

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YENİDEN YAPILANMA: MUHASEBE-İ UMUMİYE KANUNUNDAN 5018 SAYILI KANUNA BÜTÇE VE HARCAMA USULLERİNDE DÖNÜŞÜM

Zuhal ERGEN

Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

Doç. Dr.

Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,
01330 Adana

E-posta: zergen@cu.edu.tr

Özet

1980'lerden itibaren dünyanın birçok ülkesi, kamu mali yönetim sistemlerini reforme etme çabası içine girmiştir. Bunun en önemli nedeni son yıllarda yaşanan büyük ekonomik krizlerin yarattığı tahribatlardır. Bu bağlamda ülkemizde de yeni bir kamu mali yönetim sistemi oluşturulmuştur. 2003 yılında kabul edilen ve 2006 yılından itibaren uygulamaya konulan yeni kamu mali yönetim kanunumuz mali disiplininin tesisi açısından büyük önem taşımaktadır. Çalışmamızda yeni kanunun getirdiği yenilikler ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Mali Yönetimi, Muhasebe-İ Umumiye Kanunu, 5018 sayılı Kanun

Abstract

RESTRUCTURING THE PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT IN TURKEY

Since 1980s', many countries around the world have the efforts to re-organize their public financial management system. The most crucial motivation behind this decision is the distortions caused by the great economic crises. In that respect, a new public financial system was formed in Turkey. Our new public financial system, called "Public Financial Management and Control Law no. 5018" was adopted in 2003 and was began to be implemented from 2006, has great importance for establishing fiscal discipline. In this study, improvements brought by this new law are discussed.

Key Words: Public Financial Management, Muhasebe-i Umumiye Law, Law No:5018

JEL Code: H60- H61

1. GİRİŞ

Son yıllarda tüm dünyada, kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi alanında çok önemli değişiklikler yaşanmaktadır. Bu değişimlerin orijininde ise devlete bakış açısında ki değişme ve devlete yüklenen işlev ve görevlerin yeniden irdelenmesi yatmaktadır. Bu bağlamda yönetim kavramından hareketle, devlet, kamu yönetimi ve kamu mali yönetimine kadar uzayan teorik bir perspektifte bu kavramların yeniden irdelenmesi önem arz eder.

20. Yüzyıl gerek başlangıç gerekse bitiş dönemi itibarıyla, ekonomik, sosyolojik ve siyasal yönlerden önemli dönüm noktalarının olduğu bir yüzyıl olarak tarihi süreçte yerini almıştır. Temelini “Ulusların Zenginliği” isimli eseriyle 1776’da

Adam Smith'den alan klasik iktisadi anlayış çerçevesinde liberal ekonominin egemen olması ve devletin ekonomik hayatta rolünün ve müdahalesinin minimal ölçüde öngörüldüğü piyasa ekonomisi anlayışı 1930'lara kadar devam etmiştir. Büyük bunalım yılları sürecinde 1930'larda Keynes'le birlikte devletin ekonomiye müdahalesi gözle görülür şekilde artış kaydetmiştir. Devletin yaptığı müdahaleler biçim, amaç ve alan(yoğunluk) bakımından büyük çeşitlilik gösterir. Bu müdahaleler, devletin ticari işlemleri düzenleyen sınırlarda kaldığı zamanlarda bile, iktisadi hayatın en azından hukuki cephesini kapsamıştır. Sonuç olarak devletin fonksiyonlarındaki artış günümüzde devletin giderek artan sosyal ve kültürel hizmetleri yerine getirmesine, ülke ekonomisinde düzenleyici rol oynamasına yol açmıştır. Bu durum etkin bir yönetim, etkin bir kamu yönetimi ve en önemlisi etkin bir kamu mali yönetimi ihtiyacını doğurmuştur (Yurdadoğ vd., 2016: 101; Tosun,2007: 10-12).

“Mali sistem” yapısı gereği sürekli optimum kararı verme peşinde koşan bir yönetim anlayışı gerektirir. Bu nedenle yönetim kavramı iyi bir kamu mali sisteminin tesisi açısından büyük önem taşır. “Yönetim” önceden tespit edilmiş amaçları gerçekleştirmek için gerekli olan araçlarla ilgili etkinlikler bütünü olarak ifade edebileceği gibi, sahip olunan fiziki ve beşeri kaynakların belirlenen amaçları gerçekleştirecek şekilde düzenlenmesi ve kullanılması faaliyeti ya da süreci olarak da tanımlanabilir. Yönetim olgusunun temel işlevi ise önceden ortaya konmuş amaçların nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin karar süreçlerinin belirlenmesi, bu amaçlara yönelik olarak görev alacak beşeri kaynakların dizaynı, örgüt yönetimini sağlama ve diğer kaynakların denetimini gerçekleştirme olarak sıralanabilir.

Genel olarak yönetiminin bir alt dalı olarak kabul edebileceğimiz kamu yönetimi ise, devletin genel işleyişine ilişkin tüm kanun, kural ve politikaların uygulama sahası olarak tanımlanabilir. Esas itibariyle hem kamusal alandaki faaliyetleri hem de bu faaliyetleri yürütmekle görevlendirilmiş örgütleri ifade eden kamu yönetimi kavramı taşıdığı bu anlamsal zenginlikle de arka planında çok geniş bir disiplinin ağırlığını taşır. Genellikle yönetim olgusu, özellikle de kamu yönetimi toplumsal hayatın en önemli öğelerinden biridir. Kamu örgütleri, “kamu hizmeti” ve “kamu yararı” ilkeleri çerçevesinde vatandaşlara güvenlikten sağlığa, eğitimden adalete bir çok farklı alanda hizmet sunar (Arslan,2005: 5).

Kamu yönetimi kavramı çok yönlü ve geniş bir kavramdır. Çünkü bir yandan kamusal alandaki faaliyetleri ve bu faaliyetleri üstlenen kamu yönetim birimlerini içerirken bir yandan da kanunların öngördüğü şekilde ortaya konan politika kararlarını uygulamaya dönük süreçleri içerir. Yapısal bir kavram olarak kamu yönetimi ise, devletin yürütmeye ilişkin kolunun örgütsel görünümünü yansıtır. Bu anlamda kamu yönetimi siyasi organların yürütmeye ilişkin koludur. İşlevsel olarak kamu yönetimi ise yasaları, genel kuralları ve kamu politikası kararlarını uygulama sürecidir. Genel ve soyut kurallar bu süreçte bireysel olayların çözümüne ilişkin özel kararlara dönüşmekte ve soyutlaşmaktadır. Söz konusu uygulama sürecinde kamu yönetimi bir takım yönetsel işlevler yerine getirir. Yasama ve yürütmenin saptadığı yönde, hukuk sınırları içinde toplumun yaşamını idame ettirmesi için yürütülen kamusal etkinlikler olarak tanımlanan ve hukuksal işlem yada eylem olarak belirlenen yönetsel işlevin amacı, nihayetinde kamu yararının sağlanmasıdır (Tosunoğlu ve Dülger,2013: 1; Parlak ve Sobacı, 2008: 5).

Soyut bir kavram olarak ele alabileceğimiz devletin, vücuda gelmiş hali olarak betimleyeceğimiz siyasi iktidarlar, yürütme “erk”ini ellerinde bulundurmanın sorumluluğu ile hareket ederek, yürütmeye ilişkin faaliyetlerini kamu yönetimi alanı içinde düzenlerler. Ancak pek tabidir ki kamusal alanda üretilen politikaların hayata geçirilebilmesi, düzgün işleyen ve sağlam bir kamu mali yönetimini gerektirir. Bu açıdan toplum için yararlı kamu politikalarının hayata geçirilebilmesi için gerekli finansmanın sağlanabilmesi, devletin sahip olduğu kaynakların en optimal şekilde yönetilebilmesi, için gerekli bütçelemenin yapılabilmesi etkin bir kamu mali yönetim sisteminin tesisini zorunlu kılar. Bu zorunluluk zaman içinde ülkelerin kamu mali yönetim sistemlerini reforme etme konusunda itici bir güç oluşturmuştur.

“Bu bağlamda birçok dünya ülkesi ve OECD ülkesi son yıllarda devletin rolünü ve işlevlerini köklü şekilde irdeleme çabalarına ve kamu yönetimi reformlarına sahne olmuştur. Kamu kesimini yeniden yapılandırma mücadelesi bugün birçok gelişmekte olan ülkenin gündeminde yer almaktadır. Kamu yönetim reformlarının doğasının ne olduğu ve ne olması gerektiği de ayrıca yoğun olarak tartışılmaktadır. “Yeni Kamu Yönetimi” kavramında şekillen bu söylem etkinliğin artırılması, bütçe açıklarının ve kamu borçlarının düşürülmesi, hizmet sunumunun iyileştirilmesi, bürokrasi ve harcama programları üzerindeki siyasi

denetimin güçlendirilmesi, saydamlığın artırılması, kamu çalışanlarının politika geliştirme ve performans yönetimi konusunda sorumlu tutulması gereğini ifade etmektedir” (Arın’dan aktaran Ergen,2007: 305).

1.1. Kamu Mali Yönetiminin Reform İhtiyacı

Gelişmiş ülkeler açısından kamu mali yönetiminin ve bütçe sistemlerinin verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik ekseninde yeniden şekillendirilmesi ve yapılandırılması çalışmaları 1980’lerden itibaren ivme kazanmıştır. Bunun en önemli nedeni son yıllarda birçok ülkede sıklıkla yaşanan mali krizler, kamu gelir ve giderleri arasında makasın açılması nedeniyle verilen yüksek kamu açıkları ve sürdürülemez hale gelen kamu iç ve dış borç dinamiğidir. Bu durum başta gelişmiş ülkeler olmak üzere birçok ülkeyi kamu mali yönetim sistemini sorgulamaya yöneltmiştir.

“Kamu mali yönetimlerini reforme etme hedefiyle yola çıkan ülkelerin başında İngiltere, İsveç, ABD, Kanada, Fransa, Yeni Zelanda, Avustralya, Danimarka, Hollanda gibi ülkeler gelmektedir. 1990’ların başından itibaren özellikle OECD Ülkeleri ve Avrupa Birliği’ne üye ülkelerin mali disiplinlerini sağlama açısından, kamu mali yönetimlerine ilişkin reform çabalarında geçiş ekonomilerine nazaran daha başarılı oldukları gözlenmektedir. Özellikle Avrupa Birliği üyesi ülkelerin Maastricht Kriterleri çerçevesinde uymakla yükümlü oldukları birlik kriterleri arasında yer alan mali disiplinin sağlanması ve kamu açıkları ile ilgili kurallar, bu ülkelerin ekonomik büyüme ve siyasi istikrar konularında gösterdikleri performansla birleşince reform çabalarının da büyük oranda başarıya ulaştığı görülür. Blöndal’a göre ülkelerin ekonomik büyüme oranları ile mali disiplinleri arasında pozitif bir koreleasyon mevcuttur. Mali disiplin ve kamu mali reformlarının başarılması ile ilgili olarak ülkelerin siyasi istikrar düzeyleri de bu noktada büyük önem taşımaktadır.. Bunun yanında mali disiplinin tesisi ile ilgili en önemli faktör bütçeleme sistemi ile ilgili yapısal reformların gerçekleştirilmesidir. Öyle ki ekonomik büyümenin olumlu seyrine ve siyasi istikrarın mevcudiyetine rağmen, ülke bütçe sistemi ile ilgili reformist ve modernist bir çizgi takip etmese mali disiplini sağlama açısından başarıya ulaşma şansı çok düşük olacaktır” (Blöndal’dan aktaran Ergen,2007: 305).

Ülkemizde de kamu mali yönetim sisteminin reforme edilme çabaları çok uzun bir süreç içinde değerlendirilebilir. Bunun en temel nedeni Osmanlı İmparatorluğu'nun tarih sayfalarına gömülmesiyle birlikte kurulan yeni Türkiye Cumhuriyeti'nin mali yönetim ile ilgili birçok yasa, içtihat ve düzenlemeyi Osmanlı İmparatorluğu'ndan miras almasıdır. Mutlak monarşi ile yönetilen imparatorluğun kendi içerisinde demokratikleşme çabalarının bir sonucu olarak “Birinci Meşrutiyetin ilanına kadar, Genel Muhasebe Usulü ile ilgili var olan mevzuat, sadece bir takım tüzük, hesap kayıtları ve yönergelerden oluşmaktaydı. Ancak bu mevzuat kamu gelir ve giderlerinin gerçekleştirilmesi, muhasebe kayıtlarının sağlıklı bir şekilde tutulması ve hesap denetimi konularında son derece yetersiz kalmaktaydı.

Batılı anlamda ilk modern bütçemiz olarak kabul ettiğimiz 1909 yılı bütçesi öncesinde bu yetersizlikler iyice kendisini göstermiş ve Fransa Genel Muhasebe Kanunu'nun dan esinlenilerek hazırlanan Usulü Muhasebe-i Umumiye Kanunu 1910 yılından itibaren yürürlüğe konulmuştur. Ancak alelacele düzenlenen bu kanunun yetersizliği çok kısa süre içinde yeni düzenlemeler yapılmasına neden olmuştur. Bu nedenle sadece Cumhuriyetin ilanından sonra sadece Fransa'nın değil, İtalya, Belçika gibi ülkelerin mali sistemleri ve kanunları da incelenerek daha kalıcı ve işler bir kanun taslağı hazırlanmaya başlanmıştır. Bu bağlamda devlet hazinesine ait taşınır ve taşınmazların yönetimi, kamu gelirlerinin tahakkuk ve tahsilatına ilişkin düzenlemeler, mükellef hakları, kamu giderlerinde bütçesel sınırlamaların aşılmasında, sayman, murakıp, ita amiri gibi bütçe ile ilgili yürütücülerin sorumlulukları, ek bütçe kullanımı, avans ve kredi işlemleri, bütçe denetimi ve Sayıştay'ın işlevleri vb. konularda düzenlemeler yapılmıştır. 1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 2003 yılında kabul edilen ve 2006 yılından itibaren de tüm hükümleriyle uygulamaya sokulan 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)”na değin ülkemizin ilk mali anayasası olma ünvanını korumuştur.

5018 sayılı “KMYKK” mali reform sürecinin omurgasını oluşturmakla birlikte, kamu mali sistemimizin dönüşümünde diğer birçok düzenleme ile birlikte gerçek bir anlam kazanmıştır. 2000’li yıllar başta yeni kamu mali yönetim anlayışı olmak üzere, yerel yönetimler, sosyal güvenlik, piyasaların liberilizasyonu, Kamu İhale Mevzuatı, Sayıştay Kanunu, 4749 sayılı “Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin

Düzenlenmesi Hakkında Kanun”, Hazine’nin ve Merkez Bankasının yeniden yapılandırılması gibi birçok reformist düzenlemeye şahitlik etmiştir.

5018 Sayılı “KMYKK” ile mali yönetim sistemimizde çok köklü değişiklikler yapılmıştır. Yeni kamu mali yönetim anlayışı;

- Kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanarak stratejik hedeflerine ulaşan,
- Faaliyetlerini fayda-maliyet ve etkinlik analizlerine dayandıran,
- İç kontrol sistemi yerleştirmiş,
- Hesap verebilir, saydam ve sorumluluğunun bilincinde,
- Harcama sürecinde yetki- sorumluluk dengesini tesis etmiş,
- Orta vadeli harcama sistemi anlayışını benimseyen,
- Çok yıllık bütçeleme anlayışına uygun,
- Tahakkuk esaslı muhasebe sistemini esas alan,
- İç ve dış denetim de mali denetim yanında performans denetimini de sorgulayan bir anlayışı temsil etmektedir.

2. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU’NUN TEMEL EKSENLERİ

5018 Sayılı “KMYKK” ile şeffaflığın ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesi, mali disiplinin ve bütçe uygulamalarında etkinliğin sağlanması, hedef-sonuç odaklı bir mali yönetim anlayışının benimsenmesi ve kaynak tahsisi sürecinde etkinliğin sağlanması amaçlanmıştır. Ayrıca bu kanunla, çağdaş bir iç kontrol ortamının tesisi ve sistem odaklı bir denetim anlayışının geliştirilmesi ile dış denetim sisteminin güçlendirilmesi hedeflenmiştir (Usta,2011: 45).

2.1.Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu

Devlet faaliyetlerinin daha gözlemlenebilir bir hale gelmesi olarak ifade edebileceğimiz saydamlık kavramı, devleti topluma karşı daha sorumlu ve hesap verebilir kılmanın en önemli araçlarından biri olarak ön plana çıkmaktadır. Diğer bir deyişle saydamlık, devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata

geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde kamuoyuna sunmasıdır (Ergen, 2014: 92).

‘Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna **açık olmasıdır**. Aynı zamanda hesap verilebilirliğin de işletilebilmesinin ön koşulu olan rol ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması aslında bir süreç kontrolüdür. Sistemin saydam olması için sadece aktörlerin ne yaptıklarının bilinmesi değil, ne yapmaya niyetli oldukları konusunun da kamuoyuna sunulması gerekmektedir. Niyetlerin açık bir biçimde belirlenmesi ve kamuoyuna sunulması hem niyetlerin kamu yararına uygun olup olmadığını tartışma olanağı yaratır, hem de vatandaşlara daha sonra davranışları ve bu davranışların sonuçlarını değerlendirmede önemli bir kıstas sunar’(Atiyas ve Sayın,2000: 28).

“Mali Saydamlığın güçlendirilebilmesi için ise kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunluluğuna dikkat çekilmiştir. Günümüzde ülkeler mali disiplinlerini tesis ederken mali saydamlık ilkesini görmezden gelemezler. Bu ilke iktisaden kıt olduğu bilinen kamusal kaynakların etkin tahsisinin başarılması ve kaynakların stratejik öncelikler gözetilerek kullanılmasında neredeyse bir ön şart halini almıştır. Çünkü etkin devlet ancak her türlü bütçesel ve buna ilişkin mali düzenlemelerinde açık ve saydam olmayı başarabilen devlettir”(Ergen,2014: 93).

Demokratik sistemleri diğer yönetim sistemlerinden ayıran en belirgin özellik hiç şüphesiz kamu yöneticilerinin kamusal faaliyetlerinde “saydamlık ve hesap verme sorumluluğu” ilkesi çerçevesinde iş görmesidir. Bu ilkeler doğrultusunda hareket eden kamu yöneticileri yani atanmışlar ve yürütme erkini elinde bulunduran hükümet üyeler, yani seçilmişler kaynak kullanımında verimsizlik, kötüye kullanım, israf, yolsuzluk ve usulsüzlük gibi olumsuzlukların içine düşmezler. Ve devlete olan güvenin artmasına katkıda bulunurlar. Saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkesi demokrasiden beslenir ve demokrasiyi besler.

Hesap verebilirlik ilkesi özellikle, 5018 sayılı kanunla daha çok ön plana çıkartılmış olan “Yönetim Sorumluluğu İlkesi” ne bağlı olarak şekillendirilmektedir. Bu bağlamda 5018 sayılı KMYKK’nun 3. Bölümünde yer alan “Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları” çerçevesinde 8. Madde’de; “Kamu idarelerindeki görevlilerin, yetki ve sorumluluklarının kullanılmasına ilişkin olarak, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka

uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kaynakların kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerinden alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır” şeklinde yer almaktadır (Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun, 2003).

5018 Sayılı KMYKK ile mali saydamlık ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesi adına, dağınık ve farklı uygulamalara sahip kamu kurumlarının bütçenin “Birlik” ilkesi gereğince yeniden düzenlenmesi ve bu sayede bütçe kapsamının genişletilerek, Parlatmentonun bütçe hakkını kullanımının güçlendirilmesi hedeflenmiştir. Bu bağlamda bir çok bütçe dışı fon tasfiye edilerek (2000 ve 2001 yıllarında 61 tanesi bütçe dışı fon ve 8 tanesi bütçe içi fon olmak üzere toplam 69 fon tasfiye edilmiştir) mali sistemimizin Adem-i Tahsis ilkesine uygun şekilde yeniden tanzim edilmesi hedeflenmiştir. Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine geçilerek, yeni bütçe sistemimiz olarak kabul edilen “Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”nin gerektirdiği Analitik Bütçe Kodlama yapısı uygulanmaya başlanmıştır. Bu sayede uluslar arası normlarda mali istatistiklerin üretilmesi mümkün kılınmıştır. Ayrıca mali disiplinsizliğin en önemli etkenlerinden biri olan “özel gelir-özel ödenek” uygulamaları sınırlandırılmış ve bütçede “Birlik” ilkesinin güçlendirilmesi sağlamıştır (Usta,2011: 45).

2.2. Mali Disiplinin ve Bütçe Uygulamalarında Etkinliğin Sağlanması

Mali disiplinin ve bütçe uygulamalarında etkinliğin sağlanması yeni mali anayasamız olarak kabul ettiğimiz 5018 sayılı KMYKK’da birçok maddeyi içeren düzenlemelerle sağlanmaya çalışılmıştır Bu bağlamda başta Genel Yönetim Bütçesinin ve Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nun hazırlanması, sunulması, görüşülmesi ve yasalaşması ile ilgili süreçler yeniden düzenlenmiştir. Bununla birlikte yedek ödenek, örtülü ödenek, ödenek aktarma ve ertesi yıla sarkan yüklenmeler ile ilgili mevzuat değişiklikleri yeni kanunda yer almıştır.

Ekonominin orta ve uzun vadede planlama işlevine sahip olmasının artık tüm gelişmiş ülkelerce onay gördüğü bu yüzyılda, ülkemizde de yıllık bütçeler ve

planlar hazırlama anlayışı bu kanunla birlikte benimsenmeye başlanmıştır. Yeni mali anayasamız bütçe hazırlık sürecinde temel politika belgeleri olarak kabul edilen ve çok yıllık bir perspektifle hazırlanan kalkınma planları, hükümet programları, orta vadeli programlar ve orta vadeli mali planlar ile stratejik planlar çerçevesinde kamu bütçeleri ihdas etme yaklaşımına yönelmiştir. Bu sayede bütçe politikalarının öngörülebilirliğini artırma, mali disiplini ve uygulamada etkinliği sağlama hedefleri ön plana çıkmıştır.

“Yıllık perspektifte hazırlanan bütçelerinin, kamusal kaynakların VET olarak da bilinen verimlilik, etkilik ve tutumluluk esasları çerçevesinde kullanılamaması ve stratejik öncelikli harcamaların kısa dönemli öngörülerinin doğurduğu verimsizlikler nedeniyle büyük ölçüde başarısızlığa uğradığı bir gerçektir. Bu başarısızlıkların giderilmesi Orta Vadeli Harcama yaklaşımı ve çok yıllık bütçeleme sürecini zorunlu kılmaktadır. Bu yaklaşımın bütçe sürecinin iyileştirilmesi açısından getirdiği avantajlardan birisi de yukarıda tanımlanan olumsuzlukların önüne geçecek bir işleyişe, kapsama ve zaman boyutuna sahip olmasıdır. Örneğin, kamuda çalışanların ve emeklilerin ücretleri, borç servisi, bütçe dışındaki kuruluşlara yapılan transferler kısa dönemde kolayca değişecek nitelikte harcamalar değillerdir bunlarla ilgili en azından iki-üç yıla yayılan orta vadeli politikalar oluşturulması ve bunların bütçe içinde formüle edilmesi gerekmektedir” (Ergen,2007: 307-308, Yılmaz,1999: 20-21).

“Çok yıllık bütçeleme sistemi dinamik bir yapıya sahiptir ve uygulamada makro ekonomik değişkenlere ve genel politika tercihlerindeki değişikliklere bağlı olarak her yıl revize edilebilir niteliktedir. Bu bağlamda hükümetlerin ekonomik ve mali programlarının yürütülmesi, mali disiplinin sürdürülmesi ve kamu mali reformlarının gerçekleştirilmesi konusundaki kararlılığının da bir göstergesi olarak kabul edilebilir” (Ergen,2007: 308, Göktaş,2006: 4).

Mali disiplinin sağlanması açısından önem taşıyan bir diğer husus ise 5018 sayılı KMYKK ile kamu yatırım projelerinin kabul ve uygulama aşamalarının rasyonel bir çizgiye oturtulmasına dönük bir adım atılması olmuştur. Bu sayede alternatif kamu yatırım projeleri arasında karar verme aşamasında fayda-maliyet, maliyet-etkinlik ve doğrusal programlama ve benzeri analizlerinin yapılması öngörülmüş

ve Kalkınma Bakanlığı bu konuda yetkili kılınarak ancak yapılabilirliği onaylanmamış projelerin yatırım programına alınması zorunlu kılınmıştır.

2.3. Stratejik Plana Dayalı Bir Mali Yönetim Anlayışının Benimsenmesi

Kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi reformları çerçevesinde, makro düzeyde bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde mali disiplini sağlamak, kaynakları stratejik önceliklere göre dağıtmak, bu kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığını izlemek ve bunun üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğu geliştirmek temel başlıklar olarak ortaya çıkmıştır. Kamu idarelerinin planlı hizmet sunumu, politika geliştirme, belirlenen politikaları somut iş programlarına ve bütçelere dayandırma ile uygulamayı etkili bir şekilde izleme ve değerlendirmelerini sağlamaya yönelik olarak “stratejik planlama” temel bir araç olarak benimsenmiştir. Stratejik planlama; bir yandan kamu mali yönetimine etkinlik kazandırırken, diğer yandan kurumsal kültür ve kimliğin gelişimine ve güçlendirilmesine destek olacaktır. Ulusal düzeydeki kalkınma planları ve stratejiler çerçevesinde kamu idarelerince hazırlanacak olan stratejik planlar; programlar, sektörel ana planlar, bölgesel planlar ve il gelişim planları ile birlikte genel olarak planlama ve uygulama sürecinin etkinliğini artıracak ve kaynakların rasyonel kullanımına katkıda bulunacaktır (Devlet Planlama Teşkilatı,2006: 1).

5018 Sayılı KMYKK ‘nın 9. Maddesi Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme başlığı altında “Kamu İdareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar” ifadeleri yer almaktadır. Maddenin devamında , “kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar” hükmü getirilmektedir.

Ülkemizde stratejik plan uygulaması, DPT'nin, 2003 yılında kamu kuruluşlarına yönelik bir Stratejik Planlama Kılavuzu hazırlaması ile başlamış ve 2006 yılında da “*Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*” çıkartılmıştır. Stratejik Planlama Kılavuzunda, içerik olarak stratejik planlamanın esası üzerinde durularak; durum analizinin nasıl yapılacağı, misyon, vizyon, temel ilkeler, stratejik amaç ve hedeflerin nasıl belirleneceği; belirlenen hedefler doğrultusunda temel faaliyet ve projelerin nasıl çerçevelendirileceği ve stratejik planın bütçe süreci ile ilişkisi düzenlenmektedir. Ayrıca stratejik planların izleme ve performans değerlendirme faaliyetlerinin sistematik bir şekilde yürütülmesi için bir çerçeve sunulmaktadır. Kılavuz, stratejik planlamanın dört temel amacını; makro düzeyde mali disiplini sağlamak, kaynakları stratejik önceliklere göre dağıtmak, kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığını izlemek ve hesap verme sorumluluğunu geliştirmek olarak sıralamaktadır (DPT,2006: 1).

Günümüzde stratejik planlar kamu idarelerinde “yılı bütçesi” hazırlamanın temel gereklerinden birisidir. Çünkü 5 yıl olarak hazırlanan idare stratejik planının her yılına tekabül edecek şekilde düzenlenmesi gereken “Performans Programları” harcamacı birimlerin devlet hazinesinden talep edecekleri ödeneğin bir anlamda gerekçesini oluşturmaktadır. Kamu kesiminin mali ve idari sorunları dikkate alındığında kamu idarelerinin faaliyetlerini planlı bir şekilde yerine getirmelerinin ne denli önemli olduğu daha açıkça ortaya çıkmaktadır.

2.4. Kaynak Tahsisi Sürecinde Etkinliğin Sağlanması, Orta Vadeli Harcama Yapısı ve Çok Yıllı Bütçeleme Anlayışı

Kamu mali yönetimimizdeki köklü değişimin bir uzantısı olarak, Stratejik Plana Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) sisteminin benimsenmesi ile ülkemizde başta merkezi yönetime dahil kamu idareleri olmak üzere daha genel anlamda genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini de kapsayacak şekilde, kamusal faaliyetlerde kaynak tahsisinin ve kullanımının etkin bir şekilde yerine getirilerek, kamu harcamalarının disipline edilmesi hedeflenmektedir. Bu hedef birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede, ekonomik, sosyal ve siyasal yapılarına bağlı olarak farklı kamusal düzenlemeler içerir. Bununla birlikte ülkelerin kamu yönetimi ile kamu mali yönetimine bakış açıları, merkezileşme ve/ veya yerelleşme eğilimleri, sosyo- kültürel yapıları dolayısıyla diğerlerinden

farklılaşmaları son derece doğaldır. He ne kadar bu farklılıklar mevcut olsa da, dünyada kamu mali yönetim alanında yapılan düzenlemelerin taşıdığı bazı ortak noktalarda mevcuttur. İşte bu ortak noktalardan belki de en önemlisi ülkelerin sahip oldukları kıt kamusal kaynakları stratejik önceliklerini de göz önünde bulundurarak tahsis etme ve ilgili alanlarda etkin bir şekilde kullanma hedefidir.

Kamu mali yönetim reformlarının temelinde yer alan kaynakların etkin tahsisi ve kullanımı hedefinin başarılabilmesi kamu harcama sisteminin orta vadeli bir yapıya kavuşturulması ile mümkün olabilir. Bu açıdan 5018 sayılı KMYKK ile birlikte bütçe sistemimiz, kamu kaynaklarının rasyonel kullanıldığı, çok yıllık bütçeleme anlayışının gerektirdiği orta vadeli kaynak tahsisine uygun ve optimum kaynak yönetiminin gerçekleştirildiği bir yapıya kavuşturulmaya çalışılmıştır.

“Klasik bütçe sisteminden performans esaslı bütçe(PEB) sistemine kadar geçen süreçte farklı bütçeleme sistemleri hem uygulamaya dönük olarak hem de teorik bazda mevcut olmuşlardır. Hükümetlerin gelecek yılla ilgili projeksiyonlarını ve taahhütlerini gösteren bütçeler bir mali yılı kapsayacak şekilde hazırlanmakla birlikte, efektif ve iyi hazırlanmış bir bütçenin bütçe yılından taşan ve bütçeyle ilgisi olan ekonomik faaliyetleri ve onların sonuçlarını da öngörmesi beklenir. Etkin ve verimli bir bütçe hazırlanabilmesi, plan ve bütçe ilişkisinin sağlıklı bir şekilde kurulmasını gerektirir. Orta vadeli harcama sistemi (Medium Term Expenditure Framework-MTEF) olarak da adlandırılan çok yıllık bütçeleme yaklaşımı, yıllık bütçe sürecinin, özellikle çok yıllık gelir ve harcama tahminleri gibi çok yıllık bir anlayış ile birlikte değerlendirildiği bir bütçe yaklaşımıdır. Çok yıllılık yaklaşımının esası sadece gelecek mali yılın değil o yıllar birlikte takip eden birkaç yılında (ülkemizde takip eden iki yılın) bütçe gelirlerinin ve harcamalarının tahmini olarak ortaya konmasıdır. Kamu kaynaklarının politika önceliklerine göre tahsis edilmesini sağlayan bir planlama ve bütçe oluşturma süreci olarak da tanımlayabileceğimiz çok yıllık bütçeleme sistemi, yukarıdan aşağıya (tavandan tabana) doğru bir kaynak dağılımını öngörür. Bu yaklaşımın çok önemli diğer bir yönü ise kamu idarelerinin harcama yaparken ve kendilerine tahsis edilmiş ödenekleri kullanılırken, cari ve orta vadeli maliyetleri aşağıdan yukarıya (tabandan tavana) doğru tahmin etmesi ve bu maliyetleri mevcut kaynaklarla uyumlu şekilde yerine getirmesi olarak ifade edilebilir” (Ergen,2007: 305).

“Orta vadeli harcama sistemini, karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama planlarının fayda ve maliyetleriyle ilişkilendirilmesine olanak tanıyan bir süreç olarak da tanımlamak mümkündür. Bu tanımdan hareketle kamu harcama programlarının geliştirilmesine yönelik bu sürecin üç önemli bileşeni şu şekilde sıralanabilir” (Engin ve Arslan’dan aktaran Ergen,2007: 306);

I-Makroekonomik yapı ile de uyumlu biçimde, kamu harcamaları için tahsis olabilecek toplam kaynağın yukarıdan aşağıya tahmin edilmesi ve belirlenmesi,

II-Yürütülmekte olan ve (veya) ilk kez yürürlüğe konulacak olan politikaların fayda -maliyetlerinin tahmin edilmesi,

III-Toplam kaynakların planlanan ve hayata geçirilmesi umulan, kamu yatırım projelerin fayda ve maliyetleriyle ilişkilendirilmesi ve karşılaştırılması.

“Orta Vadeli harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme)’nin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için gereken ana faktörleri ise şu şekilde sıralamak mümkündür (Arslan’dan aktaran Ergen,2007: 310-311);

i. Politik Destek ve Kararlılık

Bütçelerin hazırlanma sürecinde, icranın başında yer alan hükümetlerin politik anlamda kararlı ve dirayetli olmaları harcamaların yapılandırılması ile ilgili zor kararların alınmasında çok büyük önem arz eder.

ii. Bütçe ve Bütçesel Faaliyetlerin Tümünü Kapsamalı

Bilindiği üzere bütçelerin genellik ve birlik ilkelerine uygun bir şekilde yapılandırılması, iyi bir bütçe sistemin ön şartlarındandır. Bu ilkelerin istisnai bir takım uygulamalarla delinmesi bütçenin bu temel ilkelerini zedeler. Bütçe hükümetin tüm mali işlemlerini kapsayacak şekilde hazırlanmalı ve bütçe birliğini bozan bu istisnai (Dernek ve vakıf işletmeleri, döner sermaye işletmeleri vb.) durumlar ortadan kaldırılmalıdır.

iii. Makroekonomik Politikaların İyi Hazırlanması

Politik ve ekonomik istikrarın tesis edilemediği ülkelerde, Orta Vadeli harcama Sistemi’nin de başarıyla uygulanması beklenemez. Özellikle çok yıllık bir anlayışla ele alınan bütçe süreçlerinin ülkenin makroekonomik politika hedefleri ile de tutarlı olması gerekmektedir. Ancak makro ekonomik politikaların işlevsel bir

şekilde hazırlanabilmesi için ülkenin makro ekonomik veri ve analizlerinin de gerçeğe uygun şekilde analiz edilmesi gerekmektedir.

iv. Tüm Düzeylerde Kararlılık

Bütçeler bir anlamda gelir dağılımı ve kaynak tahsisini değiştirmesi nedeniyle sadece hükümetlerin politik iradesini değil aynı zamanda her düzeyde harcamacı dairelerin ödenek üstü harcama ve ek bütçe çıkarılması gibi uygulamalarının da minimum düzeyde tutulmasını ifade eder. Bütçeler başlangıçta sağlıklı ve güçlü bir şekilde hazırlanmalı bütçe yılının içinde kaynak tahsisini değiştirecek uygulamalara başvurulmamalıdır.

v. Harcama Kontrolünün Etkinliği

Güçlü ve etkin bir kontrol mekanizmasının tesis edilmesi tüm harcamacı dairelerin cari mali yıl için kendilerine tahsis edilen ödenek aşımalarını önleyecek ve ödeneklerin kullanımında yapılan programlardan sapmayı bir alışkanlık haline getirmelerini önleyecek bir yapıyı da beraberinde getirecektir.

vi. Sonuçların Raporlanması ve Saydamlık

Hükümetlerin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yasal düzenlemelere uyup uymadıkları, ekonominin rasyonalitenin gerektirdiği kararları zamanında alıp almadıkları ve öngörülen hedeflere ulaşma noktasında gösterdikleri performansın kamuoyu tarafından denetimi raporlama yoluyla olmaktadır. Kaynak kullanım sürecindeki faaliyetlerin sonuçlarının doğru ve anlaşılır bir şekilde kamuya aktarılması özellikle orta vadeli toplumsal bilincin oluşturulması açısından önem taşımaktadır. Etkin bir raporlama ve bilgilendirme sistemi rollerin ve sorumlulukların daha iyi anlaşılmasına, gerekli iç ve dış denetimlerin etkin bir şekilde yapılmasına yol açacaktır.

vii. Muhasebe Sisteminin geliştirilmesi ve Otomasyona Geçilmesi

Uluslar arası standartlara uygun bir muhasebe ve raporlama sisteminin uygulanması orta vadeli harcama sistemlerinin başarıya ulaşmasının önemli şartlarından biridir. Kamusal faaliyetlerin mali sonuçlarının denetime açık olacak şekilde muhasebe kayıtlarında net olarak gösterilmesi de sistemin başarıya ulaşması açısından önem taşımaktadır”.

2.5. Bütçe Kapsamının Genişletilmesi ve Birlik İlkesinin Güçlendirilmesi

1050 sayılı Kanunda bütçe türleri; 1- Genel Bütçe, 2- Katma Bütçe, 3- Özel Bütçe ve bunlara bağlı döner sermaye bütçesi, şeklinde düzenlenmiş ve söz konusu Kanunda öngörülmemiş olmasına rağmen uygulamada fon bütçeleri de tesis edilmiştir. Ancak fonların kendi mevzuatlarında fon bütçelerinin hazırlık, uygulanma ve denetimleri bakımından 1050 sayılı Kanuna tabi olmadıklarına ilişkin hükümler konulduğundan söz konusu fonlar mali disiplinin bozulmasına ve kamu açıklarının artmasına neden olmuşlardır. Bu nedenle son yıllarda çıkarılan kanunlarla fonların tasfiyesi yoluna gidilmiş ve bir ölçüde bu yolla mali disiplin sağlanmaya çalışılmıştır.

“5018 sayılı Kanunda yapılan düzenlemelerle; genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri hazırlanma ve uygulanmasını kapsayacak şekilde bütçe türleri (Arslan,2004: 3-5);

1- Merkezi Yönetim Bütçesi,

2- Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçeleri,

3- Mahalli İdareler Bütçeleri olarak düzenlenmiştir.

Merkezi Yönetim Bütçesi, Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur. Merkezi yönetim bütçe kanunu, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur. Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde genel bütçeli idareler, (II) sayılı cetvelde özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde ise düzenleyici ve denetleyici kurumlar yer almaktadır.

Genel bütçe; Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir (Bakanlıklar, TBMM, Cumhurbaşkanlığı, yüksek yargı organları gibi).

Özel bütçe; Bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu İdaresinin bütçesidir. 5018 sayılı Kanunda düzenlenen özel bütçe 1050 sayılı Kanunda yer alan ve mahalli gelir ve giderleri kapsayan özel bütçeden farklı olarak Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan (Üniversiteler, ÖSYM, TODAİ, TÜBİTAK, TRT, TSE, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu, Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü gibi) idarelerin bütçesidir.

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi; Özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan (RTÜK, BDDK, SPK, Kamu İhale Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu gibi) her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi; Sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan (T.C. Emekli Sandığı Genel Müdürlüğü, SSK, Bağ-Kur Genel Müdürlüğü, Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü gibi) her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Mahalli idare bütçesi; Mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir. Kanunda ayrıca, kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı açıkça belirtilmiştir”.

2.6. Performansa Dönük, Sistem Odaklı Denetim Anlayışının Yerleştirilmesi

Günümüzde tarafsızlık, dürüstlük, bağımsızlık, yasallık ve yeterlilik gibi uluslararası genel kabul görmüş ilkelere göre yürütülen devlet denetimi; 1970'lere kadar kamu gelirlerini tahsil etmekten, giderleri yapmaktan ve mal varlığını kullanmaktan sorumlu olan kişilerin hesap ve işlemlerini doğruluğunu ve hukuka uygunluğunu sağlama ve doğrulama amacını gütmüştür. Düzenlilik denetimi olarak da adlandırılan bu doğrulama işlemi; 21. Yy.da sosyal devlet anlayışının gelişmesi ve kamu kaynak kullanımında verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun önem kazanması ile birlikte günün ihtiyaçlarını tek başına karşılayamaz olmuştur. Bu bağlamda kamu hizmetleri için bedel ödeyen vatandaşlara, kamu kaynaklarının VET çerçevesinde kullanıldığının hesabının verilmesi gereği, düzenlilik denetimi yanında “Performans Denetimi” adı verilen yeni bir denetim türünün ortaya çıkmasına da neden olmuştur. Modern kamu mali yönetimi anlayışının olmazsa olmazı olan performans denetimi, birçok gelişmiş ülkede olduğu gibi ülkemizde de yeni kamu mali yönetim reformu sonrasında kamu sektöründe performans değerlendirmesi gereği gerekli düzenlemeler eşliğinde uygulanmaya çalışılan bir hedef haline gelmiştir. Bu bağlamda yeni Sayıştay Kanunu, 3/12/2010 tarih ve 6085 sayı numarası ile yasalaşarak yürürlüğe girmiştir (Avci,2014: 21).

Sayıştay Kanunun yürürlüğe girmesiyle; uluslararası gelişmelere ve ulusal tercihlere paralel olarak kamu mali yönetim sistemimizde 5018 sayılı Kanun ile başlayan değişim süreci, “Yüksek Denetim” olarak nitelendirilen Parlamento adına yürütülen ve Anayasal yetkilerle donatılmış dış denetim kurumu olan Sayıştay’ın denetim, yargı ve teşkilat kanununun çıkmasıyla hukuki açıdan tamamlanmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda, hukuki alt yapısı güçlendirilmiş ve yetkileri arttırılmış bir Sayıştay, hem mali yönetim sistemimizdeki değişikliklerin izleyicisi, hem de “üst yönetici” odaklı şeffaf ve hesap verebilir bir mali yönetim modelinin işleyişinin güvencesi haline getirilmeye çalışılmıştır. Kalkınma planları ve bu planların kurumlar nezdindeki izdüşümü olan stratejik planlardan başlayan, yıllık performans (faaliyet) programları ve performans göstergeleri ile devam eden mali yönetim süreci, Sayıştay denetimi ile tamamlanmaktadır. Sayıştay denetimi aynı zamanda kamu mali yönetim sisteminin, 5018 sayılı Kanunun 5 inci maddesinde ifade edilen Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülmesinin de güvencesi olarak kabul edilmektedir (Sayıştay; 2011).

“Yeni Sayıştay Kanunu ile getirilen yenilikleri kısaca şöyle özetlemek mümkündür; (Sayıştay; 2011).

a) Denetim Alanı Genişletilmiştir ve kamu kaynağı kullanan tüm kurumlar denetim kapsamına alınmıştır:

Mülga 832 sayılı Sayıştay Kanunu gereği genel ve katma bütçeli idareler ile mahalli idareler denetlemekte iken, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştay’ın kurumsal açıdan denetim alanını oldukça genişletmiştir. Yeni Sayıştay Kanunu ile genel ve katma bütçeli kuruluşlar, yerel yönetimler; genel bütçeli idareler, özel bütçeli kuruluşlar, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve sermayesinde %50’den fazla kamu payı olan şirketler, birlikler, işletmeler, fonlar, kuruluş ve müesseseler Sayıştay’ın denetim kapsamına alınmıştır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Sayıştay’a devredilerek Anayasal Yüksek Denetim tek çatı altında toplanmıştır. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetiminin Sayıştay’a verilmesi ile Sayıştay’ın denetim alanı daha da genişlemiştir.

b) Denetimin Niteliği (Metodolojisi) Geliştirilmiştir:

Mülga 832 sayılı Sayıştay Kanunu, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarının hukuka uygunluk açısından denetlenmesine izin verirken; yeni Kanun ile kamu idarelerinin bütün mali işlemleri denetime konu edilmekte ve bu mali işlemler

sonucu düzenlenen tablolara güvence vermeyi içerecek şekilde mali denetim, uygunluk denetimi ve performans değerlendirmesi şeklinde daha geniş bir denetim alanı öngörülmektedir.

c) Denetim Usulü Değiştirilmiştir:

Tüm kurumların incelenmesi, denetlenmesi usul ve esasları Sayıştay'a bırakılmış; her hangi bir kurum için özel denetim usulü, örneğin istisna, gizlilik, farklı usul gibi öngörülmemiştir.

ç) Raporlama ve Kamuoyuna Açıklama Gerekli Görülmüştür:

Yeni sistemle, denetim sonucunda elde edilen denetim bulgularının TBMM'ne raporlanması ve kamuoyuna açıklanması zorunluluğu getirilmiştir”.

5018 sayılı KMYK Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununda dış denetimin uluslararası denetim standartlarına uygun şekilde yapılacağı hüküm altına alınmıştır. INTOSAI üyesi olan ülke Sayıştayları arasında denetim yöntem ve teknikleri ile raporlama konularında birlik sağlanması amacıyla ilk olarak 1987 yılında hazırlanan denetim standartlarına ilerleyen yıllarda yapılan değişiklik ve ilavelerle 2001 yılında son şekli verilmiştir. Sonrasında INTOSAI çalışma grubu Mesleki Standartlar Komitesi (PSC) mevcut ve yeni INTOSAI standartları ve rehberlerini Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) adı altında tek bir çerçevede bir araya getirmiştir. Bu ilkeler ve rehberler doğrultusunda etkin bir Türk Sayıştayını oluşturma çabaları yeni kamu mali yönetim sistemimizin ana arterlerinden birisidir (Sayıştay,2014: 7).

3. SONUÇ

1980'lerin başından itibaren başta ABD, İngiltere, Avustralya gibi Anglosakson geleneğe sahip ülkelerde önem kazanan ve akabinde birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeye sirayet eden Yeni Kamu Mali Yönetim Anlayışı, başta kamu sektöründe kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk(VET) ekseninde kullanımı olmak üzere iyi yönetim ve şeffaflığı esas bir yaklaşımdır. Bu bağlamda kamu kaynakların VET ilkelerine uygun şekilde elde edilmesi, kullanılması, kamu yöneticilerinin hesap verme sorumluluğu, kamu bütçeleri

hazırlanırken başta genellik ve birlik ilkeleri ile birlikte mali saydamlığın yerleştirilmesi hedefleri ülkemizde de 2000 yıllardan itibaren önem kazanmıştır.

2006 yılına dek, İtalya, Fransa ve Belçika gibi ülkelerin mali mevzuatından esinlenerek hazırlanmış olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile kamu mali sistemini düzenleyen ülkemiz, hem dış hem de iç kaynaklı bir takım nedenlerle yeni bir kamu mali yönetim kanununa ihtiyaç duymuştur. Bu nedenlerin en başında sürdürülemeyen yüksek kamu açıkları, sosyal güvenlik sistemimizdeki sorunlar, bütçe kapsamının darlığı ve bütçe dışı harcama kanallarının genişliği nedeniyle bozulan mali disiplin, muhasebe ve istatistik sistemimizdeki aksaklıklar, raporlama sistemimizin uluslar arası karşılaştırmalara olanak sağlamaması ve denetim sistemimizdeki zafiyetler gelmektedir.

Mali sistemin reforme edilmesine ilişkin dış kaynaklı dinamikler ise Avrupa Birliği(AB) üyelik süreci içerisindeki ülkemizin 2001 tarihli “Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine ilişkin Türkiye Ulusal Programı” kapsamında yayınlanan programın Mali Kontrol başlığı altında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun günün ihtiyaçlarına cevap vermekten uzak olması ve uygulama kapsamının dar olması nedeniyle yeni bir çerçeve düzenleme yapılması şeklinde ortaya konulmuştur. Ayrıca AB müktesebatı açısından değerlendirildiğinde, Kamu Mali Yönetim Reformu “32 Nolu Mali Kontrol Faslı” çerçevesinde ele alınmaktadır. Söz konusu fasıl 26 Haziran 2007 tarihinde müzakerelere açılmıştır. AB, dışında Dünya Bankasının “1995 Kamu Mali Yönetimi Projesi” ile yine Dünya Bankasının 2000 yılında ki “Ekonomik Reform Kredisi” ve 2001 yılındaki “Kurumsal Kapasiteyi Geliştirme ve Güçlendirme” ile “Kamu Mali Yönetimi ve Kamu Sektörü Uyarlama kredisi” mali sistemimizi yeniden ele alma konusunda önemli dış dinamikler olmuşlardır.

“5018 sayılı KMYKK’nın kabulü ve tüm hükümleriyle uygulamaya konulmasıyla birlikte ortaya çıkan olumlu düzenlemeleri şu şekilde özetlemek mümkündür (Arslan,2004: 40-41);

1.Kamu mali yönetiminde disiplin ve bütünlüğün sağlanması için Kanunun kapsam alanı geniş tutulmuş ve mali bakımından kaynak israfı ve usulsüzlüklere sebep olan katma bütçelerin varlığına son verilmiştir. Ayrıca döner sermaye işletmeleri ile fonların gelir ve giderlerinin ilgili oldukları idare bütçesine dahil edilmesi sağlanmıştır.

2.Bütçenin ekonomi ve maliye politikaları ile ilgisinin kurulması, bütçenin daha doğru bir şekilde hazırlanması ve parlamentonun bütçe hakkını gereği gibi kullanmasını sağlamak için bütçenin hazırlanması bakımından ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

3- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması bakımından bakanlar, üst yöneticiler ve kamu harcama sürecinde görev alan herkes sorumlu tutulmuştur.

4- Mali saydamlığı sağlamak ve yetkilileri ve kamuoyunu bilgilendirmek için kamuda raporlama, mali istatistikler oluşturma ve faaliyet raporlarının hazırlanması ve yayınlanması sistemine geçilmiştir.

5- Uluslararası standartlara uygun şekilde denetim iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmış dış denetim organı olarak Sayıştay'ın dolayısıyla TBMM'nin kamu gelir ve giderleri üzerindeki denetim yetkisi kapsam ve konu itibariyle artırılmıştır. Ayrıca denetimde uygunluk denetimi yanında performans (yerindelik) denetimi de öngörülmüştür”.

KAYNAKLAR

Arslan, A., “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, Maliye Dergisi. Sayı:145, Ocak-Nisan, 2004.

Arslan, T., Teoriden Pratiğe Kamu Yönetimi, Alfa Akademi Ltd. Şti. Aktüel Yayınları, 2007.

Atiyas, İ. ve Sayın, Ş., Devletin Mali ve Performans Saydamlığı, Kamu Maliyesinde Saydamlık. TESEV Yayınları:20 TESEV, 2000.

Avcı, M.A., Çağdaş Yüksek Denetim Ve Etkin Türk Sayıştayı, Yetkin Yayınları. Ankara, 2014.

Başaran, Ş. ve Koçak, A., *Yenilenmiş 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu*. Ekin Yayın Pazarlama, Ankara, 2012.

Devlet Planlama Teşkilatı (2006). *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Klavuzu*.

http://www.yapi.hacettepe.edu.tr/dosyalar/stratejik_planlama_klavuzu.pdf,

[Erişim Tarihi:10.06.2016]

Ergen, Z., “Orta Vadeli Harcama Sistemi Üzerine Kavramsal Bir Yaklaşım”, Ç.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı,1, 2007, 301-314.

Ergen, Z., “Vatandaş Bütçe Rehberi”, Finans Politik&Ekonomik Yorumlar. Yıl 51, Sayı 590, Nisan 2014, 91-102.

Göktaş A. (2006). *Türkiye’de Çok Yıllı Bütçeleme*, www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim/Diger/EgitimSlaytlari/agoktas.ppt, [Erişim Tarihi:12.4.2016]

<http://www.sayistay.gov.tr/haber-duyuru/haber/saybutce.pdf>, [Erişim Tarihi:10.05.2016]

http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/StratejikPlan_2014-2018.pdf, [Erişim Tarihi:06.06.2016]

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 5018 Sayılı, (2003). <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>

Parlak, B. ve Sobacı, Z., *Kuram ve Uygulamada Kamu Yönetimi; Ulusal ve Küresel Perspektifler*. Alfa Akademi Ltd. Şti. Aktüel Yayınları,2. Baskı 2008.

T. C. Sayıştay Başkanlığı, (2011). T.C Sayıştay Başkanlığı, 2012 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması, Ankara, 2011.

T. C. Sayıştay Başkanlığı,*Stratejik Plan 2014-2018*. T.C. Sayıştay Başkanlığı,Ankara, 2014.

Tosun , E, Kamu Mali Yönetimi. Devlet Bütçe Uzmanları Derneği, Aralık 2007.

Tosunoğlu, Ş.ve Dülger, C., Kamu Mali Yönetimi, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını. No:2811,2013.

Usta, E., “Mali Reform Süreci ve 5018 Sayılı Kanunun Genel Değerlendirmesi”, Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı. 25-27 Mart 2011. Ege Üniversitesi, İzmir.

Yurdadoğ, V.,Akça, H. ve Ünlükaplan, İ., “*Geçişin 25. Yılında orta Asya Türk Cumhuriyetlerinde Dönüşüm Sürecini Özelleştirme ve İktisadi Özgürlükler Açısından Değerlendirme*”, Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal,2016, pp.100-122.