

# KAMU MALİ YÖNETİMİNDE ŞEFFAFLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK ARAÇLARI: FAALİYET RAPORLARI

Means For Transparency and Accountability in Public Management:  
Activity Reports

Dr. Muhammet KIRILMAZ\* - Filiz ATAK\*\*

## Özet

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türk kamu yönetimine birçok yenilik kazandırmıştır. Bunların başında şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu gelmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türk kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun işlerlik kazanması için hesap verme araçlarını ortaya koymaktır. Bu çalışma ile kamu mali yönetiminde şeffaflığın ve hesap verme sorumluluğunun hangi araçlar ile nasıl sağlanabileceği incelenmektedir. Bu kapsamda, ilk olarak hesap verme sorumluluğunun kavramsal çerçevesi ele alınmaktadır. Daha sonra yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde sorumluluk, hesap verme sorumluluğunun önemi ve türleri açıklanmaktadır. Son olarak şeffaflığın ve hesap verme sorumluluğunun temel aracı olarak faaliyet raporlarına yer verilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Şeffaflık, Hesap Verme Sorumluluğu, 5018 Sayılı Kanun, Faaliyet Raporları.

## Abstract

Public financial management and control law no 5018 has brought many improvements to Turkish public administration. Foremost among these comes transparency and accountability.

The purpose of this study is to reveal the means of accountability for becoming functional of transparency and accountability in Turkish public financial management. Within this study, how and by which instruments the transparency and accountability in financial management of public administration can be provided. In this context, initially the conceptual framework of accountability is analyzed. Afterwards, the liability within the frame of new public administration approach, the importance and types of accountability are explained. Finally the main instrument of transparency and accountability annual reports are included.

**Key Words :** Transparency, Responsibility of Accountability, the Law 5018, Annual Repots

\* Manisa Valiliği, Manisa Vali Yardımcısı, muhammet.kirilmaz@icisleri.gov.tr

\*\* İçişleri Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanı, filiz.atak@icisleri.gov.tr

## GİRİŞ

Türkiye’de 1927 yılından itibaren uygulanan ve kamu mali yönetiminin temel kanunu olma özelliği taşıyan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yerini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu almıştır. Böylece geleneksel kamu yönetiminden kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanımının ön plana çıktığı bir kamu mali yönetimi sistemine geçilmiştir. Değişen kamu yönetimi anlayışı ile birlikte 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu mali yönetimine birçok önemli kavram kazandırmıştır. Bu kavramların başında şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu gelmektedir. Çağdaş yönetim anlayışlarının temel amacı, kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verme gibi değerlerin hayata geçirilmesidir.

Hesap verme sorumluluğu, kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamayı amaçlar. Hesap verme sorumluluğu, birçok kamu mali yönetimi aracı ile uygulanmaktadır. Stratejik plan, performans esaslı bütçeleme, performans programı, çok yıllık bütçeleme, muhasebe sistemi, faaliyet raporları, kesin hesap kanunu, kurumsal mali durum ve beklentiler raporu, mali istatistikler, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim hesap verebilirliğe işlerlik kazandıran araçlardır. Kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasından sorumlu olan yetkili/görevliler sorumluluk bilincini taşıdıkları ölçüde, kamu mali yönetimi araçları ve hesap verme sorumluluğu sağlıklı bir şekilde işleyecektir.

Hesap verme sorumluluğu, yeni kamu yönetiminde değer kazanan insan faktörünün en temel kanıtıdır. Artık kamu çalışanları sadece verilen görevleri kanunlar ve kurallar çerçevesinde yerine getirmekle yükümlü kişiler olmaktan çıkmıştır. Kanunlar ve kurullarla birlikte kendi öz değerlerini de işlerine yansıttıkları, belirlenmiş yetki, görev ve sorumluluklar çerçevesinde yapılacak işlerde sürecin birçok aşamasında aktif rol aldıkları ve yapılan işlerin hesabını verdikleri bir sisteme dahil olmuşlardır.

Kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması ancak şeffaflık ve amacına uygun olarak işleyebilen bir hesap verme süreci ile sağlanacaktır. Hesap verme sorumluluğu ile kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili

olanlar, gerekli işlemlerin yürütülmesi ve kötüye kullanımına yönelik önlemlerin alınmasından sorumlu tutulacak ve gerekli mercilere hesap vermek zorunda kalacaktır.

Hesap verme sorumluluğunun doğru bir şekilde anlaşılması ve kamu mali yönetiminde nasıl işlerlik kazanacağına açıklanması amacıyla hazırlanmış olan bu çalışmada; öncelikle hesap verme sorumluluğunun kavramsal çerçevesi ele alınmakta ve yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde sorumluluk açıklanmaktadır. Daha sonra hesap verme sorumluluğunun önemine ve türlerine yer verilmektedir.

Söz konusu açıklamaları takiben 5018 sayılı Kanunda hesap verme sorumluluğunun düzenlenmesi, destekleyici araçları: stratejik plan, performans esaslı bütçeleme, performans programı ve temel araç: faaliyet raporları ele alınmaktadır. Ayrıca iç kontrol, iç ve dış denetimin hesap verme sorumluluğu üzerindeki etkisi ile birlikte son olarak hesap verme sorumluluğu türlerinin 5018 sayılı Kanundaki yansımalarına yer verilmektedir.

## 1. Kavramsal Çerçeve

### 1.1. Şeffaflık

Şeffaflık, kamu yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar ile karar ve hizmet süreçlerinin önceden bilinebilir ve açık olmasını; üretilen karar, belge ve bilgilere ulaşılmasına fırsat verilmesini, faaliyet ve denetim raporlarının yayınlanmasını ifade eder (TBMM, 2003). Şeffaflığın en önemli etkisi, kamu yönetimine duyulan güvenin artmasıdır. Şeffaflık toplumun devlet üzerindeki denetimini artırır. Şeffaflığın olmaması, devletin vatandaşlara hesap verme sorumluluğunun yerine getirilememesi demektir (Atısyen ve Sayın, 200: 28-29).

Şeffaflık, kamu yöneticileri ve vatandaşlar üzerinde önemli etkiler doğurmaktadır. Vatandaş, vergilerinden oluşan kamu kaynağının ne amaçla, nasıl kullanıldığı ve kamu kaynağından ne ölçüde yarar sağlandığı konusunda bilgilendirilir. Bu durum, kamu yöneticilerini ve kamu kurumlarını, kamu yararını esas almaları ve bu yönde karar almalarını teşvik eder.

## 1.2. Mali Şeffaflık

Mali şeffaflık, geleneksel kamu yönetiminden yeni kamu yönetimine geçilmesinin başlıca sebeplerinden birisidir. Mali şeffaflık, hükümetin yapısının ve işlevlerinin, uygulayacağı maliye politikası konusundaki niyetlerinin, kamu kesimi hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasını ifade eder (Kopits ve Craig, 1998:2). Mali şeffaflık, hükümetin geçmiş, gelecek ve şimdiki faaliyetleri ile ilgili olarak kapsamlı ve anlaşılır bilginin sunulmasını sağlar. Diğer bir ifade ile mali şeffaflık, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı bilgisinin mevcut olması demektir. Kamuda rollerin ve sorumlulukların, bilginin, bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin kamuoyuna açık olması, denetim ve istatistik organlarının bağımsız olmasını gerekli kılmaktadır. (Kesik, 1999: 97-99).

Mali şeffaflık, devletin yaptığı mali işlerle ilgili gerçeklerden tasarruf etmediği bir durumu ifade etmektedir (Emil ve Yılmaz, 2004). Yani devlet belirlediği mali politikaların uygulanma sonuçlarını bütün gerçekliği ile kamuoyuna duyurmaktadır. Böylece mevcut durum üzerinden gerçekçi analizler yapılabilecek ve bu analizler sonucunda elde edilen veriler, gelecekte uygulanacak mali politikaların belirlenmesinde yol gösterici olacaktır. Şeffaflık ile kamu yönetimine duyulan güven artar, politikaların daha sağlıklı yürütülmesi sağlanır. Mali şeffaflık, sağlıklı ve istikrarlı ekonomi politikasının uygulanması için bir ön hazırlık gibidir (Tosun, 2010: 26).

Bilgi edinme hak ve özgürlüğü, yönetimde açıklığı sağlayan, bireyleri taba durumundan çıkarıp sunulan kamu hizmetlerinden yararlanan statüsüne yükselten, gün ışığında yönetim ya da yönetimde demokrasinin en önemli unsurlarından birisidir (Özay, 2004: 14). Mali şeffaflık temelinde bilgi yatmaktadır. Ancak bilginin ulaşılabilir olması şeffaflığın sağlanması için yeterli değildir. Bilginin devlet ve vatandaşlar arasında iletişimi sağlaması, ayrıca mevcut bilginin tam, anlaşılır ve tutarlı olması gerekmektedir.

Mali şeffaflık, geçmişin bilgileri ile bugünü, bugünün bilgileri ile geleceği yönlendirmemiz de yol göstericidir. Mali şeffaflık getirmiş olduğu kapsamlı bilgi ile idareler, ekonomideki yerlerini gerçekçi bir bakış açısıyla değerlendirip geleceğe yönelik politika değişikliklerine gidebilir, yaptıkları yanlış uygulamaları analiz edip önlemler alabilir ve böylece gelecek için daha verimli bir yol takip edebilir.

### 1.3. Hesap Verme Sorumluluğu

Sorumluluk, memurun yaptığı işin hesabını vermesi gereğidir. Yetkisini görevin gereğine uygun olarak kullanıp kullanmadığı, işi verilen amacına uygun olarak gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin sorgulanmasıdır. Sorumluluk bu bağlamda yaptırıma bağlanmış yetkidir (Bayar, 2008: 13).

Hesap verme, görevli ve yetkili memurların, kamuoyu ve yasalarla belirlenmiş merciler önünde, yaptıkları iş ve işlemlerin nitelik ve içeriğini açıklamalarıdır. Yetki kullanan herkes, yürüttüğü iş, işlem ve kararın hesabını vermek; attığı imzanın sorumluluğunu üstlenmek durumundadır. Bu bağlamda hesap sorulan kişinin yetki durumu, öncelikle ve özellikle önemlidir. Yetkisiz kimselerden açıklama alınması ve onların sorumlu tutulması olanağı yoktur (Bayar, 2008: 20).

Hesap verme sorumluluğu ise, kendisine yetki verilen ve kaynak tahsis edilen kişilerin bu yetkileri ve kaynakları nasıl kullandıkları konusunda rapor vermesidir. Diğer bir ifadeyle, kararlaştırılmış olan beklentiler çerçevesinde görev üstlenilmesi ve bu görevlerin sonuçlarının raporlarının verilmesidir (Karakaş, 2005: 292).

Kamu yönetiminde, hesap verme sorumluluğunun, “üzerinde mutabakata varılmış hedefler çerçevesinde belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişki” (Kaya, 2003: 1) şeklinde tanımlanması mümkündür. Hesap verme sorumluluğunun konusunu; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınması oluşturmaktadır.

### 1.4. Sorumluluk ve Hesap Verme Sorumluluğu

Taner’in Parker and Gould’dan aktardığına göre, sorumluluk kavramı çoğu zaman hesap verebilirliği çağırıştırır. Ancak hesap verebilirlik, daha bütüncül ve bağlayıcı özellikleriyle sorumluluktan ayrılır. Sorumlulukta, verilen görev ile ilgili kaynakların nasıl kullanıldığı ya da muhafaza edildiğiyle ilgili bir hesap verme durumu söz konusu iken, hesap verebilirlikte sorumluluğa konu faaliyetlerin veya buna tahsis edilen kaynakların sonuçlarının yani performansın değerlendirilmesi

temel önceliği oluşturur Hesap verme sorumluluğu, yalnızca bilgi sunmayı veya sorulara cevap vermeyi içermez. Aynı zamanda hesap verme sorumluluğu, faaliyetlerle ilgili hedeflerin belirlenmesi, yapılan faaliyetlerin sonuçlandırılması ve raporlanmasını da içeren çok boyutlu kavramsal bir çerçeveyi oluşturmaktadır (Taner, 2012: 32).

Öte yandan hesap verme sorumluluğu açısından, kamu kaynağının hangi zaman diliminde ve ne amaçla kullanılacağını gösteren bütçelerin harcama sonuçlarının kamuya açıklanması önem arz eder. Bütçeleri, hükümetin vatandaşa karşı hesap verebilirliğini sağlayan önemli araçlardan biri haline getirmektedir.

### **1.5. Yeni Kamu Yönetim Anlayışında Hesap Verme Sorumluluğu**

Geleneksel yönetim anlayışında, kamu yönetiminin hizmet sunduğu halka karşı doğrudan bir sorumluluğu bulunmamaktadır (Biricikoğlu, ve Gülener, 2008: 211). Geleneksel yönetim anlayışı, üstün astı denetlemesi anlamına gelen dikey hesap verebilirlik mekanizmalarına vurgu yapmaktadır. Yasal denetim dışında, yatay hesap verebilirlik ile özellikle doğrudan vatandaşlara yönelik olan hesap verme mekanizmalarına karşı çıkmıştır ((Biricikoğlu, ve Gülener, 2008: 212). Geleneksel kamu yönetiminde astlar, üstlerinin emirleri doğrultusunda hareket etmektedir. Yapılan her türlü iş ya da faaliyet bir üst kademe denetimine tabi tutulmaktadır. Hesap verebilirlik, geleneksel kamu yönetiminde bugünkü anlamda varlık gösterememiştir. Çünkü hesap verme, kamu personelinin üstüne bağlılığını artıran bir denetim aracı olarak görülmektedir.

Yeni kamu yönetimi, hesap verebilirlik anlayışında üstün astı denetimi odaklı sorumluluk yerine performansa dayalı sorumluluğa önem vermektedir. Yeni kamu yönetimi anlayışında hesap verebilirlik, kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı üzerine inşa edilmiştir. Ülkenin kalkınmasını sağlamak ve gelişmişlik düzeyini artırmak için; uzun vadeli amaç ve hedefler belirlenmekte, kaynaklar bu amaç ve hedeflere ulaşmak için kullanılmakta ve bu sayede kamu kaynağından en yüksek verim alınmaya çalışılmaktadır. Tüm bu sürece ait uygulama sonuçları ise etkin bir raporlama sistemi ile kamuoyuna duyurulmaktadır. Bu süreç kendini planlama-programlama-raporlama şeklinde göstermektedir.

Yeni kamu yönetimi anlayışı ile birlikte kamu yönetimi, sonuç odaklı kamu politikalarına yönelmekte, bu politikaları gerçekleştirmek için çok yıllık planlamalara başvurmaktadır. Planların hazırlanması ve kaynakların bu amaçla kullanılması ile vatandaşa daha iyi hizmet sunulması hedeflenmektedir. Bu sebeple kendisine kamu kaynağı kullanma yetkisi verilen kişiler yürüttükleri işlemlerin sonuçlarına yönelik kamuoyu ile bilgi paylaşmak zorundadır. Paylaşılan bilgilerin gerçekçi, anlaşılır, tutarlı ve ulaşılabilir olmasına dikkat edilir. Sunulan raporların anlaşılabilir olması vatandaşların mevcut ekonomik durum ile ilgili farkındalığını artıracaktır. Yani geleneksel kamu yönetiminde göz ardı edilen vatandaş odaklı hesap verme sorumluluğu yeni kamu yönetiminde yerini bulmaktadır.

Görüldüğü gibi geleneksel kamu yönetimi ile yeni kamu yönetimindeki hesap verebilirlik arasında hem uygulama hem de anlayış yönünden fark vardır. Geleneksel kamu yönetiminde üstün astı kanuna uygunluk yönünden denetlemesi olarak işlerlik gösteren hesap verebilirlik yeni kamu yönetiminde, performans ve sonuç odaklı politikaların olmazsa olmaz unsuru olarak kabul edilmektedir.

## 2. Hesap Verme Sorumluluğunun Önemi

Yeni kamu yönetimi anlayışında, en çok üzerinde durulan konuların başında kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı gelmektedir. Kamu kaynaklarından istenen verimin alınabilmesi, etkin işleyen bir analiz sistemini zorunlu kılmaktadır. Analiz edilirken, fayda-maliyet ve maliyet-etkinlik gibi çeşitli analiz teknikleri kamu harcamalarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesinde başvurulabilecek yöntemlerdendir. Söz konusu tekniklerin temel amacı, kamu sektörünün ekonomik olarak daha etkin ve verimli harcama kalemlerini seçmesi ve kaynakların daha rasyonel esaslara göre dağılımının yapılmasına yardımcı olmaktır (Işık ve Demir, 2012: 148).

Bu analizlerin yardımı ile kamu harcamaları azaltılırken hizmet kalitesi artacaktır. Kamu kaynakları etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılacak yani kaynak israfının önüne geçilmiş olacaktır. Bu sonuca, ancak etkin işleyen bir hesap verme süreci ile ulaşılabilir.

Kamusal kaynaklardan hedeflenen faydanın elde edilmesindeki en büyük etkenlerden biri, kamu kaynağı kullanma yetkisi verilen

kişilerin bu yetkinin hesabını yetkili mercilere vermek zorunda olmalarıdır. Yürütülen faaliyetlerin ve uygulama sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması yetki sahibi kişilerin üzerinde psikolojik bir baskı yaratacaktır. Sadece başarılı sonuçların değil başarısız sonuçlarında raporlara yansıtılması, yetkilileri yaptıkları işin bilincine varmaya ve gelişmeye yönelik daha başarılı adımlar atmaya teşvik edecektir.

Hesap verme sorumluluğu ile halkın kamu yönetimi ve kurumlarına güveninin artırılması amaçlanmaktadır. Hesap verme sorumluluğu, ilgili tarafların bireysel ve kollektif sorumluluğu hissetmesinde daha etkilidir. Sorumluluk, sahiplenme, dürüstlük ve güven gibi değerlerin geliştirilebildiği ölçüde hesap verme sorumluluğu düzenlemeleri daha da güçlenecektir (Kesim, 2013: 273).

Hesap verme, yönetim olgusunun özünde vardır ve kaynakları yöneten her kişi ve birimin en temel yükümlülüğüdür. Zira halkın kendini yönetmesi için atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımını konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı, demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir. Öte yandan, hesap verme yükümlülüğü aynı zamanda günümüz kamu yönetimleri bakımından bir çağdaşlık kriteri olarak da algılanmaktadır. Zaten demokrasinin özü de ülkeyi yönetenlerin vatandaşlara karşı sorumlu olmaları, onlara hesap vermeleridir (Maliye Bakanlığı, 2002: 22).

### **3. Hesap Verme Sorumluluğunun Türleri**

Hesap verme sorumluluğunun türlerine yönelik sınıflandırmaları değişik kaynaklarda görebilmek mümkündür. Kaplan, hesap verme sorumluluğunu yapısına ve niteliğine göre iki ana başlık altında incelemiştir (Kaplan, 2012). Buna göre;

#### **3.1. Yapısına Göre Hesap Verme Sorumluluğu**

##### **3.1.1. Dikey Hesap Verme Sorumluluğu**

Dikey hesap verme sorumluluğu, devletin vatandaşlara karşı olan sorumluluğudur. Devlet bu sorumluluğu doğrudan seçim yoluyla; dolaylı olarak sivil toplum kuruluşları ya da medya aracılığıyla yerine getirir.



Seçimler, dikey hesap verebilirliğin en etkin araçlarından biridir. Seçim gücünü elinde tutan vatandaş hükümeti daha iyi çalışmaya teşvik edecektir. Çünkü toplumsal çıkarları göz önünde bulunduran ve kamu kaynağını bu amaçla kullanan liderler seçim yoluyla tekrar iktidara gelebileceğinin farkındadır.

Seçimler dışında, dikey hesap verme sorumluluğunun etkin bir şekilde hayata geçirilmesi için iyi organize olmuş sivil toplum kuruluşları sayılabilir. Barolar birliği, kadın örgütleri, öğrenci toplulukları ve insan hakları örgütleri gibi sivil toplum kuruluşları, yönetişimi geliştirme gayesiyle kendi aralarında koalisyonlar oluşturarak, lobicilik yapabilir ve kamu görevlilerinin çalışmalarını izleyerek dikey hesap verme sorumluluğunun hayata geçirilmesine katkı yapabilirler (Kaplan, 2012: 67).

Vatandaşların dolaylı olarak bilgilendirilmesini sağlayan bir diğer araç ise medyadır. Tarafsız bir medya vatandaşın doğru bilgilendirilmesi neticesinde hesap verebilirliğe katkı sağlayacaktır.

### **3.1.2. Yatay Hesap Verme Sorumluluğu**

Yatay hesap verme sorumluluğu, devletin kendi kurumlarına hesap vermesi şeklinde tanımlanabilir. Yürütülen görevlerde etkinliğin ve verimliliğin sağlanması ve görevi kötüye kullanmanın önüne geçilmesi amacıyla devletin icracı kurumları için geliştirilmiş bir sorumluluktur. Yasama organı, yargı organı, ihtisas komisyonları, denetim kurumları, yolsuzlukla mücadele kuruluşları, kamu denetçiliği ve insan hakları komisyonu gibi kurumlar bu süreçte aktif rol almaktadır. Kısaca yatay hesap verebilirlik devletin rızaen kendisi için getirdiği bir kısıtlamadır.

Dikey hesap verebilirliğe yönelik araçlar (seçim, sivil toplum kuruluşları, medya) hesap verebilirliğin etkin bir şekilde yerine getirilmesi için yeterli değildir. Yatay hesap verebilirlik dikey hesap verebilirliğin tamamlayıcısıdır. Kamu kurumlarının ve görevlilerinin, diğer kamu kurumu ve görevlilerine hesap vermesi; devletin icracı kurumlarının daha etkin çalışmasını sağlayacaktır. Böylece bir yandan hizmet kalitesi artacak, diğer yandan kamu yönetimi vatandaşlara daha kolay hesap verecektir.

## 3.2. Niteliğine Göre Hesap Verme Sorumluluğu

### 3.2.1. Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu

Siyasi hesap verme sorumluluğu, siyasilerin halkın özgür iradesine göre göreve gelmesi ve görevden ayrılmasıdır. Yani temsil edilenin temsilcisi üzerinde oluşturduğu bir sorumluluktur. Demokratik yönetimlerle idare edilen yerlerde, yasama organı seçmenlere karşı hesap verme sorumluluğu taşımaktadır. Demokratik rejimlerde seçimler hesap verme sorumluluğu açısından kaçınılmaz bir müessesedir. Yönetenlerin denetlenmesi açısından hiçbir mekanizma seçimler kadar elverişli değildir. Fakat seçimlerin etkinliğinden bahsedebilmek için siyasi rekabet gereklidir. Siyasi rekabetin olmaması iktidarı garanti bir hükümet, seçimler ile hesap sorulamayan bir hükümettir (Kaplan, 2012: 69). Siyasi hesap verme sorumluluğunun dikey hesap verebilirlik boyutunda, vatandaşlar seçimler yoluyla hesap sormaktadır. Seçimler bu yönüyle siyasi hesap verebilirliğin yaptırım aracıdır.

Ayrıca, bakanlar kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakan ve TBMM'ye karşı sorumludur. Bu sorumluluk ile bakanlar, parlamentoyu bilgilendirmekle birlikte uygulama sonuçları ile ilgili açıklamalar yapmak gibi birçok önemli sorumluluğu taşımaya mecbur kılınmaktadırlar. Siyasi hesap verme sorumluluğunun yatay hesap verebilirlik boyutu, parlamentonun yürütmeyi denetleme araçları olan; soru, genel görüşme, meclis soruşturması ve gensoru ayrıca bütçe ve kesin hesap kanunu görüşmeleri ile hayata geçmektedir.

Sayıştay, yürüttüğü denetim faaliyetleri ile siyasi hesap verme sorumluluğunun güçlenmesinde önemli bir yere sahiptir. Yaptığı denetimler sonucunda hazırladığı raporları TBMM'ye sunarak, bakanların kendilerine verilen yetki ve kaynakları amacına uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadıkları hususunda hem parlamentoya hem de kamuoyuna hesap vermelerine aracılık etmektedir.

### 3.2.2. Yönetimsel Hesap Verme Sorumluluğu

Yönetimsel hesap verme sorumluluğu; kamu personelinin bakanlar, parlamento ve yurttaşlar karşısındaki hesap verme sorumluluğu ile

ilgili olup, kendilerine yetki verilenler ve kaynak tahsis edilenlerin bu yetki ve kaynakları ne kadar iyi kullandıklarını sergileme yükümlülüğünü ifade etmektedir. Bu yetki ve kaynakların verimli, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı hakkında bir kanaate ulaşmak, performans ölçümü sonucu ortaya çıkan performans bilgilerinin raporlanmasıyla yerine getirilir (Kesim, 2013: 270-271).

Yönetmelik hesap verme sorumluluğunun performans odaklı oluşu; hizmetler, faaliyetler, çıktılar ve sonuçlar üzerinde durulmasını sağlamaktadır. Yani kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanımının gerçekleşmesi adına politika belirlenmesi, bu politikaların hayata geçirilmesi ve sonuçlarının hesabının verilmesi önem kazanmaktadır.

Yeni kamu yönetiminde; stratejik planlama süreci ile başlayan performans programında belirlenen performans göstergelerinin gerçekleşmesi için tahsis edilen bütçenin kullanılması ile devam eden ve bu sürecin bir değerlendirilmesi niteliği taşıyan faaliyet raporları ve diğer Sayıştayca hazırlanan değerlendirme raporları, yönetmelik hesap verme sorumluluğunun araçlarıdır.

### **3.2.3.Mali Hesap Verme Sorumluluğu**

Mali hesap verme sorumluluğunun temelinde kamu kaynağının hukuka uygun olarak elde edilmesi ve kullanılması vardır. Mali hesap verme sorumluluğu, 5018 sayılı Kanunda 8. maddesinde yer alan kamu kaynağının hukuka uygun olarak elde edilmesi ve kullanılması hükmünden doğmaktadır (Bozkurt, 2010:135).

Mali hesap verme sorumluluğu; mali kaynakların tahsisi, kullanılması ve ödemelerin yapılması süreçlerinin, denetim, bütçe ve muhasebe sistemleri kullanılarak izlenmesi ve raporlanmasıdır. Bu hesap verme sorumluluğu, mali yönetim ve kontrole ilgili kanunlara, kurallara ve düzenlemelere uygunluk konusyla ilgilidir.

Mali hesap verme sorumluluğu, bütçe ile hayata geçen ve kamu kaynağı elde etme ve kullanma yetkisine sahip görevlileri kapsayan bir sorumluluktur. Mali hesap verebilirlik, kamu kaynağının elde edilmesine ve harcanmasına odaklı olduğu için yaptırım araçları; ödenek üstü harcama, kamu zararı ve yetkisiz tahsil ve ödemedir.

Yönetsel hesap verme sorumluluğu, aslında mali hesap verme sorumluluğunu da kapsamaktadır. Mali hesap verme sorumluluğu kamu kaynağının ne amaçla, hangi alanda ve ne miktarda kullanıldığı ile ilgiliyken, yönetsel hesap verme sorumluluğu bunların yanında kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını da kapsamaktadır.

Kaplan'ın yaptığı bu sınıflandırmaya ek olarak vatandaşa hesap verme sorumluluğu eklenebilir. Hesap verme sorumluluğunun temelinde vergisi ile kamu kaynağını sağlayan vatandaş olduğu düşünülürse aslında hesap verme sorumluluğu vatandaşa yönelik bir sorumluluktur. Yürütülen politikalardan sağlanan başarı ve başarısızlıkların vatandaş ile paylaşılması hesap verme sorumluluğunun bir gereğidir. Bu sorumluluğu yerine getirirken şeffaflık gereği vatandaşların yeterli düzeyde bilgilendirilmesi büyük önem taşımaktadır.

#### **4. 5018 Sayılı Kanununda Hesap Verme Sorumluluğu**

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYK), Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilerek 24 Aralık 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanun, stratejik amaç ve hedeflere göre kaynak tahsisini kabul eden performans esaslı bütçelemeyi ve kurumların performansına yönelik sonuçların yer aldığı faaliyet raporları ile hesap verme sorumluluğunu, Türk kamu yönetim sistemine kazandırmıştır.

KMYK Kanunu ile yeniden düzenlenen kamu mali yönetimi hesap verebilirliğe birçok açıdan vurgu yapmakta ve hesap verebilirliği başarıya ulaştırmanın başlıca şartlarından biri olarak görmektedir. Kanun ile kamu yönetimine dahil edilen stratejik plan, performans programı, faaliyet raporları, kesin hesap kanun tasarısı, mali istatistikler ve diğer özünde raporlamayı barındıran belgelerin esas amacı; kamu kaynaklarını gereken amaçlar doğrultusunda ve düzeyinde kullanıp, bunların sonuçlarını kamuoyu ile paylaşmak, mevcut durumu saklamadan geleceğe yönelik daha sağlıklı adımlar atabilmektir.

KMYK Kanunu, iyi yönetişimin unsurlarından biri olan hesap verme sorumluluğuna dayalı bir sistem getirmektedir. Kanun amaç maddesinde, “...*kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak*

üzere, ...raporlanması...” hükmü ile hesap verme sorumluluğunu vurgulamaktadır.

Kanun, hesap verme sorumluluğunda görevli ve yetkililerin sorumluluk alanlarının ne olduğu konusunda açıkça düzenlemektedir. Bu sorumluluklar:

- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi ve kullanılması,
- Muhasebeleştirme,
- Raporlama,
- Kaynakların kötüye kullanımını engellemek için gerekli tedbirlerin alınmasıdır.

#### **4.1. 5018 Sayılı KMYK Kanununda Hesap Verme Sorumluları**

KMYK Kanununda öncelikle kamu görevlilerinin genel olarak sorumlulukları düzenlenmekte, daha sonra ilgili bazı kamu görevlilerinin sorumluluklarına ayrıntılı bir şekilde yer verilmektedir. Bu çerçevede Kanunun 8. maddesine göre; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludurlar ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadırlar.

Ayrıca Kanun, Bakanların, üst yöneticilerin, harcama yetkililerinin, gerçekleştirme görevlilerinin ve muhasebe yetkililerinin sorumluluklarını bizzat düzenlemektedir. Bu sorumluluklar ayrı başlıklar ile aşağıda açıklanmaktadır.

##### **4.1.1. Bakanların Hesap Verme Sorumluluğu**

Kanunun 10. maddesinde, Bakanların hesap verme sorumluluğuna yer verilmiştir. Bakanlar hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından ve bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve iş birliğini sağlamaktan sorumludur. Bakanlar,

kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve TBMM'ne karşı sorumludur.

Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler. Bakanların, Başbakan ve TBMM'ye karşı sorumlulukları olmakla birlikte şahsi sorumluluklarına da yer verilerek hesap verme sorumluluğuna vurgu yapılmıştır.

#### **4.1.2. Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu**

Kanunun 11. maddesinde, Üst Yöneticilerin hesap verme sorumluluğuna yer verilmiştir. Üst yöneticiler, stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamak, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, Bakan; mahalli idarelerde ise meclise karşı sorumludurlar.

#### **4.1.3. Harcama Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu**

Kanunun 32. maddesinde harcama yetkililerinin sorumluluğuna yer verilmiştir. Harcama yetkilileri, harcama talimatının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlerden sorumludur.

#### **4.1.4. Gerçekleştirme Görevlilerinin Hesap Verme Sorumluluğu**

Kanunun 33. maddesinde gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğuna yer verilmiştir. Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar.

#### 4.1.5. Muhasebe Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu

Kanununun 61. maddesinde muhasebe yetkililerinin sorumluluğuna yer verilmiştir. Muhasebe yetkilileri, muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Bu sorumluluk kapsamında muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; yetkililerin imzasını, ödemeyle ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdür.

### 5. Hesap Verme Sorumluluğunun Araçları

#### 5.1. Stratejik Plan

Stratejik plan, kurumun mevcut durumunu analiz ederek kendini tanımladığı, belirli süreli geleceğinin, ilgili mevzuat ve benimsediği ilkeler çerçevesinde stratejik amaçlarının, bu amaçlara ulaşmayı mümkün kılacak performans hedef ve göstergeleri ile stratejilerinin, faaliyet ve projelerinin belirlendiği ve bunlara yönelik kaynak ihtiyaçlarının ortaya konduğu ve gerçekleşmelerin ölçülebildiği planlardır (Gül ve Kırılmaz, 2013: 24). Kamu kurumlarında stratejik planlar, kamu kuruluşlarının mevcut durumlarını inceleme, muhtemel geleceğini öngörme, kurumsal hedefleri belirleme, bunlara ulaşmak için izlenecek yol ve yöntemleri içeren stratejileri geliştirme ve nihayet yapılan işlerin sonuçlarını yani performans ölçme aşamalarından oluşur. Böylece kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılması, bütün hizmetlerin yürütülmesinde mali şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlanır.

Stratejik planın beş yıllık bir süreci kapsadığı düşünüldüğünde, beş yıl boyunca kuruma tahsis edilecek kamu kaynağının plandaki amaç ve hedefleri gerçekleştirmek için kullanılacağına güvencesinin verilmesi demektir. Kurumlar kamu kaynağını stratejik plana göre tahsis ettikleri müddetçe kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı sağlanacaktır. Hesap vermekle yükümlü olan görevlilerin sorumluluk alanlarına giren kamu kaynağı kullanımını başarılı bir şekilde yerine getirilmiş olacaktır.

Stratejik planın hazırlık süreci, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde büyük öneme sahiptir. Durum analizi; amaç ve hedeflerin, faaliyet ve projelerin kalitesini belirleyen temel unsurdur. Objektif açıdan yapılan durum analizi sağlıklı ve ulaşılabilir amaçların, hedeflerin, faaliyet ve projelerin belirlenmesini sağlayacak ve kamu kaynağının gereksiz kullanımının önüne geçecektir.

Stratejik planın izleme ve değerlendirme sürecine tabi tutulması hedeflerin ve sonuçların karşılaştırılmasını sağlayacaktır. Hedef ile ulaşılan sonuçlar arasında sapmalar varsa bunların sebepleri araştırılacak ve çözüm yolları bulunmaya çalışılacaktır.

Stratejik plan; performans programının ve faaliyet raporlarının hazırlanmasına dayanak teşkil etmektedir. Stratejik plan olmazsa performans programı, performans programı olmayan bir kurumun da faaliyet raporu olmayacaktır. Görüldüğü gibi stratejik plan bu zincirin ilk halkasını oluşturan ve hesap verme sorumluluğunda önemli bir yeri olan kamu mali yönetimi aracıdır.

Bakanların ve üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunun düzenlendiği KMYK Kanununda; Bakanlar, stratejik planlarının kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve kullanılmasından dolayı Başbakan ve TBMM' ye, üst yöneticiler ise bu kapsamda Bakanlara karşı sorumludur. Yani bakan ve üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunun temelinde stratejik planların hazırlanması ve uygulanması yatmaktadır.

## 5.2. Performans Esaslı Bütçeleme

Mali şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu gibi kamuda iyi yönetişimi amaçlayan kavramların uygulanabilirliği bütçe sisteminin değişmesini zorunlu kılmıştır. Bu sebeple geleneksel bütçe sisteminin yerini performans esaslı bütçeleme almıştır. Geleneksel bütçe sistemindeki girdi odaklı anlayış performans esaslı bütçeleme sisteminde yerini sonuç odaklı anlayışa bırakmıştır. Artık kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak amacıyla, kamu kurumuna ne kadar kaynak tahsis edileceğine değil kurumun amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek için ne kadar kaynağa ihtiyacı olduğuna bakılmaktadır.



Performans esaslı bütçeleme (PEB); kamu kurumlarının uzun vadeli amaç ve hedeflerini belirleyen, kamu kaynağının bu amaç ve hedeflere göre tahsis edilmesini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yapılmasına imkan tanıyarak tahsis edilen kaynaklarla performans hedeflerinin ne ölçüde gerçekleştiğinin tespit edilmesini ve sonuçların raporlanmasını esas alan bir sistemdir. PEB'in amacı; kaynak dağılımını stratejik önceliklere göre yapmak ve yöneticilerin çıktı ve sonuçlara göre hesap verebilirliğini sağlamaktır. PEB sisteminde somut hedefler ve kaynakların bu hedeflere göre yönlendirilmesi söz konusudur. Bir başka ifadeyle hizmetlerin görülmesinde ne ölçüde verimli olduğunun, hedeflere ne ölçüde ulaşılabildiğinin ölçülebilmesidir (Gül ve Kırılmaz, 2013: 154). PEB sisteminin temelini stratejik plan ve performans programı oluşturmaktadır. Stratejik plan ve performans programları vasıtasıyla kamu kurumlarının amaçları ve hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantı kurulmaktadır. Uygulamada her ne kadar tam olarak bütçelerin performans esasına dayandığı söylenemez ise de kural olarak performans esaslı bütçeleme ilkesi kabul görmektedir.

Performans esaslı bütçeleme ile geleneksel bütçeleme sistemine hakim olan yasal uygunluk denetimi odaklı hesap verme sorumluluğunun yerini, sonuç odaklı, vatandaşa hesap verilmesini sağlayan bir yapı almıştır. Kısaca PEB; bütçelerin performans ölçümü ve değerlendirilmesi eşliğinde amaç ve hedeflere dayalı bir biçimde kullanılmasını sağlayarak hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde önemli bir araç olduğunu kanıtlamaktadır.

### **5.3. Performans Programı**

Performans programı, bir kamu kurumunun yıllık bazda hazırladığı program dönemine ilişkin performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını ve performans göstergelerini içeren programdır (Performans Programı Hazırlama Rehberi, 2009: 6). Performans programı, stratejik plan ve bütçe ilişkisinin kurulmasını sağlayan araçtır. Stratejik planla belirlenen amaç ve hedeflere ilişkin olarak, performans programında yıllık hedefler, bu hedeflere ulaşmak için faaliyetler ve bu faaliyetlerin kaynak ihtiyacı belirlenmektedir. Programda belirlenen hedeflerin

gerçekleşme düzeyini ölçmek için ise performans göstergelerinden faydalanılmaktadır.

Performans programının bütçeleme sürecine dahil edilmesi ile mali bilgilerin ve performans bilgilerinin birlikte yer aldığı dokümanlar hazırlanabilmektedir. Faaliyet raporlarının esas konusunu, mali bilgiler ve performansla yönelik bilgiler oluşturmaktadır. Bu sebeple performans programları, faaliyet raporlarının hazırlanmasına esas teşkil etmekte ve stratejik plan gibi hesap verme sorumluluğunun işlerlik kazanmasına yardımcı olmaktadır.

Performans programının kamuoyu ile paylaşılması, performans hedeflerinin kamuoyu tarafından bilinir hale gelmesini sağlamaktadır. Bu durum ise kamu kurumlarının ve yöneticilerin sağlıklı hedefler belirleme ve bu hedeflere ulaşma çabalarını tetikleyen bir etki yaratarak şeffaflık ve hesap verebilirliğin işlerlik kazanmasına olumlu katkı sağlamaktadır. Performans programının izleme ve değerlendirilmesi ile elde edilen sonuçlara, faaliyet raporlarının performans değerlendirilmesi bölümünde yer verilmektedir.

#### **5.4. İç Kontrol**

İç kontrol sistemi; 5018 sayılı KMYK Kanununda, “idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür” şeklinde tanımlanmaktadır.

İç kontrol, kamu kaynağının, kurumun amaç ve hedeflerine göre yönetimini öngören bir sistemdir. Hesap vermekle yükümlü olanların sorumluluk alanları ile iç kontrol sistemi birbiri ile örtüşmektedir. Bu sebeple hesap verme sorumluluğunun hayata geçmesinde etkin işleyen iç kontrol sisteminin payı büyüktür.

Faaliyet raporlarında yer alan “İç Kontrol Güvence Beyanı”; bütçe ile tahsis edilen kaynakların planlanan amaçlar çerçevesinde kullanıldığı ve yürütülen işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin gerekli

güvencenin sağlandığının bir kanıtıdır. Harcama yetkilisi tarafından imzalanan iç kontrol güvence beyanı birim faaliyet raporuna; üst yönetici ve tarafından imzalanan iç kontrol güvence beyanı idare faaliyet raporuna eklenir ve kamuoyu ile paylaşılır.

Hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesi iç kontrol sistemi içerisinde üretilen veriler ve raporlar üzerinden sağlanacaktır. İç kontrol güvence beyanında yer alan “Bu raporda yer alan bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğunu beyan ederim. Bu raporda açıklanan faaliyetler için bütçe ile tahsis edilmiş kaynakların, planlanmış amaçlar doğrultusunda ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığını ve iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin yeterli güvenceyi sağladığını bildiririm” ifadesinde açıkça görüldüğü üzere hesap vermenin gerçekleştirilmesinde iç kontrol, bel kemliğini oluşturmaktadır (Bozkurt, 2010: 133).

## 5.5. İç Denetim

İç denetim, 5018 sayılı KMYK Kanununun 63. maddesinde; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır.

İç denetim, harcama birimlerinin faaliyetlerini dönem içinde izler, üst yöneticiye değerlendirmeler sunar ve öneriler yapar. Harcama birimlerinin de gereken tedbirleri almasına olanak verir. Faaliyetlerin verimliliği ve etkinliğine ilişkin bilgiler toplar ve bu bilgilerin daha önceden tespit edilmiş amaç ve hedeflerin gerçekleşmesi konusunda etkisini değerlendirir. İdarenin kalite güvencesine katkı yapar; faaliyetler yürütülürken belirlenmiş amaçlara, düzenlemelere, ilke ve standartlara uygunluk konusunda güvence sağlar (Kaplan, 2012: 85). İç denetim, kamu kurumunun çalışmalarını etkinleştirmek için aynı kurumun personeli tarafından yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. İç denetim ile kurumların yönetim süreçleri izlenmekte, değerlendirilmekte ve elde edilen sonuçlar ile yönetim sisteminde etkinlik sağlanmaya çalışılmaktadır. Kurum içi kapasitenin geliştirilmesi, farkındalığın artırılması, yönetim sürecinde

aksaklıkların giderilmesi gibi kurumların gelişmelerinde rol oynayan hususların, kurumların kendileri tarafından denetime tabi tutulması hesap verebilirliğin yerine getirilmesinde büyük öneme sahiptir. Bir kurum en iyi tanıyan yine kurumun kendisidir. Kurum içi personelin yapacağı denetim bu açıdan bir avantaj sağlayabilir.

### 5.6. Dış Denetim

Dış denetim en bilinen ifade ile yasamanın yürütmeyi denetlemesidir. Bu denetim, bağımsız bir dış denetim kurumu olan Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Sayıştay tarafından yapılan harcama sonrası dış denetim, yürütmenin yasamaya karşı hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine yardımcı olmaktadır. Sayıştay yapmış olduğu denetimler sonucunda hazırladığı raporları TBMM'ye sunarak hem kamu kaynağının kullanımına hem de yürütülen faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna yönelik rehberlik etmektedir.

Kamu kaynaklarının kullanımı kapsamında yürütmenin yasamaya hesap verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Sayıştay, yürütmenin faaliyetleri ile ilgili bağımsız bir denetim yaparak hem yasamaya yardımcı olmakta hem de hesap verme sorumluluğuna işlerlik kazandırmaktadır. Hesap verme sorumluluğunun temel aracı olan faaliyet raporlarının bir dış denetim kurumunca bağımsız ve objektif bir değerlendirmeye tabi tutulması hesap verme sorumluluğu mekanizmasının güçlenmesine yardımcı olmaktadır. Sayıştayların parlamentoya güvence sağlama misyonları dahilinde gerçekleşen bu görevle faaliyet raporlarının doğruluğu ve güvenilirliği açısından bir değerlendirme yapılmakta ve TBMM'ye güvence verilmektedir.

5018 sayılı Kanununun 68. maddesine göre performans denetimi; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunda performans denetimi; “Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi.” olarak tanımlanmıştır. Sayıştay’ın dış denetim kapsamında hesap verebilirliğe iki tür etkisi bulunmaktadır. Bunlardan biri; TBMM’ ne güvence sağlaması, diğeri

ise TBMM komisyonlarınca yürütmenin faaliyet sonuçlarını değerlendirmesidir.

5018 sayılı Kanun'da da ifade edilen, Sayıştay tarafından kamu idaresinin hesabına ilişkin olarak yürütülecek olan mali denetim, kamu idaresinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesi, mali tabloların mali raporlama standartları doğrultusunda denetlenen kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediğinin değerlendirilmesidir (Ceylan, 2010: 113). Bu kıstaslara göre yapılan mali denetimden elde edilen sonuçlar, mali denetim raporu haline getirilmektedir.

Sayıştay hesap verme sorumluluğu kapsamında kamu idarelerinde inceleme yaparak raporlar hazırlamakta ve bu raporları görüşülmek üzere ilgili TBMM komisyonuna iletmektedir. Komisyonlar, bu kapsamda, kamu kaynağı kullanma yetkisi olan kişilerin bu yetkinin hesabını verdikleri bir merci haline gelmektedir. Yani dış denetim hem kurumlarca hazırlanan raporlar hem de kurumların bizzat denetimi ile hesap verebilirliğe işlerlik kazandırmaktadır.

Etkin bir demokrasi, etkin bir hesap verme sürecini gerektirmektedir. Etkin hesap verme süreci ise, hükümet faaliyetlerinin vatandaşlara raporlanmasını zorunlu kılmaktadır. Vatandaşlara hitabeden anlaşılabilir, tarafsız denetim raporları hesap verme ilişkisine katkıda bulunmaktadır. Denetim, hesap verme sürecine, şeffaflığa inanılabilirlik ve güven kazandırmaktadır (Kazan, 2010: 192-193).

Hesap verme sorumluluğunda Sayıştay Kanununun getirdiği birtakım yeniliklerden bahsedilebilir. Hesap verme sorumluluğu adına yapılan en önemli gelişmelerden biri, 6085 sayılı Kanunda Sayıştay'ın TBMM'ye sunmakla yükümlü olduğu raporların sayısının artırılmasıdır.

5018 sayılı Kanunda yer alan faaliyet raporları, genel uygunluk bildirimi ve mali istatistiklerin değerlendirilmesi konulu maddeler dikkate alınarak yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Yeni Sayıştay Kanunda; Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu ve Mali İstatistikler Genel Değerlendirme Raporu da

Sayıştay tarafından TBMM'ye sunulacak raporlar arasında yerini almıştır. Sayıştay tarafından TBMM'ye gönderilen raporlar gönderilme tarihinden itibaren 15 gün içinde Sayıştay tarafından kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Böylece siyasi hesap verebilirliğin yanında kamusal hesap verebilirlikte işlerlik kazanmış olmaktadır.

Kanunla değişikliğe gidilen bir diğer konu ise denetim anlayışıdır. Hata arama odaklı denetim anlayışından, kurumların mevcut işleyişinde karşılaştıkları aksaklıkları tespit etmek ve bunları gidermek odaklı bir anlayış ortaya konmuştur. Eski Sayıştay Kanununda ön plana çıkan uygunluk denetimi neticesinde kamu kurumlarınca yürütülen faaliyetlerin kanunlara ve diğer yasal düzenlemelere göre yapılması hususunda yaşanan sorunlar azaltılmış ancak kamu kaynaklarının verimli ve vatandaş odaklı kullanımını amaçlayan denetimlerde istenen seviyeye ulaşılamamıştır. Bu eksikliğin 6085 sayılı Kanunda da yerini alan performans denetimi ile giderilmesi amaçlanmaktadır.

Son olarak hesap verme sorumluluğunun temel aracı faaliyet raporlarına geçmeden önce, 5018 Sayılı KMYK Kanununda hesap verme sorumluluğunun diğer araçları kapsamında, Kesin Hesap Kanunu, Mali İstatistikler, Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu sayılabilir. Bu belgeler de denetimlerde göz önünde bulundurulmakta ve hesap verebilirliğe işlerlik kazandırmaktadır.

## **6. 5018 Sayılı Kanunda Hesap Verme Sorumluluğunun Temel Aracı: Faaliyet Raporları**

### **6.1. Faaliyet Raporları**

Stratejik plan, performans programı ve bütçe ilişkisinin bir sonucu olan faaliyet raporları, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasından sorumlu tutulan yetkili/görevlilerin bu sorumluluğu yerine getirmesini sağlayan temel araçtır. Faaliyet raporları, kurumların stratejik plan ve performans programına göre yürüttükleri faaliyetlerin performans göstergelerince gerçekleşme sonuçlarına yer veren, sapmaların nedenlerini açıklayan ayrıca kurum hakkında idari ve mali bilgileri de içeren kapsamlı bir rapordur.

5018 sayılı Kanunda faaliyet raporları ile ilgili kapsamlı düzenlemelere yer verilmiş olması, hesap verme sorumluluğuna verilen önemin bir göstergesidir. Kanununun 41. maddesinde faaliyet raporları ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. Buna göre özetle; üst yöneticilerce, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Kamu idareleri, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderir. Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporu kamuoyuna açıklanır.

Sayıştay, idare faaliyet raporlarını ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini belirtmek suretiyle TBMM'ne sunar. TBMM bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere, üst yönetici veya görevlendirdiği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

İdare faaliyet raporu, idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, mali bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.

## **6.2. Faaliyet Raporlarının Hesap Verme Sorumluluğundaki Yeri**

Kamuoyunu ve yasama organını, yürütmenin faaliyet sonuçları konusunda bilgilendirme, hesap verme sorumluluğunun en önemli gereklerinden birisidir. Bu mekanizma, kamu hizmetlerini yürütenlerin daha fazla sorumluluk hissetmelerine ve daha sonuç odaklı çalışmalarına, kamu hizmetlerinden yararlananların ödedikleri vergilerin nasıl kullanıldığı ve kamu idarelerinin performansları konusunda bilgi sahibi olmalarına ve yasama denetiminin güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır.

Bu amaçla, harcama yetkililerince faaliyet raporu, üst yöneticilerce idare faaliyet raporu, İçişleri Bakanlığınca mahalli idare faaliyetlerine ilişkin Değerlendirme Raporu, Maliye Bakanlığınca Genel

Faaliyet Raporu düzenlenmesi esası getirilmiş; Sayıştay'ın söz konusu raporlardan hareketle kendi değerlendirmelerini de yapmak suretiyle TBMM'ni bilgilendirmesi öngörülmektedir.

Faaliyet raporları hesap verme sorumluluğunun hayata geçmesini sağlayan temel araçtır. Faaliyet raporları ile kurumların bir mali yılda yürüttükleri faaliyetler/projeler neticesinde elde edilen sonuçlar bilinir hale gelmektedir. Böylece hem kamuoyuna hem de diğer yetkili mercilere kamu kaynağının, stratejik planlarda yer alan amaç ve hedeflere yönelik kullanılıp kullanılmadığının hesabı verilmektedir.

Faaliyet raporları; stratejik plan, performans programı ve bütçe ilişkisinin kurulması, işlenmesi, izlenmesi ve değerlendirilmesi süreçlerinin bir yansımasıdır. Raporun hazırlanmasına işlerlik eden bu araçların başarısı faaliyet raporunu etkilemektedir. Stratejik planda yer alan amaç ve hedeflerin kalitesi ve gerçekçiliği performans programında yer alan hedef ve faaliyetlerin kalitesini ve ulaşılabilirliğini, performans programı sürecinde elde edilen başarı ise kamu kaynağının tahsis edilmesi sürecini olumlu yönde etkiler. Stratejik plan, performans programı ve bütçe araçlarında elde edilen bu başarı faaliyet raporunun da amacına uygun olarak hazırlanmasında etkin bir rol oynar.

Performans esaslı bütçelemenin hesap verme sorumluluğuna etkisinin en somut karşılığı faaliyet raporlarıdır. Faaliyet raporları ile bürokrasiden yürütmeye, yürütmeden yaşamaya ve doğrudan vatandaşa hesap verilmektedir. Üst yöneticinin faaliyet raporunun içeriğinden ve raporda yer alan bilgilerin güvenilirliğinden dolayı bakana hesap vermesi, bürokrasiden yürütmeye, faaliyet raporlarının TBMM'de görüşülüp karara bağlanması, yürütmeden yaşamaya; faaliyet raporlarının kamuoyu ile paylaşılması, vatandaşa hesap verme yoludur.

Faaliyet raporları hesap verme sorumluluğunun görsel yönünü ortaya koymaktadır. Yani raporlama hesap verme sorumluluğunun can damarıdır. Faaliyet raporları ile proje ve faaliyetlere ilişkin sonuçlar görülebilir olmakta ve sonuçlara ilişkin tereddütler ortadan kalkmaktadır. Sonuçların görülebilir olmasının bir diğer avantajı ise mevcut durum üzerinden iyileştirici politikaların üretilmesini sağlayarak uzun vadede sorumluluk kapsamındaki tarafların birbirlerine olan güvenini artırmaktır. Bu iyileştirici politikalar, sonraki seneler için tahsis



edilecek kamu kaynağının daha verimli alanlarda kullanılmasına ve hesap verebilirliğin amacına ulaşmasına katkı sağlayacaktır.

## SONUÇ

Yeni kamu yönetimi anlayışı ile hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu birçok önemli ilkeyi kamu yönetimine kazandırmıştır. Bu ilkelerin başında gelen hesap verme sorumluluğu, Kanunun amaçlarında “hesap verebilirliği sağlamak üzere” ibaresi ile yerini almıştır.

Hesap verme sorumluluğu en genel anlamda kendisine kamu kaynağı kullanma yetkisi verilenlerin bu yetkiyi nasıl ve ne amaçla kullandıklarının yetkili mercilere raporlanmasıdır. Hesap verme sorumluluğunun özü sonuçların raporlanmasıdır.

Hesap verme sorumluluğu, kamu kaynağının israfının önüne geçmekte aynı zamanda kamu kaynağı kullanma yetkisi sonucunda elde edilen başarı düzeyinin kamuoyu ile paylaşılmasını sağlamaktadır. Yürütülen politikaların ve uygulama sonuçlarının bilinir hale gelmesi, kişiler/kurumlar üzerinde geleceğe yönelik başarılı sonuçlar elde etmek için tetikleyici bir güç oluşturmaktadır.

Faaliyet raporları, hesap verebilirliğin temel aracı olarak kabul edilirken, faaliyet raporlarının hazırlanmasına temel teşkil eden stratejik plan, performans esaslı bütçeleme ve performans programı da hesap verme araçları olarak kabul edilir. İç kontrol, hesap verebilirlikte etkinliğin artırılmasını sağlayan araçtır. İç denetim, kurumun kendi üzerinde oluşturduğu denetim mekanizması ile hesap verebilirliğe engel teşkil eden durumların önüne geçmeyi amaçlayarak, dış denetim ise hesap verme sorumluluğunun yetkili mercilerde görüşülüp karara bağlanmasını sağlayarak hesap verme sorumluluğuna işlerlik kazandırmaktadır. Ayrıca kesin hesap kanunu, mali istatistikler ve kurumsal mali durum ve beklentiler raporu ise hesap verebilirliğin diğer araçları arasında yerini alır.

Hesap verebilirliğin etkinliği, hesap verme sorumluluğunun uygulamada temel aracı olan faaliyet raporlarında kendini göstermektedir. Kurumlarca hazırlanan faaliyet raporlarında performans bilgilerine, mali bilgiler ve performans bilgileri açısından bir değerlendirmeye,

proje ve faaliyetlere geniş yer verildiğinde ve özellikle faaliyet raporlarının kilit noktasını oluşturan faaliyet raporu-performans programı ilişkisi kurulduğunda hesap verme sorumluluğu amacına ulaşacaktır. Bu şekilde hazırlanmış bir faaliyet raporu, sadece yasal düzenlemeleri yerine getirmek adına tamamlanan bir süreç olmanın ötesine geçebilecektir.

Bütçe hazırlık aşamasında TBMM’de yapılan görüşmelerde, Bakanlara yönelik stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu üzerine hesap verme sorumluluğu mekanizması kurulamamaktadır. TBMM’de sadece bütçe görüşülüp karara bağlanmakta, ne performans programı ne de faaliyet raporu gündeme gelmemektedir. Yani meclis komisyonlarında bu belgeler üzerinden hesap verme sorumluluğunun uygulanması pek de mümkün olamamaktadır.

Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları vatandaşlar tarafından anlaşılır bir biçimde hazırlanmaması hesap verme sorumluluğu açısından önemli bir sorundur. Bu durumun düzeltilmesi için kamu kurumlarının herhangi bir çaba göstermemeleri hesap verme mekanizmasında vatandaşların yeterince yer alamamasına sebep olmaktadır.

5018 sayılı Kanun, Türk kamu mali yönetiminin temel kanunu niteliğindedir. Kanunda hesap verme sorumluluğuna işlerlik kazandıran kamu mali yönetimi araçlarının sorumluluk ile ilgili maddelerde açıkça ifade edilmemesi bir eksiklik olarak görülmektedir.

Hesap verme sorumluluğuna, sorumluluğun araçları açısından bakılacak olursa dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekilde sayılabilir:

- Stratejik planlar, kalkınma planı ve diğer temel politika belgelerine göre hazırlanması,
- Stratejik plandaki amaç ve hedeflerin kurumların kapasitesi ile uyumlu ve ulaşılabilir olması,
- Performans programındaki faaliyetlerin stratejik plandaki amaç ve hedeflerle uyumlu olması,
- Performans göstergelerinin ölçülebilir olması,
- Kamu kaynağının amaç ve hedefleri gerçekleştirmeye yönelik tahsisinin yapılması,

- Üst yönetici ve harcama yetkilisi tarafından faaliyet raporlarının sahiplenilmesi,
- Faaliyet raporları ve performans programı ilişkisinin faaliyet raporlarına yansıtılması,
- Faaliyet raporlarında kurumlara yönelik genel bilgilerden mali bilgilere ve performans programındaki hedef ve faaliyetlere yönelik bilgilere ağırlık verilmesi,
- Faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin doğru, güvenilir ve tutarlı olması,
- Performansa yönelik denetim anlayışına geçilmesi,
- Kamuda objektif ve nesnel denetim anlayışının yerleşmesi,
- TBMM' de bütçenin görüşülmesi ve kabul edilmesi sürecinde performans programı ve faaliyet raporlarının etkin rol oynaması,
- Vatandaşın hesap verme sürecindeki rolünü etkin hale getirebilmek için kamuoyu ile paylaşılan belgelerin anlaşılır olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Görüldüğü üzere hesap verme sorumluluğunun etkin bir şekilde işlenmesi uzun ve kapsamlı bir süreci beraberinde getirmektedir. Hesap verme bilincinin sağlandığı bir kamu yönetiminde kurumlara ve yönetime olan güven her geçen gün artacaktır.

Hesap verme sorumluluğunun sonuçları, tüm ülkeyi ve toplumu etkiler. Hesap verme sorumluluğunu sadece yasal düzenlemelerin getirdiği bir zorunluluk olarak görmek doğru değildir. Kamu kaynağının kullanılmasından sorumlu olanlar öncelikle hesap verme bilincine sahip olmalıdır. Üst yöneticiler ve diğer yöneticiler kendi payına düşeni yaptığı sürece, hesap verme sorumluluğu kanuni bir dayatma olmaktan çıkacak ve kamu mali yönetiminde iyi yönetimin sağlanmasında büyük bir yere sahip olacaktır.

## KAYNAKÇA

- ATİSYAN, İzak ve Şerif Sayın (2000). *Kamu Maliyesinde Saydamlık*, Tesev Yayınları.
- BAYAR, Doğan (2008). “Mali Sorumluluk Nedir?”, *Maliye Dergisi*, Sayı:154, Ocak-Haziran, ss.13-20.
- BİRİCİKOĞLU, Hale ve Serdar Gülenler (2008). “Hesap Verebilirlik Anlayışındaki Değişim ve Türk Kamu Yönetimi”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 459, ss.211-212.
- BOZKURT, Mehmet (2010). “İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Denetim İç Kontrol”, *SAYDER Dış Denetim Dergisi*, (Temmuz-Ağustos-Eylül), ss.129-136.
- CEYLAN, Betül (2010). “Mali Denetim”, *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül, ss.113.
- EMİL, Ferhat ve Hakan Yılmaz (2004). *Mali Saydamlık İzleme Raporu II*, TESEV Yayınları.
- GÜL, S. Kenan ve Muhammet Kırılmaz (2013). *Kamu Kurumlarında Stratejik Yönetim*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss349m.htm> (17.09.2013).
- IŞIK, Nihat ve Filiz Demir (2012). “Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Verimlilik: Karaman Belediyesi Hizmetleri Üzerine Bir Uygulama”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık, Sayı:163, ss.148.
- KAPLAN, Recep (2012). *Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:419.
- KARAKAŞ, Mehmet (2005). “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, Sayı:2, ss.292.
- KAYA, Safiye (2003). “Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay”, 2. *Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası Konuşma Metni*, ss.1.
- KAZAN, Ahmet (2010). “5018 Sayılı Kanun İle Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunacağı Raporlar”, *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül, ss. 192-193.
- KESİK, Ahmet (1999). *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

- KESİM, Erdoğan (2013). *Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu)* <http://www.etikturkiye.com/etik/kamu/4ErdoganKesim.pdf> E.T. (18.09.2013).
- KOPITS, George ve Jon Craig (1998). *Transparency in Government Operations*, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/op/158/op158.pdf> (15.09.2015).
- Maliye Bakanlığı (2002). “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına”, Ankara, ss.22.
- Maliye Bakanlığı (2009). *Performans Programı Hazırlama Rehberi*, ss.6.
- ÖZAY, İlhan (2004). “İdari Usul Yasası”, *Güncel Hukuk*, Sayı:4, Nisan, ss.14.
- TANER, Ahmet (2012). “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Arayışları ve Hesap Verme Sorumluluğuna Etkileri”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran, Sayı:85, ss.32.
- TBMM (2003). *Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı ile İçişleri, Plan ve Bütçe ve Anayasa Komisyonları Raporları(1/731)*,
- TOSUN, Selma (2010). “Krizden Sonra Yeniden Yapılanma: Mali Saydamlık ve Bütçe Sürecinin Açık Olması”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:33, Ocak, ss. 26.