çalışmaların bu süreçte olmaması en azından bir süreklilik göstermemesi bütçelerin hazırlığını bir tekrar şekline dönüştürmüştür.

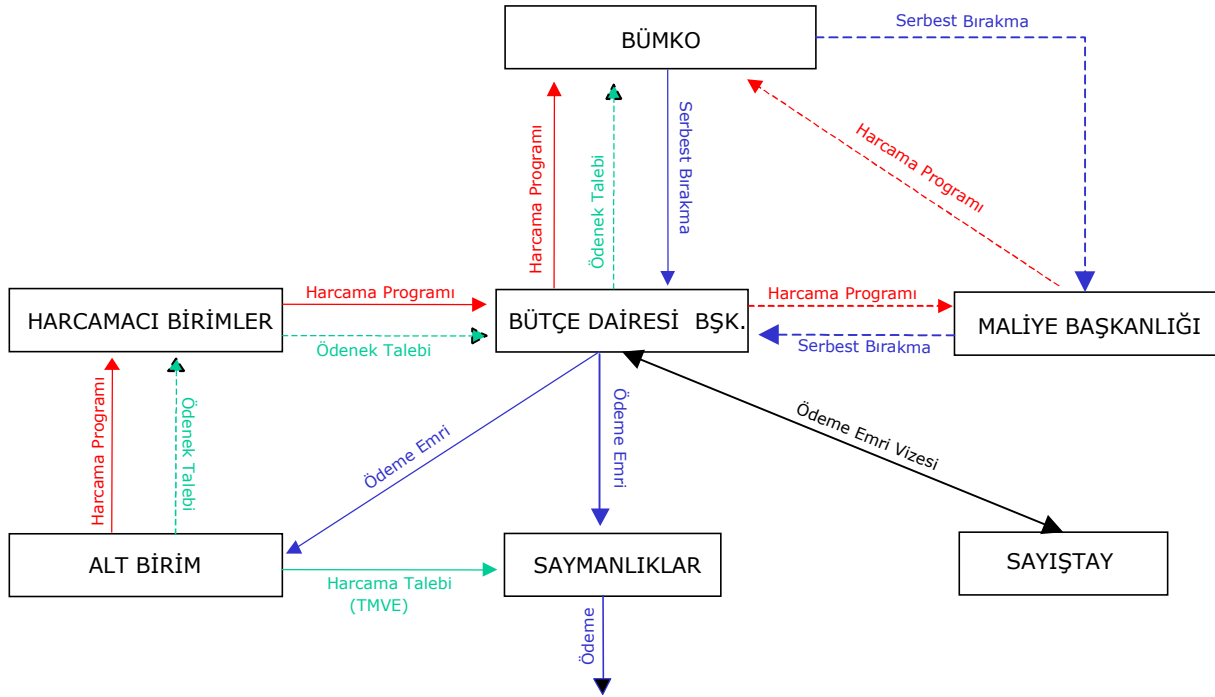
3.3.1.6 BÜTÇENİN UYGULANMASI²⁷

3.1.2.2.1 Başlıca Eylemler

Harcama işlemleri çeşitli seviyelerdeki yetkililerin hareketleri ile olmaktadır. İta Amirleri harcama ve ödeme izinlerinin verilmesinde yetkili olan memurlardır. Bakanlık bütçesinden ödeme yapılmasında resmi sorumluluk Bakanın olsa da, idari nedenlerle bu yetki valilere, genel müdürlüklere ya da bölge müdürlüklerine devredilir. Harcamaları yapan kurumda bulunan Tahakkuk Memurları harcama gereksinimlerini değerlendirir ve ödeme işlemi için gereken belgeleri hazırlarken Saymanlar değerlendirme ve onay sonrasında ödeme taleplerini değerlendirir. Saymanların temel görevi ödemeleri yapmak ve muhasebe kayıtlarını tutmaktır.

Bütçenin uygulanması sürecinin kurumlar ve işlemler açısından gelişimi genel hatlarıyla Şekil 5’de gösterilmektedir.

Şekil 5.
Bütçenin Uygulama Sürecinde Kurumlar ve İşlemler



²⁷ Bu başlık altında anlatılan konularla ilgili detaylı bilgi, 8. Plan çalışmaları kapsamında oluşturulan “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık” Özel İhtisas Komisyonuna sunulan, “Yegen Ö. “Bütçenin Uygulanması ve Raporlama” (Aralık 1999)” adlı çalışmada yer almaktadır.

Bütçe Dairesi Başkanlıkları bakanlıkların ve ana harcama birimlerinin merkez teşkilatlanmalarında bulunup gerek duyulduğu takdirde kurumlara verilen ödeneğin çıkması ya da tahsisatı ile ilgili denetimde bulunurlar. Sayıştay hükümetin mali işlemleri ile ilgili tüm belgelerin saklandığı bir kütük ve mali işlemlerin denetlendiği üst denetim mekanizmasıdır.

3.1.2.2.2 Organizasyon

Harcamacı Birimler (Tahakkuk Daireleri)

Türkiye’de genel ve katma bütçe kapsamında 39.598²⁸ adet tahakkuk dairesi faaliyet göstermektedir. Türkiye’de tahakkuk daireleri genel olarak merkez ve taşra birimleri olarak örgütlenmişlerdir. Tahakkuk dairelerinin bütçenin uygulanması sürecindeki fonksiyonlarını kısaca, kendi görev alanlarına giren konularda “ayrıntılı harcama programları” aracılığıyla fon talebinde (ödenek talebi) bulunmaları ve kendilerine tahsis edilen fonlar çerçevesinde “tahakkuk müzekkeresi ve verile emri” aracılığıyla harcama talebinde bulunmaları olarak özetlemek mümkündür.

BÜMKO (Maliye Başkanlıkları ve Bütçe Dairesi Başkanlıkları)

Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO)’ne bağlı olan maliye başkanlıkları ve bütçe dairesi başkanlıkları, harcamacı birimlerin genel merkezlerinde bulunurlar. Maliye Başkanlıkları Maliye Bakanlığı ile kurum arasındaki ilişkilerde işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevlidir. Bütçe Dairesi Başkanlıkları bütçenin uygulanması sürecinde, hizmet verdikleri tahakkuk dairesinin talepleri doğrultusunda fon tahsisi (ödeme emri) işlemlerinin bütçede yer alan fonlar kapsamında yetkilendirilmesinden sorumludurlar.

Saymanlıklar

Türkiye çapında buldukları yer açısından Merkezde bulunan saymanlıklar ile il ve ilçelerde bulunan saymanlıklar olmak üzere iki gruptan oluşan yaklaşık 1658²⁹ Saymanlık bulunmaktadır. Merkezde bulunan saymanlıklar bakanlıkların ve ana harcama birimlerinin idari merkezinde bulunur. Bu saymanlıkların çoğunda illerde uygulanan ödeme ve gelir işlemleri yürütülmekle beraber işleyiş yapılarının farklılığının getirdiği farklı işlevlerde görülmektedir.

²⁸ Muhasebat Genel Müdürlüğü Saymanlık Veri Tabanı (Haziran 1999 itibarıyla)

²⁹ Muhasebat Genel Müdürlüğü Saymanlık Veri Tabanı (Aralık 1999 itibarıyla)

3.1.2.2.3 Bütçenin Uygulanması

Bütçenin Yürütülmesi

Bütçe Kanunu'nun yürürlüğe girmesinin hemen ardından Maliye Bakanlığı (BÜMKO) tüm bakanlık ve harcama yapan kurumlara bir genelge göndererek temel harcama ilkelerini ve ödenek sınırlamalarını bildirerek kurumlardan ayrıntılı (aylık, 3 aylık, 6 aylık ve yıllık) harcama programlarını bildirmelerini ister. Ayrıntılı harcama programlarının BÜMKO tarafından vize edilmesiyle ödenekler serbest bırakılmış olur. Ödeneklerin serbest bırakılmasından sonra bakanlık ve temel harcama birimlerindeki bütçe dairesi başkanlıkları bağlı kurumları için yapılan ödenek tahsisatlarını kaydeder ve bu ödeneklere dair tahsisat ve alt-tahsisat gerçekleşir. Bununla beraber, yerel kurum ve harcama birimlerine tahsisatın ulaşması için Sayıştay'dan vize alınması gerekmektedir. Sayıştay harcama yapacak kurumlara ödeneği çıkartmadan önce tüm ödenekleri kaydeder, ödenek sınırlamalarına uygunluğunu teşhis eder, vizeyi verir ve ödeme emrini tekrar bütçe dairesi başkanlığına gönderir. Bütçe dairesi başkanlığı vize edilen ödeme emrini kaydederek bütçe ödeneğini Tahsisat Defteri'ne harcama olarak kaydeder. Bütçe dairesi başkanlığı aynı zamanda ödeme emrinin bir kopyasını harcamayı yapacak kuruma, bir kopyasını da Maliye Bakanlığı'na bağlı ilgili Saymanlığa gönderir. Saymanlık bu ödeme emrini bütçe giderleri ve ödeme emirleri defterine kaydeder. Harcamayı yapacak birimdeki stok sorumlusu birimin ihtiyacını tespit ederek tahakkuk memuruna bildirir. Tahakkuk memuru satın alma için birimin ita amirinden onay talep eder. İta amiri birime gönderilmiş ödenekler dahilinde satın almayı onaylar. Bunun üzerine tahakkuk memuru yasalarla tespit edilmiş usuller çerçevesinde satın alma prosedürünü uygulayarak birimin ihtiyacı olan mal veya hizmeti satın alır. Mal veya hizmetin satın alınmasından sonra tahakkuk memuru ve ita amirinin imzaları ile bir harcama talebi (TMVE) hazırlanır ve ilgili saymanlığa gönderilir. Saymanlık kurumdan gelen harcama taleplerini kayıtlı ödenekler ve diğer yasal yükümlülükler açısından inceler ve gerekli ödemeyi yapar.

Tahsisat (Ödeme Emri) İşlemi

Birinci Aşama Fon Tahsisatı

İlgili yılın bütçe kanununun yasallaşmasından sonra (genellikle Ocak ayı içerisinde) Maliye Bakanlığı (BÜMKO) yılı bütçesiyle ilgili olarak harcama ilkelerini ve ödeneklerden yapılacak kesintileri bir tebliğ ile duyurur. Aynı tebliğ ekindeki cetveller ile harcamacı birimlerden ayrıntılı harcama programlarını (genellikle 3 ve 6'şar aylık dönemler için) bildirmelerini ister. Harcamacı kurumun alt birimleri ayrıntılı harcama programlarını hazırlarlar ve merkeze gönderirler, harcamacı kurumun merkezinde bu programlar

birleştirilerek kurumun ayrıntılı harcama programı hazırlanır. Hazırlanan ayrıntılı harcama programları kuruma hizmet veren bütçe dairesi başkanlığı aracılığıyla BÜMKO'ya ulaştırılır (1999 için 15 Ocak'a kadar).

BÜMKO kendisine gönderilen ayrıntılı harcama programlarını inceler ve vize ederek ilgili bütçe dairesi başkanlığına geri gönderir. Vize edilmiş ayrıntılı harcama programları ödeneklerin serbest bırakılması anlamındadır. Böylelikle birinci aşama fon tahsisatı gerçekleşmiş olur.

İkinci Aşama Fon Tahsisatı

İlgili bütçe dairesi başkanlıkları kendilerine ulaşan vize edilmiş harcama programları çerçevesinde, hizmet verdikleri kurumun merkez ve alt birimleri için tahsisat ve alt tahsisatları yaparak "ödeme emri" düzenlerler. Ödeme emirleri bütçe dairesi başkanlıklarınca Sayıştay Başkanlığı'na gönderilir. Sayıştay ödeme emrini kaydeder, bütçe yeterli ödenek olup olmadığına baktıktan sonra vize verir ve ödeme emrini tekrar ilgili bütçe dairesi başkanlığına gönderir.

Bütçe dairesi başkanlığı kendisine gelen vize edilmiş ödeme emrini tahsisat defterine harcama olarak kaydederek bir nüshasını harcamayı yapacak olan birim veya alt birime, diğer bir nüshasını da ilgili saymanlığa gönderir. Saymanlık kendisine ulaşan ödeme emrini bütçe giderleri ve ödeme emirleri defterinde ilgili birim için ayrılmış bölüme harcama kalemi itibarıyla kaydeder. Böylece harcamacı birime ikinci aşama fon tahsisatı yapılmış (ödenegi tahsis edilmiş) ve ödenek kullanıma hazır hale gelmiş olur.

Satınalma Prosedürü

Bir bakanlık ya da harcama birimindeki Tahakkuk Memuru, satın alma onayı hazırlar ve İta Amiri'ne sunar. Satın alınanın uygun bulunması ve ödenek çıkmış fon bulunması halinde, İta Amiri harcamayı onaylar.

İta amirinin onayının alınmasından sonra satınalma işlemi başlar. Harcamayı yapan kurumdaki tahakkuk memuru söz konusu yasal düzenlemeler çerçevesinde satınalma³⁰ prosedürünü uygular. Normal şartlar altında harcamayı yapan kurumun bir personeli ve yerel sayman ya da bütçe görevlisinden oluşan iki kişilik bu komisyon satın alınanın kimden yapılacağını belirler. Tahakkuk Memuru Komisyon kararını onay için İta Amiri'ne iletir. İta amiri tarafından uygun bulunarak onaylanan satınalma komisyonu kararı üzerine satıcı ile kurum arasında sözleşme taslağı hazırlanır.

³⁰ Satınalma işleminin anlatımında daha genel bir uygulama olduğu için D.İ.K. esas alınmıştır.

Tahakkuk Memuru satınalma işlemini tamamlar ve/veya İta Amiri sözleşmeyi son haliyle imzalar. İlgili belgelerle beraber (Maliye Bakanlığı vizesi, satın alma komisyonu kararı, ita amiri onay belgesini kapsayan) bu sözleşme kayıt (tescil) için Sayıştay'a gönderilir. Sayıştay tescil ettiği sözleşmeyi harcamayı yapan birime gönderir. Bunun üzerine satıcı sözleşmedeki hükümler çerçevesinde mal veya hizmeti teslim eder ve kurum tarafından da mal veya hizmetin kabul işlemleri yapılır. Böylelikle satınalma prosedürü tamamlanmış ve ödeme talebi prosedürü başlamış olur.

Ödeme Talebi Prosedürü

Mal ya da hizmetlerin satınalma prosedürünün tamamlanmasından sonra satıcının düzenleyeceği fatura veya benzeri belgeler üzerine ödeme talebi prosedürü başlar. Satınalma prosedüründeki yükümlülüklerini yerine getiren ve satın alınan mal veya hizmetin bedelinin ödenmesi için usulüne uygun olarak düzenlediği belge (fatura) ile harcamacı birime başvuran satıcıya ödeme yapmak gerektiğinde, harcamayı yapan kurumun Tahakkuk Memuru Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emrini (TMVE) hazırlar ve saymanlığa gönderir.

Ödeme İşlemi

TMVE ya da Ödeme Talebi'nin ilgili birimin ödeme yönünden bağlı olduğu saymanlığa ulaşması üzerine Saymanlık prosedürü uygulayıp ödemeyi yapar.

3.1.2.2.4 Bütçenin Uygulanması Sürecinde Karşılaşılan Temel Sorunlar

Bütçe uygulanmasında karar alma sürecinin yetkinliğini arttıracak mekanizmaların iyi tanımlanmaması ve bu mekanizmaların öngörülen etkinlikten uzak çalışması sonucunda, süreç karar alan kişinin veya kurumun bilgi düzeyine ve tecrübesine bağlı kalmaktadır. Bunun getirdiği en temel sakınca bütçenin uygulanması sürecinde sistemli bir işleyişin uygulamaya geçirilememesidir.

Bütçe uygulamasında etkinliği sağlayacak olan mekanizmaları;

- Roller ve sorumluluklar
- Yetki devri
- Mali disiplin
- Tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama
- Taahhüt modülü
- Nakit planlaması

- Bilgi akış sistemleri

olarak sıralamak mümkündür.

Bütçenin uygulanmasında bu mekanizmalarda gözlenen belirgin sorunlar şunlardır;

A. Roller, Sorumluluklar Ve Yetki Devri

- Bütçe uygulamasında görevlilerin rol ve sorumlulukları açıkça tanımlanamamaktadır. Mevcut uygulamada; kuruluş bütçelerinden harcama yapmakta tek yetkili olan ita amirlerinin yapılan harcamalardan sorumlu tutulmadıkları, tahakkuk memurlarının ise (Genel Muhasebe Kanunu ile giderin gerçek ihtiyaçlardan kaynaklanmasından sorumlu tutulmalarına rağmen) kullandıkları yetki ve üstlendikleri rol açısından belgelendirme memuru olarak görev yaptıkları görülmektedir.
- Bütçenin uygulanmasında kamu hizmetlerinin sonuçlarından doğrudan etkilenen yerel birimlerin karar alma süreçlerine katılımı ve kontrolü olmamaktadır.
- Bütçe uygulamasında birinci derece ita amirlerinin (bakan) ikinci derece ita amirlerine (müsteşar, genel müdür, vali, kaymakam gibi) yaptıkları yetki devri, hizmeti üretmekten asıl sorumlu olan kişiye yetkinin devri anlamına gelmemektedir. Örneğin ilçelerde tarımsal hizmetleri yürütmekten sorumlu olan ilçe tarım müdürlüğünün ita amirliği yetkisi ilçe tarım müdürüne değil kaymakama verilmektedir.
- Yetki devri ile birinci derece ita amirleri ikinci derece ita amirlerine yetki dağıtmaktadırlar. Mevcut bütçe uygulamasında yetersiz olarak uygulanan yetki devri ile dağıtılan yetkilerin kullanılması sonucunda oluşan sorumluluklar raporlanmamakta ve hesabı verilmemektedir.
- Bütçenin uygulanması sürecinde her geçen gün yeni roller (maliye başkanlıkları, gelirler bölge müdürlükleri, vergi dairesi başkanlıkları gibi) ortaya çıkmaktadır. Gerekliliği ve işlevleri olmadığı için yetkileri de olmayan bu roller sisteme sadece etkinsizlik ve bürokrasi getirmektedir.
- Kilit konulardaki personelin unvanları işlevlerini açıkça belirtmemektedir. Kamu harcamaları denetimi sisteminin uluslararası kabul gören üç evresi olan mali kontrol, muhasebe kontrolü ve denetim şu andaki sistem içinde açıkça tanımlanamamaktadır. Böylece uygulanmakta olan harcama işlemi verimsiz, çok katlı ve birbiriyle çakışan müdahalelerle karşılaşmakta ve emeğin defalarca tekrarlanmasına neden olmaktadır.

- Uygulamada mali kontrol memuru (bütçe dairesi başkanlığı) işlevi ile muhasebe kontrol memuru (saymanlık) işlevinin özellikle taşrada ve bazı harcamacı birimlerde aynı kişide (saymanlık yetkisi olan bütçe daireleri ve taşra saymanlıkları) birleştiği görülmektedir. Bu uygulama ile kamu fonu harcama teklifini teyit eden memur aynı teklifi ödemeye de hak sahibi olmaktadır.
- Etkin bir bütçe uygulanmasında üç temel birimin görev alması gerekli görülmektedir.
 - harcama birimi
 - belgelendirme ofisi
 - onay ofisi
 - yetkilendirme birimi
 - muhasebe birimi

Mevcut sistemde, kısaca ödenek kullanımlarının bütçeye uygunluğunu teşhis edecek ve kullanıma bütçe adına yetki verecek birim olarak tanımlanabilecek, yetkilendirme birimi rolü net olarak ortaya çıkarılmamaktadır. Uygulamada harcamayı yapan birimdeki İta Amirinin (onay ofisi) harcama talebini onaylamadan önce ödenek araması ile saymanlıklarda (muhasebe birimi) yürütülen ödenek kontrolü ve bütçe tertibine uygunluk kontrolü benzer bir işlevi sürdürmektedir. Ancak İta Amiri'nin bu görevi sürdürme imkanı bütçe ödeneklerinden bilgi sahibi olmaması, destek sistemlerinin yetersizliği ve çok çeşitli parçalardan oluşan mali kontrol sisteminin getirdiği sorumluluk yükü ile kısıtlanmaktadır. Sistemde, sadece muhasebe kontrolü sorumluluğu olması gereken saymanlıkların yetkilendirme birimi rolü üstlenmeleri ise mali kontrol sisteminin etkin çalışmasını engellemektedir.

- Satınalma prosedüründe harcamacı kurumun her bir eyleminin (ihtiyaç, onay, taahhüde girişilmesinde ödenek kontrolü, belgelerin sıhhati, kabul işlemleri vs) sorumluları belirlenmemiştir. Bu eylemler rutin teftişlerin konusuna dahil edilmemekte ve sorumlular mevcut cezai yükümlülükleri paylaşmamaktadır.
- Bütçenin uygulanmasında, özellikle ödeme talebi ve ödeme prosedürlerinde cezai sorumluluklar sadece saymanların üzerindedir. Cezai sorumluluklar özellikle ita amiri gibi, bu prosedürlere müdahalesi olan tüm kişilere yaygınlaştırılmamıştır.

B. Mali Disiplin

- Bütçenin oluşturulmasında amaçlar ile bütçe uygulamasına yön verecek siyasi irade ve yönetsel sorumluluklar (yedek ödenek ve hazine garantilerinin kullanımı gibi) önceden net bir şekilde ortaya konulmadığı için bütçe ödeneklerinin uygulanmasında keyfilik ortaya çıkabilmekte bu ise mali disiplini olumsuz etkilemektedir.
- Satınalma prosedüründe mali disiplin sağlanamamaktadır. Bütçe uygulamasının önemli bir bölümü olan satınalma prosedüründe tek tip yöntemler kullanılmamaktadır. Satınalma prosedürlerini düzenleyen genel yasal düzenlemeler yapılamadığı için Genel Muhasebe Kanununa ve Devlet İhale Kanununa tabi olmayan kurumlar oluşmaktadır. Devlet görevlileri ve Devlete mal ve hizmet sağlayacak kişiler çok farklı satınalma prosedürleri ile karşı karşıya kalabilmektedirler.
- Bütçe uygulamasında mal veya hizmetlerin temin edilmesi sürecinde; gerek mali mevzuatta gerekse yapılan idari düzenlemelerde (tasarruf genelgeleri gibi) kontrol ve prosedürlerin uzun süreler alması ve yinelenmesi nedeniyle kamu fonlarının etkili ve randımanlı yönetimi tehlikeye atılmakta ve genel olarak pek yararlı olmayan, ağır çalışan bir ortam oluşmaktadır.
- Mevcut ödemelerde bankacılık sektörü verimsiz kullanılmaktadır. Bankacılık sektörü üzerine kesilen çekler aynı gün ilgililerce tahsil edilmektedir. Paranın bankacılık sektöründe daha uzun süre kaldığı hesaba havale (ödeme emri) işlemi yerine çek kesilmesi ödeme prosedürünü gereksiz yere uzatmaktadır.

C. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Ve Raporlama

- Mevcut muhasebe sistemi tamamen bütçeye odaklanmıştır. Bu nedenle muhasebeden sadece bütçe uygulama sonuçları izlenebilmekte, Devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunamamaktadır.
- Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması nedeniyle mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan ve bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen işlemler muhasebeye yansımamaktadır.
- Bütçe uygulamasında gerek siyasi gerekse idari nedenlerle yapılan ve Devletin faaliyet sonuçlarını ve performansını doğrudan etkileyen işlemler muhasebe sistemine gerektiği gibi yansıtılmamakta, bu işlemler muhasebe sistemi kullanılarak gizlenebilmektedir.

- Muhasebe sisteminin kavramadığı kurumların (belediyeler, özel idareler, fonlar, sosyal güvenlik kuruluşları gibi ellerinde mali kaynak tutan ve kullanan kurumlar) gerek bütçe uygulamasından aldıkları pay gerekse bütçe ile olan mali ilişkileri sağlıklı olarak izlenememektedir.
- Devletin maddi duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların yapıldığı yıl bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Ancak bir bütçe yılında yapılan bir bina gelecek bütçe yıllarında da kullanılmaktadır. Bunun maliyetinin sadece yapıldığı yıl bütçesinde gösterilmesi doğru bütçe uygulama ve faaliyet sonuçlarına ulaşılmasını engellemektedir.
- Mevcut muhasebe sistemi, alınan mal veya yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir Devlet borcunun gerçekleştiğinde değil, nakden veya hesaben ödendiğinde bütçeye gider, gelirlerin de nakden veya hesaben tahsil edildiğinde bütçeye gelir yazılması anlamına gelen nakit esasına dayanmaktadır. Nakit esasına dayanan muhasebe sisteminde, bütçenin uygulanmasında Devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili olarak ortaya çıkan bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınamamaktadır.
- Süreklilik temel muhasebe ilkelerinden biridir. Mevcut muhasebe sisteminde faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları yılda kalmaktadır. Devletin likit değerleri olan varlıkları borçları ve alacakları gibi değerler yeni mali yıla aktarılmamaktadır. Bu nedenle Devletin bütçe uygulamasında geçmiş yıllardan kaynaklanan işlemler mevcut uygulamadan ayrıştırılamamaktadır.
- Hesaplar alt hesaplara ayrılmamıştır. Dolayısıyla bir hesabın içindeki farklı ve ayrıntılı bilgiler ayrıştırılamamakta ve muhasebe sistemi tarafından gösterilip raporlanamamaktadır. Mevcut sistemin üzerine odaklandığı bütçe gelir ve giderlerinin ayrıntısı bile belli bir düzeyden sonra muhasebe dışında kalmaktadır. Böylece bütçe uygulama sonuçları net olarak izlenememektedir.

D. Taahhüt Modülü

- Mevcut sistemde taahhütler izlenememektedir. Girişilen ve hatta geçici taahhütlerin muhasebe disiplini içinde kaydedileceği ve bütçedeki ödeneklerle ilişkisinin kurulacağı bir taahhüt modülü bütçenin uygulanmasına ve özellikle de hazırlanmasına destek sağlayacaktır.
- Sistemde taahhüt modülünün olmaması nedeniyle, cari yıl içinde girişilen taahhütlerin düşülmesinden sonra, gerçekte yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilebilmektedir. Girişilen taahhütlerin başlangıç ödeneğinden düşülmemesi

nedeniyle uygulamada toplam olarak başlangıç ödeneğini aşan taahhütlere girişilebilmektedir.

□ Yıllara sari taahhütler izlenemediğinden ilgili yıllara gerekli ödenek konulamamaktadır.

□ Kamu kesiminin personel alımı, kadro tahsisi gibi tasarrufları Devleti gelecekte yükümlülük altına sokacak uygulamalardır. Örneğin personel alımı uygulamasıyla Devlet sadece alınan personelin maaşı kadar yükümlülük altına girmemektedir. Kamunun bu tasarrufu ile ortaya; en az 3-4 kişinin sağlık giderleri, eğitim giderleri, ömür boyu emekli maaşı ödenmesi gibi pek çok taahhüt kalemi ortaya çıkmaktadır. Kamunun bu şekilde taahhüt özelliği taşıyan tasarruflarında, sistemde bir taahhüt modülü olmadığı için, ilgili yılların bütçelerine yeterli ödeneğin konulabilmesini sağlayacak analizler yapılamamaktadır.

□ Mali Yıl süresince bir çok kez Maliye Bakanlığı tarafından tüm bakanlıklara ödenek tahsisatı yapılır. İta Amiri kamu fonu harcamalarını toplam tutarın ödenek tahsisatını geçmesi durumunda onaylamamalıdır. Eğer bir harcama teklifi kendisinden önce verilmiş olan taahhüt tutarı ve o güne dek yapılan harcamalarla toplandığı zaman söz konusu ödenek kalemi için o tarihte uygun olan ödeneğini aşıyorsa, harcama yapan birim ödeme işlemine devam etmeden önce ek ya da tamamlayıcı ödenek arayışına gitmelidir. Ancak yukarıda bahsettiğimiz gibi uygulamada, girişilen taahhütlerle bütçe ödenekleri arasında ilişki kurulmadığı için, harcama tutarlarının ve girişilen taahhütlerin toplam ödenek tahsisatını aştığı görülmektedir.

E. Nakit Planlaması

□ Ayrıntılı harcama programı uygulamasıyla bütçe ödeneklerinin yıl içinde nasıl kullanılacağına (mevcut nakit projeksiyonları dahilinde) kurumların karar vermesi hedeflenmiştir. Bugünkü uygulamada yer alan üçer ve altışar aylık ayrıntılı harcama programı uygulaması ekinde yeterli çalışma ve raporlar yer almadığı için kapsamlı bir çalışma değildir. Ayrıntılı harcama programları alternatifli olarak hazırlanmamaktadır. Ayrıca harcama programları uygulaması bugünkü hali ile katı bir uygulamadır. Kurumların bildirdikleri ayrıntılı harcama programlarında sözcümleri mevsimlik dalgalanmalar sebebiyle değişiklikler yapılamamakta, ayrıntılı harcama programları haricinde ödenek talep edilememektedir.

- Bütçenin hazırlanması sürecindeki hedefler ve makroekonomik politikalarla kurumların hazırladığı ayrıntılı harcama programları arasında yeterli ilişki kurulamamaktadır.
- Ayrıntılı harcama programlarının vize edilmesinde nakit ve borçlanma projeksiyonları yeterince dikkate alınmamaktadır.

F. Bilgi Akış Sistemleri

- Bütçenin hazırlanması ve uygulanması sırasında karar alma süreçlerinin etkinliğinin sağlanabilmesi için yoğun bir şekilde bilgisayar teknolojilerinin kullanıldığı bir enformasyon sistemi oluşturulmalıdır.
- İta Amirlerinin (başlangıç ödenekleri, serbest bırakılan ödenekler ve eldeki nakit miktarına bağlı olarak) toplam mali sınırlar, karşılaştırılan harcamalar ve o güne dek verilen taahhütler hakkında bilgi sahibi olmadıkları görülmektedir.
- İta Amirlerinin tüm ödenek kalemleri için vaat edilen gerçek harcama miktarını, fon ödeneklerini ve belirli amaçlarla kendisine tahsis edilen taahhüt sınırını belirleyebilmeleri için gerekli olan ödenek defteri, kurumlarda tutulmamaktadır.
- Bütçenin uygulanmasında otomasyon ve enformasyon sistemlerinin kullanılmaması nedeniyle sistem çok sayıda saymanlık ve bütçe dairesi ile çalışmaktadır. Bu nedenle söz konusu dairelerin gerçekte ne derece önemli ve etkin olduğuna dair bir analiz bile yapılamamaktadır. Çok sayıda bütçe dairesi başkanlığı ve saymanlığın prosedüre müdahale etmesi sistemin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

3.3.1.7 BÜTÇE UYGULAMASININ MUHASEBE, RAPORLAMA VE KOD YAPISI

3.1.2.3.1 Muhasebe Sistemleri

Geçmişte, ulusal ekonomide hükümetlerin rollerinin küçük olduğu dönemlerde, ekonominin yönetimi için bilgi ihtiyacı oldukça basitti. Geleneksel Devlet muhasebe sistemleri (bütçe odaklı ve nakit esaslı) faydalı bilgi kaynaklarına sahiptirler. Politika hedefleri, ödeneklerin kullanımı ve yasal sorumluluk denetimi için faydalı olan geleneksel Devlet muhasebe sistemleri, ödenekler, giderler, gelirler ve borçlar konusunda bilgi sağlarlar. Geleneksel Devlet muhasebe sistemlerinin en temel özelliği nakit esaslı muhasebe sistemleri olmalarıdır.

Nakit Esaslı Muhasebe

Nakit esaslı muhasebe işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman olduğuyula ilgilenmeksizin nakdin ödendiği veya alındığı zamanla ilgilenir. Nakit esasına göre, işlemler sadece nakit tahsil edildiğinde veya ödendiğinde hesaplara kaydedilir. Mal ve hizmetler (işçilik, mal alımları, nakliye vb.) bunları temin edenlere bedelleri ödendiğinde tüketilmiş sayılarak hesaplara alınırlar. Kullanımların ödeneklerden düşülmesi ödeme anında yapılır ve gelirler tahsil edildiklerinde kazanılmış sayılarak hesaplara kaydedilirler. Mali sonuçlar, tahsilat ve ödeme arasındaki fark bazında raporlanır. Bilgiler fonların kullanıldığı bir raporlama dönemi içindeki nakit tahsilatlar ve harcamalardan sağlanır.

Nakit esaslı muhasebe, kamu sektörü birimlerinin muhasebe ve raporlanması, harcama limitlerine (nakit) uygunluğun gösterilmesi, bütçeleme ve birimlerin sorumlu tutulması için geleneksel bir temel oluşturmuştur. Ancak nakit esaslı, Devletin mal varlığını, tahakkuk eden gelir ve giderleri, aktiflere yapılan yatırımlar, Devlet yükümlülük ve borçları, uzun vadeli varlıkların değerlendirilmesi, girişilen taahhütler, ödeneklerin gerçek anlamda kullanılabilir kısmı, yarı-mali nitelikli işlemler, ertelenen ödemeler, hazine garantileri ve vergi harcamaları gibi mali işlemleri kapsamaz ve kaydetmez.

Nakit esaslı, Devlet hesaplarını tutmak için kullanılan en basit yaklaşımdır. Ancak temel olarak ödemeler üzerine yoğunlaştığı için mali yönetim için faydalı olan çok az bilgiyi sağlar. Nakit esaslı birincil olarak fon denetimi ve sorumluluk tespiti amacıyla kullanılır. Harcama limitleri ile uygunluk ve ekonomik etkinin (kısa dönem) belirlenmesi anlamında avantajları olduğu kabul edilmesine rağmen, yönetim ve finansman durumuyla ilgili kararlara katkıda bulunma yeteneği nakit kaynaklarla ilgili konularla sınırlandırılmış olup fiziksel ve mali varlıkları ve yükümlülükleri dışlamıştır. Ne tutumluluk ve etkinlik anlamında bir performans değerlendirmesine ne de amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığı konusunda bir değerlendirmeye tek başına bir temel sağlamaz.

Nakit esaslı, yukarıda belirtildiği gibi, mali yıl içinde yapılan ödemeler hakkındaki bilgiyi sağlar. Ancak bu ödemeler yapılmış olan gerçek faaliyet (örneğin yapılan ödeme aktiflere bir yatırım olabilir.) ve kullanılan kaynakların değerini göstermediği için gerçek manada gider sayılmazlar. Dahası işlemler taahhüde girildiği, hizmetin alındığı zamana bakılmaksızın nakden ödemeleri yapıldığında kayda geçirildikleri için, nakit esaslı bir mali yıl sonunda bir idareye karşı meydana gelen talepler konusunda bilgi sağlamaz..

Geleneksel muhasebe sistemleri bundan sonra da önemli olmaya devam edeceklerdir ancak etkin kamu mali yönetiminin bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri ve koşullara uyum gösterebilmeleri açısından, geleneksel muhasebe esaslarının değişen ihtiyaçları karşılamak

için yeniden gözden geçirilmeleri ve şekillendirilmeleri gereklidir. Bu bağlamda geliştirilen yöntemlerden biri, nakit esasının üzerine girilen taahhütleri izleyen hesapların eklendiği taahhüt esasıdır. Mali işlemlerin kaydında taahhüt esası, nakit esası uygulamasının bir adım ilerisindeki bir gelişmedir.

Taahhüt Esaslı Muhasebe

Taahhüt esasına göre, mali işlemler hesaplara taahhüde girildiğinde kaydedilirler. Taahhüt esası siparişleri verilmiş olan mal ve hizmetlere tahsis edilmiş ödenekleri gösterir. Böylece taahhütlerin kaydı suretiyle ödenekleri aşan harcamalardan kaçınılmış olunur. Sistem, harcama prosedürünün en başında daha bir taahhüde girilirken, bütçe ödeneklerini kullanılması (veya bloke edilmesi) ve böylelikle ödenek üstü harcamanın daha taahhüt aşamasında engellenmesi şeklinde çalışır.

Taahhüt esasının ödenek kontrolü ve mali sorumluluk açılarından kullanışlılığı ortadadır. Taahhüt esası girilen taahhütlerle ilgili ek bilgi sağladığı için, nakit esasına göre avantajlara sahiptir. Buna karşın, etkin kamu mali yönetiminin gerektirdiği bilgi talebinin, ödeneklerin kullanımı ve gerçek giderlerle sınırlı olmadığı bir gerçektir. Etkin kamu mali yönetiminin talep ettiği bilgiyi sağlaması gereken Devlet muhasebesinin üreteceği bilginin, kamu mali yönetiminin karar süreçlerinde kullanacağı diğer önemli unsurları da kapsamı gereklidir. Taahhüt esası kullanılarak, mali bilginin kapsamı, ödeneklere karşı girilen taahhütler ortaya konulduğu için kısmen genişletilebilir. Ancak, bu bilgi, taahhüt esasında yükümlülükler kaydedilmedikleri için, hala yetersiz ve eksiktir. Buna karşın taahhüt esası sadece girilen taahhütleri ve sonradan yapılan ödemeleri gösterir. Çeşitli kamu hizmetlerinin maliyetlerini doğru bir şekilde ölçmez.

Ulusal politika tercihleri, devlet program ve faaliyetlerinin yönetimi ve bunların sonuçlarının hesaplanması açılarından günümüzde çok daha fazla ek bilgiye gerek duyulduğu bir gerçektir. Her durumda, mali enformasyon, kolayca anlaşılabilir bir şekilde eksiksiz bilgiyi sağlamalıdır. Politika oluşturma amacı ile bilgi ihtiyacı; milli gelir, tüketim, tasarruflar, yatırım ve mali dengeler gibi makroekonomik değişkenlerle ilgili olarak talep edilir. Yönetim amaçlı olarak bilgi; alternatif finans kaynakları, bunların ulusal ekonomi üzerindeki etkileri, nakit dengeleri ve yönetimi, kamu giderlerinin sektörel ve bölgesel dağılımı gibi konularda gereklidir. Devlet program ve faaliyetlerinin etkin yönetimi için ise bunlara ek olarak; maliyetlerin, karların, çıktıların ve verimliliğin başarı derecelerinin belirlenmesine olanak verecek ölçülere gereksinim vardır. Benzer şekilde yasama organına hesap verilebilirlik

fikirindeki yeni gelişmeler sonucunda; performans tahmini, devlet programlarının etkinliği, verimliliği ve ekonomikliği konularında gittikçe artan veri ihtiyaçları ortaya çıkmaktadır.

Ulusal ekonominin yönetimi nedeniyle değişen bilgi gereksinimleri, işlemlere ait bilgiler, istatistiksel bilgiler ve mali bilgiler gibi farklı türden bilgilerdir. Ulusal seviyede, bilgiler farklı kaynaklardan sağlanır. Örneğin Merkez Bankası parasal işlemler konusunda, Devlet İstatistik Enstitüsü geniş bir konu yelpazesi üzerinde, Maliye Bakanlığı, Hazine ve DPT mali konularda bilgi sağlarlar. Ancak örneklemeyle dayanmayan, liste, tablo ve cetveller gibi tek taraflı kayıt sistemlerinin hata risklerini taşımayan ve öngörü yöntemleri ile hazırlanmayan bilgi muhasebe sisteminden üretilen bilgidir. Dolayısıyla devlet faaliyetleri konusunda önceden belirlenmiş standartlarda, çift taraflı kayıt tutarlılığında, kesin ve analizlere elverişli bilgi devlet muhasebe sistemlerinden üretilmelidir. Gelişen ekonomilerin yönetimi nedeniyle değişen bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasında devlet muhasebe sistemleri en önemli kaynaktır ve bu nedenle de devlet muhasebe sistemlerinin değişen bilgi ihtiyacını karşılayacak şekil ve esaslarda oluşturulmaları bir zorunluluktur.

Bu zorunluluğun bir sonucu olarak, "Kamu sektörü atmosferine uygulanabilir belirli performans ve sorumluluk gereklerini sağlayan ve kullanıcıları tatmin eden en uygun muhasebe ve raporlama çerçevesi nedir?" sorusu ele alınarak, kamu sektörünün özel şartlarına göre muhasebe ve mali raporlamanın biçimlendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda, ortaya çıkan tahakkuk muhasebesi, gelişmiş kamu yönetimi ve kamu sektörü performansına ilgi çekmek ve katkıda bulunmak bakımından bir başlangıçtır.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe

Tahakkuk muhasebesi, nakdin ne zaman ödendiği veya alındığına bakmaksızın işlemin veya olayın ne zaman olduğuyla ilgilenir. Bu muhasebe sistemi, bir dönem boyunca oluşan maliyetlerle kazanılan faydaları, gelirlerle birlikte malları veya sağlanan hizmetlerin karşılaştırılmasını amaçlar. Bu işlemler, nakit işlemlerinden bağımsız olarak yapılabileceği gibi birlikte de yapılabilir. Tahakkuk muhasebesinin unsurları ve raporlama usulü, tahsil edilip edilmediğine bakmaksızın tahakkuk eden gelirleri; bir ödemede bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın bir dönem boyunca tüketilen hizmetleri ve malları içeren harcamaları; gelecekte elde edilmesi beklenen ve geçmişteki olaylar sonucunda oluşan bir birimin kontrolündeki kaynakları temsil eden varlıkları; birimin ekonomik anlamda kaynak çıkışı yaratacak mahiyetteki geçmiş anlaşmalarından kaynaklanan yükümlülükleri; bütün yükümlülükler düşüldükten sonra kalan varlıklar üzerinde birimin haklarını temsil eden öz kaynakları kapsar.

Gelirler ile giderler arasındaki ilişki sağlanan hizmetin net maliyetinin belirlenmesine imkan sağlar. Gelir ve giderlerin gerçekleşmesi ile nakit işlemleri arasındaki zamanlama farkları, meydana geldikleri dönemlerde gelir ve gider olarak kapitalize edilen varlıklarda (gelecekteki ekonomik faydalar) ve yükümlülüklerde (gelecekteki ekonomik fayda çıkışı) artış yaratır. Bunların en yaygın olanı sermaye varlıklarının kullanımından doğan amortisman tahakkuklarıdır. Varlıklar ve yükümlülükler arasındaki ilişki bir birimin mali durumunun belirlenmesini mümkün kılar.

Tahakkuk esaslı muhasebe, etkin kamu mali yönetimi için çok çeşitli mali veriyi üretir. Yapılan nakit ödemeler, harcama yetkisi serbest bırakılan ödeneklere ilişkin olarak kullanıma hazır ödenekler, Devlet hizmetleri için sağlanan varlıklar, tahakkuk etmiş borçlar, verilen sürede yerine getirilmiş program ve faaliyetlerin tahakkuk eden maliyetleri konularında gerekli bilgiyi sağlar.

Tahakkuk muhasebesinin kamu sektöründeki ticari teşebbüsler için uygunluğu herkes tarafından genel olarak kabul edilmiştir. Temel olarak tahakkuk esaslı muhasebenin, değişen yönetim anlayışı ve bilgi ihtiyacının zorunlu bir sonucu olarak, kamu sektörünün tamamı için gerekli olduğu düşünülmektedir. Ancak, kamu sektörünün bütçeye bağımlı temel unsurlarına tahakkuk muhasebesi uygulanmasının faydaları konusunda daha az bir fikir birliği vardır. Bu konuya getirilen eleştirileri şöyle özetlemek mümkündür;

- Kamu sektöründe kar genel olarak ne bir hedeftir ne de temel kamu sektörü faaliyetleri için bir performans ölçüsüdür, hedef daha ziyade mal ve hizmetlerin hükümet politikasına uyumlu bir şekilde sağlanmasıdır.
- Kamu geliri (en azından çoğu) satışlardan değil ödeneklerden ve vergileme gücünün kullanılmasından gelir.
- Kamu sektörü faaliyetlerinin mevcut yaşama kabiliyeti ve borç ödeme iktidarı birimin veya servisin kazanç elde etmesinden ziyade hükümetin fon desteğini devam ettirme isteğine bağlıdır.
- İlerde karşılaşılabilecek güçlükler bu faaliyetlerin mali yapısına değil, daha ziyade programların ve faaliyetlerin hükümet tarafından belirlenen politika hedeflerinin karşılanmasındaki başarısına bağlıdır.
- Birimlere kendi adına varlıklarını satma yada alma izni verilmeyebileceği gibi kendi faaliyetlerinin doğasını değiştirme özgürlüğüne de sahip değildirler.

Öyle ise performansın, bu bağlamda, başarı ya da başarısızlığın mali testlerle ölçülmesinden ziyade daha geniş kriterlere göre değerlendirilmesi gerekir. Bu durumda, kamu sektöründeki muhasebe sistemlerinin en önemli hedefi, nakit harcamaların yasal sınırlara uygunluğunu kontrol olarak görülmekte, nakit esaslı ve bütçe odaklı muhasebe sistemlerinin devletin bütçeye bağımlı temel ihtiyaçlarını karşılayabileceği düşünülmektedir. Bunun sonucu olarak da kamu muhasebesi alanında, tahakkuk esasına göre, bütçe muhasebesine ve nakit esasına daha yakın ara formüller ortaya çıkmıştır.

Buraya kadar yapılan açıklamalarda da anlaşılabilirliği gibi, kamu kesiminde uygulanacak muhasebe sistemlerinin seçiminde, bir ucunda nakit esaslı muhasebenin, diğer ucunda ise tahakkuk esaslı muhasebenin yer aldığı bir düzlem üzerinde hareket edilmektedir. Bununla birlikte, bu uç noktalar arasında bir birimin muhasebe ve raporlama hedeflerini en iyi şekilde karşılamak üzere tam nakit veya tam tahakkuk sistemlerini uyarlamak için uygulanabilir pek çok düzenleme vardır. Bu adaptasyonlar, değiştirilmiş nakit ve değiştirilmiş tahakkuk esasları olarak ortaya çıkmıştır.

Değiştirilmiş Nakit Esaslı Muhasebe

Bu esasın genel olarak çalışma şekli aynen nakit esaslı muhasebe ve raporlamada olduğu gibidir. İşlemleri ve olayları elde edildikleri veya hak edildikleri zamana bakmaksızın nakden tahsil veya ödeme sırasında kaydeder. Nakden yapılan tahsilat ve ödeme, gelir ve giderler eşit olacağından raporlama gelir ve gider ile aralarındaki fark bazındadır. Bu esasta nakit esasında olduğu gibi varlıkları, yükümlülükleri, borçları ve alacakları muhasebe sisteminde izlemez. Bu esasın nakit esasından ayrılan tarafı, hesapların mali yıl sonrası aşağı yukarı bir ay açık tutulmasıdır. (mahsup dönemi) Bu dönem içerisinde önceki döneme ait olan işlemler, ödeneklerinin de mahsup dönemine aktarılmış olması şartıyla, gerçekleşen giderler ve faturalar kabul edilir. Yine önceki dönemden kaynaklanan tahsiller kabul edilir. Mahsup dönemi süresince olan fakat önceki dönemden kaynaklanan tahsil ve ödemeler, önceki raporlama döneminin tahsil ve ödemeleri olarak kaydedilir. Önceki raporlama döneminden kaynaklandığı için mahsup döneminde hesaplara alınmış olan yeni dönemin başındaki nakit akımları, yeni dönem kayıtlarından düşülürler. Bu esasta raporlamaya temel teşkil eden mali tablo nakit akım tablosudur. Bu esasta genel olarak, dönemsellik ilkesi dışında, nakit esasının bütün zaafalarını bünyesinde taşır.

Değiştirilmiş Tahakkuk Esası

Bu esas muhasebe proseslerinin çeşitli aşamalarındaki işlemleri kaydetmek için nakit ve tahakkuk esaslarının bir karışımını kullanır. Genel olarak bu esasta, olaylar ve işlemler

nakden ödeme ve tahsil etmeden ziyade meydana geldiklerinde kayda geçirilirler. Değiştirilmiş tahakkuk esası ile kaydedilen unsurlar mali varlıklar, borçlar, net mal varlıkları, net mali yükümlülükler, gelir ve giderlerdir.

Bu esasta alacak ve borçları kayda geçirmek için belli dönemlerde hesap ayarlamaları (yansıtma) yapılır. Hesapların konsolidasyonu sürecinde nakit ve tahakkuk hesapları birbirleriyle uyumlu hale getirilirler. Bu esasa göre, işlemler nakit esasına göre kaydedilirler ve borçları, alacakları, varlık ve yükümlülükleri tahakkuk esasına göre kaydetmek için belli dönemlerde hesap ayarlamaları (yansıtma) yapılır. Bu ayarlamalar, mali durumu daha yeterli şekilde açıklayan periyodik mali tabloların hazırlanmasına imkan verecek şekilde anlık, günlük, 15 günlük veya aylık olarak yapılabilir. Böyle bir sistem gerçekte modern kamu mali yönetiminin ihtiyaçlarını önemli ölçüde karşılar.

Mali işlemleri kaydetmede değiştirilmiş tahakkuk esasının alternatif bir uygulama şekli daha vardır. Bu usulde giderler ve borçlar tahakkuk ettiğinde yani tahakkuk esasına göre kaydedilirler. Gelirler ise tahsil edildiklerinde yani nakit esasına göre kaydedilirler. Bu karma esas, işlemleri bakanlıklar, belediyeler gibi faaliyetleri esas itibarıyla genel bütçeden finanse edilen, kamuya bedelsiz hizmet veren kamu kuruluşları için önerilir. Bu önermenin dayanağı, bu kuruluşlarda kesin tahsil edilebilecek gelir tutarları önceden bilinmediğinden bu tutarların tahakkuk esasına göre kayıtlara alınmaları güvenli olmadığıdır. Bu usulde giderler ve gelirler arasında kayıt esası yönünden homojenlik yoktur. Pratik avantajı ihtiyatlılık ve tutuculuktur. Bu usul özellikle, faktör çeşitliliği nedeniyle gelirin çoğu zaman toplanamaz olduğu yerlerde, merkezi yönetim seviyesindeki muhasebede kullanışlıdır. Buralarda ihtiyatlı ve tutucu davranış yanlış mali sonuçların ortaya çıkmasını önlemek açısından yardımcı olabilir.

Değiştirilmiş tahakkuk esası;

- Nakit esasının bilgi üretmedeki zaaflarını taşımaz.
- Taahhütleri kaydetmesinin yanı sıra yükümlülükleri de kayıt altına aldığı için taahhüt esasından daha ileri bir adımdır.
- Değiştirilmiş nakit esasının, nakit esasından devraldığı bilgi üretme zaaflarını taşımaz, yükümlülükler tahakkuk ettiklerinde kayıt altına alındıklarından, bu esasta dönemsellik ilkesini sağlayabilmek için mahsup dönemine ihtiyaç duyulmaz.
- Tahakkuk esasının bütçe odaklı olmaması nedeniyle, bütçeyi tahakkuk esasına göre daha etkin olarak izler.

- Bütçe ödeneklerine uygunluk ve sorumluluk denetimi için daha uygundur.
- Etkinlik ve performans denetiminin gerektirdiği maliyet muhasebesi unsurlarına uyumludur.
- Tahakkuk esasının varlık, yükümlülük, taahhütler, yarı mali işlemler ve borçlar konusunda ürettiği bilgilere bu esasta da ulaşılabilir.
- Tahakkuk esasına göre uygulanması daha kolaydır. Dolayısıyla nakit esaslı bir muhasebenin kısa dönemde iyileştirilmesinde, tahakkuk esasına göre yapılabilirliği daha yüksektir.
- Bu esası destekleyen bir başka görüş ise, tahakkuk esasına göre gelir kaydetmenin, borç ödemelerinde gelir rakamlarının sürekli değişmesi nedeniyle yanlış sonuçlar getirdiği ve özellikle nakit akımlarını belirleme ve planlama için nakit esasına göre gelir kaydetmenin avantajlı olduğudur.

Sonuç olarak, seçilen kesin muhasebe metodu veya bunun tam tahakkuk ve tam nakit uç noktaları arasındaki pozisyonu ne olursa olsun, her muhasebe ve raporlama sisteminin başlıca amacının, kaynak sorumluluğu ihtiyacının en iyi şekilde karşılanması yanında karar mekanizmaları için faydalı bilgilerin sağlanması olduğu konusu unutulmamalıdır.

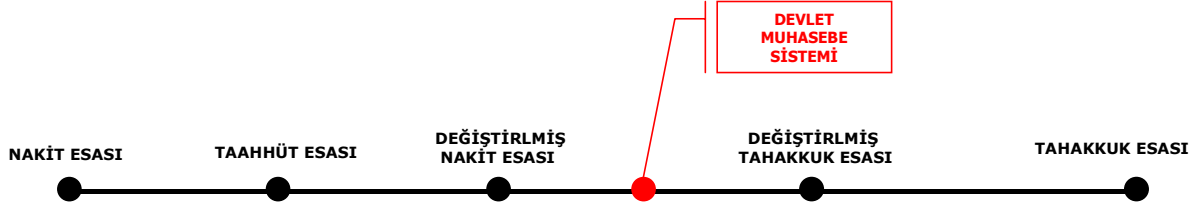
3.1.2.3.2 Bütçenin Muhasebe ve Raporlama Yapısı

Bütçe uygulamasına ait mali raporlama, bütçenin son aşama uygulayıcısı olan saymanlıklar aracılığıyla oluşturulmaktadır. Saymanlıklar bütçenin uygulanmasında kendilerine ulaşan harcama taleplerini, her türlü mali işlemleri ve yaptıkları ödemeleri Devlet Muhasebesi Sistemi aracılığıyla hesap ve defterlere kaydederler. Saymanlıklarda toplanan bilgilerin en alt detayda kaynağı TMVE ve SİF belgeleridir. Bu belgelerde yapılan işlem ile ilgili bilgilerin yanısıra işlemin bütçe yönü ve Devlet Muhasebe Sisteminde kaydedileceği tutar ve hesaplar da yer almaktadır. Türkiye genelindeki tüm saymanlıklarda muhasebe disiplini içerisinde günlük olarak kaydedilen bu bilgilerden ay sonlarında saymanlıklara ait yerel raporlar oluşturulur. Saymanlıkların aylık raporlarının Muhasebat Genel Müdürlüğünde birleştirilmesiyle de merkezi raporlar oluşturulur.

Türk Devlet Muhasebe Sistemi

İlgili bölümde ifade edildiği üzere muhasebe sistemleri, nakit esastan başlayarak tahakkuk esasına kadar uzanan bir süreç üzerinde yer alırlar. Söz konusu süreç üzerinde gerek iki temel esasın karışımı olan gerekse farklı esasları içeren noktalar vardır.

Şekil 6
Devlet Muhasebe Sisteminin Yeri



1990 yılında yapılan en son düzenlemeden sonra Türk Devlet Muhasebe Sistemi, bazı tahakkuk unsurlarını ve mahsup dönemi uygulamasını içermesi sebebiyle, söz konusu süreçte değiştirilmiş nakit esası ile değiştirilmiş tahakkuk esası arasında bir yerde yer almaktadır.

Türk Devlet muhasebe sisteminde işlemler nakit esasına göre, bütçe odaklı olarak kaydedilmekle birlikte, mali yılın bitiminden sonra belli bir dönem (mahsup dönemi) daha hesaplar açık tutularak bir önceki yılın bütçesi ile ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesine devam edilmektedir. Bunun yanı sıra nakit esaslı bir muhasebede izlenmeyen bazı yükümlülükler (emanetler, nakit yaratmayan borçlar gibi) ve varlıklar (iştirakler, ikrazlar, bütçe dışı sermaye oluşumları gibi) Türk Devlet Muhasebe Sisteminde kayıt altına alınmaktadır. Bu özellikleri ile mevcut muhasebe sistemini değiştirilmiş nakit esası ile değiştirilmiş tahakkuk esası arasında bir sistem olarak tanımlamak gereklidir.

3.1.2.3.3 Bütçenin Muhasebe ve Raporlanması Sürecinde Karşılaşılan Temel Sorunlar

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde bütçenin muhasebe ve raporlamasında karşılaşılan temel sorunlar şu şekilde sıralanabilir.

- Devlet muhasebe sistemi bütçeye odaklanmıştır. Dolayısıyla sadece bütçenin kavradığı işlemleri muhasebeleştirmekte, bütçe dışında kalan kamu faaliyetlerini izlememektedir.
- Mevcut muhasebe sistemi, alınan mal veya yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir devlet borcunun gerçekleştiğinde değil, nakden veya hesaben ödendiğinde bütçeye gider, gelirlerinde nakden veya hesaben tahsil edildiğinde bütçeye gelir yazılması anlamına gelen nakit esasına dayanmaktadır. İlgili bölümde de açıklandığı üzere nakit esasına dayanan muhasebe sisteminde devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınamamaktadır.

- Devlet muhasebe sistemi kapsam itibariyle dardır. 01.01.1990 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanılan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği genel bütçeli daireler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareleri kapsamaktadır. Oysa, kamu kesiminde belediyeler, özel idareler, fonlar, sosyal güvenlik kuruluşları gibi ellerinde mali kaynak tutan ve kullanan kurumlar da bulunmaktadır. Bunların varlıklarını ve sorumluluklarını dışarıda bırakarak elde edilen veriler, milli ekonominin planlanması ve ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanmasında yeterli değildir. Ayrıca Devletin maddi duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların yapıldığı yıl bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Ancak bir bütçe yılında yapılan bir bina gelecek bütçe yıllarında da kullanılmaktadır. Bunun maliyetinin sadece yapıldığı yıl bütçesinde gösterilmesi doğru bütçe uygulama ve faaliyet sonuçlarına ulaşılmasını engellemektedir. Bu ise yıllar itibariyle muhasebe sisteminden elde edilen verilerin gerçek durumu yansıtmaması sonucunu doğurmaktadır.
- Kamuda muhasebe birliği yoktur. Mevcut muhasebe sisteminin genel bütçeli idareler ile katma bütçeli kuruluşları kapsaması, bunların dışında kalan kurumların kendi özel muhasebe sistemlerini oluşturması sonucunu doğurmuştur. Böylelikle bu şekilde oluşan muhasebe sistemleri ile mevcut devlet muhasebe sistemi arasındaki muhasebe esasları ve defter ve belge düzenindeki farklılıklar kamu kesiminin tamamında hesapların konsolidasyonunu mümkün kılmamaktadır.
- Devlet muhasebesi sistemi hesapları sınıflandırmamaktadır. Mevcut muhasebe sisteminde hesaplar sistemli bir kodlamaya sahip değildir. Zaman ayırıcı hesaplar yoktur. Hesaplar niteliklerine göre sınıflandırmaya tabi tutulmamıştır. Hesapların nitelikleri ve taşıdıkları anlamlar sadece bu konuda uzmanlaşmış kişiler tarafından anlaşılabilir. Bu nedenle mevcut muhasebe sisteminden anlamlı mali raporlar üretmek zordur. Üretilen raporların önceden belirlenmiş bir standartta olması ise hemen hemen imkansızdır. Bu nedenle mevcut muhasebe sisteminden tüm kullanıcıların anlayabileceği ve yorumlayabileceği mali raporlar ve bilgiler üretilmemekte ve Devlet Muhasebesi bir uzmanlık alanı olarak kalmaya devam etmektedir.
- Devlet muhasebe sistemi tam süreklilik göstermemektedir. Süreklilik temel muhasebe ilkelerinden biridir. Mevcut muhasebe sisteminde faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları yılda kalmaktadırlar. Devletin likit değerleri olan varlıkları, borçları ve alacakları gibi değerler yeni mali yıla aktarılmamaktadır. Devletin faaliyet

ve bütçe uygulamasının sonuçları ileriki yıllara taşınmamaktadır. Bu da mevcut Devlet muhasebesinin sürekliliğini ve bu muhasebeden üretilen raporların karşılaştırılabilir olma özelliğini ortadan kaldırmaktadır.

- Devlet muhasebe sistemi yeteri kadar detay göstermemektedir. Gerek kodlama sistemi ve gerekse tam otomasyona geçilmemiş olmasından dolayı mevcut muhasebe sistemi detaylı bilgi üretmeye elverişli değildir. Hesaplar alt hesaplara ayrılmamıştır. Dolayısıyla, bir hesabın içindeki farklı ve ayrıntılı bilgiler ayrıştırılamamakta ve muhasebe sistemi tarafından gösterilip raporlanamamaktadır. Mevcut sistemin üzerine odaklandığı bütçe gelir ve giderlerinin ayrıntısı bile belli bir düzeyden sonra muhasebe dışında kalmaktadır. Gerekli bilgiler muhasebe dışı çalışmalarla elde edilmektedir. Bu da çift taraflı kayıt sisteminin doğruluğundan ve muhasebe tutarlılığından uzaklaşılması demektir.
- Devlet muhasebe sistemi bu hali ile raporlamaya ve sonuç üretmeye elverişli değildir. Mevcut Devlet Muhasebe sistemi yukarıda belirtilen sorunlar nedeniyle, genel ve katma bütçelere ait işlemleri kavramakta ve sadece bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin, muhasebe dışı işlemlerle hazırlanabilen cetveller şeklinde bilgiler üretebilmektedir. Hesap planı itibarıyla raporlamaya elverişli değildir. Bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu, bütçe uygulama sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan mali raporlar düzenlenememektedir.
- Bütçe uygulamalarının ve diğer mali işlemlerin nakit esasına (esas olarak değiştirilmiş nakitle değiştirilmiş tahakkuk arasında bir sistemdir.) dayanan bir devlet muhasebe sisteminde kaydedilmesi, mali raporlama açısından önem taşıyan, pek çok bilginin kaydedilememesine ve kaybolmasına neden olmaktadır.
- Devletin tüm mali yapısını kapsamayan, bütçe amaçlı bu muhasebe sistemi ile çağdaş anlamda mali raporlar üretilmesi olanaklı değildir.
- Sistemin ürettiği yerel raporlar mali rapor özelliği taşımamaktadır. Mali projeksiyonlarda kullanılabilme, karşılaştırılabilir olma ve muhasebe tutarlılığından uzak olan raporlar, cetvel veya tablo olmaktan ileriye gidememektedir.
- Devlet muhasebe sisteminden üretilen merkezi raporlar birleştirilmiş cetvel ve tablolar manzumesi olarak kalmaktadır. Devletin bütçe uygulama sonuçlarının hesabını verdiği hazine genel hesabı ve kesin hesap kanunu da benzer şekilde mali rapor özelliği taşımadığı gibi, plan bütçe komisyonunda ve genel kurulda yeni mali yıl

bütçesi ile birlikte görüşüldüğünden yaklaşık on beş dakika içinde oylanarak kabul edilmekte ve böylelikle etkinliğini tamamen kaybetmektedir.

- Kullanılan hesap planındaki pek çok hesap muhasebe anlamında özelliğini yitirmiş, niteliği itibariyle farklı işlemler (bilanço karakterli, sonuç hesabı karakterli ya da nazım karakterli) aynı hesaplara kaydedilir olmuştur.
- Özellikle borç hesaplarında kendisini gösteren bu durumun nedenleri, devlet borçlarının bir kısmının bütçe dışında izlenmesi ve gelişen borçlanma enstrümanlarının getirdiği muhasebe ihtiyaçlarına nakit esaslı bir muhasebenin cevap verememesidir.
- Devletin mal varlığı bu muhasebe sisteminde kavranamamakta ve dolayısıyla da raporlanamamaktadır.
- Yarı mali nitelikteki işlemlerin çoğu muhasebe sisteminin dışında gerçekleşmekte, sistemin kaydettikleri ise hesapların niteliklerine uygun kullanılmaması sonucunda oluşan torba hesapların içinde kaybolup gitmektedir. Böylelikle yarı mali nitelikteki işlemler raporlanamamaktadır.
- Devletin mali işlemlerinin kaydedildiği ve dolayısıyla mali raporların üretildiği bu muhasebe sistemi girişilen taahhütleri kaydetmediği, nakit yaratmayan akımları nakit yaratan akımlardan ayıramadığı, bekleyen harcamaları gösteremediği için ödenek ve nakit projeksiyonları yapılmasına uygun değildir.
- Muhasebe sisteminin yetersizlikleri raporlama ile muhasebe arasında olması gereken ilişkiyi yani “doğru ve tutarlı rapor muhasebeden üretilir” ilkesini bozmuş yetersiz oldukları açık olan mevcut raporların bile büyük bir kısmı muhasebe dışındaki kayıt yöntemleri ve veri tabanları ile üretilir olmuştur.
- Bütçe uygulanmasının muhasebesi ve hem yerel düzeyde hem de merkezi düzeyde raporlanması genellikle elle gerçekleştirilen işlemlerle yürütülmektedir. Sınırlı düzeyde kullanılan bilgisayar sistemleri de tam otomasyon özelliğine sahip değildir. Bilgisayar sisteminde üretilen bilgilerin konsolidasyonunda yine elle bilgi girişi ve kontroller yapılması gerekmektedir. Bu da bilginin doğruluğunu ve hızını olumsuz yönde etkilemektedir. Merkezi raporlamanın temelini oluşturan Kamu Hesapları Bülteni ait olduğu ayın 1 inde gerçekleşen bir işlemi 50 gün sonra raporlamaktadır.

- Yönetici doğru kararlar alabilmek için bilgiye en kısa sürede ulaşabilmelidir. İyi ve etkin bir yönetim için 50 gün gecikme ile sağlanan enformasyon yeterli değildir.

3.1.2.3.4 Bütçenin Kod Yapısı

Bütçe Sistemimizde Kodlama

Bütçenin kodlaması ihtiyacı, devlet faaliyetleri ile bu faaliyetlerin milli ekonominin geneli veya bölümleri üzerindeki etkisinin analizi için gerekmektedir. Bu açıdan bütçe kodlaması, devletin faaliyetlerinin sonuçlarını ölçmek, izlemek, analiz etmek, ülkeler ve dönemler arası karşılaştırmalar yapmak amacını hizmet eder. Bütçe kodlaması, mali (gelir, gider, açık, finansman) işlemleri ve kamu politikalarının sonuçlarını kapsar. Devletin piyasa şartlarındaki üretimi ile aynı işlemleri ve para otoritelerinin işlemlerini kapsamaz. Bütçe sınıflandırmasının verileri, milli gelir hesaplarının en güvenilir girdisi olarak kullanılabilir. Bunun için bütçe sınıflandırması, milli gelir hesaplarının derlenmesinde kullanılan yöntemleri ve sınıflandırmaları izleyebilmelidir.

Mevcut bütçe kodlaması

01-999: Daire kodları, 01-99: Kurum kodları, 101-999: Program kodları, 01-99 Alt programlar, 1-3 Ödenek türü, 001-999: Faaliyet kodları, 100-900: Harcama kalemi.

3.1.2.3.5 Mevcut bütçe kodlamasında Karşılaşılan Temel Sorunlar

Bu sorunlar dört ana gruba ayrılarak ele alınabilir;

A. Sınıflandırma Problemleri

- Sınıflandırma sistematigi kaybedilmiştir. Kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik kodlar arası geçişmeler yaygındır. Kodlamanın alt grupları içerisinde de geçişmeler yaşanmaktadır.
- Sınıflandırmanın olması gereken standartları korunmamıştır. Bu erozyon, özellikle fonksiyonel sınıflandırma ve harcama kalemi sınıflandırmasında yaygındır.
- Sınıflandırma ülkenin mali, ekonomik ve idari gelişmesi ile mali mevzuat değişikliklerini izleyerek geliştirilememiştir.

B. Kod Yapısının Problemleri:

- Kod yapısı, sağlıklı bilgi sağlayacak niteliklerini yitirmiştir.
- Kod yapısı içerisinde fonksiyonel ve ekonomik kodlar iç içe yer almaktadır.

- Kod büyüklükleri sınıflandırma ile uyumlu düzenlenmemiştir. Örneğin 999 adet harcama kalemi oluşturmak mümkün iken yalnızca 10 harcama kalemi kullanılmaktadır.
- Kurumsal kodlama oldukça yetersizdir.

C. Uygulama problemleri:

- Fonksiyonel kodlamada ortak kod kullanımı yoktur. Aynı kodlar, değişik kurumlarda değişik hizmet programlarını ifade etmektedir.
- Kodların kullanımı zaman içinde giderek daraltılmıştır.
- Mali mevzuatın oluşturulmasında kodlama ve sınıflandırma standartları korunmamıştır.
- Hizmet ve maliyet analizlerine yöntemler giderek zaafa uğramıştır.

D. Altyapı Problemleri:

- Teknik altyapı, ortaya çıkan ihtiyaçlara uygun olarak geliştirilememiştir. Özellikle teknolojik gelişme ihtiyacının oldukça gerisinde kalmıştır.
- Yeterli sayıda nitelikli personel istihdamını sağlamak mümkün olamamıştır.
- Merkezi bütçe birimleri, iş ve yetki merkezileştirmesi ve analizler yapılması yerine rutin işlemler üzerinde yoğunlaşmıştır.
- Sınıflandırma, ülkenin mali, ekonomik ve idari gelişmesi ile mali mevzuat değişikliklerini izleyerek geliştirilememiştir
- Zaman içerisinde ortaya çıkan ihtiyaçlar için geliştirilen çözümler sistematığı bozmuştur.
- Hizmet ve maliyet analizlerine ilişkin yöntemler giderek zaafa uğramıştır.

Bu hususlar doğrultusunda; kurumsal kodlamada bütçe sistemi içinde yer alan idari yapının temel alındığı, fonksiyonel ve ekonomik kodlamada ise, GFS standartları benimsendiği, ve finansman tipi kodlamada, mali mevzuatımızın gerektirdiği koşullar dikkate alınarak yeni kod yapısı geliştirilmelidir.

3.2 MALİ SAYDAMLIK

3.2.1 MEVCUT DURUM

1997 yılında Doğu Asya’da yaşanan finansal krizin tartışılması sürecinde geliştirilen yaklaşımlardan bir tanesi de, ekonomide yaşanan gelişmelerin ve mevcut yapının resmini verecek olan bilginin üretilmesinde karşılaşılan problemlerdi. Bu anlamda piyasalarda yeterli açıklığın ve şeffaflığın olmaması krizin nedenlerinden birisi olarak gösterilmiştir.³¹ Bu tarihten sonra, klasik bütçelerin ekonomilerin maruz kaldıkları mali riskleri tanımlamada ne kadar yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Sadece Asya ekonomilerinin değil, diğer ülke ekonomilerinin resmi bütçe hesaplarının da ekonomilerin gerçek durumlarından daha sağlam bir görünüm sergiledikleri gözlenmiştir. Buradan hareketle başta uluslararası örgütler olmak üzere, dünyada doğru bilginin üretilmesi ve yayınlanmasını sağlamak üzere mali saydamlık konusunda çalışmalar yoğunlaşmıştır.

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Kamu sektörü, mali politikanın oluşturulması ve yürütülmesi ile ilgisi olan bütün kurum ve kuruluşlar olarak tanımlanabilir. Mali saydamlık, sorumluluğu güçlendirir ve sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu politik riskleri artırır.

Şeffaflığın yeni kamu yönetimi anlayışı ve mali reformlarda taşıdığı önem nedeniyle Uluslararası Para Fonu (IMF)'in Governörler Kurulu Geçici Komitesi üye ülkeler için 16 Nisan 1998 tarihinde yapılan toplantısında şeffaflık ilkesi bakımından ideal kuralları düzenleyen "Mali Şeffaflık Uygulamaları Tüzüğü"nü (Code of Good Practices on Fiscal Transparency) kabul etmiştir. Tüzüğün asıl amacı uzun vadede, sistemin ürettiği verilerle ülkenin mali sürdürülebilirliğinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesini sağlamak, kısa vadede ise etkili bir bütçe için bütçe dışı faaliyetler ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler hakkında da yeterli bilgi üretilmesini mümkün kılmaktır.

Burada, Uluslararası Para Fonu (IMF)'in geliştirdiği “Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü – Code of Good Practices on Fiscal Transparency -” doğrultusunda, Türkiye'nin Mali Saydamlık Standartlarının neresinde olduğu incelenmeye çalışılmıştır. Değerlendirme sırasında IMF tarafından üye ülkelerin içinde bulunduğu mali yapıyı ortaya koymak amacıyla yayınlanan el kitabı (Manual) ve el kitabına ek olarak düzenlenen değerlendirme formu (Questionnaire) esas alınmıştır.

³¹ Hürçan, Kızıltas, Yılmaz (1999).

Mali Saydamlık ile İlgili İyi Uygulamalar Tüzüğüne göre, IMF üyesi ülkelerde desteklenmesi istenen dört temel ilke tespit edilmiştir. Bu dört temel ilke alt başlıkları ile aşağıda sıralandığı şekildedir:

- **Rollerin ve Sorumlulukların Belirgin Olması:** Kamu sektörünün açıkça tanımlanması, kamu sektörünün ekonominin geri kalan kısmından kesin bir şekilde ayrılması, kamu sektörü içinde politika ve yönetim rollerinin açıkça tanımlanması ve de mali yönetim için açıkça tanımlanmış yasal ve yönetsel çerçeve olması gerekmektedir.
- **Bilginin Kamuya Açık Olması:** Hükümet, kamuoyuna geçmiş, şimdi ve gelecek için merkezi hükümetin bütçe dışı faaliyetlerini de içerecek şekilde bilgi vermeli, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri de içeren mali riskleri, vergi harcamalarını ve yarı mali nitelikteki faaliyetleri de raporlamalıdır. Ayrıca, mali bilgilerin yayınlanması konusunda açık bir taahhüt bulunmalıdır.
- **Bütçe Hazırlama, Uygulama ve Raporlama Süreçlerinin Açık Olması:** Bütçe metni, mali politika hedeflerini, makroekonomik çerçeveyi, bütçenin hangi politikalara dayandırıldığını ve tanımlanabilir başlıca mali riskleri içermeli, bütçe verileri politik analiz yapmayı kolaylaştıracak ve sorumluluğu artıracak şekilde sınıflandırılmalıdır. Ayrıca, ödeneklerin harcanması ve izlenmesi ile ilgili prosedürler açıkça belirlenmiş olmalı ve mali raporlama zamanında, etkin, kapsamlı, ve güvenilir olmalı, bütçeden sapmaları tanımlamalıdır.
- **Denetimin ve İstatistiki Veri Yayınlanmanın Bağımsız Olması:** Mali bilgiler hem kamuoyuna açık olmalı hem de bağımsız bir denetim organı tarafından denetlenmelidir.

3.2.2 SORUNLAR

Ülke ekonomisinin daha doğru değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu yönetiminde etkinliğin artırılması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel ön koşullardan birisi haline gelmiştir. IMF tarafından hazırlanan "Mali Saydamlıkla İlgili İyi Uygulamalar Tüzüğü"ne ve buradan hareketle ortaya konan minimum standartlara göre Türkiye'de ortaya çıkan eksikliklerin başlıcaları aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Bütçenin kapsamı çok dardır. Bunun sonucu olarak kamu kaynaklarının ancak çok küçük bir kısmı meclisin onayı ile kullanılmakta ve daha sonra da meclis adına denetlenmektedir.

- Bütçe dışı kamusal faaliyetler bütçe metni ile birlikte meclise sunulmamaktadır.
- Hükümetin yarı mali nitelikli faaliyetleri açıklanmamaktadır.
- Geçmiş ve gelecek iki yıl bütçeleri cari yıl bütçesi ile birlikte meclise sunulmamaktadır.
- Merkezi hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri, vergi harcamaları ve kamu bankaları, KİT'ler ve merkez bankaları ile ilişkilerinden kaynaklanan yarı mali nitelikteki faaliyetleri bütçe metni ile birlikte yayınlanmamaktadır.
- Hükümetler mali sürdürülebilirlik kapsamındaki görüşlerini ve bu konudaki çalışmalarını bütçe metni ile birlikte meclise açıklamamaktadır.
- Varsayım ve tahminlerdeki sapmalar, gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler vs. nedeniyle ortaya çıkabilecek mali riskler raporlanmamaktadır.
- Görev ve sorumluluklar çatışmakta bu yönetsel sorumluluk değerlendirmesini engellemektedir.
- İşlemlerin brüt bazda kaydedilmesinde problemler vardır. Konsolide bütçe gelirleri net bazda kaydedilmektedir. İşlemlerin sınıflandırılmasında ise GFS 1986' ya göre fonksiyonel sınıflandırma yoktur.
- İşlemlerin sınıflandırılması, kamu fonlarının toplanması ve kullanılmasında yönetsel sorumlulukların değerlendirilmesine imkan vermemektedir.
- Bütçe görüşmelerinde bütçe genel dengesi yanında ekonomik analiz yapmaya imkan verecek farklı bütçe açığı tanımları kullanılmamaktadır.
- Muhasebe standartlarını gösteren herhangi bir doküman hazırlanmamaktadır. Muhasebe sisteminin sadece nakit bazlı olması ekonominin değerlendirilmesinde problemlere neden olmaktadır.
- Vergi kanunlarının anlaşılmasında bazı problemlerle karşılaşmakta ayrıca bu kanunlar çok sık değişmektedir. Ayrıca, mali mevzuat çoğu zaman ilgili kurumların dahi haberi olmadan kamuoyunda ise hiç tartışılmadan yasalaşmaktadır. Bu kanunların taslak hallerinin çeşitli platformlarda tartışılmasını mümkün kılmak gerekmektedir.
- Sonuç hesaplarının kapsamı da tıpkı konsolide bütçe gibi çok kısıtlıdır. Kamu faaliyetleri bir bütün olarak değerlendirilememektedir. Kamu fonlarının dış denetimi farklı denetim kurumlarınca yerine getirilmektedir.

Değerlendirme Formunun dört ana başlık için Türkiye açısından doldurulması sayısallaştırılması sonucunda, Türkiye'nin mali saydamlığının iki farklı yöntemle göre %59,7 ve %48,9 olduğu görülmüştür. Yüz üzerinden düşünüldüğünde bu iki oranda aslında düşük bir değere karşılık gelmektedir. Çünkü yaklaşık 40-50 puan arasında bir düşük oranda gerçekleşmesi sistemde gerçekten önemli açıkların olduğuna işaret etmektedir. Özellikle ikinci yöntemin varsayımları kullanılarak yapılan hesaplama bu sorunu daha net bir şekilde ortaya çıkarmaktadır. Yüzde 48,9 değeri kamu mali yönetiminde saydamlık standartları açısından gerçekten açıkları olan düşük bir düzeyi ifade etmektedir.³²

3.3 PARLAMENTONUN BÜTÇE SÜRECİNDE ETKİNLİĞİ

Parlamentar rejim, kuvvetler ayrılığı fikrinden hareketle müşterek çalışma ve işte beraberlik esasını kabul eden rejim olarak nitelendirilmekte ve bu sistemde yürütme, yasamanın içinden çıkmakta ancak her türlü faaliyetinden dolayı yasamaya karşı sorumlu bulunmaktadır. Yürütme organının o mali yıl içinde yapacağı işleri gösteren bir program olan bütçelerin, onaylanması, siyasi denetleme işlevi açısından özel bir öneme sahiptir. Diğer bir deyişle, bütçe siyasal karar organlarının kamu idaresine kamu hizmetleri konusunda verdiği bir sipariş listesidir. Halkın temsilcileri, Devletin sağlamakla görevli olduğu hizmetlerin ve bu hizmetler için ayrılacak kaynakların tespitinde hak sahibidirler.

Halkın temsilcileri tarafından yapılan bütçe denetimi, öngörülen bu hizmetlerin etkin bir şekilde yapılıp yapılmadığını tespit etmeye yönelik bir faaliyettir. Dolayısıyla, hizmetleri üretme durumunda bulunan ve kamu kaynaklarını kullanma yetkisi alan hükümetler, alınan yetkinin nasıl kullanıldığı konusunda yasamaya karşı sorumludur. Ülkelerde bu tür faaliyetler, genellikle anayasalar ve yasalarla düzenlenir.

Ülkemizde 1982 Anayasası'nın 87. maddesi ile Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'nin görev ve yetkileri, kanun koymak, bakanları denetlemek bütçe ve kesin hesap kanunu tasarılarını görüşmek ve kabul etmek şeklinde tanımlanmıştır. TBMM, mevzuatımıza göre yürütme organını bütçeleme sürecinde doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki şekilde denetlemektedir. TBMM'nin yürütme üzerindeki doğrudan denetimi temel olarak soru, gensoru, genel görüşme, meclis araştırması, meclis soruşturması ve güvenoyu gibi yollarla gerçekleştirilmektedir. Bunların yanı sıra, kamu harcamalarına, gelirlerine, malları ve borçlarına ilişkin kanuni düzenlemeler yapılması ve bütçe ve kesin hesap kanunlarının görüşülmesi gibi doğrudan denetim yöntemlerine de başvurulmaktadır. TBMM'nin yürütme

³² Hürkan, Kızıldaş, Yılmaz (1999)

üzerindeki dolaylı denetimi ise, yasa gereği adına denetim yapmakla görevli olan Sayıştay'a tüm kamu mallarını ve hesaplarını incelettirmesi ile gerçekleştirilmektedir.

3.3.1. DOĞRUDAN ETKİNLİĞİ

3.3.1.8 MEVCUT İŞLEYİŞ

Parlamentoların kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili olarak yürütme organına vereceği yetkinin sınırlarının ne olacağı ve bu yetkinin sonuçta nasıl kullanıldığı değerlendirilmesi, parlamentonun etkinliği açısından oldukça önemlidir. Yönetim biçimi ne olursa olsun tüm ülkelerde parlamentoların özellikle bütçe sürecinde etkinliğinin artırılması temel bir reform ögesi olarak değerlendirilmektedir. Parlamentonun bütçe üzerindeki doğrudan etkinliğini ifade eden bu süreç, ülkemizde Plan ve Bütçe Komisyonunda ve Genel Kurulda olmak üzere iki aşamada gerçekleşmektedir.

3.3.1.8.1 TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu

Genel ve Katma Bütçe Kanunu Tasarıları, Kalkınma Planları, TBMM Başkanlığınca Kalkınma Planları ile ilgili görülen tasarı ve teklifler ile kamu harcama ve gelirlerinde artış ve azalış gerektiren kanun tasarı ve teklifleri veya sadece belli maddeleri bu niteliği taşıyan tasarı ve teklifler, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından incelenir. Plan ve Bütçe Komisyonu, en az yirmi beş üyesi iktidar gruplarına mensup olmak üzere toplam kırk üyeden oluşur.

Anayasanın bütçenin hazırlanması ve uygulanması ile ilgili 161 inci maddesi gereğince Bakanlar Kurulu genel ve katma bütçe tasarıları ile milli bütçe tahminlerini gösteren raporu, mali yıl başından en az yetmiş beş gün önce Meclis'e sunar. Plan ve Bütçe Komisyonu'nun elli beş gün içinde kabul edeceği metin, Mecliste görüşülür ve mali yıl başına kadar karara bağlanır.

Bütçelerde iş programları hazırlanırken Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı (DPT)ınca hazırlanarak Yüksek Planlama Kurulu'na sunulan ve Kurulda incelenmesinden sonra Bakanlar Kurulunca kabul edilen Yıllık Programlarda kabul edilmiş olan esasların dikkate alınması gerekir.

Genel ve katma bütçe kanun tasarıları ile birlikte Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak cari yıl bütçesinin, geçmiş yıllarla mukayesesinin analizini içeren "Bütçe Gerekçesi" ile ulusal ve uluslararası ekonomik gelişmeleri analiz eden "Yıllık Ekonomik Rapor" da Meclise sunulur.

Kesinhesap kanun tasarıları ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak, en geç yedi ay sonra, Bakanlar Kurulunca Meclise sunulur. Sayıştay, "Genel Uygunluk Bildirimi"ni ilişkin olduğu kesinhesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Meclise sunar.

Maliye Bakanlığı; kesinhesap kanun tasarısının metni, gerekçesi, bütçe içinde ve dışında alınan ve ödenen tutarlarının mizanı, gelir kesinhesap cetveli ve açıklamaları, bakanlıklar kesinhesap cetvelleriyle açıklamaları, her il ve kuruluşun bütçedeki türlerine göre gelirleri ve daireler itibariyle giderlerini kapsayan "Hazine Genel Hesabını" hazırlayarak Meclise sunar.

Kesinhesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Plan ve Bütçe Komisyonu gündemine alınır ve Komisyon, bütçe kanun tasarılarıyla kesinhesap kanun tasarılarını Genel Kurul'a birlikte sunar

1982 Anayasası'nın 163 üncü maddesinde genel ve katma bütçelerle verilen ödeneklerin harcanabilecek miktarın sınırını gösterdiği, bu sınırın Bakanlar Kurulu Kararı ile aşılabileceğine dair bütçelere hüküm konulamayacağı; Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapma yetkisi verilemeyeceği; cari yıl bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik tasarılarında ve cari ve ileriki yıl bütçelerine mali yük getirecek nitelikteki kanun tasarı ve tekliflerinde belirtilen giderleri karşılayabilecek mali kaynak gösterilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Meclisin bu süreçteki beklenen rolü, yürütmenin bütçe kanunu ile elde etmek istediği yetki talebini değerlendirip, gerektiği hallerde kısıtlamaktır. Hükümeti oluşturan partiler aynı zamanda Plan ve Bütçe Komisyonu'nda çoğunluğa sahip olduklarından, Komisyonunda alınan kararlar genelde hükümetin beklentilerine ters düşmemekle birlikte Komisyon üyelerinin kamu kaynaklarının dağılımını kendi tercihlerine göre az da olsa yönlendirme olanağı bulunmaktadır. Komisyonun bütçenin muhtevasına ilişkin, kamuoyunu aydınlatıcı, ciddi bir müzakere platformu sunma gibi önemli bir işlevi vardır.

3.3.1.8.2 Diğer Komisyonlar

Kamu mali yönetiminde Meclisin sürece dahil olduğu çeşitli mekanizmalar işlemektedir. Öncelikle, Anayasa gereği kalkınma planlarının kesinleşmesi Mecliste gerçekleşmektedir. Bütçe ve kesinhesap yine Mecliste karara bağlanmaktadır. Kamu ekonomisinde hala önemli bir yer tutan kamu iktisadi teşebbüslerinin mali denetimi de TBMM Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) Komisyonu'nun dahil olduğu bir prosedüre bağlıdır. TBMM Hesaplarını İnceleme Komisyonu da Meclis, Cumhurbaşkanlığı ve Sayıştay

hesaplarının incelenmesi ile görevlendirilmiştir. Yasama görevi çerçevesinde kamuya yeni görevler yükleyen ve kamu giderlerini artıran düzenlemeler olduğu gibi, kamunun hizmet alanını daraltan ya da kamuya yeni gelir kaynakları oluşturan yasal düzenlemeler de Meclisin yasama faaliyetleri arasındadır. Yürütmeyi denetleme yetkisi çerçevesinde Meclis, yazılı ve sözlü soru, meclis araştırması ve soruşturması, gensoru gibi denetim araçlarını mali konularla ilişkilendirerek kullanabilmektedir.

Kalkınma planı, bütçe, kesinhesap, mali etkileri olan yasal düzenleme önerileri Plan ve Bütçe Komisyonu'nda ele alınmaktadır. Denetim araçları da, Anayasa ve TBMM İçtüzük hükümlerine göre özgün bir işleyişe sahip bulunmaktadır. Bunların dışında kalan KİT Komisyonu ve TBMM Hesaplarını İnceleme Komisyonu, fonksiyonları ile değerlendirilmeye çalışılmıştır.

TBMM HESAPLARINI İNCELEME KOMİSYONU

Meclis bütçesi ile Meclise bağlı bütçelerin uygulanmasına nezaret eden Komisyon, incelemelerinin sonucunu bir raporla Genel Kurula sunmaktadır. Meclise bağlı bütçe kapsamında Komisyon, Sayıştay Kanunu uyarınca Sayıştay Başkanlığı, Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği Teşkilat ve Görevleri Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi uyarınca da Cumhurbaşkanlığı kesinhesabını incelemekte ve rapora bağlayıp Genel Kurula sunmaktadır. Sayıştay ve Cumhurbaşkanlığı bütçe uygulamalarının denetimi bununla sınırlı kalmaktadır.

Meclis hesapları üzerindeki denetim ise, Meclis Saymanlığı'nın hesapları üzerinden yapılmaktadır. İçtüzüğe göre yılda altı defadan az olamayacağı öngörüldüğünden üçer aylık raporlar halinde Genel Kurula sunulmaktadır. Ayrıca yıllık olarak da, Saymanlık'ca düzenlenen Meclis kesinhesabı incelenerek rapora bağlanmaktadır. Aslında Meclisin kendisi de Sayıştay denetimine tabi olduğu halde, Sayıştay'a bu denetim yaptırılmamaktadır. Sayıştay da bu denetim için ısrarcı olmamaktadır.³³

Gerek Meclis, gerek Cumhurbaşkanlığı ve Sayıştay kesinhesaplarının incelenmesi sonucu hazırlanan Komisyon raporları, Genel Kurulda okunarak yalnızca bilgiye sunulmaktadır. Bu kesinhesaplar, ayrıca kesinhesap kanunu tasarısı içerisinde yer almakta ve sonuçta kanunlaşmaktadır.

³³ Ancak Sayıştay 3. Dairesi 12.01.1999 tarih ve D.3.99-67/2 sayılı kararında TBMM, Cumhurbaşkanlığı ve Sayıştay hesapları da dahil tüm genel ve katma bütçeli dairelere ait hesapların Sayıştay tarafından denetlenmesi gerektiğini karar altına almıştır. Bu karar Sayıştay Genel Kurulunda nihai hale gelmek üzere görüşülmeyi beklemektedir.

KİT KOMİSYONU

2/4/1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri İle Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun kapsam maddesinde; ödenmiş sermayesinin yarısından fazlası kamu tüzel kişilerince sağlanmış olan kurumlar ile, bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağlamış oldukları diğer kurumlar ile, kendilerine bazı kamu yetki ve görevleri verilmiş olup galip vasıfları bu kamu hizmetlerini yürütmek olan ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından olmayan özel kanunlara tabi kurumlar ve İller Bankası yer almaktadır. Mahalli idarelerin ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar, bu denetime tabi değildir. Dolayısıyla BİT diye kısaltılan belediye iktisadi teşebbüsleri, bu denetimin dışında kalmaktadır.

KİT denetiminde Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun hazırladığı rapor esas alınmaktadır. Kitap haline getirilerek Komisyon üyelerine önceden dağıtılan raporlarda, kurumun faaliyet alanının dünya ekonomisindeki yeri, kurumun ve faaliyetlerinin Türkiye ekonomisindeki yeri, kurumsal mevzuat, teşkilat yapısı, personel durumu, kurumun mali bünyesi, bilançosu, kar ve zarar hesabı ile gelir tablosu, işletme çalışmaları içerisinde işletme bütçesinin genel durumu, finansman, giderler, tedarik işleri, üretim ve maliyetler, pazarlama, sigorta işleri, işletme sonuçları bölümler halinde yer almaktadır. YDK raporunda kurumun analizinde her bölümün sonunda eleştiri ve önerilere temenni şeklinde verilmektedir. YDK'nın raporunda belirtilen bu temennilere, kurumun cevabı mahiyetindeki rapor da Komisyon üyelerine dağıtılmaktadır.

KİT Komisyonunda görüşülen kuruluşların sonuç bilançosu ile gelir tablosu (kar ve zarar hesabı) onaya sunularak aklanmaktadır. İbra edilmeme gibi bir durumla genelde karşılaşılmamaktadır. Komisyonun bütün KİT'leri kapsamaması gereken, onaya ve genel görüşmeye sunulan raporları basılıp Meclis üyelerine dağıtılır. Dağıtılan rapora siyasi parti grupları, en az 20 milletvekili veya hükümet itiraz edebilmektedir. İtiraz halinde Komisyon itiraz edilen hususları tekrar görüşerek rapora bağlanabilmekte ve bu rapor Genel Kurulda öncelikle görüşülebilmektedir. Ancak muhalefet partileri bile bu rapora itiraz etmemekte, böylelikle rapor kesinleşmektedir. Sonuçta bu denetim rutin, formalite bir biçime bürünmektedir.

3.3.1.8.3 TBMM Genel Kurulu

Bütçeye ilişkin kararların alınması, alınan kararların uygulanması ve uygulama sonuçlarının denetimi olarak adlandırılan bütçe sürecinin her aşaması, doğrudan veya dolaylı

olarak TBMM Genel Kurulu ile ilgilidir. Bütçenin kanunlaşması ve uygulama sonuçlarını gösteren kesinhesap ve genel uygunluk bildirimlerinin görüşülerek karara bağlanması Genel Kurulun bu süreçte etkinliğini sağlayan temel mekanizmalardır.

Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülen bütçe metni ve bağlı diğer belgeler Genel Kurula gelir. Genel Kurulda görüşülmesi sırasında gelirleri azaltıcı veya giderleri artırıcı önerilerde bulunamamalarının yanı sıra; konuşmacı süre ve sayısı ile verilebilecek önerge adedinin kısıtlı olması gibi nedenler de, yapılan görüşmelerde ancak bütçenin genel değerlendirmesinin yapılabilmesine imkan sağlamaktadır.

Meclis, bütçe kanun tasarısını reddetmesi halinde, yürütme organı üzerinde denetim hakkını en sert biçimde göstermiş olacaktır. Genellikle pek başvurulmayan bütçenin reddinin ülkemizdeki ilk örnekleri 1965 ve 1970 yıllarına aittir. İlki İnönü, ikincisi Demirel kabinesi zamanında yaşanan bu örneklerde, parlamentonun yürütme erkine karşı gerçek üstünlüğü ve etkinliği görülmektedir. Ne var ki, bundan bütçenin reddinin, hükümeti iktidardan uzaklaştırmak için tek ve anlamlı çare olduğu sonucu çıkarılmamalıdır.

Bütçenin ister bazı siyasal ve olağanüstü nedenlerle olsun isterse yasama organınca reddedilmesi nedeniyle olsun, mali yıla yetiştirilememesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, en son 1999 mali yılı bütçesi görüşülürken dönemin hükümetinin görevden ayrılması örneğinde olduğu gibi, bir çözüm olarak "geçici bütçe" uygulamasına başvurulur. Çünkü kamu faaliyetlerinin sürdürülebilmesi, toplumun mal ve hizmet ihtiyaçlarının giderilmesi ve bunun gerektirdiği kamu harcamalarının yapılması ve kamu gelirlerinin toplanabilmesi zorunluluğu vardır. İşte bu durumlarda, geçici bir bütçenin süratle Meclisin onayına sunulması gerekir. Anayasa'da bütçesi reddedilen hükümetin istifa etmesine dair bir hüküm olmamasına rağmen, parlamenter gelenekler hükümetin istifasını gerekli kılar. İşte böylesi bir durumda, bütçesi reddedilen hükümetin Meclisten geçici bir süre için harcama yapma ve gelir tahsil etme yetkisi alma zorunluluğu gündeme gelir. Hem meclislerin hem de hükümetlerin bu amaçla geçici bütçeyi çıkarmak için genellikle işbirliği yaptıkları görülmüştür.

Ülkemizde geçici bütçeler, 1920-1999 yılları arasında tam 16 kez uygulamaya konulmuştur. Bu geçici bütçeler, 1996 yılı dahil olmak üzere, en çok (4) aylıktır. Cumhuriyet tarihinde en uzun geçici bütçe uygulaması, 1999 mali yılının ilk (6) ayını içeren bütçedir. Ancak geçici bütçe uygulaması beraberinde büyük sakıncalar da getirir. Bunların başında; gelecek yıl için öngörülmüş geçici nitelikteki bütçenin yeni gereksinimleri karşılayamaması gelir. Ayrıca, yatırım faaliyetleri için önceki yıl verilmiş ödeneklerle yeni yılda tasarlanan

faaliyetler arasında nicelik ve nitelik itibarıyla tam bir benzerlik olmaz ve ödeme zorlukları çıkar. Öte yandan, bütçesi reddedilen hükümet geçici bütçeyi partizan amaçlarla kullanabilir.³⁴

3.3.1.9 SORUNLAR

Bütçe sonuçlarını tayin eden esas unsur, hazırlama ve kanunlaşma sürecinden ziyade uygulama olmaktadır. Hükümete uygulama sürecinde geniş ihtiyari yetkiler verilmesi ve yasamanın bu yetkilerin nasıl kullanıldığını denetleyememesi; yıl içinde ek bütçe çıkarılmasının kolaylığı; yıl sonunda ödenek üstü harcamaların tamamlayıcı ödenek verilmek suretiyle ibra edilmesi, uygulama sürecinde harcamaların gündelik önceliklere göre belirlenmesine yönelik çok önemli dürtüler yaratmaktadır. Bunun sonucunda ortaya çıkan sorunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Bütçe Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanun olarak tanımlanmasına rağmen, kamusal faaliyetler çeşitli kanunlar veya idari düzenlemeler nedeniyle bütçenin kapsamı dışına çıkmış ve bu suretle bütçe birliği bozulmuştur.

Bütçenin faaliyet kapsamının daralması nedeniyle yürütmeye, millete hesabını vermediği geniş bir ihtiyari harcama yetkisi verilmiş bu yetki ile rant dağıtımının önemli bir bölümü bütçe dışında kullanılmaya başlanmıştır.³⁵

- Parlamenter denetimin gerçekleşmesi gereken ve yasal çerçevesinin hazırlanacağı ana platformun Plan ve Bütçe Komisyonu olması gerekmektedir. Ancak uygulamada iktidar partilerinin üyelerinin çoğunlukta olması, Komisyonun iş yükünün öngörülenden fazla olması ve bütçelerin sunumunda gerekli mali raporlama sisteminin olmaması gibi nedenlerle Komisyon çalışmaları, beklenen etkinlik düzeyinde gerçekleşmemektedir.
- Bütçe görüşmelerinde öncelikle giderlerin planlaması ile başlanmakta bu çerçevede gelir tahminleri ortaya konulmakta ve açığın ne şekilde finanse edileceği kararlaştırılmaktadır. Çoğu zaman, gelir bütçesi ile ilgili sağlıklı senaryolar hazırlama imkanı olamamakta ve gelir bütçesi çok fazla tartışılmadan onaylanmaktadır.
- Kamu açıklarının yarı mali işlemler ve koşullu yükümlülükler gibi unsurlar dikkate alınmadan hesaplanması ve bunun sonucunda Meclise sunulan bütçelerde bu

³⁴ Falay (1999)

³⁵ Bütçe kanunlarına yapılan eklemelerle hükümete geniş bir ihtiyari harcama yetkisi verilmiştir. Böylece Meclis adeta bütçeleme sürecinde devre dışı bırakılmıştır. Ayrıntısı için bkz. Konukman ve Oyan (1998) ve Dedeoğlu, Emil ve Erdem (1999).

büyükliklerin yer almamasının saydamlık açısından yarattığı olumsuzluğun bir diğer sonucu da Meclisin kaynak kullanmak için verdiği yetkinin üstünde ve ötesinde bir yetkinin icra organı tarafından uygulamada kullanılabilmesidir. Bütçe kanunları veya diğer kamu mali mevzuatında yer alan yarı-mali işlemlerin çoğunun bütçe kanunları yolu ile bütçe dışı işlem ve kayıt imkanı sağlanması suretiyle, ülkemizde meclis ve kamuoyu denetiminin dışında ve önemli ölçüde yarı mali işlemin bulunması, kamu açıklarının doğru ölçülmesi ve ona uygun makro ekonomik politikalar oluşturulmasında ciddi bir sorun yaratmaktadır.³⁶

- Uygulanan ve uygulamaya devam eden "iç borçlanma", Cumhuriyet Anayasaları'nın Meclise verdiği "bütçe hakkının" yasal zorunluluğa rağmen yürütmeye devrine ve sorumsuz bir kamu harcaması genişlemesine neden olmuştur.³⁷

- Bütçelerin iç ve dış piyasalarda inandırıcılığı, geniş ölçüde hedefleriyle uygulama sonuçları arasındaki sapma boyutunun tolere edilebilir sınırlar içerisinde kalmasına bağlıdır. Bu açıdan bakıldığında, özellikle son yıllarda ülkemiz bütçelerinin başlangıç hedefleriyle yıl sonu gerçekleştirmeleri arasında, büyük sapsmalar görülmektedir. Ödenek aşımalarının tamamlayıcı ödenekle karşılanması ve yıl sonunda hesapları kapatmak amacıyla Ek Ödenek Kanun tasarılarına başvurulması bütçenin samimiyet ilkesini zedelemektedir.³⁸

- 1982 Anayasası'nın yürürlüğe girdiği günden bugüne kadar kesinhesaplar üzerinde ne iktidar ne de muhalefet milletvekillerinin söz alarak eleştiri ya da dilekte buldukları pek görülmemiştir.³⁹ Çünkü kesin hesaplar milletvekilleri tarafından üzerinde durulmayan, sadece onaylanması gereken bir tasarısı olarak kabul edilmektedir ve Meclisten bütçe hakkının asıl kullanılması gereken safha olan kesin hesap kanununun onanması prosedüründen uygulamada ne iktidar ne de özellikle muhalefet milletvekillerince hiç istifade edilmediği görülmektedir.

Parlamentar bütçe denetiminin kesinhesaplara ilişkin bu yetersizliğinin hukuksal temeli, Anayasa'dan bütçe kesin hesaplarının Mecliste görüşülüp onanması süreci ve

³⁶ Dedeoğlu, Emil ve Erdem (1999).

³⁷ Ekzen (1999).

³⁸ Konukman (1996).

³⁹ 1989 ve 1990 yıllarına ait Kesinhesap Kanun Tasarıları bu açıdan bir istisna teşkil etmektedir. Bu Tasarılar'ın görüşülmesi sırasında, burada sözü edilen sorunlar bazı milletvekilleri tarafından dile getirilmiştir. Hatta bu eleştiriler, sözkonusu Tasarılar'a konulan muhalefet şerhleriyle tutanaklara da geçmiştir. Ayrıntısı için bkz. Konukman (1996). Bu süreçteki bir başka istisnai olgudan da söz etmek gerekir. Plan ve Bütçe Komisyonu, 1995 yılı Kesinhesap Kanun Tasarısı görüşülürken, yasalarla izah edilemeyen ödeneküstü harcamalara ileriki yıllarda tamamlayıcı ödenek verilmemesine yönelik bir ilke kararı almak durumunda kalmıştır. Meclis tarihinde ilk kez görülen bu olumlu müdahale, maalesef etkin olamamıştır. Çünkü Komisyon, ileriki yılların kesinhesap kanun tasarılarının görüşülmesinde kendi ilke kararını görmezden gelmiştir. Ayrıntılar için bkz. Konukman (1998).

sonucu hakkında belirleyici bir düzenlemenin olmayışından da kaynaklanmaktadır. Bu da, Meclisin bütçeyi denetlemesi konusunda yetersizliklere neden olmaktadır.

- Kesinhesap kanun tasarılarının onaylanması ile ödenek üstü harcamaların sorumluluğu kapatılmış sayılmaktadır. Diğer bir deyişle, bu tamamlayıcı ödeneklerin onaylanması, yasama organının kendisine verdiği yetkiyi ödenek üstü harcamalar yaparak aşan hükümetlerin "ibra edilmesi" anlamına gelmektedir. Aslında Meclisin tamamlayıcı ödeneği, yapılan ödenek üstü harcamaların hangi hizmetlere ve hangi gerekçelerle yapıldığını bilmeden vermesi, kesinhesap kanun tasarılarının özüne aykırıdır.⁴⁰
- Kolay anlaşılabilir mali raporlama sisteminin kurulmamış olması ve Meclisin elinde anlamlı bir tartışmanın yapılabilmesi için gerekli bilgilerin bulunmayışı denetim yetkisi açısından Meclisin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir.
- KİT alt komisyon raporlarının ve Komisyon raporunun YDK üye ve denetçilerince yazılması, milletvekillerinin katkı oranını azaltmaktadır.
- Anayasa'nın 165 inci maddesi gereğince denetim açısından KİT kapsamı ve tanımı; "...sermayesinin yarısından fazlası doğrudan veya dolaylı olarak Devlet'e ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları..." şeklinde yapılırken, Anayasa'nın bu hükmü uyarınca çıkartılan 3346 sayılı Kanun ile KİT'lerle ilgili çerçeve mevzuatı niteliğindeki 233 sayılı KHK'de; kamu kaynaklarını kullanmak yoluyla işletmecilik yapan genel ve katma bütçeli yönetimlerle, yerel yönetimlere ait olan işletmecilik kuruluşlar (Erdemir, TC Merkez Bankası, Exımbank, BİT'ler vb.) Meclisin denetim kapsamı dışında bırakılmıştır.

3.3.2 DOLAYLI ETKİNLİĞİ

Bütçe yoluyla gelirleri toplama ve giderleri yapma yetkisini parlamentodan alan yürütme organının, bu yetkiyi alırken ve kullanırken ortaya koyacağı gerekçeler ve uygulamaların parlamento tarafından kapsamlı bir incelemeye ve değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. İşte bu noktada, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de parlamento adına denetim yapacak uzman kuruluşların varlığına ihtiyaç duyulmaktadır.

⁴⁰ Konukman (1996).

3.3.2.1 MEVCUT İŞLEYİŞ

3.3.2.1.1 Sayıştay

Anayasamıza göre Sayıştay, bir taraftan devletin gelir, gider ve mallarını Meclis adına bağımsız ve yansız olarak denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamak suretiyle, devletin sağlıklı, düzenli ve verimli olarak işlemesine katkıda bulunan Anayasal bir kurumdur.

Yargılama yönüyle Sayıştay, gelir, gider ve mal işlemlerini ve bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgeleriyle birlikte incelemekte ve neticede bütün bu işlem ve hesapları yargılama yoluyla kesin hükme bağlamaktadır. Böylece, yürütmenin uygulamaların nihai olarak parasal işleme dönüştürüldüğü tahakkuk birimi ile saymanlıkların hatalı işlemlerinden doğan zararların sorumlularından tahsilini sağlar. Parlamento adına denetim yönüyle ise, genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleriyle mallarını Meclis adına denetlemek ve denetim sonuçlarını Meclis'e sunmakla yükümlüdür.

Yasalarla verilen inceleme, denetleme görevi sonucunda, Anayasa ve Sayıştay Yasası'nın 81 inci maddesi uyarınca "Genel Uygunluk Bildirimleri" hazırlanmaktadır.

Sayıştay raporlarının genel amacı kamu hesaplarının doğru ve denk olup olmadığı; kamu mali sistem ve kontrollerinin etkili bir şekilde kurularak işletilip işletilmediği; kamu kaynaklarının tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkeleri gözetilerek kullanılıp kullanılmadığı hakkında bilgi sağlamak ve görüş vermektir. Meclise sunulan genel uygunluk bildirimleri ve bu nitelikteki yıllık diğer mali raporlar;

- kamu hesaplarının analizini gerçekleştirerek ve yorumunu kolaylaştırarak kesinhesap kanunlarına içerik kazandırır,
- izleyen yıl bütçesinin daha sağlıklı bir temelde görüşülüp yasalaşmasına imkan sağlar,
- yasama ve yürütme tarafından konulan mali mevzuat ve diğer düzenlemelerin uygulanmasından doğan aksaklıkların giderilmesine yardımcı olur,
- Mali Yönetim Sistemleri ile bunların içerdiği süreçlerin sağlıklı bir şekilde işletilmesini sağlamak amacıyla yanlış uygulamaları ve tıkanıklıkları ortaya koyar ve
- mali yönetimde saydamlığın sağlanmasına ve mali hesap verme sorumluluğunun yerleşmesine ve gelişmesine katkıda bulunur.

Sayıştay 1996 yılından bu yana, Genel Uygunluk Bildirimi ekinde o yılın bütçe uygulaması sonucu harcamalarla ve gelirlerle ilgili ayrıntılı verileri içeren ve tahminlerle gerçekleştirmeler arasında oluşan sapmaları gösteren "Bütçe Uygulama Sonuçları Raporu" nu sunmaktadır. Yine aynı yıldan beri, önemli mali denetim bulgularını içeren "Hazine İşlemleri Raporu"nu hazırlamaktadır. Ayrıca 1997 yılında başlayan uygulama sürdürülerek, Meclise "Dış Borç İzleme Raporu" sunulmaktadır.

3.3.2.2 SORUNLAR

- Sayıştay Yasasının 25, 28, 47, 55, 87, 88 ve Ek 10 uncu maddelerinde Sayıştay'ın çeşitli konularda Meclis' e raporlar sunması öngörüldüğü halde bu gereğe yıllardır genel olarak uyulmadığı görülmektedir. Örneğin 87 inci madde de genel ve katma bütçeli dairelerin "mal hesaplarına" ilişkin olarak Sayıştay'ın Meclis' e her yıl rapor sunması öngörülmüşken, Bakanlıkların 1050 sayılı Kanuna göre hazırlaması gereken Mal Kesin Hesaplarını hazırlamamasının ve Maliye Bakanlığının da bu konuda herhangi bir çaba içerisinde olmamasının da etkisiyle bu gereği yerine getirmemektedir. Yine Genel ve Katma Bütçeli İdareler dışında kalan kuruluşlar için yasal olarak her yıl sunulması zorunlu olan raporlar hazırlanmamaktadır. Meclisinde bu konuda herhangi bir talebi bulunmamaktadır. Genel Uygunluk Bildirimleri ise, Anayasal bir zorunluluk olduğu için her yıl verilmek durumundadır. Ancak bu bildirimler, doyurucu ve somut denetim bulgularına dayanmaktan uzaktır.⁴¹
- Bütçe kapsamının daralması ile bütçe ve Sayıştay denetimi dışında bırakılmış kamu kaynakları Sayıştay'ın mali denetimlerini bir bütünlük içerisinde yapmasına engel oluşturmaktadır.
- Plan-program-bütçe sistemine gerçek anlamda geçilememiş olması, muhasebe sisteminin tahakkuk esasına dayanmaması, bilgisayar teknolojisinden yararlanılamaması, analiz ve değerlendirme yapmaya uygun bir bütçe ve muhasebe kodifikasyonunun bulunmaması, mali raporlamanın önünde ciddi bir engel oluşturmaktadır.
- Saymanlıkların organizasyon yönünden dağınıklığı ve sayıca çokluğu, Mali Yönetim Bilişim Sistemi'nin henüz kurulamamış olması mali raporlamanın dayanacağı verilerin doğru, zamanlı ve yeterli niteliklere sahip olmasını güçleştirmektedir.

⁴¹ Konukman (1996).

- Sayıştay'ın geleneksel denetim sistemi yargısal fonksiyonuna uygun olarak tasarlanmıştır. Bu açıdan Genel Uygunluk Bildirimi ile diğer raporların hazırlanmasına yönelik çalışmalar çok sınırlı bir düzeyde yürütülmektedir.

3.4 DENETİM SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ VE SORUNLAR

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

Yukarıda belirtilen tanımdan hareketle denetimin; sistemli, planlı, programlı, hedefli ve sürekli bir faaliyet olduğu söylenebilir. Bu faaliyetin, uzmanlık becerilerine sahip kişi, birim, kurul, organ ve kurumlarca yerine getirilmesi ise işin doğası gereğidir. Dünyada denetim riskli ve önemli alanları dikkate alarak stratejik önceliklere göre yürütülen ve yıllık programlara bağlanan sürekli ve sistemli bir faaliyet olarak algılanmaktadır.

Denetimin türü ne olursa olsun denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim prosedürleri ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı rapor bakımından uyması gereken kurallar vardır. Bu kuralların bütünü genel anlamda “Denetim Standartları” olarak adlandırılmaktadır. Denetim standartlarının, denetimin güvenilirliğini etkileyen asgari koşullar olduğu, denetimde uygulanacak yöntemlerin ve aşamaların sınırları ile denetimin sonuçlarının belirlenmesini sağladığı kabul edilmektedir. Bir denetim çalışmasının kalitesi, bu standartlara uygunluk derecesiyle ölçülmektedir.

Bağımsızlık, bütün denetimlerin köşe taşı, olmazsa olmaz koşulu olarak kabul edilmektedir. Denetim prosedürleri ülkeden ülkeye farklılık ve çeşitlilik göstermekle beraber denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin “tarafsız” olmasını sağlamak bakımından denetçinin ve denetim birim, organ ve kurumunun bağımsız olması noktasında birleşilmektedir. Bağımsızlık, bir anlamda hem denetlenenden bağımsız olmayı, hem de her türlü dış müdahaleden uzak olmayı içermektedir. Bağımsızlığın kurullarla güçlendirilip güvence altına alınması kadar pratikte de işlerlik ve işlevsellik kazanması da üzerinde durulması gereken önemli ve gerekli konulardır.

Denetim literatüründe, bağımsızlığın denetlenen kurum veya birim karşısındaki durumu; görevin yerine getirilmesine elverecek bütçe imkanlarının sağlanması; personelin sayı ve uzmanlıklar yönünden yeterliliği; personelin göreve alınması ve görevden ayrılması; terfi, ücret ve diğer istihdam koşullarının mesleğe yakışır düzeyde olması; denetimin kapsamına, içeriğine ve zamanlamasına karar verme; veri, bilgi ve belgelere erişimde kısıtlama olmaması; denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin bir sınırlama olmaksızın raporlanması yönleri üzerinde de durulmaktadır.

Denetimini sisteminin etkinliğinin ele alındığı bu bölümde, denetim sistemimizin işleyişini etkileyen temel faktörler sırasıyla ele alınmış ve gerekli değerlendirmeler bu çerçevede yapılmıştır. Bunlar;

Kamu Mali Yönetimimizin Çağdaş Yönetim Anlayışının İlke ve Gereklere Karşılardan Uzak Oluşunun Denetimi Olumsuz Etkilemesi

- Denetim sisteminin nesnel tabanını oluşturan Türk kamu mali yönetim sisteminin ve kamu maliyesi alanındaki yasal çerçevenin pek çok yetersizliği ve eksikliği, denetimin etkinleştirilmesinin önündeki en ciddi handikaplardan biri olarak durmaktadır.
- Keza mali yönetim sistemimiz çağdaş kamu mali yönetiminin önemle üzerinde durduğu mali şeffaflık, kamusal hesap verme sorumluluğu (mali hesap verme sorumluluğu ve performans hesap verme sorumluluğu), performans yönetimi gibi temel ilke ve anlayışların uzağında işlemektedir.

Yolsuzlukların Önlenmesinde ve Yolsuzluklar İçin Caydırıcı Bir Ortam Yaratılmasında Denetimin Yeterince Etkili Olamaması

- Yolsuzlukların önlenmesinde ve yolsuzluklara karşı caydırıcı bir ortam yaratılmasında denetim sistemimiz gerektiği biçimde etkili olamamaktadır.
- Denetimin yolsuzlukları önleme konusundaki rolü pek çok ülkede yeniden tartışılmakta ve denetimden bu anlamdaki fonksiyonunu eksiksiz yapması beklenmektedir. Dünyada yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve soruşturulması genelde, denetimin misyonu içinde mütalaa edilmezken sağlıklı mali sistemin sürdürülmesinde, kontrol mekanizmalarının yeterli bir biçimde işletilmesinde, şeffaflığın sağlanmasında ve hesap verme sorumluluğunun yerleşmesindeki yapıcı katkıları nedeniyle denetimin yolsuzlukları önleyici rolü üzerinde durulmaktadır.

- Keza denetim dünyasında kamu kesiminin yolsuzluklara hassas ve riskli olan alanlarının (vergilerin ve diğer kaynakların toplanması, kamu satın almaları ve sözleşmeleri, gümrük vergileri, özelleştirme işlemleri gibi) denetim programlarına alınarak yolsuzluklara elverişli ortamların oluşmasının önleneceğine işaret edilmektedir. INTOSAI'in 1998 yılında Uruguay'da yapılan XVI. Kongresi'nin ana temalarından birisi yolsuzlukların önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında yüksek denetimin rolüne ayrılmıştır.

Denetim Mesleğinin Yeterince Gelişmemiş Olması

- Ülkemizde denetimin bir meslek olarak yeterince gelişmemiş olduğu gözlenmektedir. Dünya Bankası uzmanlarından Mourice Mould tarafından "Türkiye'de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi" başlığıyla hazırlanan rapor, TÜRMOB ve Dünya Bankası'nın 12-14 Ocak 1994 tarihleri arasında ortaklaşa düzenlediği ve ülkemizin muhasebe ve denetim ile ilgili kurum ve kuruluş temsilcilerinin katıldığı bir sempozyumda tartışmaya açılmıştır. Sempozyumda ele alınan hususlar şu başlıklar altında toplanmıştır:
- Muhasebe ve denetim mesleğinin geliştirilmesinden bütünüyle sorumlu bir organın öncelikle belirlenmesi,
- Muhasebe kanunu yönetiminden ve bu çerçevede Türk Ticaret Kanunu'nun geliştirilmesinden sorumlu bir komisyon oluşturulması,
- Türk muhasebe ve denetim standartlarına ilişkin olarak genel kabul gören uluslararası standartların oluşturulması,
- Denetim elemanlarının mesleki eğitim ve deneyim kazanmalarına yönelik önlemler alınması,
- Meslek içi eğitim programlarına süreklilik kazandırılması,
- Muhasebe ve denetim sektörlerindeki mevcut ve olası talebe paralel olarak Türk Ticaret Kanununda gerekli değişikliklerin yapılması,
- Kamunun denetimine ilişkin faaliyetlerin özel sektör firmalarına devredilerek, kamu denetim birimlerinin görev tanımını özel bir sektör tarafından gerçekleştirilen denetimin ve mali sistemin kontrolü şekline dönüştürülmesi,
- Denetim ve muhasebe sektöründeki meslek gruplarının tek bir oda altında birleştirilmesi,

- Kamu ve özel sektörde denetim, mali raporlama, muhasebe hizmetlerinde çalışanların ortak mesleki niteliklere sahip olması ve bu kapsamda sektörde çalışanların ayrı bir yeterlik sınavına tabi olmaları,
- Sözü edilen sempozyum Türkiye’de muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetlerinin gelişimi konusunda önemli bir tartışma ortamı yaratmıştır. O tarihten bu yana geçen süre içinde denetçilerin eğitimi, muhasebe ve denetim standartları konularında TÜRMOB bünyesinde kayda değer adımlar atılmış olmakla birlikte bu gelişmeler Batıdaki standartlar düzeyinde mesleğin gelişimini sağlayabilmekten uzaktır. Öte yandan kamu kesimindeki denetimi bütünsel biçimde kavrayıcı girişimler de henüz başlatılabilmiş değildir.

Denetim Birimleri ve Denetim Elemanları Açısından Bağımsızlık Kavramının Yerli Yerine Oturmamış Olması

- Bağımsızlık kavramı denetimin en kritik meselelerinden birisidir. Ülkemizde bağımsızlığın bütün boyutlarıyla yerleşmemiş olmasını denetimden istenildiği biçimde sonuç alınamamasının önemli nedenlerinden biri sayılmaktadır.
- Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu’na hazırlanan “Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksudıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu”nda “... ülkemizde uluslararası denetim standartlarında belirtilen denetimde bağımsızlık ilkesine gereği gibi uyulmaması, denetimin etkinliğini azaltan önemli nedenlerden biridir” saptaması net bir şekilde ortaya konmuştur
- Aynı Rapordaki “...denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde adına hizmet yapılan makamdan talimat almamak, denetlenecek hususların önceliklerini tespit etmek ve yapılacak denetimlere uygun yöntemleri seçmekte serbest olmak, yetkili makamın talebi üzerine yerine getirilecek işlerin nasıl yapılacağına karar vermek anlamında kullanılan bağımsızlık, görevlerini meslek mensupları eliyle yerine getiren tüm denetim birimlerine tanınması gereken statüdür” tespiti bağımsızlığın boyutları hakkında fikir verdiği gibi, bağımsızlık kavramının ülkemizde tam anlamıyla algılanmadığının da ifadesi sayılmaktadır.

Denetimsiz Alanların ve Faaliyetlerin Bulunması ve Denetimi Kısıtlayan Uygulamaların Olması

- Ülkemizde gerek yasal düzenlemelerle gerekse fiili uygulamalarla denetimsiz alanlar yaratılmaya devam edilmektedir. Denetimden Kaçış olarak

nitelendirilebilecek bu uygulamalar Türk Denetim Sisteminin en önemli sorunlarından birisidir.

- Örneğin; 576 Sayılı KHK ile aslında Sayıştay denetimine tabi Afetler Fonuna aktarılan ve belli amaçlara tahsis edilen kaynaklar Sayıştay denetimi dışına çıkarılmaktadır. 576 sayılı KHK'nın ortada koyduğu denetim modeli Anayasanın 165'inci maddesine uygun bir model de değildir. Söz konusu kaynaklar Başbakanlık ve Maliye Müfettişleriyle Bankalar Yeminli Murakıplarından oluşan bir komisyon tarafından denetlenmektedir. Bu Komisyonun yapacağı denetim teknik anlamda dış denetim sayılabilirse de Parlamento adına yapıp, sonuçları Parlamento'ya duyurulan bir denetim değildir. Burada denetim birim, organ ve kurumlar eliyle yapılmamakta ve sonuçları Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmamaktadır.
- Bir başka örnek ise, 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanunda yer almaktadır. Yasanın 11'inci maddesine göre *"Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu'nun hesapları Başbakanlıkça iki yıl için atanacak üç murakıptan meydana gelen bir Murakıplar Kurulu tarafından denetlenir."* Ayrıca, aynı yasanın 12'nci maddesinde *"Murakıplar Kurulu Raporu ile Bilim Kurulu Raporu ve yıllık bilanço Başbakanlık tarafından dördü Yüksek Murakabe Heyetince ikisi Sayıştay'ca ve biri Maliye Bakanlığınca seçilecek yedi kişilik bir kurula tevdi olunur."* hükmü bulunmaktadır. TÜBİTAK için öngörülen denetim modeli de Anayasanın 160'ıncı ve 165'inci maddeleri gereğince Parlamento adına yapılması gereken denetimler olmayıp, bu kurum da TBMM'nin denetim alanı dışındadır.
- 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2 sayılı fıkrasında yer alan *"Fon dahil olmak üzere Kurumun yıllık hesapları ile harcamalarına ilişkin işlemlerini Sayıştay denetçisi, Başbakanlık Müfettişi ve Maliye Müfettişinden oluşan bir komisyona denetlenir."* hükmü de Anayasanın 160'ıncı ve 165'inci madde hükümlerine aykırıdır. Aynı durum 3238 sayılı Kanunla kurulan Savunma Sanayii Destekleme Fonu için de geçerlidir. Keza Tanıtma Fonu'nun denetlenmesi konusunda da 3230 sayılı yasada herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.
- Yukarıda verilen örnekler daha geniş bir tarama ile zenginleştirilebilir. Alt Komisyonumuzun amacı yasal düzenlemelerle yaratılan denetimsiz alanlara işaret etmektir.

- Öte yandan; kamu kaynaklarının kurulan vakıflar, dernekler, şirketler ve iktisadi işletmeler eliyle kullanılır hale gelmesi kamu mali yönetimini bozmakta ve kamu harcamalarının disiplininden uzaklaşmasına yol açmakta, bir anlamda denetimden kaçışı da simgelemektedir. Bu organizasyonlardaki kamu kaynaklarının inceleme sonuçlarının Anayasanın 160'ncı ve 165'nci maddeleri bağlamında Parlamenteoya duyurulması söz konusu değildir. Kaldı ki, söz konusu kaynakların ne kadarının denetim birimleri marifetiyle teknik anlamda denetlendiği de belli değildir.
- Bir başka önemli konu da kamu kurum ve kuruluşları taşra birimleri faaliyetlerinin düzenli sayılabilecek bir şekilde denetim kapsamına alınmasına karşın üst yönetime yakın merkez birimlerin denetim dışı bırakılmasıdır. Alt Komisyonumuzca bu durumun hiçbir makul gerekçeye dayandırılmadığı saptanmıştır.
- Finansmanı Dünya Bankası'ndan sağlanan projelere ilişkin kamu harcamalarının hem parlamento adına yapılan denetimin dışında tutulduğu, hem de iç denetim birimlerince yeterince denetlenemediği tespit edilmiştir.
- Diğer önemli nokta da, asıl görevleri denetim olan elemanların "idarî işlere nezaret", "idarî görevlerin tedviri" gibi mevzuatın açıkça izin vermediği yöntemlerle denetim dışı alanlarda istihdam edilmesidir. Bu durum, meslek güvencesiyle bağdaşmadığı gibi denetlenecek alanlara tahsis edilecek iş gücünün başka alanlara kaydırılması ve dolayısıyla bazı alanların yeterince denetlenememesi sonucunu doğurmaktadır.
- Keza, "soruşturma" yetkisi de bulunan denetim elemanlarının görev dağılımı içinde "soruşturma"nın ön plana çıkması denetimin ya hiç ya da yeterince yapılmaması gibi bir sonuç doğurmaktadır. Gerektiğinde "soruşturma" yapılması işin doğası gereğidir. Ancak, denetimde görevli elemanların denetimden uzaklaşıp sadece soruşturma ile uğraşır hale gelmesi denetimin sağlayacağı yararlardan uzaklaşılması anlamına gelmektedir.
- Denetim birimlerinin yeterli ve ehil sayıda personelden oluşmadığı kurumlar veya organlar söz konusudur. Bazı kurumlarda ise hiç teftiş veya denetim birimi bulunmamaktadır. Bu durum denetimin yapacağı işlere getirilmek istenen kısıtlamalar hüviyetindedir.

Denetimin Stratejik Plan Temelinde Önceliklere Göre Yürütülmemesi

- Ülkemizde genel olarak denetim, öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara ve yıllık programlara dayalı olarak yürütülmemektedir.
- Stratejik planlama gelecekte elde edilmesi hedeflenen sonuçlar ile bu sonuçlara nasıl ulaşılabileceği ve başarı derecesinin nasıl ölçülüp değerlendirileceği hakkında kararların alınması amacıyla başvurulmuş kesintisiz ve sistemli bir süreç olarak tanımlanabilir.
- Ülkemizdeki denetim birim, organ ve kurumlarının ellerinde bulunan kısıtlı kaynakları (personel, taşınır ve taşınmaz mallar) kendilerine verilen görevleri layıkıyla yerine getirebilmek için dengeli bir biçimde dağıtmak üzere stratejik planlamaya gereken önemi vermiyor olmaları ciddi bir eksiklik olarak görülmektedir.

Çağdaş Denetim Uygulamalarının Yeterince Yaşama Geçirilmemiş Olması

- Ülkemizdeki denetim ağırlıklı olarak uygunluk denetimine (compliance audit) odaklanmıştır. Türkiye'deki denetim birim, kurul ve organları bu geleneksel görevinin yanı sıra mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, mali sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamaları konusunda arayış çabalarını sürdürmekte olup yeni denetim çalışmalarını henüz yeterli olgunluğa ulaştıramamışlardır.
- INTOSAI denetim standartları arasında; mali tabloların çeşitli öğeleri arasında istenilen ilişkinin var olup olmadığının araştırılması, istenmeyen ilişkilerin ve alışılmadık dışındaki eğilimlerin belirlenmesi ilkesine yer verilmiştir.
- INTOSAI, bu ilkeden hareketle, mali tabloların kabul edilebilir muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının; mali tabloların denetlenen kurumun şartları dikkate alınarak düzenlenip düzenlenmediğinin; mali tabloların çeşitli öğeleri hakkında yeterli açıklamanın mevcut olup olmadığının; mali tabloların çeşitli öğelerinin uygun biçimde değerlendirilip değerlendirilmediğinin, ölçülüp ölçülmediğinin ve gösterilip gösterilmediğinin araştırılıp analiz edilmesini denetçinin görevleri arasında saymaktadır.
- Öte yandan INTOSAI; Sayıştay'a tanınan yetkilerin artırılması ve Sayıştay'ın tüm kamu kurumlarında düzenlilik ve performans denetimini yürütmek veya yürütülen denetimi yönlendirmekle yetkili kılınması ölçüsünde kamusal hesap verme

sorumluluğunun gelişmiş olacağına özel bir vurgu yaparak performans denetiminin önemine dikkat çekmektedir.

- Gene aynı organizasyonca performans denetimi, idari faaliyetlerin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi; insan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için uygulanan yöntemlerin izlenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi; denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi biçiminde tanımlanmaktadır.

İç Kontrol Kavramının Yerleşmemiş Olması ve İç Kontrol ile Denetim İlişkisinin Uygun Bir Zemine Oturtulamamış Olması

- Ülkemizde iç kontrol sisteminin tutarlı ilkeler bütünü olarak ele alınmadığı, buna karşılık bu sistemin öğelerinin mevzuatımıza serpiştirildiği görülmektedir.
- INTOSAI İç Kontrol Standartları'nda iç kontrol yapıları da yönetimin tutumu, metotlar, usuller ve hedeflere ulaşılmasına yeterli güvence sağlayan önlemler dahil olmak üzere, bir kurumun planları şeklinde tanımlanmaktadır. İç kontrol yapıları esas olarak, organizasyonun işlevine uygun olarak düzenli, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler ile kaliteli ürünlerin ve hizmetlerin geliştirilmesini; kaynakların savurganlıktan, suiistimelden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kayıplara karşı korunmasını; yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulmasını; güvenilir mali ve yönetsel verilerin hazırlanmasını, saklanmasını ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanmasını hedeflemektedir.
- Ülkemizde yukarıda temel hedefleri sıralanan iç kontrol yapılarının sistematik ve bütünsel biçimde ele alınmaması ve bu alanda standartlar tespit edilmemiş olması, iç kontrol yapısının önemli unsurlarından biri olan iç denetimin (internal audit) etkinliğini doğrudan ilgilendirmektedir. Çünkü çağdaş denetimdeki önemli yaklaşımlardan biri, denetlenen kuruluşdaki iç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesine ve bu sistemin eksiklik ve zayıflıklarının nedenlerinin araştırılmasına ve sonuçta incelenen yapının geliştirilmesine yönelik tavsiyelerin oluşturulmasına ve izlenmesine dayanmaktadır.

Denetim Metotlarının ve Tekniklerinin Tam Anlamıyla Kalıcı Hale Getirilmemiş Olması

- Bazı yararlı örneklerin mevcudiyeti yadsınmamakla birlikte, genel olarak ülkemizde denetim metotlarını ve tekniklerini çağdaş gelişmeler ışığında gösteren kapsamlı el kitaplarının ve rehberlerin yeterince yaygınlaşmadığı ve bu araçların sağladığı imkânlardan gereği gibi yararlanılmadığı gözlenmektedir.
- Literatürde denetim metodolojisi; denetimin planlanmasında, yürütülmesinde, sonuçlarının raporlanmasında ve izlenmesinde öngörülen aşamalar ve usuller olarak algılanmakta; denetim teknikleri de denetçinin denetim için gerekli bilgilerin toplanmasında yararlandığı araçlar olarak ele alınmaktadır.
- Çağdaş dünyada rehberler ve el kitapları körü körüne uygulanacak ve yaratıcılığın önünü kesen dokümanlar olarak değerlendirilmemekte, aksine denetçinin sağduyusunun, mesleki birikiminin ve yaratıcılığının gerçekten yaşama geçirilmesi için gerekli sıçrama tahtaları olarak görülmektedir.
- Denetim sonucunda kaliteli ürünler üretilmesi uygulamaya yön veren rehberlere ve el kitaplarına bağlı olduğundan bu araçlardan denetim sistemimizde gerektiği şekilde yararlanılmıyor olması kuşkusuz önemli bir eksikliktir.

Denetçinin Mesleki Gelişimine ve Hizmet İçi Eğitimine Süreklilik Temelinde ve Sistematik Bir Biçimde Yaklaşılmamış Olması

- Ülkemizde, denetim elemanlarının mesleğe alınmadan önce meslek kuruluşları tarafından denetimle ilgili temel konular hakkında eğitilmeleri söz konusu olmadığı gibi, mesleğe alındıktan sonra da meslekî gelişmeyi sağlamak, denetim alanları ile ilgili yenilikleri ve gelişmeleri izlemek amacıyla süreklilik temelinde hizmet içi eğitimden geçirilmedikleri bilinen bir olgudur. Keza denetim sistemimizde gerçekleştirilen hizmet içi eğitim genelde, sistemli ve programlı bir temel yerine usta-çırak ilişkisi içinde yürütülmektedir.
- INTOSAI, “uygun nitelikli personelin işe alınmasını” ve “çalışanlarını, görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilecek biçimde eğitmeyi ve denetçiler ile diğer çalışanların ilerlemeleri için gerekli koşulları belirlemeyi” Sayıştaylara görev olarak vermiştir.
- Keza İngiltere İç Denetim Enstitüsü’nce yayımlanan “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler” başlıklı dokümanda; iç denetim

elemanlarının mesleki yeterliliklerini korumak için eğitimlerini sürdürmekten sorumlu oldukları belirtilmekte; iç denetim standartlarındaki, prosedürlerindeki ve tekniklerindeki güncel gelişmelerden ve iyileştirmelerden sürekli olarak haberdar olmaları vurgulanmakta; denetçilerin, mesleki derneklere üye olma ve katılım, konferanslara, seminerlere, mesleki kurslara ve kurum içi eğitim programlarına devam etme ve araştırma projelerine iştirak etme yollarıyla eğitimlerine süreklilik kazandırmaları gereğine işaret edilmektedir.

- Giderek karmaşıklaşan ve hızla değişen bir ortamda faaliyet gösteren denetim elemanlarının sistematik ve programlı bir biçimde hizmet içi eğitimden geçirilmiyor olmaları önemli bir handikaptır.

Denetimde Bilişim Teknolojisi İmkânlarından Gerektiği Şekilde ve Sistemli Olarak Yararlanılamaması

- Ülkemizdeki denetim birimleri ve organları denetim alanında bilişim teknolojisinin sunduğu imkânlardan sistematik bir biçimde yararlanamamaktadır.
- Çağımızda hemen hemen bütün kamu kurum ve kuruluşları, yönetim sistemlerinin yanı sıra mali sistemlerinde de giderek artan ölçüde ve yaygın olarak bilişim teknolojisinden yararlanma arayışı ve çabası içindedir. Bilişim teknolojisinin mali işlemlerde kullanılması, pek çok yararının yanı sıra, işlemlerde anonimliğe yol açarak sorumluluğu azaltmak; veri giriş ve işlemede mükerrerliklere, yetkisiz erişimlere açık olmak gibi mali denetim açısından son derece önemli olan bir çok zaafı beraberinde getirmektedir.
- INTOSAI bünyesinde bulunan Elektronik Veri İşleme Yürütme Komitesi çalışma grupları oluşturarak bu alanda gelişen teknikleri denetim standartları içine dahil etmeye çalışmaktadır. Keza çağdaş denetim uygulamaları konusunda haklı üne sahip İngiltere ve Kanada Sayıştayları Kurulu bilgisayar sistemlerinin denetlenmesi ve bu sistemlerin geliştirilmesi açısından denetçilerine yol gösterici nitelikte “*el kitapları*” ve “*rehberler*” hazırlamakta, bunları denetim pratiğinin zenginliğinde sürekli olarak güncelleştirmektedirler.
- Ülkemizde kamu kurum ve kuruluşları, yönetim sistemlerinin yanı sıra mali sistemlerinde de giderek artan ölçüde bilişim teknolojisinden yararlanmasına karşın denetim birim, kurum ve organlarının bilişim teknolojisinden yararlanmanın göreceli olarak daha geride kaldığı gözlenmektedir.

Denetim Organizasyonları Arasında İletişimin, Koordinasyonun ve İşbirliğinin Bulunmaması

- Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulunca hazırlanan “Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksudıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu”nda, ülkemizdeki çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarında bulunan denetim birimlerinin sayısının 129’a ulaştığı, denetim elemanlarına tahsis edilmiş kadro sayılarının da onüç binin üzerinde olduğu belirtilmektedir.
- Bu dağınık yapı içinde denetim birimlerin her biri iyi niyetli çabalar ve arayışlar içinde olmakla birlikte, çalışmalarını içe dönük bir biçimde sürdürmektedir. Başka bir ifadeyle, ülkemizde denetim alanında diyalog, koordinasyon ve hatta işbirliği imkânlarından gerektiği gibi yararlanılmamaktadır. Denetim standartlarının ve ortak denetim yaklaşım ve anlayışının bulunmaması fikrî planda beraber hareket etme fırsatlarını engellemektedir. Yine diyalog ve koordinasyon yetersizliği nedenleriyle denetim mesleğindeki yeniliklerin ve gelişmelerin ortak bir temelde izlenmesi zorlaşmaktadır.
- Keza bu durum denetimde mükerrerliklere yol açmakta, kimi zaman da bazı alanların denetimsiz kalması sonucunu doğurmakta ve dolayısıyla denetimin etkinliğini zaafa uğratmaktadır.

Denetim Faaliyetlerinin Şeffaf ve Denetime Açık Olmaması

- Ülkemizdeki denetim birim ve kurumlarının genel yıllık faaliyetlerinin ayrıntılı bir dökümü ve denetimde yıllık hedeflerine ne ölçüde ulaştıkları yıllık faaliyet raporlarına konu olsa da bu raporlar genellikle, bürokratik işleyiş içinde kalmakta ve kamuoyunun bilgisine ve değerlendirmesine sunulmamaktadır.
- Çağdaş dünyada her alandaki şeffaflık yaklaşımlarına paralel olarak denetim birim, organ ve kurumlarının yıllık faaliyetleri de kamuoyuna raporlanmaktadır. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri’nin Genel Müfettiş Kanunu’nda Genel Müfettişin faaliyetleri 6 aylık periyotlarla kamunun değerlendirmesine sunulmaktadır. Keza Sayıştaylar parlamentolarına sundukları yıllık faaliyet raporlarıyla (annual reports) bir yıl içinde yaptıkları faaliyetlerini ve performanslarını bir anlamda kamuoyunun denetimine açmaktadırlar. Hatta bağımsız denetçiler eliyle hazırlanan denetim raporları da Sayıştayların yıllık faaliyet raporlarına eklenmektedir.

- Denetleyenlerin de denetime açık olması anlayışının ülkemizde henüz yerleşmemiş olması alt komisyonumuzca bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir.

3.5 KAMU MALİ YÖNETİMİNDE MEVCUT KURUMSAL YAPI VE SORUNLAR

İdari, mali ve hukuki yapıdaki dağınıklık ve kargaşa, sadece planlama anlayışının değil mali yönetimde disiplin ve otoritenin de kaybedilmesi sonucuna götürmektedir. Böyle bir yapıda plana gerek kalmaz, varsa da uygulanmaz. Türkiye’de 1980’ler sonrasındaki mali politika yönelişlerinin bir kısmı böyle bir dokunun yaratılması olarak da görülebilir. Bu durum salt kötü yönetim veya optik çarpılması gibi gerekçelerle açıklanabilir değildir. Ancak bu durumun sürdürülemez olduğu da açıktır.

Bugün Türkiye’de kamu harcamaları çok sayıda ve farklı yapıdaki bütçeler ile fon ve döner sermaye işletmeleri arasında dağılmıştır. Kamu harcamalarının yönetimi; genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe, özerk bütçe, fonlar ve döner sermaye işletmeleri aracılığıyla yapılmaktadır. Ayrıca, kamu kurumları nezdinde kurulu bazı vakıf, dernek veya sandıkların da kamusal görevler ifa ettikleri kabul edilmekte ve bunlara vergi bağışıklığı tanınarak, genel bütçeden pay verilerek veya Devletin bizzat vermiş olduğu hizmetler mukabilinde vatandaşlardan bu türden örgütlenmeler için ayrıca ödeme talep edilerek, kamu adına kaynaklar elde edilmekte ve harcamalar yapılmaktadır. Bu nedenle, bütçe birliği ilkesinden uzaklaşmakta, konsolide bütçe kapsamı dışında kalan kamu gelir ve giderleri nedeniyle kamu gelir ve giderlerinin tam ve net miktarı görülememektedir.

Yine kamu gelir ve giderlerinin bu denli birbirinden farklı ve birbirinden ayrı kurumlar vasıtasıyla toplanması ve harcanması, çok sayıda kamu tüzel kişiliğinin oluşturulması, harcama disiplininin bozma yanında devletin inanırlılığını ve güvenilirliğini azaltmakta, çeşitli düzeylerde yozlaşmalara kapı aralamakta, bütçenin bir maliye politikası aracı olarak kullanılması imkanını ortadan kaldırmakta ve kaynakların etkin olarak kullanımını engellemektedir.

Türkiye’de kamu mali yönetiminin kurumsal yapısındaki gelişmeler tarihsel gelişim itibarıyla incelendiğinde ise, sistemin başlangıçtan itibaren bu denli parçalı ve farklı rejimlere tabi olmadığı görülmektedir. Gelişen teknoloji ve değişen devlet anlayışını kavrayabilecek daha bütüncül rejimler geliştirilemediği gibi kamu mali sistemi hizmetler ve kurumlar itibarıyla hem daha da parçalanmış hem de birçok hizmet ve kurum genel mali sistemin dışına çıkarılmıştır.

Türkiye’de güçlü yürütme/güçlü başbakanlık biçiminde yapılmış merkeziyetçilik ile parçalanmış bir kamu mali yönetiminin çelişkili birlikteliğindeki çarpıklığı dikkate almayan, bunda köklü bir dönüşümü öngörmeyen her yeni adım yüzeysel rötuşlardan öteye gidememe riskini taşımaktadır.

Bu durum, kamu kaynaklarının kullanımında yasama organının yeterince etkili olamamasına, kamu harcamalarının denetimi imkanının ortadan kalkmasına veya bu denetimin güçsüzleşmesine, kamu kaynaklarının kullanımını düzenleyen plan ve programların amaçlandığı şekilde gerçekleştirilememesine neden olmaktadır. Böylece Devlet, kendisinden beklenen görevleri yeterince yerine getiremediği gibi hizmetlerin maliyeti de gittikçe artmaktadır.

Öte yandan, kamu hizmetlerinin tek tek sınırları iyi belirlenemediği gibi bir kamu hizmeti veya görevi birden fazla kurum arasında paylaştırılmıştır; bunun dolaysız sonucu, kamu hizmet ve görevlerinin hızlı ve en az maliyetle yürütülememesi olmuştur. Ayrıca, kamu kurumlarının yapacakları harcamaları koordine etmek ve bunların bir plan ve programa uygun olarak yürütülmesini sağlamakla görevli kuruluşların bölünmüşlüğü de yukarıda belirtilen olumsuzlukların etkisini artırmaktadır. Yine hem harcamacı kuruluşların hem de koordinasyondan sorumlu kuruluşların merkeziyetçi yapıya dayanmaları ve kararlarını yeterli ve yerinde incelemelere dayandırmamaları, sorunların yeterince tespit edilememesine ve en uygun çözüm yollarına ulaşamamasına sebep olmaktadır.

Aynı şekilde, kamu kuruluşlarının harcama esas ve usullerini düzenleyen mevzuatın, merkeziyetçi bir yapıya dayanması, etkinlikten çok uygunluk değerlendirmesini öne çıkarması ve katı kurallar içermesi, sistemin esnekliğini engellediği gibi, denetim ve mevzuat dışına kaçışın gerekli bir durum olduğu fikrini yaygınlaştırmakta ya da denetim dışına kaçışın bir gerekçesi olarak kullanılmaya zemin hazırlamaktadır. Ayrıca, kurumsal örgütlenme, yetki paylaşımı, mevzuat geliştirilmesi, politika tespiti, kullanılan teknikler gibi temel sıkıntıların yanı sıra uygulayıcıların seçimindeki yanlışlar ile uygulayıcıların yetersizlik ve yanlış tercihleri de sistemin sıkıntılarını artırmaktadır.

4 KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE MALİ SAYDAMLIĞIN SAĞLANMASINA YÖNELİK ÖNERİLER

4.1. YENİ BİR BÜTÇE SİSTEMİ

Burada üçüncü bölümde detaylı bir şekilde incelenen bütçesel sürecimizin sorunları da dikkate alınarak, sistemin daha etkin çalışması amacıyla yapılan ve bir kısım kapsamlı dönüşümler gerektiren öneriler yer almaktadır.

Bir nolu alt komisyon çalışmaları sırasında belli bir modelden hareket etmek ve buna göre Türkiye'deki sistemi değerlendirmek ve öneriler geliştirmek amacıyla Dünya Bankası'nın son dönemde geliştirdiği orta vadeli harcama sistemini bir model olarak almıştır. Bununla birlikte önerilere baz olan değerlendirmeler öncelikle Türkiye'nin gerçekleri ve iyi uygulama örneği gösteren ülkelerin deneyimleri dikkate alınarak tartışılmıştır. Temel amaç bir model çerçevesinde mevcut durumun değerlendirilmesi çabası olmuştur.

Yeni bir bütçe sistemine yönelik öneriler üç alt başlıkta incelenmiştir. Bunlar, "Bütçenin Hazırlanması", "Bütçenin Uygulanması" ve Bütçe Uygulamasının Muhasebe, Raporlama ve Kod Yapısı". İlk başlık olan bütçenin hazırlanmasında, bütçe sistemine yönelik yeni bir yaklaşımı yansıtan temel öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır. Bu yeni yaklaşımın işleyişini tanımlayan temel mekanizmalar ve öneriler ilgili bölümde verilmiştir. Fakat bu bölümle ilgili ayrıntılı değerlendirmeler öneriler seti Mart ayı içinde tamamlanacak olan bir nolu alt komisyonun (orta vadeli harcama sistemine geçiş) raporunda yer alacaktır.

Takip eden diğer iki alt bölümde ise ağırlıklı olarak bütçe sisteminin mevcut sorunlarından hareketle öneriler geliştirilmiştir. Bu çerçevede öneriler ayrıntılı bir şekilde alt bölümlerde ele alınmıştır.

4.1.1 BÜTÇENİN HAZIRLANMASI

Politika oluşturma, planlama ve bütçeleme arasında kurulması gereken zorunlu ilişki ancak iyi bir şekilde tasarlanmış ve mekanizmaları ortaya konmuş orta vadeli bir harcama sistemi ile kurulabilir. Türk Bütçe Sisteminin 1970'li yılların ilk yarısında plan-program-bütçe sistemine geçişte öngörülen orta vadeli bir plan veya program çerçevesinde ele alınması gereği bugün de hala geçerliliğini korumaktadır.

Bu çerçevede, gerek Dünya Bankası'nın orta vadeli harcama sistemi (medium term expenditure framework), gerekse iyi uygulama örnekleri gösteren ülke deneyimleri ve Türk Bütçe Sisteminin mevcut yapısının incelemesi sonucunda, kamusal karar alma sürecinin

işlemede orta vadeli bir yaklaşımın günümüzde daha fazla önem arz ettiği sonucuna varılmıştır. Orta vadeli harcama sistemi esas olarak, karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ile ilişkilendirmesine imkan veren kamu harcama politikalarını geliştirmeye yönelik bir süreçtir. Bu sürecin üç temel amacı vardır;

- makro disiplinin sağlanması,
- stratejik önceliklere göre kaynakların dağıtılması,
- dağıtılan kaynakların uygulamada istenilen düzeyde verimli ve etkin bir şekilde kullanılması.

Kamusal kaynak dağıtımını esas olarak politik bir süreç sonunda belirlenmektedir. Bu şekilde çerçevesi ortaya konulan politikaların istenilen etkinlikte yaşama geçirilmesi bunların planlanmasını/programlanmasını gerektirmekte, planlanan politikaların pratiğe geçmesi ise bütçeyle mümkün olmaktadır. Bu sürecin işlemede yukarıda üç ana madde halinde sıralanan bütçesel sonuçların sağlanabilmesi temel hedef, bütçe ise bu hedeflere ulaşmada ana araç olmaktadır.

Orta vadeli bir harcama programına dayanan, yani planlarla bütçeler ve programlar arasındaki ilişkiyi hedefleyen kamusal karar alma süreci ana hedef olarak belirlenmeli ve bütçe sistemi (plan-program bütçe sistemi veya çıktı-sonuç bazlı bütçe sistemi gibi) bunun üzerine inşa edilmelidir. Bir nolu alt komisyon raporunda geliştirilen yaklaşım çerçevesinde orta vadeli bir harcama programına dayanan bütçe sistemiyle ilgili öneriler dört ana başlığa ayrılarak ele alınmıştır. Bunlar; (a) ekonomik ve mali yapının ortaya konulması, (b) bütçe politikası beyanı, (c) sektör/kuruluş planlarının ve bütçelerinin hazırlanması ve (d) parlamentonun bütçeleri onaylanması. Dördüncü alt başlık olan parlamento, izleyen 4.3 numaralı bölümde kapsamlı bir şekilde incelendiğinden burada ayrıca ele alınmayacak, sadece ilk üç aşamada gerekli görülen parlamento ilişkilerinden bahsedilecektir.

A. EKONOMİK VE MALİ YAPININ ORTAYA KONULMASI (GÜNCELLEŞTİRME RAPORU);

Gelecek yıl bütçesi ve onu takip eden iki yılın bütçe büyüklüklerinin tespit edilmesi süreci, başlangıçta ekonomik ve mali yapının tam bir resminin çekilmesiyle başlamalıdır. Genellikle stratejik safhanın ilk bölümü diye adlandırılan bu aşama, esas olarak gelecek üç yıllık dönem için gelir ve harcama projeksiyonları yapan bir makroekonomik çerçeve

geliştirilmesi üzerine kuruludur. Ana aktivite, toplam mali disiplini sağlamak için gerekli adım olan makroekonomik analiz ve modellemenin yapılmasıdır.

Ekonomik ve mali yapının tam bir resminin çıkarılması ve bu resim üzerinden belli varsayımlarla üç yıllık projeksiyonların yapılması bu sürecin temel hedefidir. Teknik çalışmaya dayanan bu aşama, mevcut politikaların bugünkü ve gelecek dönemdeki maliyetlerinin kapsamlı bir şekilde kavranmış olmasını gerektirmektedir. Bu anlamda merkezi kuruluşların teknik kapasitelerinin yüksek olması ve mevcut sistemin sürekli geliştirilmesi gerekmektedir. İyi bir muhasebe ve raporlama yapısı olmayan, özel ekonomideki gelişmeleri ve faaliyetleri yeterince kavrayamayan bir sistemde, ekonomik ve mali yapının istenilen düzeyde ortaya konulduğunu ve buna göre iyi tasarlanmış makroekonomik politikalar hazırlandığını söylemek pek mümkün değildir.

Bu aşamada Planlama, Hazine, Maliye Bakanlığı, Merkez Bankası, İstatistik Enstitüsü gibi merkezi kuruluşlar yanında Sayıştay gibi dış denetim kuruluşları da görev ve sorumluluk almaktadırlar. Sorumlu olan merkezi birimler hükümetin ekonomik yapıyla ilgili beklentilerine ve görüşlerine göre değil, varsayımların ve veri yapısının belirleyiciliğinde kendi profesyonel değerlendirme kriterlerine göre hükümetin mali politikalarının ekonomiye etkilerinin projeksiyonlarını hazırlamakla yükümlü olmaktadır. Bu aşamada yine raporlama yükümlülükleri getirilmeli ve bunların denetimi (konulan varsayımları da içerecek şekilde) yürütmeden bağımsız bir denetim organı tarafından yürütülmelidir (Sayıştay). Yürütmeden bağımsız bir organ tarafından merkezi kuruluşların ve kabinenin bu aşamada yaptığı faaliyetlerin yasal yükümlülükler açısından kontrol edilmesi ve meclise raporlanması uygulamanın etkinliğini artıracaktır.⁴²

Bu anlamda Yeni Zelanda uygulaması iyi bir örnek olmaktadır, Yeni Zelanda'da, yeni mali yılın başlamasıyla birlikte gelecek dönemin planlama (üç yıllık) ve bütçeleme ile ilgili stratejik çalışmaları da başlatılmaktadır. Stratejik safhanın önemli faaliyetlerinden birisi de, ekonominin son altı ayda ortaya çıkan gelişmelerin gösterilmesi ve bunlarla ilgili gerekli revizyonların yapılması amacıyla Hazine tarafından Aralık Ekonomik ve Mali Güncelleştirme Raporu (Economic and Fiscal Updates) hazırlanmaktadır. Yani bir önceki güncelleştirme raporundan (Haziran) sonra alınan veya uygulanan mali kararlar ile ekonomide ortaya çıkan yeni durumlar ilgili tablolara ve rakamlara yansıtılmakta ve buna göre yapılan üç yıllık projeksiyonlar (ekonomideki toplam kamu büyüklüğünü de kapsayacak şekilde) tekrar gözden geçirilmektedir. Mali kararların yansımalarını ve üç yıllık projeksiyonları gösteren bu

⁴² Yılmaz, (1999) (B): 35

rapor teknik bir çalışmanın sonuçlarını yansıtacak şekilde düzenli olarak çıkarılmakta ve makroekonomik çerçevenin oluşturulmasında baz olarak kullanılmaktadır.⁴³

Ekonomik ve mali yapının ortaya konulmasının öngörülen faydayı sağlaması için geliştirilen öneriler şu şekilde sıralanmaktadır;

- Merkezi kuruluşların kurumsal ve işlevsel görev ve sorumlulukları Mali Sorumluluk Kanunu gibi bir çerçeve kanun ile açık olarak tanımlanmış olmalıdır.
- Güncelleştirme Raporu (gerek özel gerek kamu kesimi) ekonomik ve mali yapının tümünü kavrayacak kapsam ve teknik yeterlik düzeyinde olmalıdır. Kamusal harcama alanlarının kapsanması dışında özel ekonomiyi de kavrayacak teknikler ve analizler geliştirilmelidir.
- Sürecin mümkün olduğunca kapsamlı bir yasal düzenleme ile desteklenmesi gerekmektedir (Mali Sorumluluk Kanunu gibi). Diğer ülke örneklerinde olduğu gibi bu süreçten beklenen faydanın gerçekleşmesi, etkin ve işlemleri tam kavrayan yasal bir düzenlemenin varlığını gerektirmektedir.
- Bu süreçte kullanılan bilgiler ve veriler belli standartlara uygun olarak elde edilmeli, tahminlerde kullanılan varsayımlar açık bir şekilde tanımlanmalıdır.
- Güncelleştirme, merkezi birimler tarafından politik baskıdan uzak tamamen teknik bir çalışma sonucunda ortaya çıkarılmalıdır.
- Güncelleştirmede ekonomik ve mali yapı kapsamlı bir biçimde değerlendirilerek 3 yıllık projeksiyonlar ortaya konulmalıdır.
- Her bir güncelleştirme bir önceki güncelleştirmeden sonra ortaya çıkan yeni durumları yansıtmaya çabası içinde olmalıdır. Ekonomik yapıda öngörülmeven değişimler, yürürlüğe giren yeni yasal düzenlemelerin ortaya çıkardığı maliyet artışları gibi.
- Ekonomik ve mali yapıyla ilgili riskler iyi bir şekilde tanımlanmalı ve farklı büyüme senaryoları bunların üzerine inşaa edilmelidir.
- Özel mali riskler (kamusal harcama alanı dışında kalma çabası içinde olan) net bir şekilde ortaya konulmalı ve kapsamlı bir şekilde bunların değerlendirilmesi yapılmalıdır. Burada riskler ile kastedilen, devletin koşullu yükümlülükleri, görev zararları, çeşitli kanunlardan veya düzenlemelerden doğan yükümlülükleri gibi mali sonuçları içeren risklerdir.

⁴³ Yılmaz, (1999) (B): 35

- Bilgilerin ve varsayımların doğruluğunun Anayasal bir kuruluş tarafından incelenerek onaylanması sağlanmalıdır.

B. BAKANLAR KURULU TARAFINDAN BÜTÇE POLİTİKASININ VE BÜYÜKLÜKLERİNİN BELİRLENMESİ (BÜTÇE POLİTİKASI BEYANI)

Bakanlar Kurulu tarafından üç yıllık bir perspektifte hazırlanacak olan bütçelerin mali yapıları ile önceliklerini önceden açıklaması gerekmektedir. Çünkü temel kabul, seçimle oluşan bir Meclis asillerden aldığı yetkiyi vekil olarak kullanmakta, bu Meclisin içinden seçilen Bakanlar Kurulu ise siyasi rekabet sürecinde doğan yükümlülüklerinin gerçekleşmesini bütçe sistemi ile uygulamaya koymaktadır. Bütçe sürecinin daha başında Bakanlar Kurulu siyasi iradesi sonucu oluşan temel tercihlerini ekonomik ve mali yapının ortaya koyduğu resmi dikkate alarak açıklamış olmaktadır.

Bu irade beyanı, hükümetin gelecek üç yıllık dönem için öngördüğü kamusal büyüklükleri ve uygulamayı hedeflediği politikaları departmanlara ve toplumun diğer kesimlerine beyan etmesi açısından önem taşımaktadır. Yani hem kamu kuruluşları kendi bütçelerini oluştururken bu metinde öngörülen noktaları kendilerine başlangıç noktası olarak almakta, hem de özel sektör kamunun gelecek üç yıl için büyüklüğü ve faaliyet alanlarının ne olacağı konusunda daha net bir fikre sahip olmaktadır. Dolayısı ile kamunun ortaya çıkaracağı belirsizlik hem kamu sektörü için hem de ekonominin geriye kalan diğer aktörleri için azaltılmaktadır.⁴⁴

Bütçe hazırlanması sürecinin en önemli siyasi aşaması olan bütçe politikası beyanının beklenen faydayı sağlaması için geliştirilen öneriler şu şekilde sıralanmaktadır;

- Güncelleştirme Raporu ile hükümetin siyasi rekabet sürecindeki temel dokümanı olan Hükümet Programının bir araya getirilerek mali politika öncelikleri tespit edilmelidir.
- Bu dokümanla somut olarak ortaya konulan mali politika öncelikleri çerçevesinde mali strateji mali strateji rakamsal büyüklükler ve hedefler bazında Bakanlar Kurulunca ortaya konulmalıdır. Mali yapıyla ilgili temel politikalar (harcama, gelir, borçlanma gibi) burada belirlenmeli ve bu politikaların sonuçlarını gösteren rakamsal hedefler yine burada ortaya konulmalıdır. Bu bölümün detayı olan ilgili eklerde, mali performans, mali pozisyon gibi mali yapının resmini ortaya koyan tabloların projeksiyonları ve kullanılan varsayımlar mutlaka verilmelidir.

⁴⁴ Yılmaz (A) (1999): 50

- Bütçe politikası beyanında, kurumlara bütçe eksersizleri yaparken ele alacakları temel siyasi tercihleri gösteren bütçe öncelikleri burada açıklanmalıdır. Bakanlar Kurulu bu öncelikleri mali strateji bölümünde belirlediği temel büyüklükleri göz önüne alarak oluşturmaktadır.
- Mali strateji ortaya konulduktan sonra Bakanlar Kurulu bu çerçevede kısa, orta ve uzun vadeli ekonomik ve mali amaç ile niyetlerini ortaya koymalıdır.
- Harcama için geliştirilen analizler ve değerlendirmeler gelir yapısı içinde aynı çerçevede yapılmalıdır.
- Gelecek dönem için kamusal harcama büyüklüğü mali strateji ile ortaya konulduktan sonra bu büyüklük için Meclis onayı alınmalıdır.
- Kuruluşların Bütçe tavanları Meclis tarafından onaylanan kamusal büyüklük içinde Bakanlar Kurulunda yapılan görüşmeler sonrasında belirlenmeli ve bu tavanlar çerçevesinde kuruluşlardan bütçelerini hazırlamaları istenmelidir.

C. SEKTÖR/KURULUŞ PLANLARININ VE BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMASI⁴⁵

Sektörel karar alma sürecinde yeterli bir belirginliği gerçekleştirerek, bakanlıkların ve kuruluşların ileriye dönük plan yapabilmeleri gerekliliği stratejik ve uygulamaya ilişkin kararlara altyapı olan bilgiye de ulaşılması ihtiyacını gündeme getirmiştir. Ekonomik ve mali yapının ortaya konulmasından sonra mali stratejinin belirleyiciliğinde Bakanlar Kurulu tarafından sektör/kuruluş bütçe tavanları belirlenmekte, kuruluşlar da bu çerçevede gelecek yıl ve onu takip eden iki yıl için sektör planlarını ve bütçelerini oluşturmalarıdır. Gelecek yıllar için belirlenen bu sektör tavanlarının tahmin edilebilirlik düzeylerinin yükselmesi orta vadeli bir harcama sisteminin bütçe sonuçları üzerindeki beklenen olumlu etkisini, açıktır ki artıracaktır.

Sektörler makroekonomik koşulların belirleyiciliğinde her sene değişecek olan bu harcama tavanlarını gelecek yıllar için kendilerine verilen bir gösterge olarak alacaklar ve sektör/kuruluş planlarını ve bütçelerini buna göre oluşturacaklardır. Bu çerçevede bütçesel kararlar mümkün olduğunca hızlı bir şekilde kaynak bulma prensibini terk ederek, hükümet politikaları tarafından belirlenen bir yapıya geçecektir. Sektörel planlar ve bütçeler orta vadeli harcama sisteminin temel altyapısıdır. İyi hazırlanmış sektörel planlar, kuruluş bütçelerinin daha amaca yönelik olarak hazırlanmasının temel kaynağıdır. Siyasi yapıda oluşan sektörel politikalar planlarla tasarlanmakta bütçelerle de uygulamaya konulmaktadır.

⁴⁵ Ayrıntılı bilgi için; The World Bank (1998): 40-43 ve Yılmaz (1999) (B): 26-30

Orta vadeli bir harcama programı çerçevesinde sektör/kuruluş plan ve bütçelerinin etkin bir şekilde çalışması için geliştirilen öneriler ise altı başlık altında toplanmaktadır;

(a) Sektör/Kuruluş Sorumluluk Çerçevesi İyi Bir Şekilde Tanımlanmalıdır

- Siyasi sorumlulukla yönetsel sorumluluğun kuruluşun üreteceği mal ve hizmet sürecinde çok iyi bir şekilde birbirinden ayrıştırılması gerekmektedir.
- Siyasi sorumluluğa sahip olan Bakan, Bütçe ile almış olduğu kaynağın kullanımını yani programlanan hizmetlerin sağlanabilmesi için (veya çıktı ve sonuç hedefleri için) yetkiyi kuruluşa devretmeli, fakat gerek uygulamada gerekse uygulama sonunda hak sahibi olarak devrettiği yetkinin nasıl kullanıldığının hesabını sormalıdır.
- Bakanla kurumun en yüksek yöneticisi arasında bütçe uygulamasına geçmeden önce bir performans sözleşmesi yapılmalıdır.
- Siyasi, yönetsel ve mali sorumlulukları ortaya koyacak yasal bir düzenleme yapılmalıdır. Bir çok ülkede, bu performans sözleşmelerini düzenleyen yasalarla olmalıdır.
- Çerçeve kanunla devredilen yetkiye ilişkin sorumluluğun temel prensipleri⁴⁶;
 - Aktörlerin roller ve sorumluluklarının belirgin olması,
 - Sorumluluğun kuruluşa yönelik olması (bu çerçevede yapılacak her türlü raporlamanın kuruluşun sorumluluğunu yansıtması),
 - Performans kriterlerinin net bir şekilde belirlenmesi ve bütçeyle üretilen hizmet arasındaki amaç/sonuç ilişkisinin kurulması,
 - Performans amaçları ile oluşturulan performans kriterleri arasındaki detaylı çalışmaların sorumlu merkezi kuruluşlar tarafından sürekli yapılması,
 - Performansla ilgili olarak hazırlanan raporlar ve kullanılan bilgilerin doğru ve güvenilir olması,

(b) Sektör Amaçları ve Politikaları Konusunda Uzlaşma ve Bunun Sürekli Olarak Gözden Geçirilmesi

- Sektörün gözden geçirilmesi sırasında başlangıç sorusu, devletin bir bütün olarak sektör kapsamında yürüttüğü politikalar konusunda gerçekten sorumlu olup olmadığı ya da uygulanan bazı politikaların veya faaliyetlerin özel sektöre veya toplumun diğer

⁴⁶ Ayrıntılı bilgi için Kanada Sayıştay ve Hazinesi tarafından yapılan ortak çalışma (1999) (Hakan Özbaran'ın Çevirisi)

kurumlarına (sivil toplum örgütleri, gönüllü kuruluşlar gibi) bırakılıp bırakılmayacağıdır.

- Eğer devletin bir politika sorumluluğu varsa, bu durumda takip eden önemli soru faaliyetin doğru uygulamasının bütçe içinde yapılıp yapılmayacağıdır.
- Başlangıç sorusunun ardından bakanlıkların ve kuruluşların amaçları ve hedefleri net bir şekilde tanımlanmalıdır.
- Sektörel öncelikler yanında önceliklerin oluşturulmasında çok dikkatli davranılması alınması gerekmekte zira sektör içinde farklı önceliklerin tartışılmasının yaratacağı anlaşmazlıkların, sistemdeki mekanizmalar tarafından çözümlenmesi önem taşımaktadır.
- Dönemsel olarak kuruluş amaçları ve öncelikleri gözden geçirilmeli, bu konuda eksersizler devam ettirilmelidir. Bu çalışmalar, özellikle yeni yıl bütçe uygulaması başladığında gelecek yıl bütçeleri için yapılmalıdır.

(c) Bütçenin Hazırlanması ve Uygulanmasında Merkezi Kuruluşlar Daha Çok Düzenleme ve Denetim Aşamalarında Rol Almalıdır

- Belirlenen tavanlar çerçevesinde kuruluş bütçesinin hazırlanma ve uygulanma sorumluluğu esas olarak harcamacı kuruluşa verilmelidir.
- Merkezi kuruluşlar, bütçe süreci başında gerekli olan planlama, standartların tespiti, nakit yönetimi planlaması, performans kriterlerinin oluşumunun izlenmesi gibi teknik konularda harcamacı kuruluşlara sürekli bilgi aktarmalı ve getirilen ilkelere uyulup uyulmadığını yaptırım müesseseleriyle denetlemelidir.
- Bütçe hazırlanıp uygulamaya konulduktan sonra bütçeye merkezi kuruluşlar tarafından kaynak kullanmaya yönelik müdahale olmamalıdır. Hazırlanan bütçenin öngörülen çerçevede somuta dönüşmesi kuruluşun sorumluluğu altında gerçekleşmelidir.

(d) Sektörün Kaynak Yapısı Bütçe Hazırlanması Sürecinde Tam Olarak Ortaya Konulmalıdır

- Sektöre ayrılacak toplam kaynak miktarı mümkün olduğunca ayrıntılı bir şekilde tanımlanmalıdır. İdeal olarak, kaynak yapısı vergileri, bağış ve yardımları, faaliyet gelirlerini, gönüllü organizasyonları ve özel firmaları kapsayacak şekilde olmalıdır.

□ Kaynak yapısının öncelikle ortaya konulması kuruluşun orta vadeli kaynak projeksiyonlarını gündeme getirmeli, harcamalar için yapılacak detaylı analizler/eksersizler gelirler için de yapılmalıdır. Daha sonra sektör bazında yapılan bu projeksiyonların orta vadeli gelir sisteminin projeksiyonlarına uyumu sağlanmalıdır.

(e) Kuruluşun Bütçesi Kuruluşun Bütün Faaliyetlerini Yansıtacak Yapıda Olmalıdır

- Sektörün politikaları, programları ve faaliyetleri birlikte ele alınmalıdır.
- Sektör bütçeleri tüm faaliyetleri ve organizasyonları kapsamalı ve yoğunlaşılacak nokta tüm harcamalar olmalıdır. Bütçeyle doğrudan ilişkisi kurulamayacak olan sektör veya kuruluşla ilgili faaliyetler mutlaka raporlama suretiyle ilişkilendirilmeli ve toplam içinde gösterilmelidir.
- Karar alıcılar, sektörün gözden geçirilmesi yoluyla geliştirdikleri sektörel politika önceliklerini kullanarak politikaların olası harcama sonuçlarını değerlendirmek zorundadırlar. İyi bir başlangıç noktası olarak öncelikle mevcut politikaların tam olarak fonlanması durumunda toplam maliyetlerin ne olacağı hesaplanmalıdır.

(f) Öncelikler Değiştiğinde Kaynakların Bu Alanlara Tahsisini Kolaylaştıracak (Esnek) Mekanizmalar Geliştirilmelidir

- Politikalar daha az önemliden daha çok önemliye doğru sıralandığında veya tersi durumda, kaynak akışının da aynı şekilde değişmesine yardımcı olacak, kolaylaştıracak mekanizmaların sistemin içinde mutlaka bulunması gerekmektedir.
- Sektörel kararlar farklı düzeylerde alınmaktadır (bütün sektör için, bakanlık için, kuruluş için vs.). Bunların her biri daha üst düzeyde alınan kararların getirdiği sınırlamalar ve kurallara tabi olmalı, belirlenen bu sınırlamalar içinde kurumlar kendi stratejik kararlarını alma esnekliğine sahip olmalıdır.
- Sektör üst düzey yöneticileri bu esnekliğin yanı sıra, bütçe uygulamasında belirlenen katı sınırlamalara uymak ve sektör harcama öncelikleri ile kamunun mali amaçları arasındaki tutarlılığı sağlamaya çalışmak zorundadırlar. Her bir alt düzey limitler dahilinde stratejik öncelikleri maksimize etmeye çalışmalıdır.
- Hizmetin üretilmesi ve sunulması sürecinde hizmeti üreten insanların gerek istihdamında gerekse de kullanmış oldukları kaynaklar üzerindeki yetki ve sorumluluklarında (belli bir süre için atanmaları, performans kriterlerini tespit edilmesi gibi) değişiklikler yapılmalıdır.

4.1.2 BÜTÇENİN UYGULANMASI

Bütçe uygulamasında etkinliği sağlayacak olan mekanizmalar üçüncü bölümde hatırlanacağı üzere;

- Roller ve sorumluluklar
- Yetki devri
- Mali disiplin
- Tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama
- Taahhüt modülü
- Nakit planlaması
- Bilgi akış sistemleri

olarak sıralanmıştı. Üçüncü bölümde yapılan bu sınıflandırma ve bütçe uygulamasında ortaya konulan sorunlar çerçevesinde öneriler burada aynı şekilde ele alınacaktır;

A. Roller, Sorumluluklar ve Yetki Devri

- Bütçe uygulamasında görevlilerin rol ve sorumlulukları açıkça tanımlanmalıdır. Belirlenen rol ve sorumlulukların kaynakların etkin kullanılması sürecinde amaca hizmet edebilmesi için hesap verme sorumluluğunun tanımlanması da gerekmektedir. Hesap verme sorumluluğu, kamu kaynağı kullanan kişi ve kurumların bu kaynakları doğru ve etkin bir şekilde kullanmasını sağlayan temel mekanizmalardan biridir.
- Bütçe uygulamasında sorumlu olan alt birimlere ve kişilere kaynak kullanım sürecinde mümkün olduğunca yetki devri yapılmalıdır.
- Kuruluş bütçelerinden yapılan harcamalardan ve giderin gerçek ihtiyaçlardan kaynaklanmasından tahakkuk memurları yerine ita amirleri birinci derece sorumlu olmalı, tahakkuk memurları ise kullandıkları yetki ve üstlendikleri rol açısından ikinci derecede sorumlu tutulmalıdırlar.
- Bütçenin uygulanmasında kamu hizmetlerinin sonuçlarından doğrudan etkilenen yerel birimlerin karar alma süreçlerine katılımı sağlanmalıdır. Bu katılım çerçevesinde alınan kararların yerel kontrolü yaşama geçirilmelidir.
- Bütçe uygulamasında birinci derece ita amirlerinin (bakan) ikinci derece ita amirlerine (müsteşar, genel müdür, vali, kaymakam gibi) yaptıkları yetki devri uygulaması hizmeti üretmekten asıl sorumlu olan kişiye yetkinin devri yerine merkezi idarenin hiyerarşik anlamda en yetkili kişisine yetki devri anlamına gelmektedir. Bu

ise kaynak kullanımında hizmet/maliyet arasındaki ilişkinin korunmasını olumsuz etkilemekte ayrıca yönetsel esnekliği de azaltmaktadır. Bu yüzden ilgili birimde hizmet üretmekten sorumlu olan kişiye yetki devri yapılmalıdır. Bu çerçevede yetkilerin kullanılması sonucunda oluşan sorumluluklar raporlanmalı ve hesabı verilmelidir.

□ Bütçenin uygulanması sürecinde her geçen gün yeni roller (maliye başkanlıkları, gelirler bölge müdürlükleri, vergi dairesi başkanlıkları gibi) ortaya çıkmaktadır. Gerekliliği ve işlevleri olmadığı için yetkileri de olmayan bu roller sisteme sadece etkisizlik ve bürokrasi getirmektedir. Bu uygulamalardan mümkün olduğunca kaçınılmalı, sistem daha basit ve daha az çakışan müdahalelerle tasarlanmalıdır.

□ Etkin bir bütçe uygulanmasında üç temel birim görev alması gerekli görülmektedir;

- harcama birimi
 - belgelendirme ofisi
 - onay ofisi
- yetkilendirme birimi
- muhasebe birimi.

Sistemde, kısaca ödenek kullanımlarının bütçeye uygunluğunu teşhis edecek ve kullanıma bütçe adına yetki verecek birim olarak tanımlanabilecek, yetkilendirme birimi rolünü net olarak tanımlayacak idari ve yasal düzenleme yapılmalıdır.

□ Bütçenin uygulanmasında, özellikle ödeme talebi ve ödeme prosedürlerinde cezai sorumluluklar ita amiri gibi, bu prosedürlere müdahalesi olan tüm kişilere yaygınlaştırılmalıdır.

B. Mali Disiplin

□ Bütçenin hazırlanması ve uygulanması sürecinde üretilen hizmetin etkinliğine bütçesel sürecin katkısının azalması, kaynak ayırma ve harcama prosedürlerinin çok karmaşık ve uzun sürelere alan bir yapıya bürünmesi, mevcut mevzuatın günün koşullarını karşılamaktan uzak olması, kuruluşların hazırladıkları bütçelere inançlarının kalmaması gibi nedenler bütçeden beklenen mali disiplinden uzaklaşmasına neden olmaktadır. Satınalma prosedürü özellikle mali disiplini ve

kontrolü sağlanma gibi nedenlerle tek tip yöntemler kullanılarak tasarlanmalı, uygulamada getirilecek esneklikler açık ve öngörülen koşulları taşıyan her kuruma uygulanabilir olmalıdır.

- Bütçe uygulamasında mal veya hizmetlerin temin edilmesi sürecinde; gerek mali mevzuatta gerekse yapılan idari düzenlemelerde (tasarruf genelgeleri gibi) kontrol ve prosedürlerin uzun süreler alması ve yinelenmesi suretiyle kamu fonlarının etkili ve randımanlı yönetimi tehlikeye atılmamalıdır.
- Mevcut ödeme uygulamasını daha etkin kılabilmek için bankacılık sistemi daha fazla kullanılmalıdır. Bu çerçevede çekle ödeme yerine hesaba havale işlemine ağırlık verilmelidir.

E. Taahhüt Modülü

- Mevcut sistemde taahhütler izlenememektedir. Girişilen ve hatta geçici taahhütlerin muhasebe disiplini içinde kaydedileceği ve bütçedeki ödeneklerle ilişkisinin kurulacağı bir taahhüt modülüne bütçe uygulamasında mutlaka geçilmelidir. IMF ile imzalanan Stand-By anlaşmasında, 2001 yılında konsolide bütçeye tabi kuruluşlar için taahhüt bazında muhasebe ve raporlamaya geçilmesi öngörülmektedir.
- Sisteme taahhüt modülünün eklenmesi suretiyle, cari yıl içinde girişilen taahhütler mevcut ödeneklerden düşülmeli ve gerçekte yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmemeli ve başlangıç ödenekleri aşılmamalıdır.
- Kamu kesiminin personel alımı, kadro tahsisi gibi tasarrufları Devleti gelecekte yükümlülük altına sokacak uygulamalardır. Örneğin personel alımı uygulamasıyla Devlet sadece alınan personelin maaşı kadar yükümlülük altına girmemektedir. Kamunun bu tasarrufu ile ortaya; en az 3-4 kişinin sağlık giderleri, eğitim giderleri, ömür boyu emekli maaşı ödenmesi gibi pek çok taahhüt kalemi ortaya çıkmaktadır. Kamunun bu şekilde taahhüt özelliği taşıyan tasarruflarında, öncelikle kapsamlı bir maliyet hesaplaması (orta vadeyi kapsayacak şekilde) yapması ve bunu bir taahhüt modülü çerçevesinde görmesi gerekmektedir.

E. Nakit Planlaması

- Ayrıntılı harcama programı uygulamasıyla bütçe ödeneklerinin yıl içinde nasıl kullanılacağına (mevcut nakit projeksiyonları dahilinde) kurumların karar vermesi hedeflenmiştir. Ayrıntılı harcama programları alternatifli olarak hazırlanmalıdır.

Harcama programları uygulamasına kurumların faaliyet alanları ve şekillerine göre esneklik kazandırılmalıdır.

- Bütçenin hazırlanması sürecindeki hedefler ve makroekonomik politikalarla nakit ve borçlanma projeksiyonları, ayrıntılı harcama programları hazırlanırken dikkate alınmalı ve aralarında yeterli ilişki kurulmalıdır.

F. Bilgi Akış Sistemleri

- Bütçenin hazırlanması ve uygulanması sırasında, karar alma süreçlerinin etkinliğinin sağlanabilmesi için bilgisayar teknolojileri yoğun bir şekilde kullanılmalıdır.
- İta Amirlerinin (başlangıç ödenekleri, serbest bırakılan ödenekler ve eldeki nakit miktarına bağlı olarak) toplam mali sınırlar, karşılaştırılan harcamalar ve o güne dek verilen taahhütler hakkında bilgi sahibi olmalarının sağlanması amacıyla gerekli olan ödenek defteri, kurumlarda tutulmalıdır.
- Bütçenin uygulanmasında otomasyon ve enformasyon sistemlerinin kullanılmaması nedeniyle sistem çok sayıda saymanlık ve bütçe dairesi ile çalışmaktadır. Bu nedenle söz konusu dairelerin gerçekte ne derece önemli ve etkin olduğuna dair bir analiz yapılmalı, gerekiyorsa bütçe dairesi başkanlığı ve saymanlıkların sayısı azaltılmalıdır.

4.1.3 BÜTÇE UYGULAMASININ MUHASEBE, RAPORLAMA VE KOD YAPISI

MUHASEBE VE RAPORLAMA YAPISI

- Kamu kesimi muhasebe ve raporlama sisteminde yapılacak iyileştirmeler konusundaki temel görev ve sorumluluklar belirlenmelidir. Bu konuda ülke uygulamaları dikkate alındığında, kamu kesimi muhasebe ve raporlama sistemlerinde iyileştirmeye giden ülkelerde, ilk iş olarak bu iyileştirmeleri gerçekleştirecek bir kurul oluşturulduğu görülmektedir. İyileştirmenin kapsam, içerik, yöntem ve esaslarını belirleyecek olan bu kurulda, kamu kesimi temsilcilerinin yanı sıra özel kesim ve muhasebe meslek odalarının temsilcileri de yer almalıdır. Bundan sonraki maddelerde ele alınan tüm öneriler bu kurul tarafından tartışılmalı ve hayata geçirilmelidir.
- Devlet muhasebe sisteminin muhasebe ve raporlama hedefleri belirlenmelidir. Muhasebe sisteminde bir iyileştirmeye girişilmeden önce, bu sistemin kimlere, hangi ihtiyaçlara göre ve ne şekilde raporlama yapacağı tespit edilmelidir. Raporlamada bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu, bütçe uygulama sonuçları

tablosu gibi yönetim amaçlı, anlaşılabilir ve standart mali raporlar düzenlenmesi bir hedef olarak açıkça ortaya konulmalıdır.

- Kamu kesiminde uygulanacak muhasebe ve raporlama sisteminin kapsamı belirlenmelidir. Devlet muhasebe sistemi bütçe odaklı olmaktan kurtarılmalıdır. Dolayısıyla muhasebe sistemi sadece bütçenin kavradığı kurumların işlemlerini muhasebeleştirmek yerine, bütçe dışında kalan kurumların faaliyetlerini de izlemelidir. Kamu kesiminde belediyeler, özel idareler, fonlar, sosyal güvenlik kuruluşları gibi ellerinde mali kaynak tutan ve kullanan kurumlar da bulunmaktadır. Bunların varlıkları ve sorumlulukları da muhasebe sistemi tarafından kavranmalıdır.
- Kamuda muhasebe birliği sağlanmalıdır. Bütçe dışında kalan kurumların kendi özel muhasebe sistemlerini oluşturmalarına izin verilmemelidir. Böylelikle kamu kesiminin tamamında hesapların konsolidasyonu sağlanmalıdır.
- Devlet muhasebe sistemi konu itibarıyla, sadece bütçe işlemlerini izlememeli, kamu kesiminin tüm işlemlerini muhasebeleştirmelidir. Devletin mali ve maddi tüm duran varlıkları, maddi ve maddi olmayan kaynakları, yarı mali nitelikteki işlemleri ve muhtemel yükümlülükleri muhasebe sistemi tarafından kavranmalı ve muhasebeleştirilmelidir.
- Süreklilik temel muhasebe ilkelerinden biridir. Devlet muhasebe sistemi tam süreklilik gösterecek şekilde oluşturulmalıdır. Mevcut muhasebe sisteminde faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları yılda kalmaktadırlar. Halbuki Devletin likit değerleri olan varlıkları borçları ve alacakları gibi değerler yeni mali yıla aktarılabilir. Dolayısıyla Devletin faaliyet ve bütçe uygulamasının sonuçları ileriki yıllara taşınabilmeli ve muhasebeden üretilen raporların karşılaştırılabilir olması sağlanmalıdır.
- Devlet muhasebe sisteminde yapılacak iyileştirmenin temeli, muhasebe esasının seçimine dayanacaktır. Bu nedenle uygulanacak muhasebe ve raporlama esasları belirlenmelidir. Mevcut muhasebe sistemi nakit esasına dayanmaktadır. İlgili bölümde de açıklandığı üzere nakit esasına dayanan muhasebe sisteminde Devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınamamaktadır. Bu nedenle Devlet muhasebe sisteminde yapılacak iyileştirme kapsamında, uygulanacak muhasebe esasları yeniden belirlenmelidir. Kısa dönemde yapılacak bir iyileştirmede, etkin bir kamu mali yönetiminin ihtiyaç duyacağı bütün bilgileri üretebilen ve geçiş uygulaması daha kolay olan değiştirilmiş tahakkuk esasları

seçilmelidir. Bu konuda Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından bir çalışma yapılmıştır. Söz konusu çalışma ile, sadece Devlet Muhasebesi Yönetmeliğinde sınırlı değişikliklerle, değiştirilmiş tahakkuk esasına dayanan bir muhasebe sistemi hayata geçirilebilecektir. Sistem analizi, pilot uygulama, diğer kurumlarla mutabakat ve yönetmelik değişikliği hazırlığı aşamaları tamamlanmış olan çalışma uygulamaya konulma aşamasında beklemektedir. Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması ve mali saydamlık konusunda atılacak ilk adım bu çalışmanın bir an önce hayata geçirilmesi olmalıdır. Devlet muhasebe sisteminin uzun dönemli iyileştirme hedefi ise, gerçekleştirilen tüm kamu işlemlerini yerinde ve zamanında kayıt altına alan ve raporlama esnekliği yüksek olan tahakkuk esaslı muhasebe olarak belirlenmelidir. Bu konuda, Dünya Bankası kredi desteği ile Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığında “Kamu Mali Yönetim Projesi” adı altında bir çalışma yürütülmektedir. Çalışma ile GFS standartlarında yeni bir bütçe kod yapısı ve tahakkuk esasına dayanan, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu bir tekdüzen hesap planı geliştirilmiştir. Proje pilot uygulama aşamasındadır. Uzun vadeli bir hedef olarak bu projenin çalışmalarına hız verilmeli ve hayata geçirilmesi çabuklaştırılmalıdır.

- Üretilen kamu hizmetlerinin maliyetini doğru olarak ölçecek muhasebe yöntemleri geliştirilmelidir. Bu bağlamda maliyet muhasebesi uygulamaları kamu kesimi muhasebe sistemine dahil edilmelidir. Örneğin, devletin duran varlıklarına yaptığı harcamalar, varlığın ekonomik ömrüne yayılmalıdır. Bu şekilde yıllar itibarıyla muhasebe sisteminden elde edilen verilerin gerçek durumu yansıtması mümkün olabilecektir.
- Kamu kesimi muhasebe standartları belirlenmeli ve ilan edilmelidir. İlan edilen standartlarda bir değişiklik söz konusu olduğunda yeni standartlar zaman geçirilmeksizin duyurulmalıdır. Belirlenecek olan muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olması bir zorunluluktur. Muhasebe ve raporlama güvenilirliğinin oluşturulabilmesi için, standartlarının belirlenmesi ve uygulanması yasal bir zemine oturtulmalıdır. Gerek muhasebe esasları gerekse muhasebe standartları manüplasyonlara ve yaratıcı(!) yöntemlere izin vermemelidir.
- Seçilen muhasebe esas ve standartlarına uygun bir hesap planı oluşturulmalıdır. Oluşturulacak hesap planı; zaman ayırıcı hesaplar ve sistemli bir kodlama ile hesapları niteliklerine göre sınıflandırmalıdır. Hesap kodlama sistemi yeteri kadar ayrıntı gösterebilecek detayda olmalıdır. Böylelikle devlet muhasebesinde

yer alan hesapların nitelikleri ve taşıdıkları anlamlar herkes tarafından anlaşılabilir, devlet muhasebesi bir uzmanlık alanı olmaktan çıkartılmalıdır.

- Bütçe sistemi ile muhasebe sistemi arasındaki uyum sağlanmalıdır. Bu bağlamda hazırlanan hesap planı, bütçe kod yapısı ile uyumlu ve olası bütçe kodu değişikliklerine imkan verecek esneklikte olmak zorundadır.
- Hesap planı, değişen ekonomik ve mali yaşamın kendisini en çok hissettirdiği finansman konusunda, ortaya çıkabilecek yeni gelişme ve enstrümanları izleyebilecek esneklikte olmalıdır.
- Raporlama konusundaki görev ve sorumluluklar açık olarak belirlenmelidir. Bu görev ve sorumlulukların zaman içinde erozyona uğramaması için bu konuda yasal bir zemin oluşturulması çok daha olumlu bir hareket olacaktır.
- Devlet muhasebe sisteminin raporlama standartları belirlenmeli ve ilan edilmelidir. Bu standartlarla raporların hazırlanması, sunumu ve yayınlanması belli standartlara/sürelere bağlanmalıdır. Bir taahhüt anlamı da taşıyacak olan bu eylem, standartlarda değişiklik olması halinde mutlaka yinelenmelidir. Bu standartlar aracılığıyla bilginin doğruluğu ve güvenilirliği sağlanmalıdır. Bütçe uygulamalarının ve diğer mali işlemlerin raporlanmasında, önem taşıyan pek çok bilginin kaybolmasına neden olabilecek nakit esaslı standartlardan ve net bakiyeler esasından mümkün olduğunca uzak durulmalıdır.
- Raporlama ile muhasebe arasında olması gereken ilişki yani “doğru ve tutarlı rapor muhasebeden üretilir” koşulu korunmalıdır. Mali projeksiyonlarda kullanılabilir, karşılaştırılabilir olma özelliği olmayan, muhasebe tutarlılığından uzak ve muhasebe dışı işlemlerle hazırlanan veri tabanları ve cetvellerden rapor üretilmemelidir.
- Devlet muhasebe sisteminden üretilen merkezi raporlar birleştirilmiş cetvel ve tablolar manzumesi olmaktan kurtarılmalıdır. Devletin bütçe uygulama sonuçlarının hesabını verdiği merkezi raporlar finansal tablolarla desteklenmelidir. Hazine genel hesabı ve kesin hesap kanunu, plan bütçe komisyonunda ve genel kurulda yeni mali yıl bütçesinden ayrı görüşülmeli ve böylelikle etkinlikleri sağlanmalıdır.
- Bütçe uygulanmasının muhasebesi ve hem yerel düzeyde hem de merkezi düzeyde raporlanması genellikle elle gerçekleştirilen işlemlerle yürütülmektedir. Bu da bilginin doğruluğunu ve hızını olumsuz yönde etkilemektedir. Merkezi raporlamanın temelini oluşturan Kamu Hesapları Bülteni ait olduğu ayın 1 inde

gerçekleşen bir işlemi 50 gün sonra raporlamaktadır. Yönetici doğru kararlar alabilmek için bilgiye en kısa sürede ulaşabilmelidir. İyi ve etkin bir yönetim için 50 gün gecikme ile sağlanan enformasyon yeterli değildir. Muhasebe ve raporlama sisteminin üzerinde çalışacağı bilgisayar altyapısı bir an önce oluşturulmalıdır. Oluşturulacak sistemin tüm muhasebe birimlerince kullanılacak standart bir uygulama olması gereklidir. Sisteme bilgiye ihtiyaç duyan tüm kurumlar (Hazine, DPT, Sayıştay, vb.) kolayca ulaşabilmelidir. Sistem üzerinden muhasebe işlemlerinin yanı sıra, bordro ve ödeme (bankacılık sektörüne elektronik ortamda erişim) işlemleri de yapılabilir. Mali sistemlerin bu gün geldiği noktada, etkin bir yönetim için söz konusu sistemlerin bütün muhasebe işlemlerini online gerçekleştirmesi ve anlık raporlar üretebilmesi neredeyse bir zorunluluktur. Bütün bu süreçleri kapsayan bir çalışma Muhasebat Genel Müdürlüğünce yürütülmektedir. “say2000i” adı verilen bu proje ile tüm muhasebe birimleri (saymanlık, vergi dairesi, bütçe dairesi başkanlıkları) online olarak merkeze bağlanabilmekte ve anlık raporlar üretilmektedir. Projenin 2001 başında hayata geçmesi beklenmektedir. Benzer bir proje Hazine Müsteşarlığında da yürütülmektedir. Kamu mali yönetiminin, muhasebe ve raporlama konusundaki tüm teknik altyapı ihtiyaçlarını karşılayan bu projelerin mutlaka bir an önce hayata geçirilmesi gerekmektedir.

BÜTÇE KOD YAPISI

- Kodlama mutlaka kurumsal yapıyla başlamalıdır. Kamu harcamalarının hizmet fonksiyonlarına göre dağılımı bütçe kod yapısı tarafından sınıflandırılmalıdır.
- Bütçe kodlaması kamu harcamasının hangi kaynaktan finanse edildiğini gösterecek şekilde tasarlanmalıdır.
- Kodlama için gerekli olan standartlar, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örneği gösteren ülkelerin deneyimleri çerçevesinde oluşturulmalıdır. Bu anlamda öncelikle hizmet maliyet ilişkisini ortaya koyan ve 1974’de geçilmesi öngörülen ama hala geçilemeyen fonksiyonel sınıflamaya geçilmelidir.
- Farklı amaçlar ve kullanıcılar düşünülerek kod sınıflandırması en ayrıntıda bilgi üretmeye indirilmelidir. Bu konuda geçmişte yaşanan olumsuz uygulamalardan ders alınmalı ve detayda bilgi üretilmesini engelleyecek müdahaleler açıkça yasaklanmış olmalıdır.

- Kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik kodlar arasındaki geçişmeler giderilmelidir. Bu çerçevede, kod yapısı ve uygulaması doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir, tutarlı ve ölçülebilir bilgi üretme amacına hizmet etmelidir.
- Devlet muhasebesi ile bütçe kodlaması arasında gerekli olan ilişki kurulmalı ve kodlama devlet muhasebesi işleyişi çerçevesinde formüle edilmelidir.
- Bütçe sınıflandırmasının verileri, milli gelir hesaplarının en güvenilir girdisi olarak kullanılabilir, bunun için bütçe kodlaması bu amaca da hizmet edecek bir yapıda tasarlanmalıdır.
- Mali ve ekonomik yapıdaki değişimleri kavrayan esneklikteki bir kod yapısı uygulaması mutlaka hedeflenmelidir.

4.2. MALİ SAYDAMLIĞIN SAĞLANMASI

Mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların sağlanmasında mali saydamlık önemli bir araçtır. Yetki ve sorumluluklarının iyi bir şekilde ayrıştırılmaması, bütçe kapsamının kamusal harcama alanının ancak bir kısmını kavraması, muhasebe, raporlama ve kodlama yapısının yetersiz olması ve standartların geliştirilmemesi gibi nedenlerle Türk kamu mali yönetim sisteminin etkin ve sorumlu bir şekilde çalıştığını söylemek mümkün değildir. Bu anlamda kısa dönemde kamu mali sistemimizde yapılacak düzenlemelerin başında saydamlığın sağlanması yönündeki çabaların uygulamaya geçirilmesi olmalıdır.⁴⁷

IMF'in Tüzüğünde geliştirilen ilkeler çerçevesinde yapılan bir değerlendirme ve analiz sonucunda, yukarıda bahsedilen eksikliklerin giderilmesi özellikle kısa dönemde kamu mali sisteminin etkin çalışması için kaçınılmaz görünmektedir. Burada yapılan öneriler ağırlıklı olarak Tüzüğün sistematik çerçevesi içinde geliştirilmiştir. Tüzüğün kısa vadede amacı daha öncede belirtildiği üzere etkili bir bütçe için bütçe dışı faaliyetler ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler hakkında yeterli bilgi üretilmesini mümkün kılmak, uzun dönemde ise ülkenin mali sürdürülebilirliğinin doğru değerlendirilebilmesini mümkün kılacak analizler yapmaya elverişli veri üretmektir.

Bu kapsamda Türkiye'de yapılabilecek düzenlemeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Bütçe kapsamının genişletilmesi, bunun yasal ve siyasal olarak yapılmasında zorluklar olması halinde kamu kaynağı kullanan tüm kurumların aynı tip mali

⁴⁷ Hürçan, Kızıltas, Yılmaz (1999)

raporlar hazırlamasının sağlanması ve bunların konsolide edilmesi suretiyle toplam kamu hakkında bilgi edinilmesi,

- Bütçe tahminleri analiz yapmaya ve sorumlulukları tanımlamaya imkan veren bir yapıda hazırlanmalı ve sunulmalı,
- Hükümet işlemlerinin brüt bazda raporlanması böylece kalemlerin gerçekleşmeleri hakkında daha doğru bilgi edinilmesi,
- Yapılan raporlamaların kapsamlı ve güvenilir olması yanında geçmiş dönem sapmalarını göstermesi,
- Yıllık bütçe ve sonuç hesaplarında kullanılan veri ve muhasebe standartlarının açıklanması,
- Mali bilgiler ve raporların düzenli yayınlanması konusunda taahhütte bulunulması,
- Bütçe uygulamalarının hangi hedeflerin amaçladığının bildirilmesi (örneğin eğitim ve sağlık alanında),
- Merkezi hükümetin borçları ve varlıklarının yapısı ve seviyesini düzenli olarak göstermesi,
- Gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler ve vergi harcamaları için raporların hazırlanmaya başlanması böylece mali risklilik analizlerine imkan tanınması,
- Bütçenin genel dengesi ile birlikte diğer bütçe açığı tanımlarının da bütçe görüşmeleri sırasında kullanılması böylece daha kapsamlı analiz yapılmasının sağlanması,
- Harcamaya yönelik düzenlemelerin örneğin Devlet İhale Kanunu'nun tüm kamu için uygulanmasının sağlanması böylece kamu kaynaklarının kullanılmasında uygulanan prosedürlerde standartlaşma sağlanması,
- Mali mevzuatın bugünkü karmaşık yapısından kurtarılması, basitleştirilmesi bu konudaki gelişmelerle beraber ülkedeki tüm yasal düzenlemelerin teknolojik imkanlarda kullanılarak (tasarıların internete konması gibi) kamuoyunda tartışılmasının sağlanması,
- Bütçe kapsamının genişletilmesine paralel olarak Sayıştay denetiminin kapsamının genişletilmesi,

Tüm bunları mümkün kılabilmek üzere;

- Orta vadeli bütçe sistemine geçilmesi,

- Tahakkuk bazlı muhasebe sisteminin uygulanmaya başlanması,
 - Devlet bilançosunun çıkarılması,
 - Mali risk analizlerinin yapılarak mali sürdürülebilirliğin değerlendirilmesi,
- faydalı olacaktır.

Bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için birtakım yasal ve kurumsal düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Öncelikle, öngörülen hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için bütçe metinlerine veya mevcut yasalara ve yönetmeliklere ne tür eklemeler yapılacağı veya bu düzenlemelerden mali disiplini sağlamak üzere hangi maddelerinin çıkarılacağı tartışılmalıdır.⁴⁸

Kısa vadede kamuoyuna düzenli, doğru ve güvenilir bilgiler aktarılmasını teminen özel ve kamu kesimi için uluslararası standartlarda veri yayınlanmasının düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, hem yayınlanan bu verilerin izlenmesini sağlayacak hem de uzun dönemde kamu ve özel sektör için uygulanabilecek ortak muhasebe standartlarının geliştirilmesini sağlayacak bir Kurul oluşturulması muhasebe ve raporlama ile ilgili bölümde önerildiği gibi kısa vadede gündeme gelmelidir.

Uzun vadeli hedeflerin gerçekleştirilebilmesi ve yaşatılabilmesi için özellikle de tahakkuk bazlı muhasebe ilkelerinin uygulanabilmesi için öncelikle Türkiye'nin mali anayasası niteliğinde olan Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile Sayıştay Kanununda değişiklikler yapılması gerekmektedir. Yasal düzenlemeler üzerinde çalışılırken Türkiye'deki borçlanmanın seviyesi, garantili borçların durumu göz önünde bulundurularak çağdaş borç yönetimi ilkelerine yer verecek borçlanma kanununun hazırlanması konusu da gündeme getirilebilecektir.

Uzun vadede yapılması gereken önemli bir düzenlemede tüm kamu kuruluşlarının işlemleri hatta özel sektörün işlemlerinin aynı muhasebe standartlarına göre kayıt edilmesinin ve raporlanmasının sağlanmasıdır. Bu yapıldığı takdirde ekonominin tümü hakkında karşılaştırılabilir ve daha doğru değerlendirme ve çıkarımlar yapılmasına imkan verir bilgiler türetilmiş olacaktır. Tüm kamu için aynı bazda raporlama ve bunun sonucunda kamu kaynağını kullananların bunların hesaplarını vermesi sağlandığında yapısal olarak kurumların birbirine bağlanması veya birbirinden ayrılması tartışmaları noktalanacak ve daha etkin bir tartışma olarak kamu kaynağını kullananların hangisinin bu kaynakları verimli kullandığı tartışması gündeme gelecektir.

⁴⁸ Dedeoğlu, Emil, Erdem (1999)

4.3. PARLAMENTONUN BÜTÇE SÜRECİNDE ETKİNLİĞİNİN ARTIRILMASI

4.3.1 DOĞRUDAN ETKİNLİĞİNİ ARTIRMA

Meclis'in bütçe sürecinde doğrudan etkinliğine işleyişine yönelik öneriler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır;

- Kamu gelirleriyle finanse edilen faaliyetlerden önemli bir bölümünün bütçe kapsamı dışına çıkarılması, bu faaliyetlerin makro ekonomik etkilerini değerlendirme ve denetleme imkanını ortadan kaldırmakta ve sonuçta Meclise, dolayısıyla millete hesap verilmeyen geniş yetkilerin kullanıldığı alanlar bırakmaktadır. Bu nedenle, bütçenin kapsamının kamusal faaliyetlerin tamamını yansıtacak bir biçime dönüştürülmesi ve millete hesap verme yükümlülüğünün sağlanması gerekmektedir.
- Meclis geçmişteki bütçe uygulamaları sırasında büyük ölçüde zayıflayan bütçe hakkını etkin bir şekilde yeniden kullanılmalıdır. Harcamacı kuruluşlara uygulamada tanınan esnekliklerin etkin bir şekilde denetlenmesi, hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi ve buna ilişkin yaptırım mekanizmalarının oluşturulması gerekmektedir.
- Hükümetin bir devlet bilançosu ve bunu tamamlayan mali tabloları, mali raporlama yoluyla yayınlaması, millet tarafından hükümeti denetlemekle görevlendirilen Meclisin mali enformasyon gereksinimini de büyük ölçüde karşılayacaktır. Devlet Bilançosu, hükümetin Meclise sunacağı mali raporlama çerçevesinde düzenlenerek, Sayıştay denetiminin mali tablolar etrafında yapılandırılmasına olanak tanıyacak ve Meclis'in denetim mekanizmalarını etkinleştirecektir.
- Yasal olarak açıklanamayan ödenek üstü harcama için tamamlayıcı ödenek verilmesi uygulamaları, Meclisin kanunlaştırdığı bütçelere güveni zedelediğinden bu uygulamalara istisnai durumlarda başvurulmalıdır. Yine mali yıl içinde ek bütçe kanunu çıkarılmasını zorlaştırmak, ek bütçe uygulamasını gerçekten acil durumlarda başvurulabilecek hususlar ile sınırlandırmak gerekmektedir.
- Orta vadeli bir harcama yaklaşımına dayanılarak hazırlanan bütçeler Parlamentoya alınan kararların orta vadede makro dengeler üzerindeki etkilerini göstermesi bakımından önemli faydalar sağlayacaktır.

- Kamunun konsolide bütçe dışında planla ilişkisi kurulabilecek tüm faaliyetlerine ilişkin bilgiler değerlendirmeler ve tespitler raporlar halinde Plan ve Bütçe Komisyonu'na sunulmalıdır. Böylece hem konsolide bütçe, hem de KİT'lerle ve KİT statüsünde olmayan kamu kuruluş ve ortaklıklarıyla ilgili denetimin geçmişle sınırlı kalmayıp geleceğe de taşınması sağlanacaktır.
- Dilekçe Komisyonu ve İnsan Haklarını İnceleme Komisyonunda olduğu gibi TBMM Hesaplarını İnceleme Komisyonu'nun oluşumu, yetkileri, görevleri, çalışma ve işleyişi ile ilgili hükümler bir kanun ile düzenlendiği ya da İçtüzükte bu Komisyonla ilgili hükümler geliştirildiği takdirde mevzuat kaynaklı sınırlılık aşılabilecektir.
- Plan ve Bütçe Komisyonunda bütçeye ilişkin temel büyüklükler görüşülmeli ve bu konularda hükümet tasarısı ele alınmalıdır. Kuruluş bütçeleri ise Mecliste her sektör veya kuruluş için oluşturulan Meclis ihtisas komisyonlarında görüşülmelidir.
- Cumhurbaşkanlığı, Meclis, Sayıştay hesapları üzerinde Meclis iç denetiminin yanı sıra Meclis adına Sayıştay denetimi de gerçekleştirilmelidir.
- KİT Komisyonunda teknik donanım ve insan kaynağı olarak güçlü bir bilgi besleme altyapısı oluşturulmalıdır.
- Anayasa'nın 165 inci maddesinde "sermayesinin yarısından fazlası doğrudan veya dolaylı olarak Devlet'e ait olan" şeklinde tanımını bulan KİT'lerin bir ayrıma tabi tutulmaksızın tamamının Meclis, dolayısı ile YDK denetimi kapsamına alınması, KİT'lerin tamamının aynı mevzuat düzenlemeleri içinde faaliyette bulunması, KİT'lerin Devlet ve konsolide bütçe ile ilişkilerinin net olarak ortaya konulması gerekmektedir.
- Anayasa'nın yine 165 inci maddesi gereğince Meclis, dolayısıyla YDK denetimine tabi KİT'lerin hiçbir ayrıma tabi tutulmaksızın ibra edilip edilmemesi kararı KİT Komisyonunda alınmalıdır.
- Türk hukuk sisteminde ekonomik suç, mali suç kavramlarına yeterince açıklık getirilerek, yaptırımlar ortaya konulmalı; KİT yöneticileri ile Devlet arasında performans sözleşmeleri yapılarak performans sözleşmelerine uymayan ve faaliyetleri Mecliste ibra edilmeyen yöneticiler hakkında uygulanacak yaptırımlar açıkça düzenlenmelidir.

- YDK'nın kuruluşların bağlı/ilgili olduğu Bakanlıklardan talep ettiği soruşturma ve inceleme isteklerinin zamanında ve gereğince yapılmasının sağlanması için ilgili mevzuatta gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

4.3.2 DOLAYLI ETKİNLİĞİNİ ARTIRMA

Meclisin bütçesel süreç içinde özellikle uygulama sonuçları açısından Sayıştay yoluyla sağlamaya çalıştığı dolaylı etkinliğini artırmaya yönelik öneriler ise şunlardır;

- Sayıştay faaliyetlerinde yargısal işlevlerin ağırlıklı olması, Meclise raporlar sunulmasını aksatmamalıdır.
- Sayıştay denetimi ve denetim sonuçlarının raporlanması Plan ve Bütçe Komisyonu'nun bilgilendirme ihtiyaçlarını gidermek üzere yeniden yapılandırılmalıdır.
- Uygulama sırasında yapılan ödenek ve kadro işlemlerinin vizesi ve harcamalara ilişkin sözleşme ve bağitların kayıt ve tescili işlemlerine ilişkin sonuçların Meclis'e düzenli olarak sunulması gereklidir.
- Meclis adına yapılan Sayıştay denetiminin anlamlı ve etkin hale gelebilmesi için Meclis İçtüzüğünde;
 - Sayıştay Kanunu gereğince Plan ve Bütçe Komisyonuna sunulacak raporların bu komisyonda hangi esas ve usuller çerçevesinde görüşüleceğinin,
 - Komisyonunun üreteceği nihai raporun biçim ve içeriğinin ,
 - Bu raporlarda belirtilecek hususların izlenmesine dair prosedürün,
 - TBMM Genel Kurulun da Sayıştay Kanunu gereğince genel görüşme konusu olacak raporların Genel Kurulda görüşme esas ve usullerinin,düzenlenmesi gerekmektedir. Plan ve Bütçe Komisyonunun kesin hesap görüşmelerinde geçmiş dönem bütçe uygulama sonuçlarının iyi bir şekilde denetlenmesini sağlamak için daha önce uygulaması olan "Sayıştay Komisyonu" gibi bağımsız bir yeni komisyonun oluşturulmasına gidilmelidir. Böyle bir komisyonun kurulması halinde sözü edilen raporların bu yeni komisyonda görüşülmesi ve bunla ilgili esas ve usuller Meclis İçtüzüğü'nde belirlenmelidir.
- Genel uygunluk bildirimleri, saymanlık idare hesabı cetvelleri, bakanlık kesin hesap cetvelleri ve hazine genel hesabının birbirleriyle karşılaştırılmasından ibaret

şekli bir rapor durumundan kurtarılmalıdır. Bu tür raporlar ayrıntılı bilgi, görüş ve analizleri içeren kapsamlı raporlar haline getirilmelidir. Bu açıdan son bir kaç yıldır uygunluk bildirimlerine eklenen “Hazine İşlemleri Raporu” ile bütçe uygulaması sonucu harcamalarda ve gelirlerde oluşan sapmaları gösteren “Bütçe Uygulama Sonuçları Raporu” örnek oluşturmaktadır. Sayıştay’ın son yıllarda ürettiği bu raporların Meclisin denetiminin etkinliğini arttırmaya yönelik önemli katkılar sağladığı gözlenmektedir.

- Kamunun mali işlemleri ve garanti yükümlülükleri sonucu doğması muhtemel borçlar, yarı mali faaliyetler ve bunların bütçeye getirdiği ek yükler ile vergi indirim ve muafiyetlerine dair raporlamanın da bir an önce yaşama geçirilmesi önemlidir.
- Sayıştay, genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşların mal hesaplarının inceleme sonuçlarına ait periyodik raporları her yıl Meclise sunmalıdır. Bu güne kadar uygulaması bulunmayan ve 1050 sayılı kanun gereğince Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanması gereken mal kesinhesaplarının Meclise ve Sayıştay’a sunulması sağlanmalıdır. Ayrıca Sayıştay Kanunu’nun Ek-10 uncu ve 87 inci maddelerine göre hazırlanması gereken raporların da, Meclise sunulması gerçekleştirilmelidir.
- Sayıştay faaliyetlerinde yargısal işlevlerin ağırlıklı olması, Meclis adına yapılması gereken denetimin gerçekleşmesine engel teşkil etmemelidir. Sayıştay denetiminin asıl amacı tüm ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de Meclis adına denetim yapmak ve denetim sonuçlarını Meclise raporlamaktır. Bu durum Anayasal ve yasal bir gereklilikten kaynaklanmaktadır. Anayasanın 160 ve 164, Sayıştay Kanununun 25, 28, 32, 47, 55, 81, 87, 88 ve Ek 10’uncu maddelerine göre Sayıştay’ın Genel Uygunluk Bildirimleri yanında Meclise sunması gereken çok sayıda rapor bulunmaktadır. Oysa uygulamada Sayıştay, Genel Uygunluk Bildirimleri ve istisnai olarak hazırlanan ve Meclise sunulmayan raporlar hariç bu yasal görevlerin gereğini dışsal nedenlerinde etkisiyle yerine getirememektedir. Diğer taraftan Mecliste bu konuda herhangi somut bir talepte bulunmamaktadır.

4.4. DENETİM SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ARTIRILMASI VE PERFORMANS DENETİMİNİN SAĞLANMASI

Bu başlık altında, öneriler alt komisyonun yaklaşımına sadık kalınarak ana başlıklar halinde ele alınmıştır. Her ana başlık altında önerinin yaşama geçmesi için gerekli olan stratejiler sırasıyla aşağıda verilmiştir:

Uluslararası Standartlar ve İyi Uygulama Örnekleri Dikkate Alınarak Denetim Mesleğinin Geliştirilmesine Dönük Düzenlemeler Yapılması;

- Denetim Sistemimizi bütünüyle kavrayan bir çerçeve yasa çıkarılmalıdır. Bu yasada denetimin temel amaçlarına; denetim elemanlarının görev, yetki ve sorumluluklarına; denetim elemanlarının göreve atanmalarına, görevden alınmalarına, ayrılmalara ve teminatlarına; denetim programlarının hazırlanmasına; denetim sonuçlarının raporlanmasına; iç kontrol sistemi ve denetim ilişkilerinin düzenlenmesine ve bir “Ulusal Denetim Komitesi” oluşturulmasına ilişkin hususlar ilkeler bazında yer almalıdır.
- Kamu sektörünün özellikleri dikkate alınarak kamu kesimi denetim elemanlarını kucaklayacak bir “Kamu Denetim Elemanları Meslek Odası” kurulmalıdır.
- Bir Ulusal Denetim Komitesi oluşturulmalıdır. Kompozisyonunda tüm meslek kuruluşlarının ve belli başlı dernek temsilcilerinin de bulunacağı bu Komite; denetim standartlarının oluşumuna katkıda bulunmakla, ülke içi ve dışındaki gelişmeleri izlemekle, denetimle ilgili araştırmaları yapmak ve yaptırmakla, denetim metotları ve tekniklerini içeren el kitaplarının ve rehberlerin hazırlanmasına ilişkin temel ilkeleri saptamakla, denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlıklarına ilişkin hususları dikkatle izlemekle; denetimde karşılaşılan sorunları tartışarak, gerektiğinde ilgili mercilere tavsiyede bulunmakla görevli ve yetkili olmalıdır. Komite, ayrıca yıllık faaliyet sonuçlarını ve Türkiye’nin denetimle ilgili durumu ve denetim sorunlarını her yıl bir raporla kamuoyuna açıklamalıdır.
- Avrupa Birliği tam üyeliğine giriş süreci içinde olduğumuz da dikkate alınarak evrensel gelişmeleri yansıtan ve ülkemizin gerçeklerini ve ihtiyaçlarını gözardı etmeyen ulusal denetim standartlarımız -meslek ahlak kuralları dahil olmak üzere- bir an önce hazırlanmalı; kamu kesiminin ihtiyaçlarını göz önünde bulunduran denetim standartları da belirlenmelidir.

- Denetim standartlarının (etik kurallar dahil) belirlenmesini takiben, çalışmaları ve ürünleri üzerinde kalite kontrol mekanizmaları tesis edilmesi şartıyla, kamu denetim birim, organ ve kurumlarına ait denetim görevlerinden uygun görüleceklerin özel sektördeki bağımsız denetçiler eliyle bu birim, organ ve kurumlar adına yürütülmesi uygulamasına başlanılmalıdır.

Denetimin Yüksek Meslekî Standartlarda Yürütülmesi ve Kaliteli Hizmetler ve Ürünler Üretilmesi:

- Denetim birim, organ ve kurumları denetim faaliyetlerini öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara dayandırmalı ve yıllık programlara göre yürütmelidir.
- Denetim elemanlarının yaratıcılığını engellemeyecek tarzda denetim metot ve tekniklerini içeren el kitapları ve rehberler hazırlanmalı ve bunlar süreklilik temelinde gözden geçirilip güncelleştirilmelidir.
- Denetim elemanları mesleğe alınmadan önce meslek kuruluşlarınca denetimle ilgili temel konularda eğitimden geçirilebilmeli; mesleğe alındıktan sonra da mesleğin gelişme ve yeniliklerini izleyebilecek tarzda sürekli ve sistematik bir biçimde eğitilmelidirler.
- İmkânların elverdiği denetim birim, organ ve kurumlarında stratejik planlar ile uygulama programları çerçevesinde denetime yönelik hizmet içi eğitim faaliyetlerini düzenlemek, koordine etmek, yürütülmesini izlemek ve uygulama sonuçlarını değerlendirmek üzere eğitim seksiyonları oluşturulmalı veya kurumların eğitimden sorumlu birimleri denetime yönelik eğitim ihtiyaçlarını da karşılayacak biçimde yeniden yapılandırılmalıdır.
- Denetim birim, organ ve kurumları bilişim teknolojisinin imkânlarından gerektiği şekilde ve sistemli olarak yararlanmalıdırlar.
- Denetim birim, organ ve kurumları yıllık faaliyetlerine ilişkin raporları yayımlayarak planlanan faaliyetleri ile gerçekleştirdikleri faaliyetleri ve bu faaliyetlerin gerçekleşme derecesi ile denetimlerinin yarattığı sonuçları kamuoyunun değerlendirmesine sunmalıdırlar.

Bağımsızlığın Geliştirilmesi ve Kökleştirilmesinin Sağlanması;

- Çıkarılacak denetim çerçeve yasasında denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlığının uluslararası standartlara uygun bir biçimde güvence altına alınmasına ilişkin hükümlere yer verilmelidir.
- Ulusal Denetim Komitesi; denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlıklarına ilişkin hususları dikkatle izlemeli; aksi yöndeki uygulamaların önlenmesi konusundaki görüşlerini bildirmelidir.

Denetimi Sınırlayan Yasal Düzenlemelerin ve Fiili Uygulamaların Kaldırılması;

- Kamu kaynaklarının parlamento denetimi dışında kalmasına yol açan yasal düzenlemeler Anayasa'nın 160'ıncı ve 165'inci maddeleri uygun hale getirilmelidir.
- Kamu kaynaklarının kurulan vakıflar, dernekler, şirketler ve iktisadî işletmeler eliyle kullanılmasına son verilmeli ve böylelikle kamu mali yönetimin olağan rejimi içine alınacak kamu kaynaklarının olağan denetimlere tabî olması da gerçekleştirilmelidir.
- Kamu kurum ve kuruluşlarının üst yönetime yakın merkez birimlerinin denetim dışı bırakılması fiili uygulamasına son verilmeli ve denetimsiz alan bırakılmamalıdır.
- Denetim Çerçeve Yasası, denetim elemanlarının meslek teminatlarını “idarî işlere nezaret”, ve “idari görevlerin tedviri” gibi fiilî görevlendirmeleri kapatacak biçimde düzenlemeli ve böylelikle denetimin bu şekilde kısıtlanmasına yol açan uygulamalar ortaya çıkmamalıdır.
- Soruşturma görevi de bulunan denetim birimleri ve organlarında soruşturma ile denetim görevleri arasındaki denge gözetilmeli ve böylelikle denetimin kısıtlanması gibi bir sonuç yaratılmamalıdır. Denetim ile soruşturma arasındaki dengenin sağlanması ve denetimin önceliklerine göre faaliyette bulunulması eleman takviyesini gerektiriyorsa, bu gerçekleştirilmelidir.
- Denetim ve teftiş birimi bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarında denetim birimleri oluşturulmalı; denetim elemanlarının sayı yönünden yetersiz olduğu kuruluşlarda ise denetim birimleri ek elemanlarla takviye edilmelidir.

Çağdaş Denetim Uygulamalarının Yaygın Bir Biçimde Yaşama Geçirilmesi ve Kökleştirilmesi;

- Kamu kesiminde performans yönetimlerinin ve performans ölçüm rejimlerinin kurulması kuşkusuz performans denetimi açısından da yaklaşım değişikliğini gerektiren önemli bir konudur. Ancak performans denetimine başlanması bu gelişmelerin hayata geçirilmesine endekslenmemelidir. Bu bakımdan performans yönetimlerinin ve ölçüm rejimlerinin oluşturulmasına katkı yapacak biçimde performans denetim uygulamalarına en kısa zamanda başlanılmalıdır.
- Performans denetimi konusunda çağdaş denetim dünyasında kabul görmüş kalite düzeyine ulaşılması hedeflenmelidir. Kanada, İngiltere, Avustralya, Yeni Zelanda, ABD gibi bu alanda haklı üne sahip ülkelerin metodolojilerinden ve iyi uygulama örneklerinden gerektiği şekilde yararlanma olanakları (metodolojileri ve iyi uygulama örneklerini yerinde izleme, ülkemize uzmanlar davet edilmesi, yararlı dokümanların dilimize kazandırılması vb.) yaratılmalıdır.
- Performans denetimi klasik denetime göre çok daha sofistike bir denetim türü olup farklı anlayışta çalışan denetim elemanına ihtiyaç gösterdiği gibi özel uzmanlık alanlarına sahip danışmanlardan geçici süre yararlanmaya da ihtiyaç göstermektedir. Bu bakımdan danışmanlardan yararlanılması meselesi performans denetim çalışmalarının erken planlama aşamasında dikkate alınmalıdır.
- Mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği denetimini temel alan ve mali (finansal) denetim diye adlandırılan denetim türünün, kısa sayılabilecek bir zaman dilimi içinde yeni kamu kesimi muhasebe sistemini geliştirme çalışmalarına paralel biçimde önem ve yaygınlık kazanacağı dikkate alınarak denetim elemanlarının bu denetim türüne hazırlanmalarına yönelik eğitim çalışmalarına şimdiden başlanılmalıdır. Ayrıca, performans denetimine özgü eğitim çalışmaları uluslararası kabul görmüş eğitim programları çerçevesinde tasarlanıp uygulanmalıdır.
- Mali denetim ve özellikle performans denetimi sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın ve yeni denetim kültürünü özümsemiş denetim elemanlarına ihtiyaç gösterdiğinden denetim elemanlarına bu niteliklerin kazandırılması için gerekli düzenlemeler yapılmalı ve takım çalışması anlayışı içinde denetim özendirilmelidir.

- “Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri” ve “Bilgisayarlı Ortamların Denetimi” gibi yeni denetim tekniklerinin bir an önce denetim sistemimizde uygulanabilmesi için gerekli hizmet içi eğitim çalışmaları uluslararası birikim ve deneyim çerçevesinde başlatılmalıdır.

4.5. KURUMSAL ANLAMDA YENİDEN YAPILANDIRMA

Devlete yüklenen görevlerin gittikçe artması, artan görevlerin oldukça yüksek maliyetler gerektirmesi, kaynak kullanımında yukarıda belirtilen mevcut sıkıntıların hızla giderilememesi ve planlama anlayışından gittikçe uzaklaşılması, planlama anlayışının yeniden canlandırılması temelinde devletin kurumsal örgütlenmesinin ve bu örgütlerin mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasını zorunlu hale getirmiştir.

Yeni yapılanma düzenlenirken;

- Maddi ve beşeri kaynakların ve bunların kullanımının, merkezi ve yerel kamu mali yönetim birimleri arasındaki hizmet ve kaynak paylaşımının etkin bir planlama anlayışıyla yeniden tasarlanması,
- Mali yönetimle ilgili eşgüdümü sağlayacak kurumlar arasında sıkı bir işbirliğini harekete geçirecek mekanizmaların oluşturulması ve gereksiz bölünmelerin ortadan kaldırılması,
- Kabul görmüş bütçe ilkelerinin uygulanmasını engellenmemesi,
- Mali yönetimle ilgili görevleri yürütecek görevlilerin seçiminin sağlam ölçütlere bağlanması; gerek kurumların mali yönetim birimlerinde gerekse mali yönetimle ilgili olarak eşgüdümü sağlayacak kurumlarda görev alacak personelin, önceliklerin tespit edilmesi ve hizmetlerin en uygun maliyet ve yöntemle temin edilmesi konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip olanlardan teşkil edilmesi,
- Devletin harcayacağı her lira karşılığında maksimum faydayı elde edebilmesi,
- Kamu harcamalarının etkinlik ve performans açısından değerlendirmesini ve denetlenmesini yürütecek denetim mekanizmasının oluşturulması,
- Kamuoyunun harcamalar hakkında kolay ve doğru bilgi edinerek değerlendirme yapmasını sağlayacak mekanizmaların çalıştırılması;
- Kamu harcamalarının mümkün olduğunca geniş şekilde yasama organı kararlarına dayalı olmasını sağlayacak hukuki statüye dayandırılması,

- Yetki ve görevler ile bunları üstlenecek kurumların, hizmetlerin en hızlı ve en uygun bedelle temin edilebilmesini sağlayacak şekilde organize edilmesi, ilkeleri özellikle gözetilmelidir.

Bu ilkeler çerçevesinde geliştirilen temel fonksiyonel ve kurumsal öneriler ise aşağıda sıralandığı şekildedir;

- Yapılacak hizmetlerin belirlenmesine yönelik sürece merkezi idarenin yanı sıra taşra teşkilatları (özellikle valilik ve kaymakamlıklar) ile sivil toplum örgütleri de katılmalı ve ilgili kurumlar haricinde karar alma sürecine katılan kurumların örgüt yapıları ve personel sayıları yerinde değerlendirme yapılmasına imkan verecek şekilde yeniden düzenlenmelidir. İl Koordinasyon Kurulları, belediyeleri de kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmeli, ilçeler de bu model üzerinde yeniden yapılandırılmalıdır.
- Hizmetlerin yerine getirilmesi sürecinde de taşra teşkilatlarının rolü arttırılmalı, özellikle mülki idare amirliklerinin yetki, görev ve sorumlulukları yeniden belirlenerek hızlı karar alınması, bürokrasinin azaltılması ve karar sürecine katılımın genişletilmesine yönelik kurumsal düzenlemeler yapılmalıdır. Bu bağlamda, yeniden yapılanma ve katılım mekanizmalarının geliştirilmesi Avrupa Birliği formatına uyum sağlamak açısından da gözden geçirilmelidir.
- Mali yönetim koordinasyonundan ve takibinden sorumlu kuruluşların diğer kurumların karar alma ve uygulama süreci üzerindeki görev ve yetkileri yeniden belirlenmeli, bu kurumlar günlük işlerden çok genel politikalar ile ilkeleri belirleyen kurumlar haline dönüştürülmeli veya bu kurumların birimleri arasında buna uygun yeni görev dağılımları yapılmalıdır. Ancak bu kurumsal düzenlemelerle birlikte harcamacı kuruluşların yöneticilerinin sorumlulukları da yeniden belirlenmelidir.
- Mali yönetimin koordinasyonundan sorumlu kuruluşların bütçelerin hazırlanması, yatırım planlarının oluşturulması, genel ilkelerin belirlenmesi süreçlerinde birbirleriyle daha sıkı işbirliği yapmalarını sağlamak üzere yeni bir kurum teşkil edilmeksizin bir eşgüdüm mekanizması oluşturulmalıdır.
- Başbakanlık kurumunu yürütmenin üst düzey koordinasyon birimi olmaktan çıkararak dağınık bir yürütme birimi haline getiren ve bu çerçevede 20'den fazla kurumu içine alan yapı terk edilmelidir. Başbakanlık, bu açıklamalar sonrasında sadece aşağıdaki 6 kurumun ilgilendirildiği sade bir yapı kazanmalıdır:

- Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı,
 - Sermaye Piyasası Kurulu,
 - Merkez Bankası
 - Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu,
 - TÜBİTAK (TÜBA ile birleştirilerek),
 - TODAİE.
- Kamu kurum ve kuruluşları nezdinde kurulmuş olan ve bu kurum ve kuruluşların sunduğu mal ve hizmet üretiminden yararlanan veya bir idari işlem tesis ettirmek isteyen vatandaşlardan bağış veya yardım adı altında toplanan kaynaklarla beslenen dernek, vakıf veya sandıkların kamusal kaynaklarla beslenmelerinin önü tıkanarak tasfiye sürecine girmeye zorlanmalarına hemen başlanılmalı, kamunun taşınır ve taşınmaz mallarının bunlara devri engellenmelidir.
- Kurumsal yapıların ekonomik/toplumsal/yönetimsel ve siyasi yapılarıdaki dönüşüme koşut olarak sürekli bir yenilenmeye açık tutulması, gelişmenin önünün tıkanmaması açısından şarttır. Burada gözetilmesi gereken denge, kurumsallaşmayı sağlayacak kadar istikrarlı ama gelişmeleri izleyebilecek kadar da yenilenmeye açık yapıların oluşturulmasıdır.

Kamu maliyesi sisteminde yeni ve köklü politika değişiklikleri ise, yeni hedef ve stratejiler içermelidir. Mevcut sistemin doğru teşhis ve tespitini yapmakla birlikte hedeflerini salt onun düzeltilmesiyle sınırlamamalıdır. Bu tür bir yeni arayışın temel hareket noktası planlama olmalıdır. Nasıl bir planlama sorusuna şu başlıklar altında kısaca değinilebilir:

- Planlama merkezde oluşturularak yukardan aşağıya dayatılmamalı, katılımcı yönetime dayalı bir süreçle, aşağıdan yukarı-yukarıdan aşağı kademeli bir karşılıklı etkileşim içinde gerçekleştirilmelidir. Karşılıklı etkileşim süreci, aynı zamanda uygulama ve denetim süreçlerinin çalışmasında da belirleyici olmalıdır.
- Bu süreçler, idari yapılanmayla uyum içinde çalışmalıdır. Dolayısıyla, idari yapılanma da bu sürecin etkin çalışması yönünde yeniden yapılanmalıdır.
- Bütçeyle plan arasındaki ilişkileri güçlendiren kısa ve orta vadeli politikalar her sene siyasi yapı tarafından planla ilişkisi kurularak açıklanmalı (Bütçe Politikaları Beyanı gibi) ve bütçeler bu çerçeveden hareketle teknik süreçlerden geçerek şekillenmelidir.

- Planlarda ve bütçelerde gerekli olan kaynak ve bu kaynak yapısının ne şekilde oluşacağı siyasi tercihler tarafından somut bir şekilde ortaya konulmalı ve buna mümkün mertebe sadık kalınmalıdır. Burada özellikle dikkat edilmesi gereken noktalar: ekonomik işleyişe yapılacak müdahalelerin geçmiş dönemlerde olduğu gibi karmaşık bir yapıya bürünmemesi; ve önceden belirlenen tanımlar çerçevesinde piyasaya mümkün olan en az müdahalenin yapılmasıdır (tekelleşme varsa veya aktörler arasında rekabeti bozacak şartlar oluşuyorsa bunların giderilmesine yönelik devlet kaynaklı müdahaleler gibi).
- Merkezi yönetimin kendi içindeki birimleri arasında olduğu kadar, merkezi yönetim ile yerel yönetim birimleri arasındaki görev-yetki-sorumluluk ve kaynak paylaşımı, çakışma ve çatışma olmaksızın, açık olarak belirlenmeli; aynı ve/veya benzer hizmetlerin aynı hizmet bakanlığında toplanması sağlanmalıdır. Merkez ya da yerel, yönetim birimleri arasında hizmet açısından bütünsellik sağlanmalıdır.
- Karar verme, uygulama ve denetim süreçleri ile hukuki, idari ve mali yapı arasındaki uyumu sağlamak, ana ilkelere biri olmalıdır. Bu çerçevede, Planları kendini tekrarlayan ve uygulamaya düşük oranda yansıyan belgeler olmaktan çıkaracak, kamu yönetimi ve kamu maliyesini dağınıklık ve etkinsizliği bütçesel süreçle ortadan kaldıracak çerçeve kanunlar hazırlanmalı ve bunlar planın temel kaynağı olmalıdır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

I. ALT KOMİSYON RAPORLARI

1. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş Alt Komisyonu Ara Raporu (Nihai Rapor Mart Ayı Sonunda Tamamlanacak).
2. Kamu Maliyesinde Saydamlığın Artırılması, Tahakkuk Bazlı Muhasebe ve Raporlama Sistemine Geçiş ile Yarı Mali Nitelikteki Faaliyetler ile Koşullu Yükümlülüklerin Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Yeniden Ele Alınması Alt Komisyonu Ara Raporu (Nihai Rapor Mart Ayı Sonunda Tamamlanacak).
3. Parlamentonun Bütçe Denetim Sürecinde Etkinliğinin Artırılması Alt Komisyonu Nihai Raporu.
4. Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu Nihai Raporu.
5. Kamu Mali Yönetiminin Kurumsal Anlamda Yeniden Yapılandırılması Alt Komisyonu Nihai Raporu.

II. KAYNAKÇA

- ARIN, Tülay, (1999), *Parlamentar Bütçe Denetimi- Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma, Seminer Bildirisi*, TESEV, İstanbul.
- ATİYAS, İ., SAYIN, Ş. (1997), *Siyasi Sorumluluk, Yönetimsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi*, TESEV Yayını, İstanbul.
- DEAN, Peter, (1997) *The Relevance of a Medium Term Expenditure Framework to the Needs of Developing and Transitional Countries*, Draft.
- DEDEOĞLU, E., EMİL F., ERDEM C. M., (1999) *Kamu Mali Mevzuatının Uygulanması ve Saydamlığı Üzerine Gözlemler*. TESEV, İstanbul.

- EKZEN, Nazif, (1999), *İç Borçlanma: TBMM Devrettiği Bütçe Yetkisini Yürütmeden Geri Almak Zorunda*, Türk-İş Yıllığı, Ankara.
- EMİL, Ferhat, (1997), *Devlet Bilançosunun Oluşturulmasına Dair Bazı Gözlemler*, Hazine Dergisi Sayı:8, Ankara.
- FALAY, Nihat (1999), *Parlamentar Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Türkiye' deki İşleyiş, Seminer Bildirisi*, TESEV, İstanbul.
- HÜRÇAN, Y. (1999), *Mali Disiplinin Sağlanmasında Yasal Düzenlemelerin Yeri, Önemi, Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneğinin İncelenmesi*, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi, Sayı:23.
- HÜRÇAN, Y., KIZILTAŞ, E., YILMAZ, H.H., (1999), *Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde - IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme*, TESEV, İstanbul.
- IMF, *Revised Draft Manual on Fiscal Transparency*, 1999.
- KONUKMAN, A., OYAN, O., (1998), *1998 Bütçesinin Mali, İktisadi ve Hukuki Açılardan Analizi*, Ekonomide Durum:Kitap 5, Bahar 98, Sayfa:13-68.
- KONUKMAN, Aziz, (1998), *Kesinhesap Kanun Tasarıları Üzerine Bir Değerlendirme*, Ekonomide Durum:Kitap 5, Bahar 98, Sayfa:69-78.
- KONUKMAN, Aziz, (1996), *Bütçenin Adı Var*, Ekonom Eylül 96.
- KAMU MALİ YÖNETİMİ PROJESİ, (1995), *Bütçenin Hazırlanması, Yapısı ve Kodlanması Alt Çalışma Grubu Raporu*.
- OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA-TREASURY BOARD SECRETARIAT, (1999), *Modernizing Accountability Practices in the Public Sector*, Discussion Draft.
- SAYIŞTAY, (1998), *1998 Yılı Hazine İşlemleri Raporu*.
- TANZI, V., (1999), *The Quality of the Public Sector*, IMF Seminar Paper.
- THE WORLD BANK, (1998), *Public Expenditure Management Handbook*, Washington.
- YILMAZ, H. Hakan (A) (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Deneyimi*, DPT, Ankara.
- YILMAZ, H. Hakan, (B) (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi*, DPT, Ankara.

- YILMAZ, H. Hakan, (1998), *Policy Planning and Budgeting Linkage in Public Expenditure Review, Case Study for Eight Sub-Saharan African and Five Former Soviet Union Countries*, Internship Report (Columbia University-World Bank), Washington.
- YILMAZ, H.Hakan, (1995), *Program Bütçe Sistemi Uygulamasının Temel Zaafları*.

EK : KOMİSYON ÜYESİ KARŞI GÖRÜŞÜ

Komisyon üyesi ve Yüksek Denetleme Kurulu Başkanetçisi sayın Erdal Kenger'in komisyonun hazırlamış olduğu ana rapora ilişkin görüş, eleştiri ve önerileri ekte yer almaktadır.

KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE MALİ SAYDAMLIK ÖZEL İHTİSAS KOMİSYONU TASLAK RAPORUNA ELEŞTİREL YAKLAŞIM

I- GİRİŞ

1980 li yılların başından itibaren gelişmiş ekonomilerde ve bunun yansımaları bulan gelişmekte olan ekonomilerde ve giderek tüm ekonomileri kapsamaya başlayan küreselleşme olgusu uygulanmakta olan sosyal , siyasal ve ekonomik yönetim anlayışlarında köklü değişikliklere neden olduğu kanıksanmış bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu gelişme doğrultusunda gerek özel kesim kuruluşlarında gerekse kamu kuruluşlarında yönetsel yapılanmalarda arayışlar başlamış ve bir çok alanda olduğu gibi yönetsel alanlarda da reformist arayışlar gündeme yerini bulmuştur.

Yönetsel alanlardaki reformist arayışlar Türkiye’de de gecikmeyle de olsa gelinen noktada Ülkenin içerisinde bulunduğu zor koşullar ile çözümleri ertelenemeyecek boyutlara ulaşan sorunlar nedeniyle gündemin tepe noktalarına oturmuş bulunmaktadır. Türkiye’de esas itibarıyla 24 Ocak 1980 kararlarıyla başlayan reformist arayışlar bazı alanlarda sağlıklı ve faydalı uygulama örnekleri gösterirken , bazı alanlarda da sorunların çözümünü zorlaştıran , boyut değiştiren ve/veya yeni sorunlara neden olan uygulama örnekleri ortaya çıkmıştır. 1999 yılı sonunda Türkiye ile IMF arasında imzalanan stand-by anlaşması ile yeni bir dönem başlamış , Ülkede bir çok konuda toplum katmanlarının bir çok kesiminde kabuller manzumesi ile uygulama isteği ve kararlılığı ortaya çıkmıştır.

Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren günümüze kadar Türkiye’de kamu kesiminin yeniden yapılandırılması ve kamu kesimi reformları her zaman gündemde her zaman önemli yere sahip olmuştur. Özellikle 1933-1938 yılları arasında uygulanan Planlı Devletçilik döneminde ve 1963 ten itibaren uygulanan Beş Yıllık Kalkınma Planları’nın başlangıç dönemlerinde reform düzeyinde uygulamalar yapılarak kamu kesiminde yeniden yapılandırmaların gerçekleştirildiği görülmektedir. 24 Ocak 1980 kararlarının dönemselsel bir başlangıç olduğunun kabul edilmesi halinde , bu dönemden itibaren kamu kesiminin yeniden yapılandırılması , kamusal reformlar gündeme gelmişse de uygulamada ; mevcut kamusal yönetimler tepki niteliğinde geleneksel anlamdaki kamu yönetim biçimlerinden kaçış başlamış , yönetsel ve denetsel çerçeveleri oldukça belirsiz , çok geniş kamusal yetkileri olan fakat

kamusal sorumlulukları son derece sınırlı olan yeni kamu yönetim biçimlerini ortaya çıkarmıştır.

1990 lı yılların sonunda gelinen noktada kamusal yönetim , kamusal denetim kavramlarının üstlendiği anlamların dahi zayıfladığı , kamu kavramının içeriğinin sığlaştığı bir dönem oluşmuş , Türkiye’de son derece tehlikeli ciddi ve zaman yitirmeksizin çözümlenmesi gereken bir sorun oluşmuştur. Türkiye’de Devletin gerek kamusal gerekse ekonomik faaliyetlerinin boyutunun dahi bilinemediği bir dönem ortaya çıkmış. Kamu yönetimine ilişkin sorun , gerek VII. Beş Yıllık Kalkınma Planında 1995 yılında Dünya Bankasının desteklediği “Kamu Mali Yönetim Projesi” olarak yerini almıştır. Ancak bu dönemde kamu yönetimi sorunun çözümleri doğrultusunda ciddi adımlar atılamamıştır. Gerek 1999 yılının sonunda IMF ile yapılan stand-by anlaşması öncesi , gerekse sonrası bir çok alanda olduğu gibi kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması bu defa daha güçlü olarak gündeme gelmiş ; stand-by anlaşmasının metninde ve VIII: Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlık çalışmalarında olmaz koşullarla yerini almıştır.

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlık çalışmaları doğrultusunda çok yerinde olarak “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu” oluşturulmuştur. Komisyon ; her biri konusunda uzman , zengin bilgi birikimleri olan üyelerden oluşmuş ve kısa sayılabilecek bir süre içerisinde yoğun çalışmalar sonunda taslak raporunu tamamlamış bulunmaktadır. Çok zengin bir içeriğe sahip , bilimsel düzeyi yüksek , sorunu özünü yakalayabilmiş ve göz ardı edilemeyecek çözüm önerileri bulunan taslak rapor gerek VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında gerekse bürokratik ve siyasal mekanizmalarda hakkı olan yerini alacağı inanç güçlüdür.

Taslak raporda gerek “1-Giriş ve Temel Hedefler” bölümünde gerekse bir çok bölümünde ; çalışmanın ağırlıklı olarak “bütçe” odaklı olduğu ancak ele alınan konular ve geliştirilen öneriler bütçe ile ilişkisi olan diğer kamusal harcama alanlarını da kapsadığı vurgulanmaktadır. Bütçe odaklı olan taslak raporun bazı yerlerinde , yönetimi ve denetimi Genel Bütçe dışında kalan kamusal faaliyetlerin iyi yönetilip denetlenmediği , varlıklarının ve sorumluluklarının bilinemediği , bu tip kuruluşların varlıklarının ve sorumluluklarının bütçe dışında bırakılmasının milli ekonominin planlanması ve ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanmasında engel oluşturduğu vurgulanmaktadır. Bu bağlamda tüm kamusal faaliyetlerin bütçe içerisine alınması ve bu doğrultuda yönetim ve denetim biçimleri önerilmektedir. Kamusal faaliyetlerin tamamı kapsamında merkezi yönetim ve denetim biçimine yönelik izler

taşıyan bu önerilerin gerçekleşmesi mümkün olmadığı gibi kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması ve mali saydamlık bağlamında gerekli ve zorunlu da değildir. Ancak temel ilke olarak kamusal kaynakları kullanan tüm kamu kurum ve kuruluşlarının konsolide bütçe ile ilişkileri net olarak ortaya konulmalıdır. Esas itibarıyla bütçe dışında kalan kamu sermayeli şirketler ile sosyal güvenlik kuruluşlarının mali raporlama sistemleri mevcuttur. Bu kuruluşların gerek mali raporlarının sonuçları gerekse konsolide bütçe ile ilişkileri , mevcut bütçe mevzuatı ve uygulamasında ayrıntılı olarak , bugün dahi önemli bir düzenleme gerektirmeksizin gerçekleştirilebilir. Bu nedenle ; taslak raporda bütçe dışında kalan kamusal alanların , özellikle kamu sermayeli kamu kuruluşlarının yönetim ve denetim sistemlerine ilişkin gerek yanlış anlaşılmalara neden olacak saptamaların giderilmesi gerekse kamu sermayeli kuruluşlara ilişkin daha sağlıklı çözüm önerilerinin bulunması amacıyla eleştirel katkı hedeflenmiştir. Burada taslak rapora eleştirel katkı amacıyla “Muhasebe ve Raporlama Sistemleri” , “Performans Denetimi” , TBMM KİT Denetim Süreci” konuları irdelenmeye çalışılmış ve bu konularda çözüm önerileri getirilmiştir.

II- MUHASEBE VE RAPORLAMA SİSTEMLERİ

Taslak raporun “Bütçe Uygulamasının Muhasebe , Raporlama ve Kod Yapısı” bölümünde muhasebe ve raporlama sistemleri sadece genel ve katma bütçeli kuruluşlar açısından irdelenmiş ve doğrultuda çözüm önerileri getirilmiştir. Taslak raporda Devlet Muhasebe Sisteminin ;

- Bütçeye odaklandığı ,
- Kapsamının dar olduğu
- Kamuda muhasebe birliğinin olmadığı ,
- Kamu kesimi ile özel kesimin farklı muhasebe sistemleri uyguladığı,
- Tam süreklilik göstermediği ,
- Bu hali ile raporlamaya ve sonuç üretmeye elverişli olamadığı ,
- Devletin tüm mali yapısını kapsamadığı ,
- Yarı mali nitelikteki işlemlerin çoğunun muhasebe sistemi dışında gerçekleştirildiği

belirtilmekte ve bu doğrultuda öneriler getirilmektedir. Taslak raporda da belirtildiği gibi Türkiye’de muhasebe sistemine ilişkin saptamalar ve öneriler sadece genel ve katma bütçeli kuruluşlar için sınırlı olarak yapılmıştır. Genel ve katma bütçeli kuruluşlar için son derece yerinde olan saptama ve önerilerin kapsamının dar olması , Türkiye’de kamunun sermayeli şirketler kesiminde ve özel kesimde tarihsel süreç içerisinde geliştirilen ve 1970 li yılların başında uygulamaya konulan muhasebe sistemini kavramamış olması bir eksiklik olarak değerlendirilmelidir.

1963 ten itibaren uygulanan Beş Yıllık Kalkınma Planları'nın başlangıç dönemlerinde reform düzeyinde uygulamalar yapılarak kamu kesiminde yeniden yapılandırmaların gerçekleştirildiği bilinmektedir. KİT'ler bu kapsamda reforma tabi tutulmuş ve 1964 yılında 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri Hakkında Kanun ile 468 sayılı KİT'lerin TBMM'ce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun yürürlüğe konulmuştur. 440 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesi ile 4 yıl süreli İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu kurulmuştur. II. Beş Yıllık Kalkınma Planında da yerini bulan KİT'lerde muhasebe sisteminin reforma tabi tutulması öngörülmüştür. Bu amaçla Devlet Planlama Teşkilatı koordinatörlüğünde "Özel İhtisas Komisyonu" kurulmuştur. Komisyon , uzun süren ve yoğun bir çalışma döneminin ardından KİT'lerde uygulanmak üzere çağdaş anlamda Tekdüzen Muhasebe Sistemini (TMS) tamamlamıştır. Devlet Planlama Teşkilatı tarafından 1968 yılından itibaren yayınlanmaya başlayan Tekdüzen Muhasebe Sistemi başlıca ;

- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması ,
- Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları ,
- Muhasebenin Genel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ,
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçesi Rehberi ,
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi Raporlama Sistemi ,
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi ,

kitaplarından oluşmuştur. Tekdüzen Muhasebe Sistemi 1972 yılından itibaren Türkiye'de tüm KİT'lerde uygulanmaya başlanmıştır.

Birçok konuda olduğu gibi muhasebe sistemi ve muhasebe uygulamaları konusunda da Türkiye'de KİT'ler öncülük etmiş , Tekdüzen Muhasebe Sistemi özel kesimde de yansımaları bulmuştur. 1990 lı yılların başından itibaren ister kamu isterse özel kesim kuruluşları olsun Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi mükellefi sermayeli şirketlerin aynı muhasebe sistemini uygulaması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. 1994 yılından itibaren Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi mükellefi olan bilanço esasına göre defter tutan tüm kamu ve özel sermayeli şirketlerin uygulamak zorunda oldukları Tekdüzen Muhasebe Sistemi yürürlüğe konulmuştur. Ve bu paralelde Türkiye'de meslek örgütü olarak TÜRMOB , 1999 yılı sonunda ise Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.

Gerek 1972 yılında DPT tarafından yayınlanan ve KİT'ler tarafından 22 yıl uygulanan ve bunun devamı niteliğinde 1994 yılında uygulamaya konulan özel kesimi de kapsayan Tekdüzen Muhasebe Sistemi gerek ; 1972 yılında gerekse 1994 yılında ortaya koyduğu

muhasabe sistemi ile gelişmiş ekonomilerde uygulanan muhasabe sistemleri ile başarılı bir uyum sağlamıştır. Türkiye’de sermayeli kamu (KİT’ler , Özelleştirme kapsamında olan sermayeli kamu şirketleri , BİT’ler) ve özel kesim şirketlerinin uyguladığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi ; tahakkuk bazlı bir muhasabe sistemi olup , bütçe ve maliyet muhasebesi uygulamaları , uluslararası standartlarda mali tabloların (bilanço , gelir tablosu , fon akım tablosu , nakit akım tablosu , kar dağıtım tablosu vb.) yayınlanması ve raporlama sistemleri bazında çağdaş olanaklara sahiptir. Taslak raporda ileri sürülenin aksine KİT’lerde (Özelleştirme kapsamında olanlar dahil) ve sosyal güvenlik kuruluşlarında yarı mali nitelikteki işlemler muhasabe sistemi içerisinde gerçekleşmekte , Devletin bu alandaki mali yapısını yansıtmakta olup , uygulanan muhasabe sistemi raporlamaya ve sonuç üretmeye son derece elverişlidir. Sorun Devlet Muhasebesi sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemine entegre olmamış olmasında ortaya çıkmaktadır. Gerek KİT’lerin gerekse sosyal güvenlik kuruluşlarının faaliyetleri üzerine kurulan mali raporlama sistemleri ve sonuç üretimleri genel bütçe içerisinde kullanılmaya son derece uygun olup bütçe metni ile birlikte yayınlanmaya son derece elverişlidir.

Türkiye’de Tekdüzen Muhasebe Sistemini uygulayan sermayeli kamu ve özel kesim kuruluşları arasında tam bir muhasabe birliği vardır. Çünkü aynı muhasabe sistemini uygulamaktadırlar. Bu nedenle sermayeli kamu kesiminin gerek kendi arasında , gerekse özel kesim ile arasında tam bir muhasabe birliği vardır. Türkiye’de kamu ve özel kesim arasında var olan muhasabe birliğine sadece genel ve katma bütçeli kuruluşlar dahil değildir. Burada yapılması gereken sadece genel ve katma bütçeli kuruluşlarda uygulanan Devlet Muhasebesi sisteminin ; ekonominin yaklaşık % 80 ninden fazlasında uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemine entegre edilme olanaklarının araştırılması olmalıdır.

II-TBMM KİT KOMİSYONU DENETİM SÜRECİ

Taslak raporun 67. ve 68. sayfalarında yer alan “KİT Komisyonu” bölümünde KİT’lerde ibra edilmeme durumu ile genelde karşılaşılmadığı , muhalefet partilerinin bile ibra sonuçlarına itiraz etmediği sonuçta bu denetimin rutin , formalite bir biçime büründüğü ileri sürülmektedir. Burada ileri sürülenler sonuçları itibariyle doğru olsa da , nedenleri ve özü itibariyle gerçekleri tam olarak yansıtmamaktadır.

3346 sayılı Kanun gereğince KİT Komisyonu ,Yüksek Denetleme Kurulu raporları doğrultusunda denetim kapsamındaki Türk Ticaret Kanununa göre genel kurulu bulunan

KİT'lerin ibra edilmesi veya ibra edilmemesi yönünde karar almamakta sadece genel görüşmeye tabi tutulmaktadır , kendi genel kurulu bulunmayan KİT'lerde ise ibra edilmesi veya edilmemesi yönünde karar alınmaktadır. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kendi genel kurulu bulunan KİT'lerde ibra (aklanıp-aklanmama) müessesesi , 3346 sayılı Kanun ile Parlamentodan alınıp sermaye sahibi kamu kuruluşlarına (bürokratik mekanizmaya) devir edilmiştir.

Gerek 468 sayılı Kanunda gerekse 3346 sayılı Kanunda genel görüşmeye tabi tutulan kuruluşların sayısı oldukça sınırlı düşünülmüş ve genel görüşmeye tabi tutulan kuruluşlar mutlaka bir ana kuruluş olan KİT'e bağlı tutulduğundan , genel görüşmeye tabi tutulan kuruluşun bağlı olduğu ana kuruluşun ibra organı KİT Komisyonu idi. Yani genel görüşmeye tabi olan bir kuruluşun bağlı olduğu ana kuruluşun ibrası nedeniyle dolaylı bir ibra söz konusu olmaktadır. Ancak son 1980 li yılların ortalarından itibaren KİT'lerin hukuki statüleri değiştirilerek bağlı olduğu bir ana kuruluş olmaksızın genel görüşmeye tabi kuruluşlar haline dönüştürülme uygulaması başlatılmıştır. KİT Komisyonunda ibra müessesesi esas iken bu yetki , icra ve bürokratik uygulamalarla Parlamentonun elinden alınmaya başlamıştır.

İbra edilmeme durumu ile genelde karşılaşılmadığı kanısı da tam olarak doğru bir yargı değildir. İbra edilmeme durumu, gerek kamu gerekse özel kesim kuruluşlarında gelişmiş ülkelerde de olmak genel bir durum değildir. İbra edilmeme durumu doğal olarak istisna bir durumdur. Bu istisna duruma KİT Komisyonunda da karşılaşılmaktadır. KİT Komisyonunda genel anlamda “şartlı ibra” denilebilecek bir uygulama söz konusudur. Kuruluşların şartlı ibrası Yüksek Denetleme Kurulu ve KİT Komisyonu tarafından istenen soruşturma konularının sonuçları saklı kalmak kaydıyla yapılmaktadır. Anacak uygulamada ilgili bakanlıklardan soruşturma/inceleme istekleri ; zaman zaman gecikmekte hata ceza yönünden zaman aşımına uğratılmakta, gereğince yapılmamakta ve sonuçlandırılmamaktadır. Bu durumda da KİT Komisyonunun yetkileri ve etkinliği zayıflatılmakta, şartlı ibranın sonuçları kendiliğinden ortadan kalkmaktadır. Böyle bir görüntü de, ibra edilmeme durumu ile genelde karşılaşılmadığı ve sonuçta denetimin rutin, formalite bir biçime büründüğü izlenimini ortaya çıkarmaktadır. Taslak raporda bu ayrıntılarda KİT Komisyonu denetimi hakkında yer verilmelidir.

III- PERFORMANS DENETİMİ

Taslak raporun “Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş” bölümünde ve taslak raporun bazı bölümlerinde kamu kesiminde performans denetim uygulamalarına en kısa zamanda başlanılmalıdır denilmektedir. Yüksek

Denetleme Kurulu denetimi dışında kalan kamu kurum ve kuruluşlarında (genel , katma , döner sermayeli kuruluşlar vb.) performans denetimi yapılmadığı ve bir an önce performans denetimi uygulamalarının bu kuruluşlarda başlatılması yargısı doğrudur. Bütçe odaklı taslak raporda , bütçe dışında kalan kamu kurum ve kuruluşlarını da kapsayan önerilerde bulunurken daha titiz davranılması gerekmektedir. Performans Denetimi konusunda saptamalar ve öneriler Türkiye gerçeğini tam olarak yansıtmamaktadır.

Türk Hukuk sisteminde Performans Denetimi kavramı ilk kez , 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilâtıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanunda tanımını bulmuştur. 3460 sayılı Kanunun 10.Maddesinde ;

“Umumi Murakabe Heyetinin vazifesi ;bu Kanun hükümlerine tabi teşekküllerle 26. Madde mucibince kurulacak müesseselerin idare şekil ve tarzlarını ve gayelerine ve iktisadi , ticari , ve sınaî esas ve icaplara uygun ve verimli ve rasyonel bir şekilde işleyip işlemediklerini ve hususiyle mevcut şartlara göre emsali müesseselerle mukayeseli maliyet hesaplarını her hesap yılı içinde en az bir defa tetkik , tahlil ve murakabe etmek ve buna dair raporlarını İktisat Vekaletiyle alâkalı vekalet ve teşekküle vermektir.”denilmiştir. Yine İktisadi Devlet Teşekkülleri Hakkındaki 3460 sayılı Kanunun Tatbik Suretini Gösterir Nizamnamede de aynı tanıma yer verilmiştir. 3460 sayılı Kanununda yapılan Performans Denetimi tanımı 1983 yılına kadar geçerliliğini korumuş ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkındaki 24.06.1983 tarih ve 72 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile de yeniden yapılmıştır.

1982 Anayasasınının 165.Maddesi gereğince düzenlenen 3346 sayılı Kanunun 7. maddesinde **“Komisyon ve Alt Komisyonlar , denetleyecekleri kuruluşların durumunu , ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir tarzda , ekonominin kuralları ve ekonomik gerekler dahilinde , verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilerek , kuruluş amaçlarına ulaşmalarını teminen ; faaliyetlerinin mevzuata , uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğu yönlerinden inceler.”**denilmiştir.

72 sayılı KHK’ nin 22. maddesinde Yüksek Denetleme Kurulunun denetleme konuları ;

- 1- Denetlenen kuruluşların kanun veya statülerinde belirlenen amaç ve esaslara ,uzun vadeli kalkınma planı ile programlara uyulup uyulmadığı,**
- 2- İşletme bütçelerinin gereklere , işlemlerinin bütçelere ; maliyet , bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu ,**
- 3- Çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı ,**
- 4- İşlemlerin hukuka uygunluğu ,**
- 5- Verimlilik ve kârlılık ilkelerine uyulup uyulmadığı ,**
- 6- İşletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı ,**

şeklinde belirlenmiştir. Türkiye’de 3346 sayılı Kanun ve 72 sayılı KHK ile Performans Denetimi tanımına açıklık getirilmiş ve güncelleştirilmiştir.

1938 yılından bu yana Türkiye’de KİT’ler üzerinde mali tabloların denetimi , uygunluk denetimi yanında esas olarak performans (faaliyet) denetiminin yapılması öngörülmüştür. Ve bu tür denetim görevi de gerek başlangıçta 3460 sayılı Kanun gerekse 3346 sayılı Kanun ve 72 sayılı KHK ile Yüksek Denetleme Kuruluna verilmiştir.

Türkiye’de genel ve katma bütçeli kamu kurum ve kuruluşlarında “Uygunluk denetimi” yapan Sayıştay’ın 832 sayılı Kanununa 1996 yılında 4149 sayılı Kanun ile “Verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi” başlığı altında ek madde ilave edilmiştir.832 sayılı Sayıştay Kanununun Ek Madde 10 da “Sayıştay , denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli , etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur. Bu raporlar ile bu Kanunda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülür ve Komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur.”denilmektedir. 1996 yılından itibaren Sayıştay’ın denetimine tabi kuruluşlarda Sayıştay tarafından Performans Denetimi yapılabileceği öngörülmüştür. Türkiye’de Yüksek Denetleme Kurulu yanında Sayıştay’ın da denetimine tabi olan kuruluşlarda Performans Denetimi yapma isteğinde olduğu görülmektedir.

Türkiye’de ; 1938 yılından bu yana KİT’ler üzerinde Yüksek Denetleme Kurulu tarafından çağdaş standartlarda performans denetimi (eksiklikleri olduğu ileri sürülebilirse de) yapılmaktadır. Bunun aksini ileri sürmek Türkiye’nin performans denetimi konusunda sahip olduğu birikimlerini ve kazanımlarını yok saymak anlamına gelmektedir. Türkiye’de

performans denetimi yapılmamaktadır , performans denetimine başlanmalıdır demek büyük bir hatadır. Bugün Dünyanın bir çok kuruluşu nezdinde Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılan performans denetimi genel kabul görmektedir. Ancak Yüksek Denetleme Kurulu denetim kapsamı dışında kalan kuruluşlarda performans denetiminin yapılmadığı bilinen bir gerçektir. Bu nedenle performans denetiminin yapılmadığı kuruluşlarda bir an önce başlanılmalı ve Yüksek Denetleme Kurulunun performans denetimi konusunda birikim ve tecrübelerinin bu kuruluşlara taşınması sağlanmalıdır. Bu arada Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılan performans denetiminin daha da geliştirilmesi ve etkinleştirilmesi için gerekenler yapılmalıdır. Bütçe odaklı olduğu ifade olunan taslak raporda genel , katma ve döner sermayeli kuruluşlar yapılan saptamalar ve öneriler gerçek olsa da bunları bütçe dışında kalan kuruluşlara olduğu gibi yansıtmak , Özel İhtisas Komisyonunun sağlıklı sonuçlar elde etmesini engelleyici bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda sayılan nedenlerle taslak raporda yer alan “Performans Denetimine Geçiş” ibarelerinin kaldırılarak “Performans Denetiminin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesi” şekline dönüştürülmelidir. Yine VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında performans denetimi ekteki metin (Ek: 1) niteliğinde yer almalıdır.

ERDAL KENGER

BAŞDENETÇİ

T.C. BAŞBAKANLIK

YÜKSEK DENETLEME KURULU

06.03.2000

(Ek:1)

VIII. BEŞ YILLIK KALKINMA PLANINDA (2001-2005) PERFORMANS DENETİMİNİN YERİ

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planının (VII. Beş Yıllık Kalkınma Planında yer alan adı ile “Ekonomide Etkinliğin Artırılmasına Yönelik Yapısal Değişim Projeleri” kapsamında “Kamu Hizmetlerinde Etkinliğin Artırılması Projesi ve Kamu Kesiminde Ücret Adaletinin Sağlanması”) “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık” başlığının Amaçlar , İlkeler ve Politikalar bölümünde ;

“Denetleme kurumları ile kurum ve kuruluşların denetim birimlerinin fonksiyonlarının yeniden değerlendirilmesi yapılarak , kamu iktisadi teşebbüslerinde yapılan performans denetimi gözden geçirilerek geliştirilecek , etkinleştirilecek ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarında performansın ölçülmesine yönelik denetim sistemine geçilecektir.” ,

Hukuki ve Kurumsal Düzenlemeler bölümünde ;

“Kamu iktisadi teşebbüslerinde yapılan performans denetiminin gözden geçirilerek geliştirilmesi , etkinleştirilmesi ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarında performans ölçülmesine ilişkin denetim sistemine geçilebilmesi için 832 sayılı Sayıştay Kanunu , Kesin Hesap Kanununa ilişkin düzenlemeler , Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların TBMM’ce Denetlenmesi Hakkında 3346 sayılı Kanun , 72 sayılı Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında KHK ile kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilat kanunlarında yer alan denetim birimleriyle ilgili hükümler gözden geçirilecektir.”

şeklinde yer almalıdır.