

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ
(KENT VE ÇEVRE BİLİMLERİ)
ANABİLİM DALI

**BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE
MALİ HESAP VERME SORUMLULUĞU**

Yüksek Lisans Tezi

Hüseyin YILDIZ

Ankara-2015

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ
(KENT VE ÇEVRE BİLİMLERİ)
ANABİLİM DALI

**BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE
MALİ HESAP VERME SORUMLULUĞU**

Yüksek Lisans Tezi

Hüseyin YILDIZ

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Tayfun ÇINAR**

Ankara-2015

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ
(KENT VE ÇEVRE BİLİMLERİ)
ANABİLİM DALI

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE
MALİ HESAP VERME SORUMLULUĞU

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Tayfun ÇINAR

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

İmzası

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Tez Sınavı Tarihi: / / 2015

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(.../09/2015)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin
Adı ve Soyadı

Hüseyin YILDIZ

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
SİMGELER VE KISALTMALAR	v
ŞEKİLLER.....	vi
TABLOLAR.....	vii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HESAP VERME SORUMLULUĞU KAVRAMI VE KAMU YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU

1. HESAP VERME SORUMLULUĞU KAVRAMI.....	4
1.1. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Tanımı ve Önemi	5
1.2. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Tarihsel Kökeni.....	7
1.3. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Özellikleri ve Diğer Kavramlarla İlişkisi....	8
1.4. Hesap Verme Sorumluluğunun Sınıflandırılması.....	14
1.4.1. Yönüne Göre Hesap Verme Sorumluluğunun Sınıflandırılması.....	14
1.4.2. Boyutlarına Göre Hesap Verme Sorumluluğunun Sınıflandırılması.....	15
1.4.3. Niteliğine Göre Hesap Verme Sorumluluğunun Sınıflandırılması.....	17
1.5. Etkin Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri	19
2. KAMU YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU.....	21
2.1. Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun Gelişimi	21
2.1.1. Geleneksel Yönetim Anlayışında Hesap Verme Sorumluluğu	21
2.1.2. Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımında Hesap Verme Sorumluluğu.....	22
2.1.3. Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun Gelişimine Uluslararası Kuruluşların Etkileri.....	24
2.1.3.1. Dünya Bankası.....	24
2.1.3.2. Uluslararası Para Fonu (IMF).....	25
2.1.3.3. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)	25
2.1.3.4. Avrupa Birliği (AB).....	26

2.2.	Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun Altyapısı	27
2.2.1.	Kamu Mali Yönetimi Bakımından Hesap Verme Sorumluluğunun Altyapısı	27
2.2.2.	Yönetimsel Yapı İçerisinde Yer Alan Mekanizma ve Uygulamalar Bakımından Hesap Verme Sorumluluğunun Altyapısı.....	30
2.3.	Türk Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu	35
2.3.1.	Türk Kamu Yönetiminin Reform Çalışmaları ve Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Türk Kamu Yönetimine Girişi	35
2.3.1.1.	<i>Genel Olarak Türk Kamu Yönetiminde Reform Çalışmaları.....</i>	35
2.3.1.2.	<i>2002 Yılı Sonrası Türk Kamu Yönetiminde Reform Çalışmaları ve Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Türk Kamu Yönetimine Girişi</i>	37
2.3.2.	Türk Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun Değerlendirilmesi	51
2.3.2.1.	<i>Etkin Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi ...</i>	51
2.3.2.2.	<i>Tasarımı Bakımından Değerlendirilmesi.....</i>	54
2.3.2.3.	<i>Altyapısı Bakımından Değerlendirilmesi.....</i>	56
2.3.2.4.	<i>Diğer Yasal Düzenlemelerle Uyumu ve İşleyişi Bakımından Değerlendirilmesi</i>	61

İKİNCİ BÖLÜM

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE MALİ HESAP VERME SORUMLULUĞU BAKIMINDAN KAMU MALİ YÖNETİMİ SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

1.	TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ	65
1.1.	Kamu Mali Yönetimi Sisteminde Reformu Gerektiren Nedenler	65
1.2.	Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ile Ortaya Çıkan Mali Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi	67
1.2.1.	Yetki ve Sorumluluklara İlişkin Düzenlemeler: Yönetim Sorumluluğu Modeline Geçilmesi	67
1.2.1.1.	<i>Bakanın Hesap Verme Sorumluluğu.....</i>	68
1.2.1.2.	<i>Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu.....</i>	68
1.2.1.3.	<i>Harcama Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu</i>	70
1.2.1.4.	<i>Gerçekleştirme Görevlilerinin Hesap Verme Sorumluluğu.....</i>	72
1.2.1.5.	<i>Mali Hizmetler Birimi Yöneticisinin Hesap Verme Sorumluluğu.....</i>	72
1.2.1.6.	<i>Muhasebe Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu.....</i>	74

1.2.2. Mali Saydamlığa İlişkin Düzenlemeler	75
1.2.2.1. Görev, Yetki ve Sorumlulukların Açık Olarak Tanımlanması	75
1.2.2.2. Bütçelerin Hazırlanması, Uygulanması ve Uygulama Sonuçları ile Raporların Kamuoyuna Açık ve Ulaşılabilir Olması	76
1.2.2.3. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri Tarafından Sağlanan Teşvik ve Desteklemelerin Kamuoyuna Açıklanması.....	78
1.2.2.4. Kamu Hesaplarının Standart Bir Muhasebe Sistemine Göre Oluşturulması	79
1.2.3. Hesap Verme Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemeler	79
1.2.4. Denetime İlişkin Düzenlemeler	81
1.2.4.1. İç Kontrol.....	83
1.2.4.2. Dış Denetim	90
1.2.5. Bütçe Alanına İlişkin Düzenlemeler	95
1.2.5.1. Bütçe Kapsamının Genişletilmesi	96
1.2.5.2. Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Geçilmesi	97
1.2.5.3. Çok Yıllı Bütçeleme (Orta Vadeli Harcama Sistemi) Anlayışının Benimsenmesi	105
1.2.5.4. Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Geçilmesi	106
1.2.5.5. Parlamento'ya Sunulan Belge Sayısının Artması	108
1.2.6. Tahakkuk Esasına Dayalı Muhasebe Sistemine İlişkin Düzenlemeler.....	108
1.2.7. Faaliyet Raporlarına ve Kesin Hesap Kanununa İlişkin Düzenlemeler	110
1.2.8. Yaptırımlara ve Yetkili Mercilere İlişkin Düzenlemeler.....	111
1.2.9.1. Yaptırımlara İlişkin Düzenlemeler.....	111
1.2.9.2. Yetkili Mercilere İlişkin Düzenlemeler	113
2. MALİ HESAP VERME SORUMLULUĞU BAKIMINDAN TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE BELEDİYELERE YÖNELİK DÜZENLEMELER	114
2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Belediyeler Bakımından İncelenmesi.....	114
2.1.1. Kanunun Kapsamı Bakımından İncelenmesi	114
2.1.2. Yetki ve Sorumluluklar Bakımından İncelenmesi.....	115
2.1.3. Mali Saydamlık Bakımından İncelenmesi.....	117
2.1.4. Bütçeleme Bakımından İncelenmesi	118
2.1.5. Faaliyet Raporları Bakımından İncelenmesi	120
2.1.6. Denetim Sistemi Bakımından İncelenmesi.....	122

2.2. 5393 Sayılı Belediye Kanununun ve 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun Mali Yönetim Bakımından İncelenmesi	123
2.2.1. Belediye Meclisinin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları Bakımından İncelenmesi	124
2.2.2. Şeffaflığın ve Katılımcılığın Sağlanmasına Yönelik Düzenlemeler Bakımından İncelenmesi	128
2.2.3. Stratejik Plan ve Performans Programı Hazırlama Zorunluluğu Bakımından İncelenmesi	130
2.2.4. Bütçe Süreci Bakımından İncelenmesi.....	132
2.2.5. Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesi Bakımından İncelenmesi	137
2.2.6. Denetim Sistemi Bakımından İncelenmesi.....	138

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE MALİ HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL SİSTEMİNDE YAŞANAN DÖNÜŞÜMÜN DEĞERLENDİRİLMESİ	143
2. MALİ HİZMETLER BİRİMLERİNİN KURUMSAL YAPILANMA İÇERİSİNDEKİ KONUMU VE ÜSTLENDİĞİ İŞLEVLER BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	145
3. DENETİM SİSTEMİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	149
3.1. İç Kontrol Sürecinin Değerlendirilmesi	149
3.2. Dış Denetim Sürecinin Değerlendirilmesi.....	157
4. STRATEJİK PLANLAMA UYGULAMASI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	162
5. MALİ HİZMETLER BİRİMLERİ VE HARCAMA BİRİMLERİNİN BEŞERİ VE İDARİ KAPASİTELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	165
SONUÇ	170
KAYNAKÇA.....	180
EK	193
ÖZET	201
ABSTRACT.....	202

SİMGELER VE KISALTMALAR

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m	Adı Geçen Makale
AB	Avrupa Birliği
AEP	Acil Eylem Planı
BK	Belediye Kanunu
BBK	Büyükşehir Belediyesi Kanunu
Bkz.	Bakınız
Çev.	Çeviren
DB	Dünya Bankası
Der.	Derleyen
Ed.	Editör
IMF	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
İDKK	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KYTIYK	Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
PEB	Performans Esaslı Bütçeleme
SGB	Strateji Geliştirme Başkanlıkları/Birimleri
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
YKY	Yeni Kamu Yönetimi

ŞEKİLLER

Şekil 1 - Temsili Demokrasilerde Asil-Vekil İlişkisi.....	14
Şekil 2 - Devletin Sınırlanması ve Hesap Verme Sorumluluğu.....	16
Şekil 3 - Yatay ve Dikey Hesap Verme Sorumluluğu	17
Şekil 4 - Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesi.....	20
Şekil 5 - İyi Yönetişimin Özellikleri.....	23
Şekil 6 – KMYKK’na Göre Kontrol (Yönetim) Sistemi	82
Şekil 7 - İç Kontrol Sistemi.....	83
Şekil 8 - Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi Araçları	97
Şekil 9 - 5018 Sayılı Kanunda Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi	99
Şekil 10 - KMYKK Kapsamı Bakımından Mahallî İdareler	115

TABLULAR

Tablo 1	Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Çıkarılan Bazı Kanunlar	51
Tablo 2	İç Denetçi Kadrosu Tahsis Edilen Kurumlar ile İç Denetçi Kadrolarının Dağılımı ve Dolu Kadroların Oranı	54
Tablo 3	5018 Sayılı Kanunda Harcama Süreci	71
Tablo 4	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin Dönüşümünde En Başarılı Alanlar	143
Tablo 5	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin Dönüşümünde Karşılaşılan Sorunlar	144
Tablo 6	Mali Hizmetler Birimlerinin Bağlılık Durumu	145
Tablo 7	Üst Yöneticilerle İletişim Düzeyi	146
Tablo 8	Bilgilendirme ve Danışmanlık Faaliyetleri	147
Tablo 9	Mali Hizmetler Birimlerinin Alt Hizmet Birimleri	147
Tablo 10	Mali Hizmetler Birimlerinin Personel Sayısı ve Dağılımı	148
Tablo 11	Yönetim Bilgi Sisteminin Oluşturulma Durumu	149
Tablo 12	Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemi Hakkındaki Düşünceler	150
Tablo 13	İç Kontrol Sisteminin İş Süreçlerini Artırma Durumu	151
Tablo 14	İç Kontrolün İdari İşleyiş Katkısı Hakkında Düşünceler	152
Tablo 15	İç Denetim Sisteminin Olumlu Görülen Yönleri	152
Tablo 16	İç Denetim Sisteminde Sorunlu Görülen Alanlar	153
Tablo 17	Üst Yöneticinin İç Kontrol Sistemini Yönlendirmesi Hakkındaki Düşünceler ...	153
Tablo 18	Üst Yöneticinin İç Kontrol/İç Denetim Süreçlerini İzleme Görevi Hakkında Görüşler	154
Tablo 19	İç Kontrol Faaliyetinin Ayrı Bir Alt Birim/Personel Tarafından Yürütülme Durumu	154
Tablo 20	Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlama Durumu	155
Tablo 21	Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlıklarında Karşılaşılan Güçlükler	155

Tablo 22	Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetçi Kadro Sayısı (Boş/Dolu)	156
Tablo 23	İç Denetim Raporunun Hazırlanma Durumu	156
Tablo 24	İç Kontrol Sistemine İlişkin İç Denetim Yapılma Durumu	157
Tablo 25	Dış Denetim Sistemi Hakkında Düşünceler	158
Tablo 26	Sayıştay'ın Düzenlilik Denetiminin Sıklığı	158
Tablo 27	Sayıştay'ın 2005 Yılından Bu Yana Performans Denetimi Yapma Durumu	159
Tablo 28	Sayıştay'ın İç Denetim Altyapısını Değerlendirme Durumu	159
Tablo 29	Sayıştay'ın İç Kontrol Altyapısını Değerlendirme Durumu	159
Tablo 30	5018 Sayılı Kanununun 75.ve/veya77. Maddeleri Kapsamında Denetim Durumu.	160
Tablo 31	5393 Sayılı Kanununun 55. Maddesi Kapsamında Denetim Durumu	160
Tablo 32	Belediye Plan/Raporları Hakkında Vatandaşlardan Geri Bildirim Alma Durumu	161
Tablo 33	Belediye Plan/Raporları Hakkında Vatandaşlardan Geri Bildirim Alma Yolları	162
Tablo 34	Stratejik Planlama Çalışmalarında Mali Hizmetler Birimlerinin Rolü	163
Tablo 35	Stratejik Planların Üst Ölçekli Planlarla Uyumu	164
Tablo 36	Strateji Geliştirme Kurulu Oluşturulma Durumu	164
Tablo 37	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Alanında Gelişimin Değerlendirilmesi	165
Tablo 38	Mali Yönetim ve Kontrol Kapasitesinin Artırılmasında Karşılaşılan Güçlükler.	166
Tablo 39	Mali Hizmetleri Birimi Personelinin Sayı Bakımından Değerlendirilmesi	166
Tablo 40	Mali Hizmetleri Birimi Personelinin Bilgi Düzeyi Bakımından Değerlendirilmesi	167
Tablo 41	Harcama Birimleri Personelinin Sayı Bakımından Değerlendirilmesi	167
Tablo 42	Harcama Birimleri Personelinin Bilgi Düzeyi Bakımından Değerlendirilmesi...	168
Tablo 43	Mali Hizmetler Birimi Personeline Verilen Eğitim Sıklığı	168
Tablo 44	Harcama Birimleri Personeline Yönelik Eğitim Programları	169
Tablo 45	Mali Hizmetler Birimlerince Son İki Yılda Yapılan Hizmet Alımları	169

GİRİŞ

Kamu yönetimleri Yeni Kamu Yönetimi (YKY) anlayışı çerçevesinde büyük bir dönüşüme tabi tutulmakta ve hesap verme sorumluluğu kavramı bu değişim sürecinde hem bir reform aracı hem de reformlarla ulaşılmak istenen bir amaç olarak karşımıza çıkmaktadır. KYK anlayışında etkin, verimli, sonuç ve performans odaklı, şeffaf ve hesap verebilir bir kamu yönetimi oluşturularak hizmet sunumunda kalitenin oluşturulabileceği ifade edilmektedir.

YKY anlayışının benimsenmesi ve bu anlayışın kamu yönetimi alanında yürütülen reform çalışmalarında rehber olarak alınması özü itibariyle yönetim paradigmasında bir değişimi ifade etmektedir. Bu paradigma değişimi kamu yönetimi yazınında geniş yer bulmuş ve kamu yönetimi alanında mevcut şikâyetlerin çözümlenmesi yönündeki halkın taleplerinin ancak katılımcı, şeffaf, hesap verme sorumluluğu olan, esnek, stratejik boyuta önem veren, sonuç ve performans odaklı bir kamu yönetimi yapılanması ile karşılanabileceği pek çok eserde görülen ortak vurguyu oluşturmuştur.

YKY çerçevesinde şekillenen kamu yönetimi yapılanmasının oluşturulmasında hesap verme sorumluluğu kavramı kilit bir unsur olarak belirlemektedir. Bu yeni yapının oluşturulması çalışmalarında ilk olarak ülkelerin kamu mali yönetimlerinin reforma tabi tutulduğu görülmektedir. Başka bir deyişle, hesap verme sorumluluğu anlayışının hâkim olduğu bir mali yönetim sisteminin oluşturulması KYK çalışmalarının ilk ve en temel basamağını oluşturmuştur.

Bu çalışma ile 1970'lerden sonra kamu yönetimi alanında değişimin arkasında olan KYK anlayışının beraberinde getirdiği hesap verme sorumluluğuna sahip yönetim ile ne anlatılmak istendiği, bunun araçları, türleri, ilkeleri ve arka planında yer alan egemen paradigmanın ne olduğu anlatılmaya çalışılacaktır.

Bu noktadan hareketle ülkemizde 2002 yılı sonrasında gerçekleştirilen kamu yönetimi reformu çalışmalarının temel referans kavramlarından biri olan hesap verme sorumluluğu kavramının kamu mali yönetimi sistemi kapsamında ne tür değişiklikleri beraberinde getirdiği, sistem için öngörülen mali hesap verme mekanizmalarının neler olduğu incelenerek bir yerel yönetim birimi olan büyükşehir belediyeleri özelinde söz konusu kavram etrafında yapılan reform çalışmalarının amaçlarına ne ölçüde ulaştığı, uygulamanın nasıl gerçekleştiği, ne tür bir değişimi beraberinde getirdiği ve mevcut kurumsal ve beşeri kapasitenin reform gereklerini karşılama durumu ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın genel çerçevesi oluşturulurken hesap verme sorumluluğu anlayışı kapsamında gerçekleştirilen yönetsel reformlar ile bu değişim sürecinin hayata geçirilme düzeyi göz önünde bulundurulmuş temel hususlar olmuştur. Zira, reform süreci neticesinde hesap verme sorumluluğuna sahip bir yönetim yapısına ulaşılmasında tek başına kamu mali yönetimi sisteminin değiştirilmesinin yeterli olmadığı, bunun yanı sıra genel olarak yönetim sisteminin ve geleneğinin kurgulanan kamu mali yönetimi sistemi çerçevesinde kapsamlı bir değişime tabi tutulması gerektiği hususunun uygulama düzeyini belirlediği düşünülmektedir.

Hesap verme sorumluluğu kavramının özü itibariyle bir raporlama ve açıklamada bulunma yükümlülüğünü ifade etmesi sebebiyle çalışmada bu raporlama ve açıklamada bulunma yükümlülüğünün uygulama araçlarının değerlendirilmesi yoluna gidilecektir. Özellikle bu raporlama ve açıklama sorumluluğunun başlıca uygulama araçları olan stratejik planların, performans programlarının, faaliyet raporlarının, bütçe ve kesin hesaba ilişkin hususların incelenmesi yoluna gidilecektir. Ayrıca denetim ve mali kontrole ilişkin olarak hazırlanan raporların uygulanma durumu ile bu alanda öngörülen yeni kontrol ve denetim sistemi de göz önünde bulundurulacaktır. Bu çerçevede yapılacak bir inceleme ile kamu mali yönetimi sisteminde yapılan değişikliğin büyükşehir belediyelerinin mali hesap verme

sorumluluğunu ne ölçüde değiştirdiği, ne tür uygulamaları getirdiği ve bu uygulama durumunun reform çalışmalarının gerekçeleri ile ne ölçüde uyumlu olduğu değerlendirilmeye çalışılacaktır. Bu bakımdan, çalışma ile YKY anlayışının ortaya attığı ve üzerinde temellendiği etkinlik, etkililik ve ekonomiklik kavramları da uygulamanın değerlendirilmesi suretiyle kuramsal bir tartışmanın ötesine geçilecektir.

Kapsamını yukarıda belirtilen hususların oluşturduğu bu çalışma ile hesap verme sorumluluğu sisteminin sadece mali boyutu ile mevcut kamu yönetimi alanında var olmasının eksik bir tasarım olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, mali hesap verme sorumluluğu sisteminin önemli bir boyutunu oluşturan denetim sisteminin ve bu bağlamda özellikle iç kontrol sisteminin ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimin yeterli olup olmadığı, mali saydamlığın artırılmasına ve kamuoyu denetiminin artırılmasına yönelik olarak geliştirilen ve mali hesap verme sorumluluğunun özünü oluşturan raporlama araçlarının yeterli olup olmadığı gibi sorulara da cevaplar bulunmaya çalışılacaktır.

Özetle, bu çalışma ile hesap verme sorumluluğu kavramı çerçevesinde kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi incelenecek ve büyükşehir belediyeleri özelinde mali hesap verme sorumluluğu sistemi mali hizmetler birimlerine yönelik olarak yapılan anket çalışması sonucunda elde edilen veriler ışığında değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

HESAP VERME SORUMLULUĞU KAVRAMI VE KAMU YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU

1. HESAP VERME SORUMLULUĞU KAVRAMI

1970'li yıllarda üst üste yaşanan petrol krizleri sonrasında ortaya çıkan büyük mali bunalım karşısında devlet aygıtının yetersiz kaldığı yönündeki neoliberal düşüncenin kabul görmesi neticesinde, 1980'li yıllarda devletin faaliyet alanının sınırlandırılarak ekonomik ve toplumsal hayata müdahalesinin azaltılması ve özelleştirme uygulamalarına başlanması yönünde bir politika değişikliğine gidilmiştir. Yaşanan bu değişiklik, kamu yönetimi alanında da değişimi beraberinde getirmiş ve bu değişime Yeni Kamu Yönetimi (YKY) anlayışı adı verilmiştir.

Neoliberal politikalar çerçevesinde oluşturulan KYK anlayışı, daha küçük ancak daha etkin ve verimli bir devlet aygıtının oluşturulmasını temel konu alanı olarak belirlemiştir. KYK anlayışı çerçevesinde şekillenen yeni devlet yapısının temel işlevini ise siyasi istikrarın, rekabetçi piyasaların, sosyal politikaların, hukukun üstünlüğünün ve gelişmekte olan dünyada canlı bir ekonomik büyüme için gerekli olan altyapı yatırımlarının sağlanmasının oluşturduğu belirtilmiştir. Bu anlayış çerçevesinde iyi yönetim (good government) ile ekonomik büyüme arasında bağ kurulmuş ve iyi yönetim ekonomik büyüme için gerekli bir önkoşul olarak ortaya konulmuştur. İyi yönetimi gerçekleştirmenin ve devletin temel kapasitelerini güçlendirmenin en etkili yollarından biri olarak, dürüst, etkin ve verimli (başka bir deyişle hesap verebilir) bir bürokratik aygıtın oluşturulması gerektiği vurgulanmıştır.¹ Böylelikle müdahaleci bir devlet aygıtı yerine piyasaların gelişmesi ve ekonomik büyümenin temini için gerekli altyapıları sağlamaya odaklanan bir

¹ World Bank, **State-Society Synergy for Accountability**, World Bank Working Papers No:30, 2004, s.3-5.

devlet aygıtı tasarlanmış ve bu devlet aygıtının iyi yönetilmesinin ise hesap verme sorumluluğuna sahip bir bürokratik aygıtın yapılandırılması ile mümkün olabileceği kabul edilmiştir. Bu bağlamda hesap verme sorumluluğu kavramı YKY anlayışı ile günümüz kamu yönetimi yazınında en çok kullanılan kavramlardan biri olmuş ve iyi yönetimi gerçekleştirmenin bir aracı olarak sayılmıştır. Bu itibarla, hesap verme sorumluluğu kavramının ayrıntılı bir şekilde incelenmesinin günümüz kamu yönetimi yapılanmasını anlamak bakımından önemli bir işleve sahip olduğu görülmektedir.

1.1. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Tanımı ve Önemi

“Hesap verebilirlik” veya “hesap verme yükümlülüğü” olarak da ifade edilen hesap verme sorumluluğu kavramı, günümüz kamu yönetimi yazınında çok sık kullanılmakta ve kamu yönetimi alanında yürütülen çalışmalarda temel öncelik ve hedefler arasında sayılmaktadır. Kavramın günümüzde başka pek çok kavramla ilişki içine girmesi daha önceleri sahip olduğu sınırlı anlamı aşarak girift bir yapıya kavuşmasına neden olmuştur. Kavramın bu girift yapıya sahip olmasında beklentilerin ve kavram ile ulaşılmak istenen amaçların farklılık göstermesinin önemli bir etkisi bulunmaktadır. Bu durum kavramı tanımlama çabalarında da kendini göstermektedir.

Kavramı tanımlamaya yönelik girişimlerin bir kısmı kavramın bir kimsenin başka bir otoriteye cevap verme ve raporlama sorumluluğu yönüne ağırlık vermekte ve kavramı kendilerine yetki verilen ve kaynak tahsis edilen kişilerin bu yetki ve kaynakları ne kadar iyi kullandıklarını sergileme, raporlama sorumluluğu olarak tanımlamaktadır.² Bir kısmı ise performans değerlendirmesi yönüne ağırlık vermekte ve kavramı kararlaştırılmış beklentiler ışığında performans sorumluluğunu almak ve

² Erdoğan Kesim, “Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik”, **Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu Bildiriler Kitabı** (içinde), Sakarya, 2005, s.269-270.

göstermek zorunluluğu üzerinde temellenen bir ilişki olarak açıklamaktadır.³ Diğer bir kısmı ise kavramı demokratik yönetimlerin özünde yer alan bir denetim yetkisi olarak değerlendirmekte ve kavramı özünde, bilgi alabilme, kontrol etme, yön verme, nihayetinde bireysel ve sosyal güven arayışı olarak incelemektedir.⁴ Bütün bu tanımlama girişimleri bir arada düşünüldüğünde hesap verme sorumluluğu kavramının özü itibarıyla yönetim üzerinde bir denetim aracı olarak görüldüğü ve yönetsel sorumluluğun belli çıktılar üzerinden değerlendirmeye tabi tutulduğu bir yönetim sürecini ifade etmek için kullanıldığı anlaşılmaktadır.

Hesap verme sorumluluğu kavramı, hesap soran taraf olan üstün otorite ile bu otoriteye karşı hesap veren tarafın yer aldığı iki kutuplu bir ilişkiyi ifade etmektedir. Bu ilişkinin uygulama araçlarını ise üzerinde uzlaşıya varılmış hedefler çerçevesinde performans değerlendirmesini mümkün kılacak hususları da içeren cevap verme (açıklamada bulunma) ve raporlama mekanizmaları oluşturmaktadır.

Hesap verme sorumluluğu kavramı; YKY, yönetim gibi yaklaşımların ana unsurlarından birini oluşturmakta ve son yıllarda “kamu yönetimi reformu”, “yönetimde değişim”, “yönetimin yeniden yapılandırılması” gibi değişik adlar altında karşımıza çıkan çalışmaların önemli konu başlıkları arasında yer almaktadır. Bu bağlamda ele alınan kavram; kamusal gücün tek elde toplanarak kötüye kullanımının önlenmesi, kamusal kaynakların hukuka uygun ve yerinde kullanılmasının güvence altına alınması ve yönetimin vatandaşların istek ve beklentilerine uygun şekilde hareket ederek vatandaşların devlete duyduğu güvenin artırılması için her yönetimde bulunması gereken temel bir ilke olarak görülmüştür.⁵

3 Will Artley, “Establishing Accountability for Performance”, **The Performance-Based Management Handbook**, Vol.3, Performance-Based Management Special Interest Group, s.5, <<http://www.orau.gov/pbm/pbmhandbook/volume%203.pdf>>, (Erişim: 11/11/2010).

4 Fatih Karaosmanoğlu, “Güvenlik Güçlerinin Demokratik Hesap Verebilirliği ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Satık vs. Türkiye Kararı”, <<http://www.oocities.com/fkaraosmanoglu/makaleler/mak2.htm>>, (Erişim: 11/11/2010).

5 DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013 Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT, Ankara, 2007, s.13.

Hesap verme sorumluluğu kavramı, kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmalarında hem ulaşılmak istenilen nihai hedefi oluşturmuş, hem de bu hedefe ulaşmada yararlanılacak bir araç olarak kullanılmıştır.

1.2. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Tarihsel Kökeni

Tarihsel olarak hesap verme sorumluluğu kavramı, muhasebe bilimi ile yakından ilgilidir. Çağdaş anlamda hesap verme sorumluluğunun kökleri, İngiltere'nin Normanlar tarafından fethedildiği 1066 yılının sonrasına, I. William'ın hükümlerine dayanmaktadır. 1085 yılında I. William, hâkimiyeti altında bulunan bölgelerdeki tüm mülk sahiplerinden, sahip oldukları malların bir dökümünü sunmalarını istemiştir. Bu mülkler kraliyet görevlilerince değer takdirine tabi tutulmuş ve "*Domesday Book*"⁶ adı verilen defterlere kaydedilmiştir. Bu defterlerde kralın hükümlerine altındaki toprakların yanı sıra toprak sahiplerinin krala sadakat yeminleri de kaydedilmiştir. Böylelikle 12. yüzyılın başlarında krallık, merkezi denetimin olduğu ve kısmi yıllık hesap veren yüksek derecede merkezi bir idari yapıya dönüşmüştür.⁷ Günümüzde ise hesap verme sorumluluğu kavramı muhasebe bilimi ve kayıt tutmanın çok ötesinde bir anlam içermektedir ve açıklamada bulunma, raporlama sorumluluğunun ana eksenini oluşturduğu bir kavram olarak YKY ve iyi yönetim anlayışlarının temel ilkelerinden biri olarak kabul edilmektedir.

⁶ 1086 yılında tamamlanan ve I. William tarafından oluşturulan İngiltere'ye ilişkin büyük bir araştırmanın yer aldığı belgeye "*Domesday Book*" veya "*Book of Winchester*" denmektedir. Araştırma, günümüz hükümetleri tarafından yapılan sayımlara benzemektedir. Araştırmanın yapılış nedeni İngiltere'yi yeni fetheden I. William'ın ülkeyi yönetirken ihtiyaç duyduğu bilgilerin derlenmesidir. Bu bakımdan araştırma ile kimin, neye, ne kadar sahip olduğunun belirlenmesi ve bunların değer takdirinin yapılması yolu ile vergilendirmeye ilişkin bilgilerin toplanması amaçlanmıştır.

⁷ Melvin J. Dubnick, "**Seeking Salvation for Accountability**", paper presented at the 2002 Annual Meeting of the American Political Science Association, Boston, 2002; (naklen) Mark Bovens, "**Public Accountability**", s.1, <http://www.built-environment.uwe.ac.uk/research/ESRCseminars/pdfs/mark_bovens_seminar1.pdf>, (Erişim: 16/10/2010).

1.3. Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Özellikleri ve Diğer Kavramlarla İlişkisi

Hesap verme sorumluluğu dışsal bir kavramdır ve dışsallıkla anlatılmak istenen hesabın, hesap veren kişinin veya makamın dışındaki başka kişilere veya makamlara verilmekte olduğudur. Hesap verme sorumluluğu kavramı aynı zamanda sosyal etkileşim ve değişimi de içerir. Hesap verme sorumluluğu ilişkisinde hesap isteyen taraf cevap ve düzeltim beklemekte, hesap veren taraf ise cevap vermekte ve yaptırımları kabul etmektedir. Bu bakımdan hesap verme sorumluluğu otoritenin haklarının kabulünü içerir. Hesap soran taraf, hesap veren taraf üzerinde cevap talep etme ve yaptırım uygulama hakları da dâhil olmak üzere üstün otorite haklarını kullanır.⁸

Hesap verme sorumluluğu sonuç odaklıdır ve sonuçlar olmadan anlamsızdır. Günümüz yönetim anlayışında örgütler girdiler ve çıktılara değil, sonuçlara odaklanmaktadır. Zira önem verilen husus girdilerin ve çıktılarının miktarı değil, kullanılan kaynakların ne kadar etkin kullanıldığı ve planlanan hedeflere (sonuçlara) ne ölçüde ulaşıldığıdır. Sonuçlar olumlu (ödül) olabileceği gibi, olumsuz (ceza) da olabilir.

Hesap verme sorumluluğu kavramı özü itibarıyla raporlamayı da gerektirir. Bu bağlam içerisinde raporlamanın iki anlamı vardır. Bunlardan birincisi, faaliyetler ve bunların sonuçları hakkında hesap verme (ne yapıldı, ne oldu); ikincisi, sonuçlar hakkında elle tutulur kanıtlar sağlamak (sonuç raporları) anlamındadır. Raporlamanın, faaliyetler ve sonuçlar hakkında spekülasyon ve tahminde bulunma gereksinimini azaltması ve uzun dönemde hesap verme sorumluluğu ilişkisinin paydaşları arasında güveni artırması amaçlanmaktadır.

⁸ Richard Mulgan, "Accountability: An Ever-Expanding Concept", **Public Administration**, Vol:78, No:3, 2000, s.555-556.

Hesap verme sorumluluğu ilişkisinin amacı suçlamada bulunmak veya doğrudan ceza vermek değil performansı geliştirmektir. Hesap verme sorumluluğu ile ilgili eski yaklaşımda (tepkisel hesap verme sorumluluğu) yükümlülük ve sonuç kavramlarının olumsuz bir anlamda kullanıldığı ifade edilmekte, günümüzde örgütlerin performansının geliştirilmesine yönelik olarak önceden önlem almayı içeren yeni yaklaşım (proaktif hesap verme sorumluluğu) kabul görmektedir.⁹

Niteliği itibariyle pek çok kavramla ilintili olan hesap verme sorumluluğu kavramının bazı yönleri itibariyle bu kavramlara çok yaklaşmakta ve neredeyse birbiri yerine kullanılmakta olduğu bazı yönleri ile de bu kavramların ötesinde bir anlam ve içeriğe karşılık geldiği görülmektedir. Kavramın bu yönünü ortaya koyabilmek amacıyla sorumluluk, denetim, şeffaflık ve demokrasi kavramları ile olan ilişkisinin ele alınması faydalı olacaktır.

Hesap verme sorumluluğu (accountability) ve sorumluluk (responsibility) kavramları birlikte ve çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Hesap verme sorumluluğu kelimesini duyan pek çok insan bunu sorumlulukla eş görmektedir. Bu iki kavram arasında çok yakın bir ilişki olmakla birlikte bazı farklılıklar bulunduğu da ifade edilmektedir. Bu farklılıklar şunlardır:¹⁰

- Sorumluluk, yerine getirme yükümlülüğüdür. Hesap verme sorumluluğu ise bir sorumluluğu yerine getirmek bakımından birinin görev üstlenmesidir.
- Sorumluluk, harekete geçme yükümlülüğüdür. Hesap verme sorumluluğu ise sorumluluklardan dolayı cevap verme yükümlülüğüdür.

Hesap verme sorumluluğu kavramının sorumluluk kavramı kapsamında incelendiği de görülmektedir. Buna göre sorumluluk kavramının “kapasite”, “hesap verme sorumluluğu” ve “yükümlülük” anlamlarını içerdiği belirtilerek hesap verme

⁹ Will Artley, **a.g.m.**, s.7-8.

¹⁰ Will Artley, **a.g.m.**, s. 5-6.

sorumluluğu anlamında sorumluluğun kamu görevlilerinin görevlerinin yürütülmesindeki performansları için üst bir makama –iç veya dış– bilgi sağlama, açıklamada bulunma ve gerekçelerini bildirme yükümlülüğünü ifade ettiği anlatılmaktadır.¹¹

Hesap verme sorumluluğu ve sorumluluk kavramları arasında yukarıda da bahsedildiği üzere bir kafa karışıklığı görülmektedir. Her iki kavram arasındaki ilişki incelendiğinde özü itibariyle sorumluluk kavramının hesap verme sorumluluğu kavramını kapsadığı ancak hesap verme sorumluluğu kavramı ile anlatılmak istenenin sorumluluk alanına ilişkin iş ve işlemlerden dolayı açıklamada bulunmayı, cevap verebilir olmayı ve elde edilen sonuçlardan dolayı değerlendirmeye tabi tutulmayı içerdiği görülmektedir.

Günümüzde kamu yönetimi alanında girişimci yönetim anlayışına da daha fazla vurgu yapılması ve kamu hizmet sunumunda işletmecilik yöntemlerinin daha fazla uygulanması ile beraber yöneticilere de karar alma ve uygulama aşamalarında daha fazla yetki ve inisiyatif tanınması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda, kamusal faaliyetlerin alanının belirlenmesi siyasi iradenin işi olarak kalmakla beraber, belirlenen faaliyetlerin yürütülmesinden ve amaçların gerçekleştirilmesinden sorumlu olan bürokrasiye daha fazla hareket alanının sağlanması yolu benimsenmektedir. Girişimci yönetici anlayışı çerçevesinde kamu yöneticisi ilke olarak nasıl yaptığından değil, sonuçları gerçekleştirip gerçekleştirilememekten sorumlu tutulmaktadır. Kamu yöneticilerine tanınan bu özerklik alanı çerçevesinde yöneticilere belli bir süre için işbaşında kalma güvencesi verilmekte ve bu sürenin

¹¹ Antonio Bar Cendón, “**Accountability and Public Administration: Concepts, Dimensions, Developments,**”, s.24-25, <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan006506.pdf>>, (Erişim: 19/10/2010).

sonunda yöneticilerin hedeflenen sonuçlara ulaşip ulaşamadığını değerlendirilerek hesap verebilmeleri sağlanmaktadır.¹²

Fransız Henri Fayol'un yönetim kuramında yönetim faaliyetinin beş temel işlevinden biri olarak sayılan denetim süreci; istenilen bir şeyi, bir amacı, istenilen biçime uygun olarak gerçekleştirmeye yardım etmektedir.¹³ Her bir yönetsel faaliyetin önemli bir unsuru olan denetim, kamusal hizmetlerinin çeşitlenerek karmaşıklaşması ve kamu kaynaklarının kullanılması gibi nedenlerle kamu yönetimleri açısından daha önemli bir nitelik taşımaktadır. Ayrıca, hukuka uygun ve vatandaşların istek ve beklentilerini karşılayan bir yönetimin hayat bulması için denetimin etkin ve sürekli bir biçimde gerçekleştirilebilmesi gerekmektedir.

Denetim sayesinde işlerin kabul edilen plana, verilen emir ve talimatlara, belirlenen ilkelere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini anlamak mümkün olmaktadır.¹⁴ Denetim fonksiyonu ile yönetim faaliyetinin istenen biçime ve belirlenen standartlara uygun olarak gerçekleşmesi ve bunun aksi yönde gerçekleşen bir sürecin ise tespit edilerek düzeltici önlemlerin alınması amaçlanmaktadır. Başka bir deyişle; denetim, yönetimin amaçlarını yerine getirmesinde kullanılan araçlardan birini oluşturmaktadır.

Denetim, hesap verme sorumluluğuna sahip bir yönetim yapısının oluşturulması bakımından da önemli bir unsur olarak kabul edilmektedir. Özellikle günümüzde konusu ve amacı bakımından hukuka uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimi olarak üçe ayrılarak ele alınan denetim sürecinin hesap

¹² A. Şinasi Aksoy, "Kamu Yönetimi Nereye Gidiyor? Bir Durum Saptaması", **İkinci Kamu Yönetimi Forumu Bildiriler Kitabı** (içinde), Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Ankara, Eylül 2004, s.43.

¹³ Hüsamettin İnaç, Feyzullah Ünal, "Türkiye'de Kamu Yönetiminin Denetlenmesinde Yönetimde Açıklığın Önemi ve Uygulanma Düzeyi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 18, Ağustos 2007, s.42.

¹⁴ Nuri Tortop, "Yönetimin Denetlenmesi ve Denetlenme Biçimleri", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, Mart 1974, s.28.

verme sorumluluğu ilişkisinin çeşitli yönlerine ilişkin veriler üretmek ve böylelikle bu ilişkinin yerine getirilmesine imkân tanımak işlevi ön plana çıkarılmaktadır.

Hesap verme sorumluluğu kavramının incelenmesinde Hesap verme sorumluluğu kavramı gibi şeffaflık kavramı da YKY anlayışı ile kamu yönetimi yazınında önemli ilgi alanlarından biri haline gelmiştir. Şeffaflık kavramının öne çıkışında geleneksel kamu yönetiminin işleyişinde gizliliğin ön planda tutulmasının gerek karar alma süreçlerinde gerekse kamusal politikaların uygulanması aşamalarında kamuoyunun dışlanmasına yol açtığı şeklinde ifade edilen eleştirinin önemli bir etkisi bulunmaktadır.

YKY anlayışı çerçevesinde şeffaflık, üç boyutu olan bir kavram olarak açıklanmaktadır. Buna göre kavram birinci olarak kurallara ve düzenlemelere uygun olarak kararların alınması ve bunların uygulanması, ikinci olarak bu kararlardan ve bunların uygulamalarından etkilenebilecek olanların bilgiyi serbestçe elde edebilmeleri ve bilgiye doğrudan erişebilmeleri ve üçüncü olarak ise yeterli bilginin kolaylıkla, anlaşılır biçimler ve araçlarla sağlanması anlamlarına gelmektedir.¹⁵

Kamu yönetimi alanında şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu; karşılıklı etkileşim içinde olan, birbirlerinden beslenen, biri diğ erinin ön koşulu olan ve birlikte anılan kavramlardır. İyi işleyen hesap verme sorumluluğu mekanizması kamu yönetiminin daha şeffaf hale gelmesine yönelik bir baskı oluşturmakta, şeffaf bir yönetim sayesinde de doğru, güvenilir ve sürekli bir bilgi akışı sağlanarak hesap verme sorumluluğu mekanizmaları daha etkin kullanılabilir hale gelmektedir.

1980’li yıllardan sonra temsili demokrasilerin unsurları olan temsilcilere ve temsili kurumlara halkın güveni azalmakla birlikte, paradoksal biçimde demokrasiye

¹⁵ Birleşmiş Milletler, <<http://www.unescap.org/pdd/prs/ProjectActivities/Ongoing/gg/governance.asp>>, (Erişim: 10/10/2010).

olan güvenin ise arttığı görülmüştür.¹⁶ Başka bir deyişle, ideal bir yönetim ve yaşam biçimi olarak demokrasiye halk tarafından destek verilmekle birlikte, demokratik sistemin uygulama biçimlerine yönelik bir memnuniyetsizlik ve güvensizlik duyulmaktadır. Demokrasi; halkın, temsilcilerini seçme özgürlüğünün bulunduğu, yönetime aktif olarak katılabildiği ve temsilcilerinin karar ve eylemlerini denetleyebildiği bir siyasal yapıyı ifade etmeli ve açık bir toplum düzenini oluşturmalıdır.¹⁷ İdeal bir form olarak demokrasinin yüceltilmesinin nedeni, demokrasilerin açık, şeffaf ve hesap verebilir toplumları öngörmesidir.

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemelerle beraber ön plana çıkan katılımcı demokrasi anlayışı; halkın aktif katılımını mümkün kılacak şekilde yönetimin eylem ve işlemleri hakkında vatandaşların bilgi edinmelerine, yönetimin şeffaflaşmasını ve anlaşılmasını sağlayacak nitelikli, ilgili, güvenilir bilgiye halkın doğrudan erişmesine, yönetimin sorumluluğu altındaki işlerin sonuçları hakkında hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının geliştirilmesine bağlı olarak siyasal alanda kabul görebilecektir.

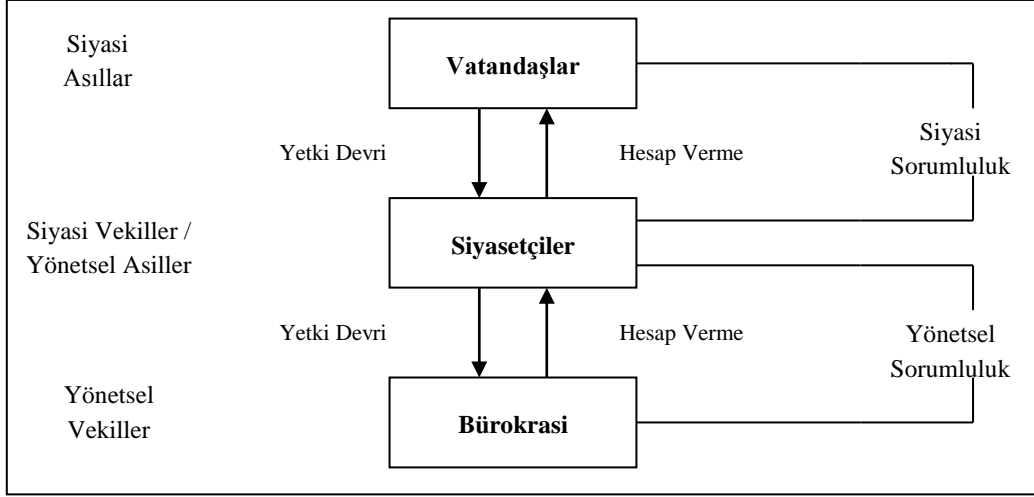
Demokratik yönetimlerde kamu kaynaklarının kullanımında söz ve karar sahibi olan ister seçilmiş olsun ister atanmış olsun her yönetici yönetiminden dolayı hesap vermek durumundadır. Hesap verme sorumluluğu, demokratik ülkelerde bir dizi yetki devrinin bir sonucu olarak görülmektedir. Aşağıda yer alan şekilde (Bkz.Şekil-1), temsili demokratik sistemlerde asil-vekil ilişkisinin ve bu ilişki kapsamında aktörler arasındaki hesap verme sorumluluğu ilişkisinin nasıl oluştuğu ve işlediği anlatılmaya çalışılmaktadır. Buna göre, vatandaşlardan yetki alan siyasetçiler üstlendikleri siyasal sorumluluğun bir gereği olarak vatandaşlara hesap verme durumunda olmaktadır. Benzer bir ilişki de siyasetçiler ile bürokrasi

¹⁶ Meral Öztoprak Sağır, Naci Karkın, “Demokrasinin Güncel Sorunları ve Demokratik Paradokslar”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 10, 2005, s.10.

¹⁷ Coşkun Can Aktan, “**Şeffaf Devlet ve Demokrasi**”, <http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/liberal-demokrasi/aktan-seffaf-devlet.pdf>, (Erişim: 07/11/2010).

arasında da cereyan etmektedir. Buna göre, vatandaşlardan yetki alan siyasetçiler aldıkları bu yetkiyi bürokrasiye devretmekte ve bu yetki devrinin sonucunda oluşan yönetsel sorumluluğun bir gereği olarak da bürokrasi ile siyasetçiler arasında bir hesap verme sorumluluğu ilişkisi söz konusu olmaktadır.

Şekil 1 - Temsili Demokrasilerde Asil-Vekil İlişkisi



Kaynak: İzak Atiyas ve Şerif Sayın, **Siyasi Sorumluluk, Yönetsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru**, TESEV Yayınları No:4, İstanbul, 1997, s.6.

1.4. Hesap Verme Sorumluluğunun Sınıflandırılması

Hesap verme sorumluluğu konusunda yapılan çalışmalar incelendiğinde, kavramın genel olarak üçlü bir sınıflandırma etrafında ele alındığı görülmektedir. Bu sınıflandırmaların ilkinde, hesap verme sorumluluğu kavramı yönüne göre iç ve dış hesap verme sorumluluğu olarak ikiye ayrılmaktadır. İkinci sınıflandırmada, kavram boyutlarına göre yatay ve dikey hesap verme sorumluluğu olarak ikiye ayrılmaktadır. Üçüncü sınıflandırmada ise, kavram niteliğine göre ele alınarak siyasi, idari, mali ve hukuki hesap verme sorumluluğu olarak dörde ayrılmaktadır.

1.4.1. Yönüne Göre Hesap Verme Sorumluluğunun Sınıflandırılması

Hesap verme sorumluluğu ilişkisinin hiyerarşik yapılanma ve bu yapılanmanın dışındaki ilişki/sorumluluk biçimlerine göre değerlendirmeye tabi tutulduğu yönüne göre sınıflandırmada iç hesap verme sorumluluğu (internal

accountability) ile bir örgüt içinde hiyerarşik yapı çerçevesinde belirlenen üstler ve astlar arasındaki ilişki anlatılmaktadır. İç hesap verme sorumluluğunu, yöneticiler başka yöneticilere; politikacılar da yöneticilere uygulayabilirler.¹⁸ İç hesap verme sorumluluğunda yöneticiler görev tanımlarında yer alan vazifelerini yerine getirmeleri hususunda daha üst düzey yönetim kademelerince değerlendirmeye tabi tutulurlar. Ücret artışları ve terfi, söz konusu değerlendirmeler (performans değerlendirmesi) ışığında gündeme gelmektedir.¹⁹

Dış hesap verme sorumluluğu (external accountability) ise, kamu örgütlerince dışarıdan kişi veya kurumlara hesap verilmesi ve kamu örgütlerine bu kurum ve kişiler tarafından hesap sorulması yolu ile işlemektedir. Temsili demokrasilerde hesap verme sorumluluğu, tipik olarak, vatandaşlara karşı politikacıların seçimler yoluyla hesap vermeleri şeklinde işlemektedir. Bunun yanı sıra idareler gönüllü olarak hesap vererek ve performanslarını açıklayarak da kamuoyuna cevap verebilirler. Kamu örgütleri, seçmenlere olduğu kadar dış makamlara karşı hesap verme sorumluluğu altındadırlar.²⁰ Dış hesap verme sorumluluğu sayesinde hem yöneticiler hem de bu yöneticilerin başında bulunduğu idareler parlamento ve sayıştay gibi kurumlar tarafından değerlendirmeye tabi tutulmakta ve böylece bunların performans durumlarına ilişkin bilgi temin edilmiş olmaktadır.

1.4.2. Boyutlarına Göre Hesap Verme Sorumluluğunun Sınıflandırılması

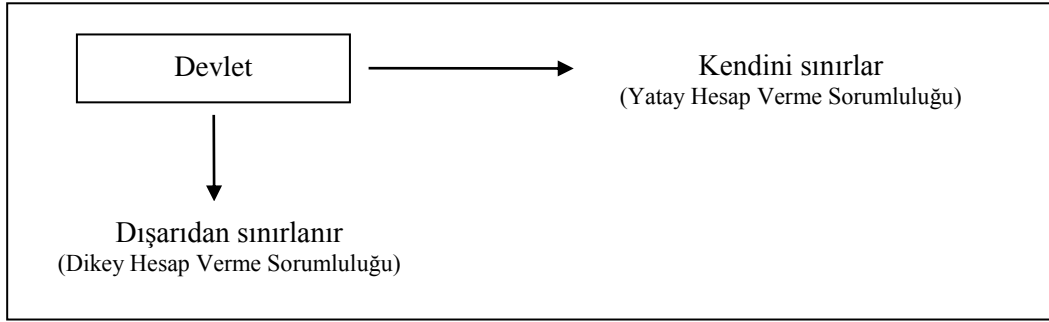
Vatandaşların hükümete yüklediği hesap verme sorumluluğu ile görevi hükümeti sınırlamak olan kamu kurumlarının oluşturulması yoluyla hükümetin kendisine yüklediği hesap verme sorumluluğu arasında ayırım yapmak gerekmektedir (Bkz.Şekil-2) .

¹⁸ George Boyne vd., “Plans, Performance Information and Accountability: The Case of Best Value”, **Public Administration**, Vol:80, No:4, 2002, s.695.

¹⁹ Nihal Samsun, “Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim”, **İyi Yönetişimin Temel Unsurları** (içinde), Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, Nisan 2003, s.22.

²⁰ George Boyne vd., **a.g.m.**, s.693-694.

Şekil 2 - Devletin Sınırlanması ve Hesap Verme Sorumluluğu



Kaynak: Mark Schacter, “When Accountability Fails: A Framework for Diagnosis and Action”, Issue Briefs, <http://www.schacterconsulting.com/documents/waf_isuma_000.pdf>, (Erişim: 23/10/2010).

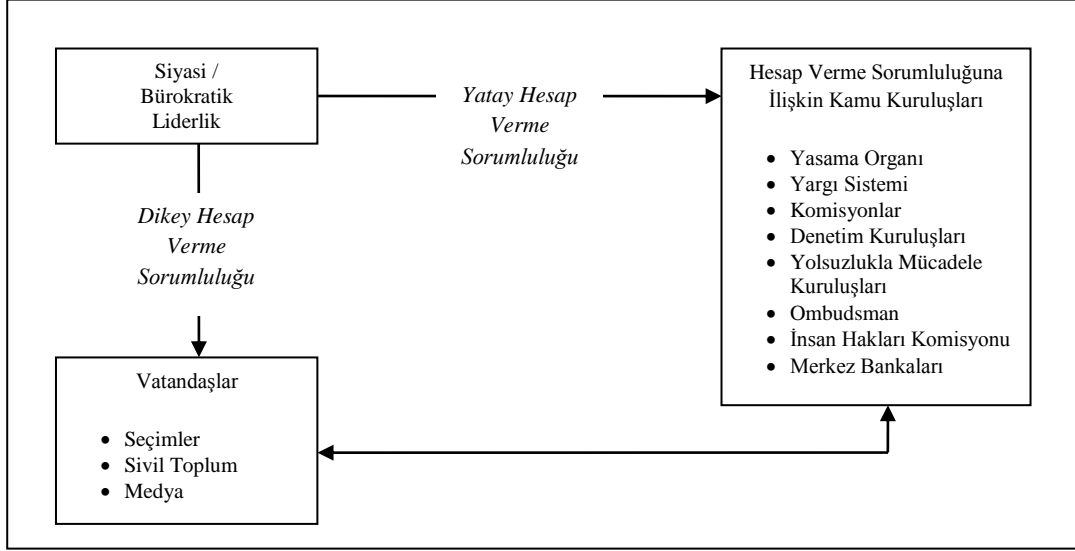
Aşağıda yer verilen Şekil-3 incelendiğinde de görüldüğü üzere, dikey hesap verme sorumluluğu (vertical accountability), seçim süreci aracılığıyla doğrudan veya sivil örgütler (sivil toplum) ve medya aracılığıyla dolaylı olarak vatandaşların söz sahibi olduğu hesap verme sorumluluğu türüdür.²¹

Kamu görevlilerinin halka hesap vermesini gerektiren, seçimler gibi, dikey hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının, kamu görevlilerinin ve kurumlarının devletin içinde yer alan diğer görevlilere ve kurumlara rapor vermelerini gerektiren yatay hesap verme sorumluluğu mekanizmaları ile tamamlanması gerekir. Yatay hesap verme sorumluluğu (horizontal accountability), devletin icracı bölümlerinin görevlerini kötüye kullanmalarını önlemek ve verimliliklerini kontrol etmek için oluşturulan kamu kurumlarını kapsamaktadır. Yatay hesap verme sorumluluğu; yargı, yasama, yüksek denetim, yolsuzlukla mücadele birimleri, seçim ve insan hakları ile ilgili komisyonlar, ombudsman, kamu şikâyet komisyonları, kişisel gizlilik komisyonları gibi kurumlar tarafından yürütülmektedir.²²

²¹ Mark Schacter, “A Framework for Evaluating Institutions of Accountability”, **Fiscal Management** (içinde), Anwar Shah (Ed), The World Bank, Washington, D.C., 2005, s.230.

²² World Bank, **a.g.e.**, s.9.

Şekil 3 - Yatay ve Dikey Hesap Verme Sorumluluğu



Kaynak: Mark Schacter, "A Framework for Evaluating Institutions of Accountability", **Fiscal Management** (içinde), Anwar Shah (Ed), The World Bank, Washington, D.C., 2005, s.231.

1.4.3. Niteliğine Göre Hesap Verme Sorumluluğunun Sınıflandırılması

Demokratik hesap verme sorumluluğu (democratic accountability) olarak da bilinen siyasi hesap verme sorumluluğu (political accountability), demokratik yönetimin belirleyici özelliklerinden birini oluşturmaktadır. Siyasi hesap verme sorumluluğu bir yönü ile halkın seçim ve oylama mekanizması aracılığıyla vekillerini denetlemesi anlamına gelmektedir.²³ Seçmenler demokratik sistem içerisinde temsilcilerinin faaliyetlerini seçim yoluyla değerlendirmekte, bu değerlendirme neticesinde başarılı gördükleri siyasi kadroları tekrar seçerek göreve devam etmelerini sağlamakta, başarısız gördüklerini seçmeyerek görevden uzaklaştırmaktadır.

Siyasi hesap verme sorumluluğu diğer bir yönüyle, güçler ayrılığı prensibinin işlediği siyasal sistemlerde yasama ve yürütme erkleri arasındaki siyasal sorumluluk mekanizmasını ifade etmektedir. Geleneksel anlamda siyasi hesap verme sorumluluğu kavramından hükümetlerin ve hükümetleri oluşturan bakanların

²³ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve Serpil Ağcakaya, "Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık", **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar** (içinde), C.C.Aktan, D.Dileyici ve İ.Y.Vural (Der.), Seçkin Yayınları, Ankara, 2004, s.171.

parlamentoya karşı kendi bakanlıklarında yapılan işlerden dolayı hesap vermesi gerekliliği anlaşılmaktadır.²⁴ Siyasi hesap verme sorumluluğu aynı zamanda, bürokratların ve kamu yöneticilerinin örgütsel faaliyetlerinden dolayı politikacıya karşı olan sorumluluğunu da ifade etmektedir.²⁵

İdari hesap verme sorumluluğu (administrative accountability) kavramı genel olarak, idari yönetimde kamu görevlilerinin ve bürokratların üst yönetime hesap verme yükümlülüğü olarak tanımlanmaktadır.²⁶ Ancak, siyasi ve yargısal makamların dışındaki kamu görevlilerinin ve üst düzey yöneticilerin kapsamı içinde yer aldığı idari hesap verme sorumluluğu, yetki sahibi kişilerin sadece daha üst bir yönetime karşı hesap verme durumunda olduklarını değil, aynı zamanda parlamento ve yurttaşlara karşı da bu kişilerin hesap verme durumunda olduklarını ifade etmektedir. Bu itibarla kavram, 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.²⁷

İdari hesap verme sorumluluğu altında da incelendiği görülen mali hesap verme sorumluluğu (fiscal accountability), mali kaynakların amacına uygun ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili sorumluluğu konu edinen hesap verme sorumluluğu türüdür. Hükümetlerin bütçeleri, periyodik olarak yayınlanan kamu maliyesine ilişkin veriler, yıllık hesaplar ve bağımsız kurumlar tarafından hazırlanan incelemeler ve diğer genel raporlar mali hesap verme sorumluluğunun temel araçlarını oluşturmaktadırlar.²⁸ Demokrasilerde hükümetlerin topladıkları

²⁴ Asım Balcı, “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik Anlayışı”, **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar** (içinde), A. Balcı vd. (Ed.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.120.

²⁵ A. Şinasi Aksoy, **a.g.m.**, s.46.

²⁶ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Serpil Ağcakaya, **a.g.m.**, s.171.

²⁷ Erdoğan Kesim, **a.g.m.**, s.270-271.

²⁸ Suresh Shende, Tony Bennett, “Transparency and Accountability in Public Financial Administration”, **RAB/01/006: Transparency and Accountability in the Public Sector in the**

vergilerden ve harcadıkları kaynaklardan dolayı kamuoyuna düzenli olarak hesap vermeleri mali hesap verme sorumluluğu anlayışını ortaya koymaktadır.

Hukuk devleti, temel hak ve hürriyetlerin teminat altına alındığı, vatandaşların hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatmaktadır. Hukuki hesap verme sorumluluğu (legal accountability) ise hukukun üstünlüğünün sağlanması için gerekli bir hesap verme sorumluluğu türü olarak tanımlanmaktadır. Bu yolla kamu kurum ve kuruluşlarının eylem ve işlemlerinde hukuka bağlılık konusunda hesap vermesi ve bu türlü bir hesap sormanın yargı organları eliyle sağlanması mümkün olmaktadır.²⁹ Hukuki hesap verme sorumluluğu kavramı; kişilerin haklarını ve menfaatlerini savunmasına imkân vermekte, idareyi yasalara uygun hareket etmeye zorlayarak hukukun üstünlüğünün sağlanmasına katkıda bulunmakta ve demokratik yönetimin temel değerlerinin korunmasına hizmet etmektedir.

1.5. Etkin Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri

Etkin bir hesap verme sorumluluğu ilişkisi beş ilke etrafında ele alınmaktadır.³⁰ Söz konusu ilkelerin her biri etkin bir hesap verme sorumluluğu ilişkisinin bir yönünü açıklamakta ve bu ilkelerin bir arada uygulanması ile etkin bir hesap verme sorumluluğu ilişkisi tesis edilebilmektedir. Aşağıda Şekil-4'te yer alan hesap verme sorumluluğu çerçevesine ışık tutan bu ilkelerin uygulanma seviyesi hesap verme ilişkisinin düzeyini ve derinliğini belirlemektedir.

Etkin hesap verme sorumluluğu ilkelerinin ilkini “rollerin ve sorumlulukların açık olması” oluşturmaktadır. Buna göre bu ilişkide yer alan tarafların rollerinin ve sorumluluklarının tereddüde yer bırakmayacak şekilde açık bir biçimde belirlenmiş

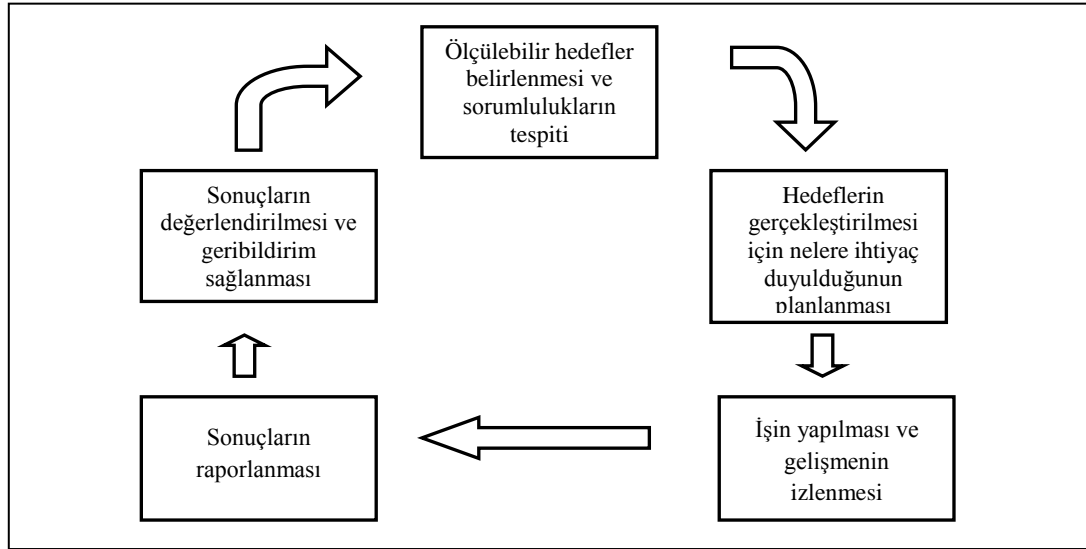
Arab Region, March 2004, <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan007716.pdf>>, (Erişim: 24/10/2010).

²⁹ DPT, a.g.e., s.14.

³⁰ Kanada Sayıştay ve Hazine Sekreteryası, “**Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu**”, M. Hakan Özbaran (Çev.), Sayıştay Bilgi Notları, s.5-6, <<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/hesapsorum.pdf>>, (Erişim: 22/10/2013).

ve üzerinde mutabakata varılmış olması gerekir. İkinci ilke olan “performans beklentilerinin açık olması” ile peşinde koşulan amaçların, beklenen başarıların ve dikkate alınan kısıtlamaların belirgin, anlaşılır ve üzerinde uzlaşmış olması gerektiğine dikkat çekilmektedir. Üçüncü ilke olan “kapasiteler ve beklentiler arasında denge kurulması” ile performans beklentileri ile her bir tarafın kapasitesinin (otoriteler, beceriler ve kaynaklar) belirgin bir biçimde ilişkilendirilmesi ve dengelenmesi anlatılmaktadır. Dördüncü ilke olan “güvenilir raporlama” ile ulaşılan performans düzeyini ve neler öğrenildiğinin gözler önüne serilebilmesi için ulaşılan bilginin güvenilir olması ve zamanlı olarak raporlanması ifade edilmektedir. Beşinci ilke olan “rasyonel gözden geçirme ve düzeltme mekanizmalarının olması” ile de başarı ve zorlukların tanımlanması, gerekli düzeltmelerin yapılması ve ulaşılan performans düzeyi hakkında inceleme ve geri besleme mekanizması oluşturulması gerekliliğine vurgu yapılmaktadır.

Şekil 4 - Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesi



Kaynak: Will Artley, “Establishing Accountability for Performance”, **The Performance-Based Management Handbook**, Vol.3, Performance-Based Management Special Interest Group, s.17, <<http://www.orau.gov/pbm/pbmhandbook/volume%203.pdf>>, (Erişim: 11/11/2010).

2. KAMU YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU

Kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu incelenirken öncelikle kamu yönetimi disiplini kavramının nasıl bir gelişim seyri gösterdiği ele alınacak olup daha sonra ise kamu yönetimlerinde hesap verme sorumluluğunun altyapısı ve bu altyapıyı oluşturan mekanizma ve uygulamalar incelenecek ve en son olarak da Türk kamu yönetiminde kavramın gelişimi ve mevcut durumuna yönelik bir değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

2.1. Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun Gelişimi

2.1.1. Geleneksel Yönetim Anlayışında Hesap Verme Sorumluluğu

Büyük ölçüde Max Weber'in bürokratik örgütlenme modeline dayanan geleneksel yönetim anlayışının dört temel özelliği vardır. Bunlardan birincisi yönetimin; tarafsızlık, hizmette verimlilik ve etkinliği sağlamak için kuralcı ve şekilci olması ve katı hiyerarşi ve merkezîyetçilik üzerinde temellenmesidir. Geleneksel yönetim anlayışının ikinci özelliği, devletin doğrudan kamusal mal ve hizmet üretimini kendi örgütleri eliyle yürütmesi gerektiği düşüncesidir. Üçüncü özellik, siyasi ve idari konuların birbirinden ayrılabilmesi düşüncesinin varlığıdır. Kamu yönetimi görevlerini talimatlar ve kurallar çerçevesinde yürütmeli, siyasiler ise kamusal politikaları belirlemelidirler.³¹ Dördüncü özellik ise, kamu yönetiminin yönetimin özel bir biçimi olduğu ve özel sektör yönetiminden farklılık arz ettiği hususudur. Buna göre, kamu yönetiminin profesyonel bir bürokrasiye ve çalışanların hayat boyu istihdamına göre düzenlenmesi geleneksel kamu yönetimi anlayışının bir diğer özelliğini oluşturmaktadır.³²

Geleneksel yönetim anlayışında hesap verme sorumluluğu ilişkisinin sonuçlardan daha çok yönetim süreçlerinin işleyişi üzerinde odaklanması, siyaset-

³¹ Veysel Bilgiç, "Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımı", **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar** (içinde), A.Balcı vd. (Ed.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.27-28.

³² Bilal Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaası, İstanbul, 2002, s.24.

idare arasında kesin bir ayırım yapılması ve gizliliğin önemli bir ilke olarak kabul edilerek kamunun idare üzerindeki hesap sorma yetkisini kullanacağı mekanizmalara yeterince yer verilmediği şeklindeki eleştiriler sıklıkla dile getirilmiştir.

2.1.2. Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımında Hesap Verme Sorumluluğu

1970’li yıllardan itibaren ortaya çıkan YKY anlayışı; geleneksel kamu yönetimi anlayışının katı hiyerarşik ve bürokratik yapısının yerine esnek ve piyasa tabanlı bir kamu yönetimi anlayışına geçişi önermiştir. YKY anlayışı ile daha etkin, cevap verebilir, şeffaf, katılımcı, etik değerleri ön planda tutan ve sonuç odaklı bir kamu yönetimi oluşturulmak istenmiş ve bunu gerçekleştirmeye dönük hesap verme sorumluluğu mekanizmaları uygulanmaya başlamıştır.

YKY anlayışı ile birlikte hesap verme sorumluluğu kavramı piyasa mekanizmaları ile tanışmıştır. Bu değişimle birlikte kamu sektöründe ilgi, siyasi hesap verme sorumluluğundan idari hesap verme sorumluluğuna doğru kaymıştır. Kurallar ve prosedürlerden ziyade performans göstergeleri aracılığıyla kontrole vurgu yapılması, periyodik dış değerlendirmeler kadar kurumların özdeğerlendirme ve raporlamaya da önem vermeleri ve objektif göstergelerin performans değerlendirmesine izin vereceği varsayımı YKY anlayışının beraberinde getirdiği diğer değişiklikler olarak sıralanabilir.³³

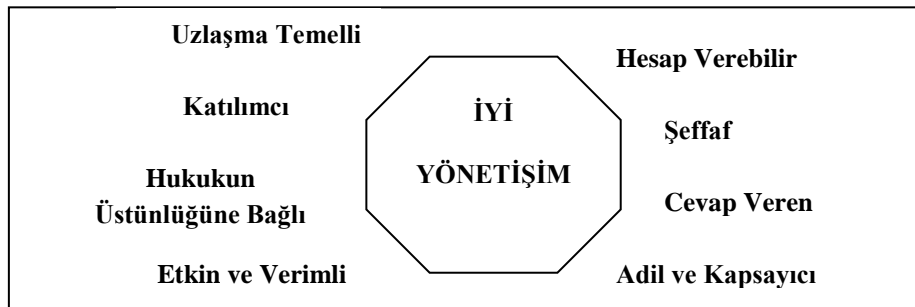
Yöneticilerden ne beklendiğinin açıkça ortaya konması ve yöneticilerin bu sonuçlardan sorumlu tutulmaları, yöneticilere kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmeleri için yönetsel yöntem ve kaynakların kullanılmasında esneklik tanınması, girdilerden çok çıktılara, süreçlerden çok sonuçlara odaklanması, yöneticilerin kullandıkları kaynaklar ve bu kaynakların kullanımı sonucu ulaştıkları sonuçlardan sorumlu tutulmaları gibi hususların YKY yaklaşımını oluşturan temel ilkeler olarak

³³ George Boyne vd., **a.g.m.**, s.691-692.

görülmesi hesap verme sorumluluğunun bu yaklaşım içinde ne kadar önemli bir yer işgal ettiğini göstermektedir.³⁴

YKY anlayışının bazı yetersizliklerini ve eksikliklerini telafi etmek için geliştirildiği belirtilen, çoğu zaman YKY yaklaşımını ikame eden akraba bir strateji olduğu ileri sürülen³⁵ yönetim kavramı bakımından da hesap verme sorumluluğu ana ilkelerden birini oluşturmakta (Bkz.Şekil-5) ve kamusal görevleri yerine getiren ve kamusal yetkileri kullanan görevlilerin ilgili kişilere karşı cevap verebilir olmasını, faaliyet sonuçlarının ve önceden belirlenen kriterler ışığında performans sorumluluğunun ilgililerce üstlenilmesini ve halkın katılımını sağlayarak yönetenlerin yönetilenlerce demokratik denetiminin gerçekleştirilmesini amaçlayan mekanizmaları içermektedir.

Şekil 5 - İyi Yönetişimin Özellikleri



Kaynak: Birleşmiş Milletler, <<http://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>>, (Erişim: 10/10/2014).

Yönetişim kavramı sadece demokratik denetimin gerçekleştirilmesini hedeflememekte aynı zamanda karar alma ve uygulanma süreçlerine de yeni aktörleri dâhil etmektedir. Bu aktörlerin yönetim sürecine aktif katılımları ile birlikte saydam ve hesap verebilir bir yönetim sisteminin kurulması beklenmektedir. Ancak

³⁴ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, DPT, Ankara, Şubat 2001, s.6-7.

³⁵ Hande Tek Turan, **“Yönetişim ve Yeni Kamu Yönetimi”**, s.2, <http://www.academia.edu/9112448/Y%C3%96NET%C4%B0%C5%9E%C4%B0M_VE_YEN%C4%B0_KAMU_Y%C3%96NET%C4%B0M%C4%B0>, (Erişim: 26/06/2015).

yönetişim kavramına yapılan eleştirilerin büyük bölümünün de hesap verme sorumluluğu üzerinden yapıldığı da görülmektedir. Zira yönetim ile birlikte kamusal politikaların kabul edilip uygulanması süreçlerine çok sayıda kurum ve aktörün katılması sonucunda politikaların sonuçlarından kimin hangi ölçüde sorumlu tutulacağı belirsiz bir hale gelmektedir.³⁶ Bu belirsizlik, rollerin ve sorumlulukların açık olması ilkesine aykırı bir durumu ifade etmektedir.

2.1.3. Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun Gelişimine Uluslararası Kuruluşların Etkileri

2.1.3.1. Dünya Bankası

Yönetişim kavramı, ilk olarak Dünya Bankası'nın (DB) yayımladığı bir raporda kullanılmıştır. Raporda, etkin işleyen bir kamu yönetimi, güvenilir bir yargı sistemi ve kamuoyuna hesap verebilen bir yönetimden oluşan iyi yönetim sisteminin oluşturulması gerektiği ifade edilmiştir.³⁷

DB'ye göre, devlet memurları, kamu çalışanları, özel hizmet sağlayıcılar, işverenler ve politikacılar hesap verebilir ve vatandaşların refahını etkileyen eylemleri ve politikaları sebebiyle cevap verebilir olmalıdırlar.

Kuruluşa göre, üç temel hesap verme sorumluluğu mekanizması vardır. Siyasi partilerin ve temsilcilerin siyasi hesap verme sorumluluğu artan şekilde seçimler aracılığıyla gerçekleşmektedir. Hükümet kuruluşlarının idari hesap verme sorumluluğu kurumlar arasında ve içinde yatay ve dikey olarak iç hesap verme sorumluluğu mekanizmaları aracılığıyla sağlanmaktadır. Sosyal veya kamusal hesap verme sorumluluğu mekanizmaları kurumları vatandaşlara karşı hesap verebilir kılmakta ve siyasi ve idari hesap verme sorumluluğunu güçlendirmektedir.³⁸

³⁶ DPT, **a.g.e.**, s.1.

³⁷ World Bank, **Sub-Saharan Africa: From Crisis to Sustainable Growth**, World Bank, Washington D.C., 1989, s.xii.

³⁸ World Bank, **Empowerment and Poverty Reduction – A Sourcebook**, World Bank, Washington D.C., 2002, s.xx.

2.1.3.2. *Uluslararası Para Fonu (IMF)*

Uluslararası para sisteminin ana kuruluşlarından olan IMF de diğer uluslararası kuruluşlar gibi iyi yönetim ve hesap verme sorumluluğu kavramlarına özel bir önem atfetmektedir. Konuya ekonomik gelişme çerçevesinde yaklaşan IMF; hukukun üstünlüğünün sağlanmasının, kamu sektöründe verimliliğin ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesinin ve yolsuzlukla mücadele edilmesi de dâhil olmak üzere iyi yönetimin tüm yönleriyle geliştirilmesinin ekonomilerin refah düzeyini artıracak bir çerçevenin temel unsurları olduğunu kabul etmektedir.³⁹

Üye ülkelerde iyi yönetimin geliştirilmesine yönelik faaliyetlerini IMF; politika tavsiyelerinde bulunmak, teknik destek sağlamak ve genel olarak kamu sektöründe şeffaflığın geliştirilmesi faaliyetleri gerçekleştirmek gibi üç farklı yolu kullanarak hayata geçirmektedir. Ancak, IMF'nin iyi yönetimi ve dolayısıyla hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirmede kullandığı ana enstrümanı IMF destekli ekonomik programların bir parçası olarak sunulan yönetimi güçlendirecek spesifik tedbirler alınması konusundaki şartlar oluşturmaktadır. Örneğin, 2009 yılı içerisinde IMF destekli programların yapısal şartlarının yaklaşık yarısı, daha iyi mali kontrol sistemlerini, devlet hesaplarının yayımı ve denetlenmesini, daha etkin vergi idaresini ve politika etkinliği için kritik olan diğer alanları içeren yönetimin geliştirilmesi tedbirleri üzerine odaklanmıştır.⁴⁰

2.1.3.3. *Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)*

İyi yönetim, OECD tarafından ekonomik kalkınma ve sosyal istikrar için gittikçe önem kazanan bir etken olarak kabul edilmekte ve OECD'nin üzerinde çalıştığı geniş kamusal politikaların merkezinde yer almaktadır.⁴¹ OECD iyi

³⁹ IMF, Partnership for Sustainable Global Growth Interim Committee Declaration, Washington, D.C., 1996, <<http://www.imf.org/external/np/sec/pr/1996/pr9649.htm#partner>>, (Erişim: 17/11/2010).

⁴⁰ IMF, "The IMF and Good Governance", **International Monetary Fund Factsheet**, s.1, <<http://www.imf.org/external/np/exr/facts/pdf/gov.pdf>>, (Erişim: 17/11/2013).

⁴¹ OECD, **Open Government: Fostering Dialogue with Civil Society**, OECD Publications, Paris, 2003, s.9-10.

yönetişim içerisinde altı ilkeyi ön plana çıkarmaktadır.⁴² Bu ilkelere biri olan hesap verme sorumluluğunu kamu yönetiminin eylemlerinin ve kararlarının, açıkça tanımlanmış ve üzerinde uzlaşmış hedeflerle tutarlı olduğunu gösterme arzusu ve bu yönde davranması olarak açıklamaktadır.⁴³

OECD'ye göre, kamu yönetimi reformlarına başlayan hükümetler genellikle faaliyetlerinde etkinlik ve verimliliği geliştirmek için yöneticilere daha fazla özerklik ve esneklik tanımaya çalışmaktadırlar. Yöneticilere karar almalarında daha fazla inisiyatif tanınmasında denge ve kontrol mekanizması anlamında hesap verme sorumluluğu daha vurgulu olarak reform çalışmalarında yer almaktadır.⁴⁴

2.1.3.4. Avrupa Birliği (AB)

Hesap verme sorumluluğu kavramı AB düzeyinde ulusal kamu yönetimlerini yönlendiren ortak ilkelere biri olarak kabul edilmekte ve AB kurumlarının reforma tabi tutulduğu Avrupa yönetim ilkeleri arasında sayılmaktadır. Buna göre kavrama sırasıyla “Avrupa Kamu Yönetimi İlkeleri”⁴⁵ ve “Avrupa Yönetimi Hakkında Beyaz Kitap”⁴⁶ adlı belgelerde yer verilmiştir.

AB'nin farklı hukuki geleneklere ve yönetim yapılarına sahip ülkelerden oluşması, kamu yönetimi alanını düzenleyen bir topluluk müktesebatının olmaması ve aday ülkelerin uyması beklenen kamu yönetimi sisteminin ortaya konamamış olması zamanla üye ülkelerin Avrupa İdari Alanının⁴⁷ (European Administrative

⁴² OECD'nin iyi yönetim ile ön plana çıkardığı altı ilke şunlardır: katılımcılık, şeffaflık, hesap verme sorumluluğu, hukukun üstünlüğü, eşitlik ve etkinlik. <<http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7237>>, (Erişim: 26/05/2012).

⁴³ Birgül A. Güler, “Yönetişim: Tüm İktidar Sermayeye”, **Praksis**, Sayı: 9, Kış-Bahar 2003, s.106.

⁴⁴ OECD, <<http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4757>>, (Erişim: 15/10/2012).

⁴⁵ OECD, “European Principles for Public Administration”, SIGMA Papers: No.27, 1999, <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5kml60zwd7h.pdf?expires=1422969728&id=id&accname=guest&checksum=A37963D8728400942D42DFE0A4D866AA>>, (Erişim: 12/10/2014).

⁴⁶ Commission of The European Communities, “European Governance: A White Paper”, COM (2001) 428 (final), Brussels, 25 July, <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0428&qid=1422969028122&from=EN>>, (Erişim: 10/10/2010).

⁴⁷ Avrupa İdari Alanını; AB'ye üye devletlerin kamu görevlileri ile AB Komisyonu arasındaki daimi ilişkiler, Topluluk müktesebatının geliştirilmesi ve tüm Topluluk üyesi ülkelerde müktesebatın aynı standartlarda uygulamasının sağlanması, Avrupa çapında bir idari yargı sisteminin

Space) çerçevesini oluşturan bazı iyi yönetim ilkeleri üzerinde görüş birliğine varmalarına neden olmuştur. “Avrupa Kamu Yönetimi İlkeleri” olarak adlandırılan bu iyi yönetim ilkeleri şunlardır: güvenilirlik ve öngörülebilirlik, açıklık ve şeffaflık, hesap verme sorumluluğu, etkinlik ve etkenlik. Bu ilkeler arasında yer alan hesap verme sorumluluğu, kamu yönetiminde her makamın tasarruflarından dolayı başka idare, yasama ve yargı makamlarına açıklamada bulunmakla ve bu tasarrufları gerekçelendirmekle yükümlü olması, hiçbir makamın inceleme ve denetiminden muaf tutulamaması anlamına gelmektedir.⁴⁸

AB'nin kurumsal gündeminde de önemli bir yer tutan yönetim reformu kapsamında AB Komisyonu AB üyesi ülkelerin yurttaşları ile AB kurumları arasındaki yabancılaşmanın aşılması hedefiyle Temmuz 2001'de "Beyaz Kitap" yayımlamış ve bu belgede Avrupa düzeyinde iyi yönetişimin ilkeleri açıklık, katılımcılık, hesap verme sorumluluğu, etkenlik ve tutarlılık olarak sıralanmıştır.⁴⁹ Beyaz Kitapta iyi yönetişimin ilkelerinden biri olarak sayılan hesap verme sorumluluğu kavramı, yasal ve yönetsel süreçlerdeki rollerin açıkça belirlenmiş olması ve AB kurumlarının her birinin eylemleri ile ilgili konularda açıklamada bulunmaları ve sorumluluk almaları gerekliliği olarak tanımlanmıştır.⁵⁰

2.2. Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun Altyapısı

2.2.1. Kamu Mali Yönetimi Bakımından Hesap Verme Sorumluluğunun Altyapısı

Kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunun altyapısı incelenirken ele alınması gereken ilk hususu "yönetim sorumluluğu modeli" oluşturmaktadır. Anglo-Sakson Modeli veya Kuzey Modeli olarak da adlandırılan “yönetim

oluşturulması ve ortak temel kamu yönetimi değer ve ilkelerinin ortaya çıkışı, ulusal yönetimler arasında yaşanan yakınlaşma olarak tanımlamak mümkündür.

⁴⁸ TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, TÜSİAD Yayınları, Yayın No: TÜSİAD-T/2002-12/335, İstanbul, Aralık 2002, s.191.

⁴⁹ TÜSİAD, **a.g.e.**, s.179.

⁵⁰ Asım Balcı, “Türkiye-AB ilişkileri Perspektifinden Kamu Yönetimi Sisteminin Yeniden Değerlendirilmesi,” **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 38, Sayı: 4, Aralık 2005, s.27.

sorumluluğu modeli” ile idarenin mali yönetim ve kontrol sistemine idarenin dışından merkezi otoritelerce bir müdahalede bulunulmaması anlatılmaktadır.⁵¹ Bu model ile yönetim sorumluluğu, başka bir ifade ile mali yönetim ve kontrol görevi, diğer bir idare veya yönetim birimi tarafından değil bizatihi kendisine kaynak tahsis edilen harcamacı idare tarafından yerine getirilmektedir. Bu itibarla hesap verme sorumluluğunun, yönetim sorumluluğu modelini içeren ve onun üzerinde temellenen bir kavram olduğunu söylemek mümkündür. Nitekim, bu model uyarınca kendisine kaynak tahsis edilen ve yetki verilen makamlar, bu yetki ve kaynaklarını nasıl kullandıklarından ziyade elde ettikleri sonuçlar itibariyle değerlendirilmekte ve buna ilişkin sorumluluğu yine kendileri üstlenerek hesap verme sorumluluğu anlayışını yaşama geçirmektedirler.

Kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunun altyapısı incelenirken ele alınması gereken ikinci hususu ise "stratejik planlama" oluşturmaktadır. Stratejik planlamanın kamu mali yönetiminde ön plana çıkmasında esas etkenin neoliberal düşünce çerçevesinde kamu sektöründe küçülmeye gidilmesine paralel olarak kamu sektöründe etkenliğin ve etkililiğin sağlanmasının kamu mali yönetiminin temel yaklaşımı olarak benimsenmesi ve yaşanan bu değişimde kaynakların stratejik önceliklere yönlendirilebilmesi için temel araç olarak stratejik planlamaya ihtiyaç duyulması olduğu söylenebilir.⁵²

Stratejik planlama anlayışı, kurum ve kuruluşlar misyon ve vizyonlarının belirlenmesini, misyon ve vizyonları çerçevesinde stratejik planlar hazırlanmasını, bu planlarda belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için faaliyette bulunulmasını ve bu faaliyetlerin sonuçlarının izlenmesine ve değerlendirilmesine dönük mekanizmaların oluşturulmasını içermektedir. Stratejik planlama, hesap verme sorumluluğuna temel

⁵¹ Mehmet Sait Arcagök, “Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, **20. Türkiye Maliye Sempozyumu (Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma) Bildiriler Kitabı** (içinde), Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No:1, Denizli, Ağustos 2005, s.90.

⁵² Volkan Erkan, **Kamu Kuruluşlarında Stratejik Planlama: Türkiye Uygulaması ve Kuruluşlarda Başarıyı Etkileyen Faktörler**, DPT, Ankara, 2008, s.2.

oluşturma işlevini sonuçların nasıl ve ne şekilde gerçekleştirildiğinin izlenmesine, değerlendirilmesine ve denetlenmesine imkân sağlayarak gerçekleştirmektedir.⁵³ Bu bakımdan stratejik planlamanın hesap verme sorumluluğuna temel teşkil eden bir uygulama basamağı olduğunu söylemek mümkündür.

Stratejik planlamadan sonra bahsedilmesi gereken bir başka altyapı unsuru ise "performans yönetimi"dir. Performans yönetiminin, bir kurumun önceden belirlediği amaç ve hedeflere ulaşırken izlediği yol ile bu yol sonunda elde ettiği sonuçların birlikte değerlendirildiği bir süreç olarak tanımlandığı görülmektedir.⁵⁴ Tanımdan da anlaşılacağı üzere, performans yönetimi, daha etkin sonuçların elde edilebilmesi için hedef belirleme, değerlendirme, geri bildirim, ödüllendirme aşamalarını içeren sistematik bir yönetim aracını oluşturmaktadır.⁵⁵

Performans yönetiminin bir yönetim aracı olarak kullanılmasında ilginin girdi ve faaliyetler yerine performansa odaklanan hesap verme sorumluluğuna kaymasının önemli bir payı vardır. Bu değişim performans ölçülerini belirleme, değerlendirme süreçlerinden yararlanma ve performans bilgisini üretme hususlarında yeni becerileri ve anlayışları içeren bir yönetim anlayışını gerektirmektedir.⁵⁶ Bu anlayış performansın ölçülebilmesi için idarecilerin daha fazla yetkiye sahip olmalarını, uzun vadeli politikalar çerçevesinde belirledikleri kendi kısa vadeli hedefleri doğrultusunda kaynak kullanabilmeleri konusunda karar alma süreçlerinde idarecilere esneklikler tanınmasını beraberinde getirmektedir.⁵⁷

⁵³ DPT, **Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu**, 2. Sürüm, DPT, Ankara, 2006, s.7.

⁵⁴ Hamza Ateş, Dilek Çetin, "Kamuda Performans Yönetimi ve Performansa Dayalı Bütçe", **Çağdaş Kamu Yönetimi II** (içinde), Nobel Yayınları, Ankara, 2004, s.256.

⁵⁵ M. Akif Helvacı, "Performans Yönetimi Sürecinde Performans Değerlendirmenin Önemi", **Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi**, Cilt: 35, Sayı: 1-2, 2002, s.155.

⁵⁶ Avustralya Tasmanya Eyaleti Sayıştay, **Yönetim ve Hesap Verme Sorumluluğu Bakımından Performans Bilgisi**, Baran Özeren, Cem Suat Aral (Çev.), Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:21, Ekim 2002, s.I.

⁵⁷ Esin Oral, **Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçe Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, Nisan 2005, s.19.

Kamu mali yönetiminin temel ilkeleri arasında sayılan ve bir başka altyapı unsuru ise "mali saydamlık" kavramıdır. 1990'lı yılların sonundan itibaren kamu mali yönetimi alanında sıkça gündeme gelen mali saydamlık kavramı, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu kesimi hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olması olarak tanımlanmaktadır.⁵⁸

Hesap verme sorumluluğu ile doğrudan bağlantılı olan mali saydamlık kavramının ortaya çıkmasında başta IMF olmak üzere uluslararası kuruluşlar tarafından finansal krizlerden sonra yeniden yapılandırma çalışmalarında kavrama giderek artan şekilde vurgu yapılması ve bu uluslararası atmosferin etkisi ile ulusal düzeyde kamu hesaplarının saydamlığı konusunun tartışılmaya ve bu konuda toplumsal talebin bir ölçüde de olsa artmaya başlamasının önemli bir rolü bulunmaktadır.⁵⁹ Orta vadeli mali stratejiler, kalkınma planları, yıllık bütçeler, bilançoları içeren yıllık hesaplar ve denetim raporları da dâhil olmak üzere mali saydamlık araçları hesap verme sorumluluğunu sağlamak için kullanılan unsurlardır.⁶⁰

2.2.2. Yönetmel Yapı İçerisinde Yer Alan Mekanizma ve Uygulamalar Bakımından Hesap Verme Sorumluluğunun Altyapısı

Kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun altyapısı incelenirken kamu mali yönetimine ilişkin unsurların yanı sıra yönetmel yapı içerisinde yer alan diğer mekanizma ve uygulamaların da incelenmesi genel çerçevenin ortaya konulabilmesi bakımından bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu genel çerçevenin ilk unsurunu ise "etkin denetim" oluşturmaktadır. Denetim kavramı tüm boyutlarını

⁵⁸ Emine Kızıldaş, **IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2001, s.7.

⁵⁹ M. Ferhat Emil, H. Hakan Yılmaz, **Mali Saydamlık İzleme Raporu I**, TESEV Yayınları, İstanbul, Şubat 2004, s.11.

⁶⁰ A. Premchand, **Fiscal Transparency and Accountability: Idea and Reality**, Roma, Kasım 28-30, 2001, s.10, <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan001892.pdf>>, (Erişim: 05/12/2013).

içeren geniş bir tanımlama ile; gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenen amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin sağlanmasına rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreç olarak ifade edilmektedir.⁶¹

Denetim, tüm yönetim sürecini değerlendiren, bu değerlendirmesini raporlayan, elde ettiği bulgular ile daha etkin, verimli bir yönetim sürecinin gerçekleşmesine katkıda bulunan ve bu nitelikleri nedeniyle hesap verme sorumluluğuna ilişkin bir çerçevenin oluşmasına da yardımcı olan bir yönetim faaliyetidir. Özellikle raporlama mekanizmasını içermesi, amaçlarla sonuçlara ilişkin değerlendirmede bulunması ve bu yönleri ile yönetim sorumluluğunu ortaya koyması etkin bir denetim faaliyetinin hesap verme sorumluluğu bakımından önemini açıkça ortaya koymaktadır.

Etkin bir denetim süreci ile hesap verme sorumluluğunun sağlanması için denetim sürecinin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı kalmaması, mali denetimin yanı sıra performans denetimini de içermesi günümüzde gerekli bir koşul olarak sıralanmaktadır.

Hesap verme sorumluluğunun altyapısını oluşturan bir başka unsur ise "bilgi edinme hakkı" oluşturmaktadır. İnsan hakları bağlamında değerlendirilen ve üçüncü kuşak haklar arasında sayılan bilgi edinme hakkı, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyanname'si'nin 19. maddesinde "*Herkesin düşünce ve anlatım özgürlüğüne hakkı vardır. Bu hak düşüncelerinden dolayı rahatsız edilmemek, ülke*

⁶¹ Necip Polat, "Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim", **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme** (içinde), Coşkun Can Aktan (Ed.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.49.

sınırları söz konusu olmaksızın, bilgi ve düşünceleri her yoldan araştırmak, elde etmek ve yaymak hakkını gerekli kılar” şeklinde ifade edilmiştir.

Bilgi edinme hakkı, yönetimde şeffaflığı ve hesap verme sorumluluğunu sağlamaya yönelik temel politikalardan birini oluşturmaktadır. Bu hakkın, halkın denetimine açık, şeffaf, kamu güvenini artıran ve bu nitelikleri ile devletin demokratik karakterini güçlendiren bir rolü vardır.⁶²

Bilgi edinme hakkının tüm dünyada kabul görmesinde bu hakkın devleti denetleme işlevini gerçekleştirmek üzere ortaya çıkması ve birey-devlet arasındaki mevcut eşitsiz ilişkiye bir denge getirmeyi amaçlaması iki önemli nedendir.⁶³ Hakkın kullanımı sayesinde kamu kurum ve kuruluşları ile kamu görevlileri kamuoyu denetimine tabi tutulabilmekte, ilgili kişiler idari eylem ve işlemlere ilişkin doğru, güvenilir, tutarlı ve ilgili bilgi ve belgelere zamanında ve kısıtlamaya tabi olmaksızın erişebilmektedirler. Kamuoyunun incelemesi ve denetimine tabi olunmasının, başka bir deyişle, kamuoyuna hesap verme durumunda olduğu bilinci ile çalışılmasının kamusal yetkilerin kötüye kullanılmasının azalmasına, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasına ve kamunun istek ve talepleri doğrultusunda yönetim sürecinin şekillendirilmesine katkıda bulunabileceği değerlendirilmektedir.

Yönetimsel yapı içerisinde hesap verme sorumluluğu bakımından yer verilmesi gereken temel altyapı unsurlarından bir diğerini ise "yönetimsel etik" oluşturmaktadır. YKY anlayışının bir unsuru olan iyi yönetişimin ancak sağlam bir etik altyapıya sahip devlet örgütlenmesi ile gerçekleştirilebileceği düşüncesi “yönetimsel etik” ya da “kamu yönetimi etiği” olgusunu günümüzde ön plana çıkarmıştır. Yönetimsel etik, yönetimsel kurum ve kuruluşların her türlü eylem ve işlemlerinde hem önlenmesi

⁶² TBMM, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Tasarısı Genel Gerekeçesi, <<http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0632.pdf>>, (Erişim: 12/11/2010).

⁶³ Cavidan Soykan, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Bilgi Edinme Hakkı”, **AÜHF**, Cilt: 56, Sayı: 2, 2007, s.65.

gereken istenmeyen davranış biçimlerinden, hem de teşvik edilen olumlu davranışları içeren bir dizi ilke ve standarttan oluşmaktadır.⁶⁴

OECD'nin üye ülkelere yönelik "Kamu Hizmetinde Etik Yönetim Prensipleri" başlıklı tavsiye kararında etkili bir etik yönetim sistemi için kamu hizmetlerinde uygun hesap verme sorumluluğu mekanizmaları oluşturulması bir prensip olarak ortaya konulmaktadır.⁶⁵ Hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının, kamu yönetiminde işlerin doğru olarak yapıldığının kontrolünde ve sonuç alınmasında yönlendirme sağlamakta ve etik dışı faaliyetleri güçleştirip bunların ortaya çıkarılmalarını kolaylaştırarak çelişen sorumluluklar ve hedefler arasında karar vermeye çalışan kamu çalışanlarına yol göstermesi istenmektedir.⁶⁶

Hesap verme sorumluluğu bakımından değinilmesi gereken son unsur ise "kamu denetçiliği" oluşturmaktadır. İlk olarak 1713 yılında İsveç'te kurulan kamu denetçiliği günümüzde farklı hukuk sistemlerine sahip ülkelere benimsenerek yayılmış çağdaş devlet düzenlerinde kamu hukukunun ortak bir kurumu niteliğine bürünmüştür.⁶⁷ Kamu denetçiliği kurumunun ortaya çıkışında; insan hakları ve hukuk devleti anlayışındaki ilerlemeler, 20. yüzyıldan sonra artan kamu hizmeti sunumu ile birlikte ortaya çıkan karmaşık yapı ve süreçler nedeniyle bireylerin idare karşısında güçsüzleşmesi, "vatandaş odaklı kamu hizmeti sunumu" anlayışının kamu yönetimi alanına yerleşmesi ve klasik denetim yollarının bireylerin idare karşısında korunmasında yetersiz kalması gibi faktörler önemli rol oynamıştır.

⁶⁴ Ahmet Nohutçu, "Etik ve Kamu Yönetimi," **Çağdaş Kamu Yönetimi II** (içinde), Nobel Yayınları, Ankara, 2004, s.393.

⁶⁵ OECD, "Principles for Managing Ethics in the Public Service – OECD Recommendation," PUMA Policy Brief No.4, May 1998, <https://www.kpk-rs.si/upload/datoteke/OECD_Public_service_2.pdf>, (Erişim: 11/11/2014).

⁶⁶ OECD, **Kamu Hizmetinde Etik – Güncel Konular ve Uygulama**, TÜSİAD Yayınları, Yayın No: TÜSİAD-T/2003-9-363, İstanbul, Eylül 2003, s.47.

⁶⁷ Yıldırım Uler, "Ombudsman (Kamu Denetçisi)", **Türkiye'de Kamu Yönetimi** (içinde), Burhan Aykaç, Şenol Durgun ve Hüseyin Yayman (Der.), Yargı Yayınevi, Ankara, 2003, s.469.

Kamu denetçiliği kurumunun klasik kuvvetler ayrımı içerisinde konumuna bakıldığında yasamaya bağlı ve ondan güç alan asıl uğraşı alanı yürütme olan, yönetsel yöntemlerle yönetimi vatandaş başvuruları üzerine denetleyen bağımsız bir organ olduğu görülmektedir.⁶⁸ Kamu denetçiliği kurumu sadece yönetilenlerin idarenin eylem ve işlemlerinden kaynaklanan yakınmalarını soruşturmakla yetinmemekte aynı zamanda bireylerin iyi idare edilme hakkını koruyarak idarelere tavsiyelerde bulunmaktadır. Böylelikle hem “hukuka uygunluk denetimi”, hem de “yerindelik denetimi” yapılarak bireyler güçlü idare karşısında korunmuş olmaktadır.

Kamu denetçiliği, hem kamu idaresinin hesap verme sorumluluğunu güçlendirmede önemli bir rol oynamakta, hem de kötü idare örneklerini ifşa ederek ve kamunun beklentileri ile ilgili kamu görevlilerinin bilincini artırarak idari kalitenin iyileştirilmesine yardımcı olmaktadır.⁶⁹

İdarenin kendi iç denetim yolları ve yargı denetimi dışında denetlenmesini sağlaması, şikâyet veya inceleme konusu ile ilgili olarak her türlü bilgi ve belgeye ulaşabilmesi ve faaliyet sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması gerekliliği kamu denetçiliği kurumunu hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında önemli bir araç haline getirmiştir. Bir tür hesap verme sorumluluğu kurumu olan kamu denetçiliği, görevleri itibariyle hem kamuoyu denetimini mümkün kılmakta, hem de kamu yönetiminde iyi yönetimin gerçekleştirilmesinde bir baskı unsuru olarak işlev görmektedir.

⁶⁸ Yıldırım Uler, **a.g.m.**, s.473.

⁶⁹ OECD–SIGMA, “Avrupa Birliği Üyeliği Yolunda Sürdürülebilir Kurumlar, SIGMA Belgeleri: No.26”, **Maliye Dergisi**, Pınar Acar (Çev.), Sayı: 148, Mart-Nisan 2005, s.30.

2.3. Türk Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu

2.3.1. Türk Kamu Yönetiminin Reform Çalışmaları ve Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Türk Kamu Yönetimine Girişi

2.3.1.1. Genel Olarak Türk Kamu Yönetiminde Reform Çalışmaları

Kamu yönetiminde idari reform düşüncesi Tanzimat Döneminden bu yana güncelliğini koruyan bir konu olmuştur. Ülkemizde, Osmanlı İmparatorluğunun çöküş sürecine girmesinden bu yana, karşılaşılan güçlüklerin ve görülen aksaklıkların en önde gelen nedeninin yönetim yapısından ve yöneticilerden kaynaklandığı varsayımından hareket edilerek sürekli bir düzenleme yapma eğilimi içinde olunmuştur.⁷⁰

II. Dünya Savaşından sonra özellikle yoğunlaşan idari reform çalışmalarını 2002 yılına kadar üç döneme ayırarak incelemek mümkündür. Birinci dönem olan 1945–1960 yılları arasında daha çok F. Neumark, James M. Barker, James W. Martin ve Frank C.E. Cush gibi yabancı uzmanlar tarafından kişisel gözlem ve tavsiyelerin ağırlıkta olduğu, merkezi düzeyde yapılan ve sorunlara genel çözümler getirmeyi amaçlayan raporlar hazırlanmıştır.

Reform çalışmalarında ikinci dönem olan 1960–1980 yılları arasında kamu yönetimi planlı kalkınma döneminde kendisine yüklenen toplumsal gelişme ve ekonomik kalkınmanın itici gücü olma işlevini yerine getirecek yapı ve işleyişe kavuşturulmak amacıyla sık sık gözden geçirilmiş, 1940’lı ve 1950’li yılların aksine, bu dönemde yapılan yeniden düzenleme çalışmaları Türk uzmanlarca gerçekleştirilmiştir.⁷¹ Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) bünyesindeki bir komisyon tarafından hazırlanan “İdari Reform ve Reorganizasyon Hakkında Ön Rapor”, “Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP)”

⁷⁰ Burhan Aykaç, “Yönetimin iyileştirilmesi ve Örgütsel Değişim”, **Türkiye’de Kamu Yönetimi** (içinde), Burhan Aykaç, Şenol Durgun, Hüseyin Yayman (Der.), Yargı Yayınevi, Ankara, 2003, s.256.

⁷¹ Bayram Coşkun, “Türkiye’de Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Tarihsel Geçmiş ve Genel Bir Değerlendirme”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 448, Haziran 2005, s.17.

ve “İdari Reform Danışma Kurulu Raporu” bu dönemde gerçekleştirilen başlıca reform çalışmalarıdır.

Reform çalışmalarında üçüncü dönem olarak belirlenebilecek 1980-2002 yılları arasında devlet başarısızlığı, teknik (ekonomik ve idari) yönlerine ilave olarak siyasal-ideolojik bir sorun olarak görülmeye başlanmış ve bu dönemde ilgi odağını kamu sektörünün boyutu (devletin küçültülmesi) oluşturmuştur. Öncesine göre bir ölçüde küçültülmüş bir kamu sektöründe, özellikle özelleştirilmesi mümkün görülmeyen veya oldukça zor olan temel kamu hizmetlerinin yürütülmesi açısından kaynakların etkin ve etkili kullanılmasını sağlayacak bir yönetim (işletmecilik) yaklaşımının egemen kılınması 1980’li yılların sonlarından itibaren yeni bir ilgi odağı haline gelmiştir.⁷²

Ülkemizde bu dönemde, birinci aşama reform çalışmaları, uluslararası trende uygun olarak 1980’li yıllarda başlamış; bu çerçevede devlet tekellerinin ve sübvansiyonların kaldırılması, tasarruf önlemleri gibi politikalar uygulamaya konulmuştur. Bununla kamu mali yönetimindeki krizi bir ölçüde hafifletmek ve piyasa sistemine işlerlik kazandırmak amaçlanmıştır.

Bu dönemde uygulanan ikinci aşama reform çalışmalarında, kamu iktisadi girişimlerinin özelleştirilmesi ve bunların verimliliklerinin artırılmasına yönelik politikalar izlenmiştir. Bu politikalar, devletin elindeki işletmelerin özel sektöre satılması ve kamu kurumları tarafından yürütülen bazı hizmetlerin mümkün olduğu ölçüde özel sektör eliyle üretilmesi ve sunumunun sağlanması biçiminde kendini göstermiştir. Devletin piyasalarla ilgili düzenleyici rolüne ilişkin kurumsal yapılanmaya ise 1990’ların sonunda başlanmıştır.

⁷² Uğur Ömürgönülşen, “Kamu Sektörünün Yönetimi Sorununa Yeni Bir Yaklaşım: Yeni Kamu İşletmeciliği”, **Çağdaş Kamu Yönetimi-I** (içinde), Muhittin Acar, Hüseyin Özgür (Ed.), Nobel Yayınları, Ankara, 2003, s.20.

İkinci aşama reformlarında yaşanan olumsuzluklar nedeniyle, bütün ülkelerde kamu yönetiminin performansını artırmak ve yönetimin sorumluluğunu geliştirmek bakımından çok önemsenen kamu yönetiminde kalite, vatandaş odaklılık, iyi yönetişim, katılım, hesap verme sorumluluğu, adem-i merkeziyetçilik, esnek örgütsel yapılar ve performansı geliştirme gibi ilke ve değerleri kapsayan üçüncü dalga reformlara bu dönemde başlanılamamıştır.⁷³ Bütün bunların yanı sıra ülkemizde kamu yönetimini yeniden düzenlemeyi amaçlayan reform çalışmalarının en son ve en kapsamlı örneği olan “Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA)” ise bu dönemde gerçekleştirilen bir çalışma olmuştur.

2.3.1.2. 2002 Yılı Sonrası Türk Kamu Yönetiminde Reform Çalışmaları ve Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Türk Kamu Yönetimine Girişi

1990’lı yıllar ve 2000’li yılların başı Türkiye için; siyasi istikrarın bir türlü sağlanamadığı, toplumun kamu kurumlarına olan güveninin zayıfladığı⁷⁴, kamu maliyesinde tıkanmaların görüldüğü, kamu yönetimi sisteminin kronik sorunlarına bütüncül bir bakışın geliştirilemediği, uluslararası alanda küreselleşmenin getirdiği dinamik değişim sürecine ve artan rekabet ortamına uyum sağlanamadığı, bilgi toplumuna geçiş yönünde mesafe alınamadığı ve sürekli olarak krizlerin yaşandığı kayıp yıllar olmuştur. Liberal görüşün “yönetilemezlik krizi” olarak adlandırdığı ve kamu hizmetlerinin verimli bir biçimde üretilemediği, kaynakların verimli kullanılamadığı ve bu sebeple ekonomik gelişmenin sağlanamadığı tezi bu dönemde sıklıkla vurgulanmıştır.⁷⁵

Yaşanan krizlerle şekillenen bu düşünce ortamı ile birlikte 2000’li yılların başından itibaren kamu yönetiminde reforma gidilmesi konusu toplumda destek

⁷³ Bilal Eryılmaz, **a.g.m.**, s.62-63.

⁷⁴ Toplumun genel olarak kamu kurumlarına duyduğu güvenin zayıf olduğu TÜSİAD tarafından yapılan Kamu Reformu Araştırmasında da ortaya konmuştur. Buna göre, çalışma kapsamında görüşülen kişilerin yarısından çoğunun kamu kurumlarına “orta” derecede bile güvenmediği sonucuna ulaşılmıştır. (TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, s.15.)

⁷⁵ Faruk Ataay, Atilla Güney, “Yerelleşme ve Kalkınma Sorunu: Kamu Yönetimi Reformu Üzerine Değerlendirme”, **Mülkiye Dergisi**, Cilt: XXVIII, Sayı: 243, 2004, s.132.

bulan önemli gündem maddelerinden biri haline gelmiştir.⁷⁶ Bu dönemde AB ile tam üyelik müzakerelerinin başlamış olması da kamu yönetimi alanında yürütülmeye başlanan yeniden yapılanma çalışmalarına ivme kazandırmıştır.

Bu dönemde yürütülen reform çalışmalarında özelleştirme, devletin küçültülmesi ve devletin düzenleme fonksiyonunu üstlenerek diğer fonksiyonlarının yerel yönetimlere, özel sektöre ve sivil toplum kuruluşlarına aktarılması ana gündem maddelerini oluşturmuştur. Ayrıca bu dönemde üçüncü aşama reformları olarak nitelenen kamu yönetiminin performansını artırmak ve yönetimin sorumluluğunu geliştirmek bakımından çok önemsenen kamu yönetiminde kalite, vatandaş odaklılık, iyi yönetim, katılım, hesap verme sorumluluğu, adem-i merkezîyetçilik, esnek örgütsel yapılar ve performansı geliştirme gibi ilke ve değerler ön plana çıkmıştır.

Aşağıda genel olarak yönetim anlayışının özelinde ise hesap verme sorumluluğu kavramının bu dönemde Türk kamu yönetimine girişine ve yasal zemininin oluşturulmasına ilişkin strateji belgelerine ve reform çalışmalarına yer verilmiştir.

2.3.1.2.1. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005), bu dönemde yürütülen reform çalışmalarında hangi ilkelerin öne çıktığını anlamada yardımcı bir kaynaktır. Plan ile kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında; verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun dolayısıyla da performansın artırılması, yetki devri ve esneklikle beraber hesap verme sorumluluğunun ve yönetsel saydamlığın güçlendirilmesi, kamu yöneticilerinin ve çalışanlarının politika ve strateji oluşturma kapasitesinin geliştirilmesi temel ilkeler arasında sıralanmış ve bu kapsamda “İdari Usul Kanunu”

⁷⁶ Kamu yönetimi ve yönetim reformuna ilişkin tercihlerin sorgulandığı araştırmada toplumun yarısından çoğunun Türkiye’de kamu kurumlarının işleyişinde köklü bir yeniden düzenleme istediği ve ayrıca beşte ikilik bir kesimin de "iyi yürümekte olan işlerin bozulmaması" koşuluyla geniş kapsamlı bir reformdan yana olduğu sonucuna ulaşılmıştır. (TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, s.23.)

ve “İdari Başvuru Kanunu”nun çıkarılması, Kamu Denetçisi (ombudsman) sisteminin kurulması gibi hukuki ve kurumsal düzenlemelerin yapılması da öngörülmüştür.⁷⁷

2.3.1.2.2. Türkiye’de Saydamlığın Artırılması ve Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı

Bakanlar Kurulu tarafından 12 Ocak 2002 tarihinde kararlaştırılan “Türkiye’de Saydamlığın Artırılması ve Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı”⁷⁸ bu dönemde kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması ile ilgili olarak ortaya konan önemli bir belgedir. Kamu hizmetlerinin sunumunda etkinliğin sağlanması, standartların geliştirilmesi, objektif kriterlerin belirlenmesi, yönetimin dıştan denetlendiği ve sorgulandığı çağdaş bir kamu yönetimine geçilmesi ve kamuya ve siyasal sisteme duyulan güvenin güçlendirilmesi söz konusu eylem planının temel amaçları arasında sıralanmıştır.

Eylem planında, kamu yönetiminde açıklık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerinin sağlanabilmesi için; kamu hizmet sunumunda performans standartlarının oluşturulması, bilgi edinme hakkının geliştirilmesi ve kamu yönetiminde saydamlığın artırılması, denetim sisteminin güçlendirilmesi, seçim kampanyalarının finansmanında hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın artırılması, mal beyanında hesap verme sorumluluğunun artırılması öncelikli hedefler olarak belirlenmiş ve bu hedefler belli bir takvime bağlanarak atılması gerekli adımlar ortaya konmuştur.

⁷⁷ DPT, *Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001-2005*, DPT, Ankara, 2000, s.191-193.

⁷⁸ T.C. Bakanlar Kurulu Prensip Kararı, “Türkiye’de Saydamlığın Artırılması ve Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı”, <<http://www.teftis.gov.tr/dosyagoster.ashx?ID=dfedb22b-80ec-40e0-bf3d-5c414ca0c057>>, (Erişim: 12/11/2013).

2.3.1.2.3. Acil Eylem Planı (AEP)

Kasım 2002 erken genel seçimlerinden sonra iktidara gelen 58. Hükümet ülkenin karşı karşıya olduğu sorunlara doğru ve hızlı çözümler getirme söylemi ile 3 Ocak 2003 tarihinde Acil Eylem Planı (AEP) adlı bir doküman yayımlamıştır.⁷⁹ AEP kısa vadede yapılması öngörülen bir faaliyetler dizisi olarak ifade edilmiş olsa da kamu yönetiminde bazı reform süreçlerini başlatan bir plan niteliği taşımaktadır.⁸⁰ Bu niteliği ile AEP'nin, neoliberal devlet reformunun bütçe, personel, merkezi yapı ve yerel yönetimlerden oluşan dört temel alanını içerdiği görülmektedir.⁸¹ Nitekim AEP'de kamu yönetimi reformu; merkezi idare reformu, yerel yönetimler reformu, devlet personel rejimi reformu ve yolsuzlukla mücadele başlıkları çerçevesinde incelenmiştir.⁸² Kamu yönetimi reformunu bütüncül bir bakış açısı ile ele alan AEP, 2002 yılı sonrasında kamu yönetimi reformu sürecinin adeta yol haritasını oluşturmuştur.

2.3.1.2.4. Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim Raporu

Değişimin Yönetimi için Yönetimde Değişim Raporu, 2003 yılında başlatılan "Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma" çalışmaları çerçevesinde, "Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Taslağı" hazırlama komitesi adına, Ömer Dinçer ve Cevdet Yılmaz tarafından hazırlanmıştır. Raporun hazırlanma nedeni, "*ülkemizin kamu yönetiminde ivedi olarak karşılanması gereken yeniden yapılanma ihtiyacının zihniyet, stratejik tasarım ve organizasyon boyutları itibariyle genel çerçevesini ortaya koymak*" olarak belirtilmiştir.⁸³

⁷⁹ T.C. 58. Hükümet Acil Eylem Planı (AEP), 3 Ocak 2003, <<http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/EylemVeDigerPlanlar/Attachments/13/58.H%C3%BCK%C3%BCmetAcilEylemPlan%C4%B1.pdf>>, (Erişim: 05/02/2015)

⁸⁰ Volkan Erkan, **a.g.e.**, s.80.

⁸¹ Birgül Ayman Güler, Devlette Reform, s.1, <<http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/bguler/pdf/devletreformu.pdf>>, (Erişim: 20/10/2010).

⁸² Bütçe alanına ilişkin reform AEP'de "Ekonomik Dönüşüm Programı ile İlgili Yapılacak Faaliyetler" başlığı altında ele alınmıştır.

⁸³ Ömer Dinçer ve Cevdet Yılmaz, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim**, Başbakanlık, Ankara, Ekim 2003, s.5.

Raporda, 21. yüzyılda kamu yönetiminin YKY düşüncesi ve yapısına göre oluşturulması gerekliliğinden bahsedilmiş, kamu yönetimi sistemimizde yeniden yapılanmayı gerektiren dört açık, (stratejik açık, bütçe açığı, performans açığı ve güven açığı) irdelenmiş ve kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmalarının temel ilkeleri, varsayımları, yaklaşımları, fayda ve maliyeti ile hangi alanlarda yapılacağı belirtilmiştir.

Raporda yeniden yapılandırma çalışmalarının ilk adımını “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı”nın hazırlanarak yasalaştırılması oluşturduğu belirtilmiştir. Tasarı ile değişim sürecine rehberlik yapacak bir çerçevenin oluşturulmasının ve yeniden yapılanmaya sistemin bütünü içinde yaklaşılmasının (tüm idare, merkezi ve yerel yönetimler) ve böylece değişik reform alanları arasında çıkabilecek uyumsuzlukların engellenmesinin amaçlandığı vurgulanmıştır.⁸⁴

Merkezi idarede yeniden yapılanma çalışmalarının ana temalarını merkezi birimlerin görev ve işlevlerinin yeniden tanımlanmasının, yönetimde stratejik bir bakış açısının yerleştirilmesinin, kamu mali yönetimi, personel rejimi ve denetim alanlarının yeniden yapılanmasının oluşturacağına raporda yer verilmiştir.

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları kapsamında hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine yönelik olarak halkın yönetime katılımının artırılarak kamunun hesap verebilir hale gelmesi için yerel yönetimlerin güçlendirilmesi, idari usul kanununun çıkarılması, saydamlığın ve vatandaşın bilgi edinme hakkının geliştirilerek kamu idarelerinin karar alma süreçlerinde şeffaflığın sağlanması, E-Dönüşüm Türkiye Projesinin hayata geçirilmesi, personel rejimi reformu ile performans sistemine ve ödüllendirmeye geçilmesi ve kamuda etik standartların belirlenmesi raporda sıralanan hususlar olmuştur.

⁸⁴ Ömer Dinçer ve Cevdet Yılmaz, **a.g.e.**, s.62.

2.3.1.2.5. *Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun*

2002 yılı sonrasında gerçekleştirilen reform çalışmaları içerisinde kapsam olarak en geniş olanı ve kamuoyunda en çok yankı uyandıranı “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı” olmuştur. Tasarı Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde (TBMM) görüşülerek “Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun” (KYTİYK) adı ile kabul edilmiştir. Ancak, Cumhurbaşkanı söz konusu Kanunu bir daha görüşülmek üzere TBMM’ye geri göndermiş ve bu gelişmeden sonra Kanunun tekrar kabulüne ilişkin herhangi bir işlem TBMM tarafından yapılmamıştır.

Kanunun genel gerekçesinde, yeni ve kapsamlı bir perspektif içinde kamu yönetiminde yeniden yapılanma sürecinin başlatılmasının, kamu yönetimi zihniyetinde, yaklaşımında ve yöntemleri ile organizasyon yapısında köklü değişiklikler yapılmasının ve kapsamlı bir çerçeve ve uzun vadeli bir perspektif içinde, merkezi idare ve mahallî idarelerde “iyi yönetim” ilkelerinin hayata geçirilmesinin hedeflendiği belirtilmiştir.⁸⁵

Kanunda, kamu yönetimi için sürekli gelişim, katılımcılık, saydamlık, hesap verme sorumluluğu, öngörülebilirlik, yerindelik, beyana güven, hizmetlerde yerellik, bilgi teknolojilerinden etkin bir biçimde yararlanmak gibi konular temel ilke olarak belirtilmiş ve bunun yanında önemli bir düzenleme olarak merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında görev ve yetki bölüşümü yerel yönetimler lehine olmak üzere yeniden düzenlenmiştir.⁸⁶ Günümüz kamu yönetimi yaklaşımının hemen tüm kavramlarının yer aldığı söz konusu Kanun, vatandaşın bireysel gelişimine ve

⁸⁵ TBMM, Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, <<http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0731.pdf>>, (Erişim: 12/11/2010).

⁸⁶ Bayram Coşkun, **a.g.m.**, s.41.

toplumsal gelişmeye direnç gösterdiği ifade edilen geleneksel kamu yönetimi anlayışını tamamen değiştirmeyi hedefleyen bir bakış açısına sahiptir.⁸⁷

2.3.1.2.6. *Kamu Mali Yönetimi Reformu*

Bu dönemde kamu yönetimi alanında yürütülen reform çalışmalarının bir parçasını da mali yönetim alanındaki değişim ve reform çalışmaları oluşturmuştur. Türk kamu mali yönetim sistemi; yaşanan mali krizler, uluslararası alandaki gelişmeler ve AB'ye üyelik sürecinde gereken mevzuat uyumu doğrultusunda 2003 yılında yasalaştırılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile köklü bir değişikliğe tabi tutulmuştur.

Kamu mali yönetimi ve kontrolü alanındaki değişimin gerekçelerini ise; kamu gelir ve giderlerinin denetiminin etkin bir şekilde yapılamaması, kamu harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin iyi kurulmamış olması, muhasebe sisteminin kamu gelir ve giderleri konusunda yöneticilere, karar alıcılara ve topluma yeterli ve doğru bilgi sunacak yapıda olmaması, bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatif tanınmaması, çağdaş kamu mali yönetim anlayışında hâkim olan stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, etkin iç mali kontrol ilkelerinin mali yönetim sistemimizde yer almaması, kamu kaynaklarının kullanımında etkin ve verimliliğin arka planda kalarak mevzuata ve prosedüre uygunluğun ön plana çıkması, harcama sürecinin katı ön kontrol ve vize uygulamalarına tabi tutulması, bütçelerin stratejik karar alma aracı olmaktan çıkması gibi hususlar oluşturmuştur.⁸⁸

⁸⁷ Fatih Yüksel, "Kamu Yönetiminde Yeni Eğilimler Perspektifinde Türk Kamu Yönetiminde Reform İhtiyacı ve Kamu Yönetimi Reformu Yasa Tasarısı", **Kamu Yönetimi** (içinde), Abdullah Yılmaz ve Mustafa Ökmen (Der.), Gazi Kitabevi, Ankara, Şubat 2004, s.16.

⁸⁸ Mehmet Sait Arcagök vd., "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Öngörülen Düzenlemeler", **Bütçe Dünyası**, Sayı:18, 2004, s.3-4.

KMYKK'nun genel gerekçesi incelendiğinde yukarıda bahsedilen gerekçelerin Kanunun hazırlanması sürecinde de dikkate alındığı görülmektedir. Nitekim mali yönetimde şeffaflığın sağlanmasının ve sağlıklı bir hesap verme sorumluluğu mekanizmasının kurulmasının, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sırasında gerekli bilginin, gerekli zamanda verilmesi suretiyle kamuoyu denetiminin sağlanmasının, kamu hesaplarının uluslararası standartlara uygun bir muhasebe düzenine göre tutulması gibi hususlara Kanunun gerekçesinde yer verilmiştir.⁸⁹

2.3.1.2.7. Yerel Yönetimler Reformu

Kamu yönetimi alanındaki reform ihtiyacı kendisini yerel yönetimler alanında da hissettirmiştir. Kentlerin toplumsal ve ekonomik yaşam içindeki rollerinin artması ile birlikte yerel yönetimlerin yeniden düzenlenmesi gereksiniminin açıkça duyumsandığı, yerel yönetimlerle ilgili yasaların çok eskidiği ve demokratikleşme ile birlikte günün değişen ihtiyaçlarına cevap vermek için yerel yönetimlerde bir reform yapılması gerektiği kabul gören bir düşünce olmuştur.⁹⁰

2002 erken genel seçimlerinden sonra yerel yönetimlerin yeniden düzenlenmesi konusu ilk olarak 3 Ocak 2003 tarihli AEP ile Hükümet gündemine gelmiş ve kamu yönetimi reformunun ana başlıklarından birini oluşturmuştur.

AEP'den sonra “Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim Raporu” ve 5227 sayılı KYTİYK'nda yerel yönetimlerin yönetim anlayışı çerçevesinde yeniden yapılandırılması gündeme gelmiş ve özellikle yerelliğin (subsidiarity), verimliliğin ve etkinliğin sağlanması amacıyla merkezi idare ile yerel yönetimler arasında görev ve yetki paylaşımında yerel yönetimlere daha fazla sorumluluk verilmesi temel yaklaşımı oluşturmuştur. Söz konusu yaklaşım, neo-liberal söylemin tüm dünyada

⁸⁹ TBMM, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi, <<http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0692.pdf>>, (Erişim: 13/11/2010).

⁹⁰ Ruşen Keleş, **Yerinden Yönetim ve Siyaset**, Cem Yayınevi, Beşinci Basım, İstanbul, Nisan 2006, s.482.

meydana gelen ekonomik ve sosyal yapıdaki hızlı değişmeler ile hizmet çeşitliliğindeki artışın, tüm kamu hizmetlerinin tek merkezden yönetimini zorlaştırdığı ve yerinden yönetimi zorunlu hale getirdiği savına dayanmaktadır.⁹¹

2004 yılı sonrasında; 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu (BBK), 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 5355 sayılı Mahallî İdare Birlikleri Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu (BK), 5747 sayılı Büyükşehir Belediyesi Sınırları İçerisinde İlçe Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ve 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun kabul edilmesiyle yerel yönetimler alanında etraflı bir değişikliğe gidilmiştir.

Yerel yönetimler reformu kapsamında yürürlüğe giren Kanunlarla yerel yönetimlerde şeffaflığın, katılımıcılığın ve hesap verme sorumluluğunun sağlanması temel amaçlar arasında yer almıştır. Özellikle stratejik planlama ve performans yönetimine geçiş ve bilgi edinme-denetim yollarına ilişkin hususlar hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi bağlamında söz konusu düzenlemeler içerisinde yer almıştır.

2.3.1.2.8. Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)

Dokuzuncu Kalkınma Planı'nda (2007-2013); kamu yönetimi sisteminin iyi yönetişim ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılandırılması, idari usule ilişkin bir yasal düzenlemenin yapılması, yerel yönetimlerin yönetsel ve mali açıdan güçlendirilerek merkezi yönetimden yerel yönetimlere yetki ve görev aktarımının sağlanması, kamu kurum ve kuruluşlarında stratejik yönetime ve stratejik planlamaya geçilmesi, sonuç odaklı yönetim anlayışının ve bütçelemenin geliştirilmesi, bütçenin uygulanacak

⁹¹ Filiz Tufan Emimi, "Türkiye'de Yerel Yönetimler Reformunun İç ve Dış Dinamikleri", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 16, Sayı: 2, 2009, s.34.

politikaların maliyetini ve kamu idarelerinin performansını gösterecek bir yapıya kavuşturulmasının sağlanması, personel performansını ölçmeye matuf standartların geliştirilmesi, yönetsel etik alanında yasal düzenlemelerin yapılması, e-devletin reform çalışmalarında etkin bir araç olarak kullanılması söz konusu plan döneminde yapılması öngörülen hususlar olarak sıralanmıştır.⁹²

2.3.1.2.9. Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)

Onuncu Kalkınma Planı'nda (2014-2018); Plan öncesi dönemde kamu kurumlarının hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlığı sağlamaya yönelik temel bir araç olarak stratejik yönetime geçiş sürecinin yaygınlaştırıldığından, hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek amacıyla Kamu Denetçiliği Kurumu kurulduğundan ve Sayıştayın denetim alanı tüm kamu kaynaklarını kapsayacak şekilde genişletildiğinden bahsedilmiştir.⁹³

Plan kapsamında kamuda stratejik planlamaya ilişkin durum analizi yapılmıştır. Bu çerçevede, stratejik yönetim yaklaşımının yerleşmesinde önemli ilerlemeler sağlanmakla birlikte henüz stratejik yönetim bağlamında dış denetim uygulaması gerçekleştirilemediği ifade edilmiş ve stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu bağlantısının güçlendirilmesine, performans bilgisinin bütçeleme süreçlerine entegre edilmesine, iç-dış denetim sistemlerine hesap verme sorumluluğu bağlamında işlerlik kazandırılmasına ihtiyaç duyulduğu vurgulanmıştır. Planda bu durum analizinden sonra kamuda stratejik yönetimin uygulama etkinliğinin artırılması ve hesap verme sorumluluğu anlayışının, planlamadan izleme ve değerlendirmeye kadar yönetim döngüsünün tüm aşamalarında hayata geçirilmesi temel amaç olduğu ifade edilmiştir.⁹⁴ Planda mahalli idareler özelinde ise bu idarelerin kaynaklarını, kamu mali yönetiminin temel ilke ve araçları çerçevesinde stratejik önceliklere göre tahsis etmelerinin sağlanacağı, temsil ve karar alma

⁹² DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013**, DPT, Ankara, 2006, s.94-97.

⁹³ DPT, **Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018**, DPT, Ankara, 2013, s.24.

⁹⁴ DPT, **a.g.e.**, s.51.

süreçlerine katılım mekanizmaları gözetilerek hesap verme sorumluluklarının güçlendirileceği amacına yer verilmiştir.⁹⁵

2.3.1.2.10. 6223 Sayılı Yetki Kanunu Çerçevesinde Yapılan Düzenlemeler

6 Nisan 2011 tarih ve 6223 sayılı Yetki Kanunu⁹⁶ ile kamu hizmetlerinin bakanlıklar arasındaki dağılımının yeniden belirlenmesi ve kamu personel rejimine ilişkin konularda düzenlemelerde bulunulması için Bakanlar Kuruluna Kanun Hükmünde Kararname (KHK) çıkarma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu tarafından 6223 sayılı Yetki Kanunu çerçevesinde 6 ay içerisinde toplam 35 adet KHK çıkarılmış, kamu hizmetlerinin bakanlıklar arasındaki dağılımının yeniden belirlenmesi kapsamında neredeyse merkezi idare tamamıyla yeniden yapılandırılmış⁹⁷ ve oldukça kapsamlı bir mevzuat değişikliğine gidilmiştir.⁹⁸

Yetki Kanunu tasarısının genel gerekçesinde 58., 59. ve 60. Hükümet dönemlerinde geniş bir alanda birçok reformun TBMM'nin yoğun çalışmaları neticesinde gerçekleştiğinden bahsedilmiş ve bütün bu çalışmalara rağmen hantal yapısından kurtarılamadığı, ihtiyaç duyulan düzenlemelerin bir kısmının da TBMM'nin yoğun gündemi nedeniyle yasalaştırılamadığı ifade edilmiştir.⁹⁹

⁹⁵ DPT, **a.g.e.**, s.134.

⁹⁶ 6223 sayılı Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanunu, 03/05/2011 tarihli ve 27923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁷ Bu dönemde 10 yeni bakanlık (Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı, Avrupa Birliği Bakanlığı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Ekonomi Bakanlığı, Gençlik ve Spor Bakanlığı, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı, Orman ve Su İşleri Bakanlığı) kurularak bazı hizmet bakanlıkları ile devlet bakanlıkları kaldırılmış (Bayındırlık ve İskan Bakanlığı, Çevre ve Orman Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı) bakanlıklar yapısı ile beraber görevlerinde de yeni bir dağılımı gidilmiş, bakan yardımcılığı makama ihdas edilmiş, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Gümrük Müsteşarlığı ve Denizcilik Müsteşarlığı gibi bazı kurumlar kapatılmıştır.

⁹⁸ Bu kapsamlı mevzuat değişikliğini göstermesi bakımından KHK'lar ile değişiklik yapılan veya yürürlükten kaldırılan mevzuatın sayısını incelemek oldukça çarpıcı olacaktır. Bu dönemde çıkarılan KHK'lar ile; 116 kanun ve 27 KHK olmak üzere toplam 143 kanun ve KHK'de değişiklik yapılmış; 22 kanun ve 7 KHK olmak üzere toplam 29 kanun ve KHK ise yürürlükten kaldırılmıştır. Başka bir deyişle, bu dönemde toplam 172 kanun ve KHK değiştirilmiş veya yürürlükten kaldırılmıştır.

⁹⁹ TBMM, Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin

Bir sayfadan oluşan Yetki Kanunu Genel Gerekçesinde; yalnızca kamu yönetiminin hantal yapısından kurtarılamadığı savı yer almış, bunun dışında kamu yönetimi alanında sorunları ortaya koyan, bunu çözmek için nelerin yapılmak istendiğini en azından genel hatları ile belirten ve hangi yaklaşım ile çözüm önerileri getirildiğini anlatan herhangi bir ibareye ise yer verilmemiştir. Bu bakımdan söz konusu Yetki Kanunu ile kamu yönetiminde reform çalışmalarında yeni bir döneme girildiğini söylenebilir. Bu tarihe kadar belli bazı ilkeler, plan ve vizyon dahilinde bütüncül bir bakışla yürütüldüğü söylenebilecek yeniden yapılanma çalışmaları KHK çıkarma yetkisinin alınması ile birlikte eklektik, belirsiz ve aceleci bir niteliğe bürünmüştür.¹⁰⁰

Ayrıca, her ne kadar Genel Gerekçede “ivedi olarak yapılması gereken bazı düzenlemeler” olarak ifade edilse de KHK çıkarma yetkisinin kapsamındaki konular niteliği itibariyle reform özelliği taşımaktadır. Esas itibariyle reform niteliği taşıyan düzenlemeler ivedi gereklilikleri karşılamak için değil, bunun tersine, mevcut yapı üzerinde uzun vadede kalıcı olacak değişiklikler yapmak için benimsenen bir yoldur.¹⁰¹

Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde bu dönemde çıkarılan bakanlıkların kuruluşuna ilişkin KHK’lar incelendiğinde dikkati çeken bir husus ise bakanların ve yöneticilerin sorumluluklarının açık olarak ifade edilmiş olmasıdır. Söz konusu

Konularda Yetki Kanunu Tasarısı, <<http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-1017.pdf>>, (Erişim: 17/05/2012).

¹⁰⁰ Bu belirsiz, plansız ve aceleci tavrı gösteren en belirgin durumlardan biri Yetki Kanunu kapsamında çıkarılan KHK’lar ile yeni kurulan bakanlıkların yine bu dönemde çıkarılan diğer KHK’lar ile tadil edilmesidir. Bu dönemde çıkarılan toplam 35 KHK’nin 16’sının yine bu dönemde çıkarılan KHK’lar ile değişikliğe uğraması ve 1 tanesinin ise bütün hükümleri ile yürürlükten kaldırılmış olması da bunun en açık kanıtıdır. Bu duruma en çarpıcı örnek olarak ise Çevre ve Şehircilik Bakanlığı verilebilir. 636 sayılı KHK ile “Çevre, Orman ve Şehircilik Bakanlığı” kurulmuş, ancak anılan bakanlık kurulmasının üzerinden bir ay geçmeden 644 sayılı KHK ile yürürlükten kaldırılarak “Çevre ve Şehircilik Bakanlığı” olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin ardından da 648, 653, 662 ve 666 sayılı KHK’lar ile 644 sayılı KHK’de dört kez değişiklik yapılarak bakanlığın yapısı kısa süre içerisinde kapsamlı bir değişime tabi tutulmuştur.

¹⁰¹ Birgül Ayman Güler, “Yetki Kanunu-6223, Bağlı Kararnamelerin Genel Özellikleri ve Yeni Kurulan Beş Bakanlık Üzerine Değerlendirme”, 12 Temmuz 2011, <<http://www.birgulaymanguler.net/files/pdf/kararnameler.pdf>>, (Erişim: 17/05/2012).

KHK’larda bakanların bakanlığın en üst amiri olarak bakanlık icraatından ve emri altındakilerin faaliyet ve işlemlerinden Başbakana karşı sorumlu olduğu düzenlemesine yer verilmiştir. Söz konusu KHK’larda bakanlıkların her kademedeki yöneticilerin de görevlerini mevzuata, stratejik plan ve programlara, performans ölçütlerine ve hizmet kalite standartlarına uygun olarak yürütmekten üst kademelere karşı sorumlu oldukları ifade edilmiştir. Burada vurgulanması gereken nokta ise ilk olarak kamu mali yönetimi alanında kendini gösteren stratejik plan, programlar, performans ölçütleri gibi kavramların teşkilat ve görevlere ilişkin mevzuatla da pekiştirilmiş olmasıdır. KMYKK’nun belirlediği yönetim modeline paralel bir düzenlemeye bu KHK’larda yer verilmiştir.

Yine hesap verme sorumluluğu çerçevesinde incelenmesi gereken bir başka husus ise 643 sayılı KHK ile 3046 sayılı Kanunun 21/A maddesine eklenerek ihdas edilen “bakan yardımcılığı” makamıdır. İstisnai memuriyet olarak düzenlenen bakan yardımcılarının bakana ve bakanlığa verilen görevlerin yerine getirilmesinde Bakana yardımcı olacakları ve bu görevlerinin yerine getirilmesinden de bakana karşı sorumlu oldukları düzenlenmiştir. Bakan yardımcılarının bakanlık hiyerarşik kademeleri arasındaki yeri ve hukuki statüleri hesap verme sorumluluğu bakımından sorunlara yol açabilecek niteliktedir. Bu kişiler bakanlık hiyerarşisi içerisinde bakanın altında, bakanlık müsteşarının ise üstünde yer almaktadırlar.¹⁰² Bu hiyerarşik konumu gereği müsteşar üzerinde hiyerarşi yetkisine de sahip olması anlamına gelmektedir. KMYKK hükümleri çerçevesinde bakanlıkların üst yöneticisi olan ve bu anlamda sorumluluk üstlenen kişiler müsteşarlar olmasına karşın sahip oldukları hiyerarşik konum gereği bunlara emir ve talimat verebilecek kişiler olan bakan yardımcılarının sorumluluk üstlenmeleri söz konusu olmamaktadır. Oysaki hesap verme sorumluluğu ilkeleri çerçevesinde sorumluluk ve yetkinin aynı kişide

¹⁰² Bakan yardımlarının hukuki statüleri ve bakanlık hiyerarşisi içerisindeki konumları ile ilgili daha geniş bir tartışma için bakınız: Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, “Bakan Yardımcıları Bakanlık Hiyerarşisine Dahil Midir?”, <<http://www.idare.gen.tr/gozler-kaplan-bakan-yardimcilari.pdf>>, (Erişim: 20/05/2012).

temerküz etmesi gerekir. İdari ve mali hesap verme sorumluluğu bakımından hesap veren kişi müsteşarlar, siyasi hesap verme sorumluluğu bakımından ise bakanlar olmasına karşın bu zincir içerisinde bakan yardımcılarının konumu net değildir. Bakan yardımcısı ve müsteşardan hangisinin üst yönetici olduğu ve yönetsel sorumluluk bağlamında hesap verme sorumluluğunu üstleneceğinin belirginleştirilmesi gerekmektedir.

Hesap verme sorumluluğu bakımından değinilmesi gereken bir başka husus ise teftiş kurullarıdır. İdarenin denetlenmesi ve çalışmalarında rehberlik yapılması bakımından önemli yapılar olan teftiş kurulları ile ilgili olarak bu dönemde kurulan bakanlıkların teşkilat kanunlarında farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Örnek vermek gerekirse 634 sayılı KHK ile kurulan Avrupa Birliği Bakanlığının teşkilat yapısı içerisinde bir denetim birimi bulunmazken, 633 sayılı KHK ile kurulan Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığında “Denetim Hizmetleri Başkanlığı” adı altında bir birim kurulmuş, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında ise “Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı” adıyla bir birim oluşturulmuştur. 3046 sayılı Kanunun klasik sınıflandırmasında danışma ve denetim birimleri arasında yer alan teftiş kurulları ile farklı düzenlemelerin yapılmış olmasını Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı ile başlayan süreçte teftiş kurullarının işlevsel güç kaybının bir yansıması olarak görmek mümkündür.

2.3.1.2.11. Çeşitli Yasal Düzenlemeler ve Çalışmalar

Bu dönemde kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları kapsamında çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır (Bkz.Tablo-1). Bu yasal düzenlemelerin yanı sıra kamu yönetimi reformu kapsamında bürokrasinin azaltılması ve idari basitleştirme çalışmaları yapılmış ve Başbakanlık bünyesinde çalışma grupları oluşturulmuştur. Bu çalışma gruplarında kanunlar, yönetmelikler ve

genelgeler tek tek gözden geçirilerek, uygulama alanı olmayan ama hala yürürlükte olan birçok kanun, yönetmelik ve genelge yürürlükten kaldırılmıştır.¹⁰³

Tablo 1 - Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Çıkarılan Bazı Kanunlar

K. No	Kanun Adı
4982	Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
5018	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
5176	Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
5216	Büyükşehir Belediyesi Kanunu
5302	İl Özel İdaresi Kanunu
5355	Mahallî İdare Birlikleri Kanunu
5393	Belediye Kanunu
5436	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
5747	Büyükşehir Belediyesi Sınırları İçerisinde İlçe Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
5779	İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun
5982	Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
6085	Sayıştay Kanunu
6328	Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu
6360	On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

2.3.2. Türk Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun Değerlendirilmesi

2.3.2.1. Etkin Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi

Türk kamu yönetiminde rollerin, sorumlulukların ve performans beklentilerinin açık olarak belirlendiği, kapasiteler ve beklentiler arasında denge kurulduğu, raporlamanın ve gözden geçirme ve düzeltme mekanizmalarını içeren etkin bir hesap verme sorumluluğu sisteminin oluşturulması bakımından en önemli

¹⁰³ Söz konusu basitleştirme çalışmaları kapsamında; 5637 sayılı Uygulama İmkânı Kalmamış Bazı Kanunların Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Kanun ile 118 kanun, 14/06/2007 tarihli ve 26552 sayılı Resmi Gazete’de 32 adet ve 15/06/2007 tarihli ve 26553 sayılı Resmi Gazete’de ise 3 adet tüzük, 05/10/2006 tarihli ve 26310 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bazı Yönetmeliklerin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik” ile 39 adet Bakanlar Kurulu yönetmeliği, 06/01/2007 tarihli ve 26395 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2007/1 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile 1085 adet genelge ve genelge mahiyetindeki dağıtımli yazı yürürlükten kaldırılmıştır.

aracı 5018 sayılı KMYKK oluşturmaktadır. KMYKK'nda düzenlenen mali yönetim ve kontrol sistemi, mali bir sistemden ziyade bir yönetim sistemini ifade etmektedir.¹⁰⁴ KMYKK, yönetim sorumluluğu anlayışı çerçevesinde sorumlulukların açık olarak belirlenmesini, performans yönetimine geçişi, öngördüğü raporlama mekanizmaları ile performansın değerlendirilmesini ve oluşturduğu iç kontrol sistemi ile tüm yönetim sürecinin sürekli olarak gözden geçirilmesini öngörmektedir. Bu bakımdan KMYKK'nun tam olarak uygulanması etkin hesap verme sorumluluğu ilkelerinin hayata geçirilebilmesi bakımından elzem niteliğindedir.

KMYKK'nun ortaya koyduğu etkin hesap verme sorumluluğu sistemi, beraberinde getirdiği ve zorunlu kıldığı dönüşüm nedeniyle uygulamaya konması zaman isteyen ve yönetim anlayışında değişikliği gerektiren güç bir süreci işaret etmektedir. Çünkü bu değişim esas itibariyle tüm yönetim sürecinin ve uygulamalarının değişimini gerekli kılan bir mahiyete sahiptir. Bu itibarla, öncelikle kamuya karşı sorumlu olunduğu bilincinin yerleştirilmesi daha sonra ise bu bilinç çerçevesinde oluşturulan sistemde yetki, görev, yönetici, süreçler ve performans açısından net sınırların çizilerek vatandaşların da bu sistem içinde katılımının sağlanması önemli uygulama adımları olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁰⁵

KMYKK'nda benimsenen yönetim sisteminin uygulama gücülüğü yürürlüğe girmesindeki gecikmede de kendini göstermiştir. KMYKK'nun 24 Aralık 2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olmasına karşın bütün hükümleri ile yürürlüğe girmesi ancak 2006 yılı başında gerçekleşmiştir. Bu durum KMYKK ile getirilen yönetim sistemi değişikliğinin zaman içerisinde hazmedilerek ve sağlam bir altyapı oluşturularak hayata geçirilebileceğini göstermektedir. Nitekim

¹⁰⁴ Avrupa Komisyonu, **Türkiye'de Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesi Boşluk Analizi Raporu Faaliyet 1.2**, s.39, <<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3713,bosluk-analizi-2309-trdoc.doc?0>>, (Erişim: 10/01/2015).

¹⁰⁵ Hatice Özkan Sancak, Sevcan Güleç, "Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirliğin Önündeki Yapısal Engeller: Türkiye Açısından Bir İnceleme", **Uluslararası Davraz Kongresi, Küresel Diyalog 24-27 Eylül 2009 Bildiriler Kitabı** (içinde), Süleyman Demirel Üniversitesi, Eylül 2009, s.1205.

yöneticilerin ve çalışanların kanunda sözü edilen kavramlar ve usulleri gereken şekilde kavraması uzun zaman almaktadır. Bu kavrama sürecinin bugün bile tamamlandığı veya yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir.¹⁰⁶

KMYKK ile ortaya çıkan yönetim sisteminin uygulanması bakımından önemli bir başka husus ise üst yönetim kademelerinin bu sistemi ne ölçüde benimsedikleridir. Başka bir deyişle, ortaya çıkan yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin başarısı üst yönetimin yönlendirmesine, gerekli liderliği yapmasına ve söz konusu sistemleri benimsemesine bağlıdır.¹⁰⁷ KMYKK'nun uygulanmasına yöneltelen eleştirilen bir bölümünü de kanunun bazı üst düzey yöneticiler tarafından yeterince sahiplenilmediği ve ilgi gösterilmediği hususu gelmektedir.¹⁰⁸ Özellikle iç kontrolün önemli bir ayağı olan iç denetim alanında bu durum kendini göstermektedir. Bir örnek vermek gerekirse, iç denetçi kadrosu tahsis edilen kurumların ancak %60'ında iç denetçi ataması yapılmış ve yine bu kurumlara tahsis edilen iç denetçi kadrolarının ancak %42'si dolu durumdadır (Bkz.Tablo-2).¹⁰⁹ Bu tablo karşısında üst yöneticilerin iç denetçi atamakta gönülsüz oldukları ve dolayısıyla iç denetim sürecini işletmeyerek mali yönetim ve kontrol alanında öngörülen temel kurguda açık oluşmasına neden oldukları sonucu çıkarılabilir.

Etkin hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilebilmesi bakımından karşılaşılan bir başka güçlüğü ise kamu kuruluşlarının faaliyetlerinin ölçülmesi oluşturmaktadır. Kamu kuruluşlarının özel sektör kuruluşlarına göre ekonomik, sosyal, siyasal ve hukuki boyutları olan karmaşık ilişkiler ağı içinde olması ve ölçülmesi daha zor amaçları gerçekleştirmek üzere faaliyet göstermeleri idarecileri

¹⁰⁶ Avrupa Komisyonu, **a.g.e.**, s.12.

¹⁰⁷ Avrupa Komisyonu, **a.g.e.**, s.40.

¹⁰⁸ OECD SIGMA, **SIGMA Assessment Turkey 2010**, s.3, <<http://www.sigmaweb.org/dataoecd/28/44/46402101.pdf>>, (Erişim: 11/01/2011).

¹⁰⁹ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Eylül 2014, Ankara, s.38, <<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2013KamuicDenetimGenelRaporu.pdf>>, (Erişim: 04/02/2015).

ve çalışanları mali yönetim ve kontrol sisteminin uygulanmasında zorlayan bir durumdur.¹¹⁰

Tablo 2 - İç Denetçi Kadrosu Tahsis Edilen Kurumlar ile İç Denetçi Kadrolarının Dağılımı ve Dolu Kadroların Oranı

	İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurum Sayısı	İç Denetçi Ataması Yapılan Kurum Sayısı	İç Denetçi Ataması Yapılan Kurumların Oranı	Tahsis Edilen İç Denetçi Kadro Sayısı	Atanmış İç Denetçi Kadro Sayısı	Dolu Kadroların Toplam Kadroya Oranı
Genel Bütçe	44	32	%73	692	288	% 42
Özel Bütçe	135	89	%66	598	296	% 53
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	2	%100	40	29	% 72
Mahalli İdareler	208	110	%53	763	260	% 34
TOPLAM	390	233	%60	2093	873	% 42

Kaynak: İç Denetim Koordinasyon Kurulu, **2013 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu**, Ankara, Eylül 2014, <<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2013KamuicDenetimGenelRaporu.pdf>>, (Erişim: 04/02/2015).

2.3.2.2. Tasarımı Bakımından Değerlendirilmesi

2002 yılı sonrası reform sürecinde 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununun, 5018 sayılı KMYKK, 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun, 5216 sayılı BBK'nun, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun ve 5393 sayılı Belediye Kanununun yürürlüğe girmesi ile hesap verme sorumluluğunu artırmaya yönelik yasal altyapının oluşturulmasına dönük önemli düzenlemelerde bulunulmuştur.

Bahsedilen değişikliklerin yapılmış olmasına karşın kamu yönetimi yaklaşım ve yöntemleri ile organizasyon yapısında önemli değişiklikler öngören 5227 sayılı KYTİYK'nun yasalaşma süreci tamamlanamamıştır. Oysaki reform programının mimarları kamu yönetimi sistemini bir bütün olarak ele almışlar ve söz konusu Kanun ile değişim sürecine rehberlik yapacak bir çerçeve oluşturmayı, kapsamlı reform başlıklarını bütünleştirmeyi ve yeniden yapılanmaya sistemin bütünü içinde

¹¹⁰ Volkan Erkan, a.g.e., s.49.

yaklaşarak değişik reform alanları arasında çıkabilecek uyumsuzlukları engellemeyi amaçlamışlardır.¹¹¹ Kanunun yasalaşma sürecinin tamamlanamamış olması reform sürecinin bütünsel tasarımını bozmuş ve siyasi irade bundan sonra tercihini sürecin parçalarını tek tek yasalaştırmadan yana kullanmıştır.¹¹² Parçalı bir reform uygulaması ise YKY anlayışı çerçevesinde oluşturulmak istenen hesap verme sorumluluğu sisteminin tam olarak kamu yönetiminde oluşturulmasını engellemiştir.

Bu süreçte yaşanan bir başka önemli bir sorun da yapılmak istenen düzenlemelerin anayasaya uygunluğunun reform sürecinin tasarımında gözetilmemiş olmasıdır. Gerek 5227 sayılı KYTİYK'nun anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle Cumhurbaşkanı tarafından tekrar görüşülmek üzere TBMM'ye geri gönderilmesi¹¹³ (ve siyasi iradenin bu gerekçeyle yasama sürecine devam etmemesi), gerekse 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun tümünün Anayasa Mahkemesi

¹¹¹ Ömer Dinçer ve Cevdet Yılmaz, **a.g.e.**, s.62.

¹¹² Kamu kurum ve kuruluşlarında strateji geliştirme başkanlıklarının kurulması siyasi iradenin bahsedilen tercihini göstermesi bakımından önemli bir örnek olarak karşımıza çıkmaktadır. 5227 sayılı Kanunun 20. maddesinde bakanlık merkez teşkilatında strateji geliştirme başkanlığı, bağlı kuruluşların merkez teşkilatında ise strateji geliştirme daire başkanlıklarının danışma birimi olarak kurulabileceği düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunun yasalaşma sürecinin tamamlanamaması buna karşın reform sürecinin temel parçalarından biri olan 5018 sayılı KMYKK'nun yürürlüğe girmesi bu Kanun ile tasarlanan mali hizmetler birimi olan strateji geliştirme birimlerinin kurulmasını zorunlu hale getirmiştir. Siyasi irade bu noktadan sonra tercihini 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu ile parçaları oluşturarak bütüne varmadan yana kullanmıştır. 5436 sayılı Kanunun 15. maddesi ile bakanlıklar, kamu idarelerinin merkez teşkilatlarında ve üniversiteler ile ileri teknoloji enstitülerinde strateji geliştirme birimlerinin kurulması öngörülmüştür.

¹¹³ Söz konusu kanunun Anayasaya aykırı olduğuna ilişkin hukuki değerlendirmeler daha taslak aşamasındayken dile getirilmiştir. Özellikle kanun taslağının mahallî idareleri genel görevli merkezi idareyi ise özel görevli olarak kurgulamasının Anayasanın kurduğu mantıkla ters olduğu ve Anayasanın 126. ve 127. maddelerine aykırı olduğu, idarelerin yetkili organlarının kararı ile uygun görülen hizmetlerin özel sektöre ve alanında uzmanlaşmış sivil toplum kuruluşlarına gördürülmesi düzenlemesi ile herhangi bir nitelik farkı gözetmeksizin ve herhangi bir kapsam sınırı olmaksızın kamu hizmetlerinin özel kesime gördürülmesinin Anayasanın 128. maddesine, söz konusu düzenlemenin temel esasları, ilkeleri ve yöntemleri belirlememesinin ve yeterli açıklık ve somutlukta olmamasının yasama yetkisinin devredilmezliği ve idarenin yasallığı ilkeleri uyarınca Anayasanın 7. ve 123. maddelerine ve mahallî idareler halk denetçisi kurumunun oluşturulmasına dönük düzenlemenin ise idari işlemlerin hukuki denetimi yetkisinin fiilen bağımsız mahkemelerce paylaşılması anlamına geleceği nedeniyle Anayasanın 9. maddesine aykırı olduğu üzerinde durulmuştur (Onur Karahanoğulları, "Kamu Yönetimi Temel Kanunu Taslağındaki Anayasaya Aykırılıklar", <<http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/KYTKdegerlendirme.pdf>>, (Erişim: 12/01/2013).

tarafından iptal edilmesi (ve bu durumun ancak 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile aşılabilmesi) söz konusu sorunu ortaya koymaktadır.

Kamu yönetimi reform sürecinin tasarımına ilişkin bir başka sorunu ise tasarımın tamamlayıcı parçalarının bir kısmının eksik kalmasıdır. Kamu yönetiminde belirliliği artıracak ve vatandaşları idari usul ve işlemlerin karmaşıklığından koruyarak idare karşısında haklarını korumalarında yardımcı olacak bir “idari usul kanunu” ve toplumsal denetimin ve katılımın artırılması bakımından kamu alanındaki sır kavramını yeni ve çağdaş bir anlayışla ele alınmasını mümkün kılacak bir “devlet sırları kanunu” da bu dönemde çıkarılamamıştır.

2.3.2.3. Altyapısı Bakımından Değerlendirilmesi

5227 sayılı KYTIYK, bilgi edinme hakkının kullanımının temel bir ilke olarak benimsenmesi, strateji geliştirme başkanlıklarının (SGB) kurulması, denetim anlayışında değişikliğe gidilmesi gibi YKY anlayışının getirdiği yeni hesap verme sorumluluğu mekanizmalarını içermiş ve genel bir hesap verme sorumluluğu çerçevesi çizmiştir. Türk kamu yönetiminin mevcut yasal altyapısı değerlendirildiğinde 5227 sayılı KYTIYK yasalaşma sürecinin tamamlanamaması nedeniyle hesap verme sorumluluğunun sağlanabilmesi bakımından temel referans belgeyi 5018 sayılı KMYKK oluşturmaktadır.

Tüm kamu mali yönetimi sisteminde köklü değişiklikler getiren KMYKK ile hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, ekonomiklik, verimlilik ve etkililik, stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme ve iç denetim gibi yeni kavramlar kamu mali yönetimi sistemimize girmiştir. Kanun ile sağlıklı bir hesap verme sorumluluğu mekanizmasının kurulması ve bu suretle kamuoyu denetiminin sağlanması amaçlanmıştır.

KMYKK’nda, bütçenin kapsamının genişletilmesi, mali saydamlığın artırılması, stratejik planlama ve performans esaslı yönetime, orta vadeli harcama

sistemine geçilmesi ve çok yıllık bütçeleme ve yönetim sorumluluğu modelinin benimsenmesi kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunu artırıcı düzenlemelerdir. Kanunda harcama yetkisinin, harcama yetkilisi olarak tayin edilen birim amirlerine verilmesi yönetim sorumluluğu modeline, dolayısıyla hesap verme sorumluluğu ilkesine uygun bir düzenleme olmuştur. Kanun yönetim sorumluluğu modeli çerçevesinde harcama yetkilisini üst yöneticiye, üst yöneticiyi ise bakana (mahallî idarelerde ise meclislerine) karşı hesap verme sorumluluğu ilişkisi içinde düzenlemiştir. Bu hesap verme ilişkisi kendi içinde birim faaliyet raporu, idare faaliyet raporu ve genel faaliyet raporu (mahallî idareler genel faaliyet raporu) gibi araçlarla işlerlik kazanmaktadır. Ayrıca, “stratejik plan-performans programı-bütçe” ilişkisinin kurulması mali yönetim anlayışındaki değişimi göstermektedir.

KMYKK ile kamu mali yönetim sisteminde yapılan geniş kapsamlı değişiklikler Sayıştay Kanununda da bu değişikliklere paralel değişiklikler yapılmasını gerektirmiştir. Bu değişiklik özellikle denetim alanında adeta zorunluluk haline gelmiş ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu 19 Aralık 2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.¹¹⁴ Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık çerçevesinde kamu idarelerinin çalışmasını amaçlayan Kanun (md.1) ile Sayıştay’ın düzenlilik (mali denetim ve uygunluk denetimi) ve performans denetimi yapması öngörülmüştür (md.2). Kamu mali yönetiminde gerçekleştirilen değişikliklerin performans esaslı yönetime ve bunun denetimine dayanmasına karşın 6085 sayılı Kanun ile Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinin mali ve hukuki sorumluluk doğurmayacağı şeklindeki hüküm hesap verme sorumluluğu ilkesi ile tezat oluşturmaktadır (md.7/6). Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından,

¹¹⁴ 2003 yılında başlatılan "Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma" çalışmaları çerçevesinde yeni bir Sayıştay Kanunu hazırlanması çalışmalarına başlanmış ve 2004 yılında Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağı hazırlanmıştır (T.C. Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma:5 Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağı**, Ankara, Temmuz 2004). Tasarının 2004 yılında hazırlanmasına karşın Sayıştay Kanunu ancak 6 yıl gecikme ile yasalaşabilmiştir.

muhassebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmamasından sorumlu olanların performans denetiminin sonuçlarından sorumlu olarak görülmemeleri bir çelişki olarak ortada durmaktadır.

Türk kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun yasal altyapısını oluşturan bir başka düzenleme ise kamu yönetimi alanında etik davranış ilkelerinin benimsenmesi ve kamuda etik kültürünün yerleştirilmesi amacıyla çıkarılmış olan 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanundur. Kanun ile kamu görevlilerinin uymaları gereken etik davranış ilkeleri belirlemek ve uygulamayı gözetmek üzere Kamu Görevlileri Etik Kurulu kurulmuş ve hesap verme sorumluluğu kavramı kamu görevlilerinin uymaları gereken etik davranış ilkelerinden biri olarak kabul edilmiştir. Kamu yönetimi etiği konusunun ayrı bir kanun ile düzenleme konusu yapılmış olması, kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunu sağlamanın araçlarından birinin daha yönetim sistemimize eklenmiş olması bakımından önemli bir gelişme olarak görülmelidir.

Kamu yönetimi etiğinin yeni bir hesap verme sorumluluğu mekanizması olarak ortaya çıkmış olmasına karşın Cumhurbaşkanı, TBMM üyeleri, Bakanlar Kurulu üyeleri, Türk Silahlı Kuvvetleri, yargı mensupları ve üniversitelerin kanun kapsamı dışında bırakılmış olması etik ilkelere dayanan bir yönetim çerçevesinin bütün unsurları ile hayata geçirilemediğini göstermektedir. Devlet yönetiminde etik ilkelerin hayata geçirilmesi üç erkin her birinin tabi olacağı etik davranış kurallarının erklerin kendi özellikleri göz önünde bulundurularak ayrı ayrı düzenlenmesi, yaptırımlara bağlanarak uygulanması ile mümkün olabilecektir. Bu bakımdan yasama ve yargı mensupları için de ivedilikle etik yasa ve kodlar yürürlüğe sokularak bir bütünlük içinde konuya yaklaşılmalıdır.¹¹⁵

¹¹⁵ Cüneyt Yüksel, "Türk Kamu Yönetiminde Etik Mevzuatı Değerlendirmesi ve Çözüm Önerileri", **Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu Bildiriler Kitabı** (içinde), Sakarya, 2005, s.356-357.

5176 sayılı Kanunun kapsamının dar tutulmasının yanı sıra Kanun ile getirilen yaptırım mekanizmalarının yetersizliği de hesap verme sorumluluğu mekanizmasının işletilebilmesi önünde bir engel teşkil etmektedir. Kanunda düzenlenen tek ceza mekanizması olan etik davranış ilkelerine aykırı işlem veya eylemleri olduğu tespit edilenlerin Resmi Gazete aracılığıyla kamuoyuna duyurulması uygulamasının Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi cezalandırma mekanizmasını tamamen ortadan kaldırmış ve hesap verme sorumluluğunun işleyişi bakımından büyük bir eksikliğe yol açmıştır.¹¹⁶ Bahsedilen eksikliklerin giderilmesine yönelik yasal düzenlemelerin yapılması etik yönetimin gerçekleştirilebilmesi bakımından önem arz etmektedir.¹¹⁷

Ülkemizde, Yedinci Kalkınma Planından itibaren kamu yönetimimizin gündeminde olan kamu denetçiliği kurumunun kurulması konusu, gerek kamu yönetimi reformu kapsamında, gerekse AB'ye uyum sürecinde kamu yönetimi gündeminde önemli bir yer bulmuştur. Kamu denetçiliği ilk olarak yerel yönetimler

¹¹⁶ 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5. maddesinin üçüncü fıkrasının Anayasa Mahkemesinin E.:2007/98 K.:2010/33 sayılı kararı ile 4.2.2010 gününde oybirliğiyle iptal edilmiştir.

¹¹⁷ Kamu yönetimi etiği konusundaki düzenlemelerin yetersizliği yanında mevcut kural ve kurumların uygulanmasına ilişkin eleştiriler de kamuoyunda tartışılmaktadır. Özellikle Kamu Görevlileri Etik Kurulu'nun Adana Büyükşehir Belediye Başkanı Aytaç Durak hakkında eşine ait taşınmazı avantajlı bir duruma getiren imar planı değişikliğine ilişkin iş ve işlemlere katılmak suretiyle "dürüstlük ve tarafsızlık" ve "çıkar çatışmasından kaçınma" ilkelerine aykırı davrandığına ilişkin kararının Aytaç Durak'ın Adalet ve Kalkınma Partisi'nden ayrılıp Milliyetçi Hareket Partisi adayı olduktan sonra alınması tartışmalara yol açmıştır. Kurulun bu kararının yanı sıra aynı dönemde Radyo Televizyon Üst Kurulu Başkanı olan Zahid Akman hakkındaki iddialara ilişkin herhangi bir işlem tesis etmemesi de Kurulun siyasi iktidarın etkisinde kaldığı yönünde eleştirilere neden olmuştur (Melih Aşık, "Tetik Kurul", Milliyet, 14.02.2009). Kamu Görevlileri Etik Kurulu söz konusu eleştirilere; Aytaç Durak hakkındaki kararını başvuru ve inceleme işlemlerinin Aytaç Durak'ın siyasi parti değişikliğinden önce alındığı, Zahid Akman'a ilişkin olarak başlatılan resen incelemenin ise konunun yargı organlarına intikal ettirildiği için yasa gereği durdurulduğu yönünde açıklama getirmiştir (Kamu Görevlileri Etik Kurulu, Tekzip Yazısı, <http://www.etik.gov.tr/duyurular/tekzip/tekzip_milliyet.htm> Erişim: 10/11/2011). Kurulun bu açıklamasına rağmen Aytaç Durak hakkındaki başvuruya ilişkin kararın söz konusu parti değişikliği olmaması durumunda ne şekilde tezahür edeceğinin belli olmaması nedeniyle zamanlama bakımından tartışılmaya devam etmiştir. Kurulun Zahid Akman hakkındaki incelemenin durdurulması yönündeki kararı ise Kanunun 4. maddesinin dördüncü fıkrasındaki "*Yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarıca karara bağlanmış bulunan uyuşmazlıklar hakkında Kurula veya yetkili disiplin kurullarına başvuru yapılamaz. İnceleme sırasında yargı yoluna gidildiği anlaşılan başvuruların işlemi durdurulur.*" şeklindeki düzenlemenin Kurula yapılacak başvuruların incelenmesine ilişkin olması, Kurulun resen yapacağı incelemeleri ise kapsamaması nedeniyle geçerli bir gerekçe olarak görülmemektedir.

alanında 5227 sayılı KYTİYK'nda “mahallî idareler halk denetçisi” olarak oluşturulmak istenmiş ancak söz konusu Kanunun yasalaşma sürecinin tamamlanamaması nedeniyle teşekkül etmemiştir. 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun kabul edilmesi ile kamu denetçiliği kurulmuş ancak Anayasa Mahkemesi söz konusu Kanunun tümünü iptal etmiştir. 2010 yılında gerçekleşen Anayasa değişikliği ile kamu denetçiliği anayasal bir kurum niteliğine kavuşmuştur (Any.md.74). Söz konusu Anayasa değişikliğinden sonra hazırlanan 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ancak 28338 sayılı ve 29 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kamu Denetçiliği Kurumunun kurulması ile birlikte kamu yönetimi sistemimizde yeni bir hesap verme sorumluluğu mekanizması oluşturulmuştur. Kamu denetçiliği kurumunun işlerlik kazanması ile birlikte devlet-birey ilişkisinde zayıf konumda olan bireylere yargı dışında sorunlarını aktarma ve şikâyette bulunma imkânı tanınmıştır. Kamuoyu denetiminin gerçekleştirilmesine katkıda bulunacak kamu denetçiliği sistemi, halkın şikâyetlerinin dikkate alınarak kamu hizmetlerinin yerinde, zamanında veya gereğince yerine getirilmeyiş nedenlerinin tarafsız bir gözle irdelenmesine ve araştırma sonuçlarının kamuoyuyla paylaşılmasına imkân vermesi bakımından hesap verme sorumluluğu mekanizmasına işlerlik kazandıran bir unsur olabilecektir.¹¹⁸

Kamu yönetiminde saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında kullanılan en önemli yasal altyapı araçlarından birini bilgi edinme hakkı oluşturmaktadır. Bilgi edinme hakkı kapsamında edinilen bilgi ve belgeler sayesinde kamuoyu, yönetimin gerçekleştirdiği eylem ve işlemler hakkında bilgi sahibi olmakta ve böylelikle hesap verme sorumluluğunun önemli bir boyutu olan kamuoyu denetiminin sağlanabilmesinin altyapısı oluşturulmaktadır. Ülkemizde de 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile bilgi edinme hakkının anayasal bir hak

¹¹⁸ Hatice Özkan Sancak, Sevcan Güleç, **a.g.m.**, s.1206-1210.

olarak düzenlenmesi ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ile bu hakkın kullanımının açık bir şekilde düzenlenerek kamu kurum ve kuruluşlarının kamuoyu denetimine tabi tutulabilmesinin yasal altyapısının oluşturulmuş olması önemli bir gelişmedir. Türk kamu yönetiminin temel sorunlarından biri olan gizlilik ve kapalılığın çözümlenmesine de önemli katkı sağlayabilecek olan bilgi edinme hakkının kullanımında kamu yönetimine büyük görev ve sorumluluk düşmektedir. Bilgi edinme başvuruları, kamu yönetiminin iş yükünü artıran bir uygulama olarak görülmemelidir. Bilgi edinme başvuruları ile bir hakkın kullanıldığı ve devlet-vatandaş arasındaki ilişkide hesap verme durumunda olan tarafın devlet olduğu unutulmamalıdır.

Yukarıda bahsedilen ve YKY anlayışının şekillendirdiği hesap verme sorumluluğu mekanizmaları yanında geleneksel hesap verme sorumluluğu mekanizmaları da bu alanda altyapıyı oluşturan unsurlardır. Astları sevk ve idare etme ve denetleme yetkisini içeren ve hiyerarşi ilişkisinin bir gereği olarak ortaya çıkan hiyerarşik denetim; bakanların ve üst yöneticilerin teftiş kurulları aracılığıyla yaptıkları iç denetim; yerinden yönetim kuruluşlarının, kendilerinin dışındaki, başka bir idari kuruluş tarafından, yasaların öngördüğü sınırlar içinde denetlenmesi olan vesayet denetimi, bir kamu kuruluşunun bir başka kamu kuruluşu tarafından denetlenmesi demek olan dış denetim, idarenin yargı yoluyla denetimi ve parlamentonun siyasi denetimi bu temel unsurları oluşturmaktadır.

2.3.2.4. Diğer Yasal Düzenlemelerle Uyumu ve İşleyişi Bakımından Değerlendirilmesi

Türk kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu sistemi, yukarıda da bahsedildiği üzere, kamu yönetimi reformu sürecinde bir bütün olarak ele alınmış ve bu bütünün parçalarını merkezi idare reformu, yerel yönetimler reformu, devlet personel rejimi reformu ve mali yönetim reformu oluşturmuştur. Reform sürecine rehberlik etmek ve değişik reform alanları arasında çıkabilecek uyumsuzlukları

engellemek amacıyla hazırlanan 5227 sayılı KYTİYK'nun hayata geçirilememiş olması sürecin bütüncül tasarımını bozmuş ve bu durum işleyişe ilişkin sorunlara neden olmuştur. Kanunun hayata geçirilememiş olmasına karşın Kanunun kamu kurum ve kuruluşları için öngördüğü yapıdan vazgeçilmemiş olması kurumsal belirsizliğe yol açmış, pek çok kamu kurumu görev ve teşkilat yapısının ne olacağı konusunda belirsizlik yaşamıştır.¹¹⁹

KMYKK'nun 2003 yılında kabul edilmesine rağmen ancak 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girebilmesi yeni mali yönetim sisteminin işleyiş kazanmasının hemen gerçekleştirilemediğini göstermiştir.¹²⁰ Kanunun uygulanmasında yaşanan bu gecikmede mali yönetim ve kontrol sisteminde gerçekleştirilen bu köklü değişikliğin kamu kuruluşları bakımından benimsenmesi ve öğrenilmesi için gerekli geçiş programının oluşturulmamış olmasının büyük etkisi bulunmaktadır. Bu konu özellikle mahallî idareler için büyük bir sorun olmuş ve yeterli hazırlıkları olmadan yeni mali yönetim sisteminin bütün unsurlarını gerçekleştirmek durumunda kalmışlardır.¹²¹ Kamu mali yönetimi reformunun uzun vadeli bir süreç olarak önceden tasarlanması ve tutum algı, zihniyet ve davranışlarda değişikliğin yanı sıra kurumsal kapasitenin güçlendirilmesi çabalarını da içermesi gerektiği hususlarının yeterince dikkate alınmaması uygulamada sıkıntı yaşanmasına neden olmuştur.¹²² KMYKK'nun etkin bir şekilde uygulanabilmesi, kamu idarelerinde Kanunun uygulanmasını sağlayacak idari kapasitenin geliştirilmesine bağlıdır.¹²³

¹¹⁹ Volkan Erkan, **a.g.e.**, s.67.

¹²⁰ KMYKK, TBMM tarafından 10/12/2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24/12/2003 gün ve 25326 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Kanunun bütün hükümleri ile 01/01/2005 tarihinde yürürlüğe girmesi düzenlenmiş olmasına rağmen, sadece Kanunun bütçe hazırlığına ilişkin hükümleri 01/01/2005 tarihinde yürürlüğe girebilmiş ve 2005 Mali Yılı Bütçe Kanununun 37. maddesi ile bütçe uygulamasına ilişkin maddelerinin yürürlüğü 2006 yılına ertelenmiştir.

¹²¹ Volkan Erkan, **a.g.e.**, s.89.

¹²² Volkan Erkan, **a.g.e.**, s.67-68.

¹²³ Ahmet Kesik, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 9, 2005/1, s.113.

5227 sayılı KYTİYK'nda kurulması öngörülen ancak söz konusu yasalaşma sürecinin tamamlanamaması nedeniyle kurulamayan SGB'ler 5436 sayılı Kanun ile kurulabilmiştir. KYTİYK'nda esas olarak strateji ve politika belirlemek, performans ve kalite ölçütleri geliştirmek üzere tasarlanan SGB'ler mevcut düzenleme biçiminde mali hizmetleri de üstlenmiş olması mali faaliyetlerin ve günlük sorunların strateji geliştirme işlevinin ve stratejik bakış açısının önüne geçmesi güçlü bir olasılık olarak görülmektedir.¹²⁴

1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanununun yürürlükten kaldırılması ile bu kanuna paralel olarak hazırlanan 832 sayılı Sayıştay Kanununun pek çok önemli maddesinin uygulama imkânının kalmaması ve bu sorunu aşmak için hazırlanan Sayıştay Kanunu Tasarısının yasalaşma sürecinde yaşanan gecikme tasarlanan kamu mali yönetim sisteminin işleyişinde eksikliğe neden olmuştur. Bu eksiklikte KMYKK ile 832 sayılı Kanununun denetim ve yargılama faaliyetlerine ilişkin usul ve esasları düzenleyen pek çok hükmünün yürürlükten kaldırılmış olmasının da etkisi bulunmaktadır.¹²⁵ Tasarının yasalaşmasındaki gecikme yeni mali yönetim sisteminin Sayıştay'ın üzerine yüklediği temel denetim organı olma misyonunda da bir duraksama yaşanmasına neden olmuştur. Tasarının yasalaşmasının üzerinden bir buçuk yıl geçmeden 6353 sayılı Kanunun 45. maddesinde yapılan değişiklikle Sayıştay denetimi büyük ölçüde sınırlandırılmaya ve özellikle performans denetimi yapmasının önüne geçilmeye çalışılmış olması kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunu geliştirmeye yönelik düzenlemeler konusunda yaşanan tereddütleri ortaya koymuştur.¹²⁶

¹²⁴ Volkan Erkan, **a.g.e.**, s.69-70.

¹²⁵ A. Serap Fırat, "Belediyelerin Denetiminde Yaşanan Sorunlar", TEPAV Yerelleşme ve Yolsuzluk Konferansı, Ankara, 5-6 Aralık 2007, <<http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/Serap.Firat.Belediyelerin.Denetiminde.Ya%FEanan.Sorunlar.pdf>>, (Erişim: 15/12/2010).

¹²⁶ 6353 sayılı Kanunun 45. maddesi ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 35. maddesine eklenen (b) bendi ile "Kamu idarelerinin hesap ve işlemlerin; etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren denetim raporu düzenlenemeyeceğine" ilişkin hükmünün Anayasa Mahkemesi tarafından kısmen Anayasa'ya

YKY anlayışının belirgin özelliklerinden birini yöneticilerle performans sözleşmeleri yapılması ve bu sözleşmelerde belirlenen performans ve kalite göstergelerine ne ölçüde ulaşıldığının denetlenmesi oluşturmaktadır. Bu anlayış çerçevesinde yöneticilere amaçlarına ulaşmaları bakımından idari esneklikler tanınarak faaliyet sonuçları üzerinden etkin bir şekilde hesap verme sorumluluğunun sağlanması amaçlanmaktadır. Performans yönetiminin esas alınmasına karşın üst düzey yöneticilerle performans sözleşmeleri yapılmaması yöneticilerin, vatandaşların memnuniyeti ve menfaati yerine siyasilere memnuniyetini önemsemelerine ve başarısız olsalar dahi onların desteğinin arkalarında olduğunu hissetmelerine neden olabilecektir.¹²⁷ Mevcut idari sistemimizde yöneticilerle performans sözleşmeleri yapılması öngörülmediği gibi yöneticilere tanınan esneklikler de sınırlıdır.

Hesap verme sorumluluğunun işleyişi ve uyumu bakımından önemli bir unsur olan personel reformu konusunda bu dönemde herhangi bir gelişme olmamıştır. Kamu personelinin seçimi, atanması, ücret rejimi, tabi olduğu hukuk rejimi ve bütçe ödeneklerinin kullanım kuralları böyle bir esnekliğin sağlanmasına imkân vermemektedir.

Bir başka konu ise parlamento denetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesidir. TBMM’de Anglo-Sakson modelinde olduğu gibi bir “kamu hesapları komisyonu”nun olmaması parlamento adına yüksek denetimi gerçekleştiren Sayıştay’ın denetim sonuçlarının sağlıklı ve derinlemesine incelenmesine imkân tanımamaktadır.¹²⁸ Hesap verme sorumluluğunun işleyişi bakımından denetimin yapılması kadar denetim sonuçlarının sağlıklı bir değerlendirmeye tabi tutulması da önem arz etmektedir.

aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmesi Sayıştay’ın performans denetimi yapmasını tekrar mümkün hale getirmiştir. (Anayasa Mahkemesi’nin 27/12/2012 tarihli ve E.:2012/102 K.:2012/207 sayılı Kararı)

¹²⁷ TEPAV, **Yolsuzlukla Mücadele TBMM Raporu Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler ve Çözüm Önerileri**, TEPAV Yolsuzlukla Mücadele Kitapları-1, 2. Basım, Ankara, Aralık 2006, s.57.

¹²⁸ TEPAV, **a.g.e.**, s.57.

İKİNCİ BÖLÜM

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE MALİ HESAP VERME SORUMLULUĞU BAKIMINDAN KAMU MALİ YÖNETİMİ SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

Büyükşehir belediyelerinde mali hesap verme sorumluluğunun incelenebilmesi bakımından bu bölümde öncelikle Türk kamu mali yönetim ve kontrol sistemi ayrıntılı olarak ele alınacak olup daha sonra ise gerek 5018 sayılı KMYKK'nda, gerekse de 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı BBK'nda belediyelere münhasır olarak yapılan düzenlemeler de bu incelemeye eklenerek genel bir çerçeveye ulaşılmaya çalışılacaktır.

1. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

Türk kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin incelenirken öncelikle Kamu mali yönetimin ve kontrol sisteminin anayasası olarak kabul edilen mülga 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunundan bu kanunun halefi olarak adlandırılabilir olan 5018 sayılı KMYKK'nun öngördüğü sisteme geçilmesini gerekli kılan nedenler ele alınacak daha sonra ise bu reform süreci sonucunda şekillenen yeni sistem temel boyutları itibariyle değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

1.1. Kamu Mali Yönetimi Sisteminde Reformu Gerektiren Nedenler

YKY anlayışı çerçevesinde toplam kalite, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu gibi bir dizi yeni kavramın uygulanabilmesi, bütçe uygulamalarında performansı temel alan bir değişim sürecini gerekli kılmış ve başta anglo-sakson ülkelerinde olmak üzere kamu mali yönetiminde büyük bir değişim yaşanmaya

başlamıştır.¹²⁹ Yaşanan bu değişim özellikle bütçe uygulamaları alanında kendini göstermiştir. Bütçe reformu çalışmalarının çıkış noktasını ise bütçe sisteminin temel işlevleri olan mali disiplin, kaynak dağılımının ve teknik etkinlik işlevlerinin yerine getirilememesi ve bu işlevleri denetleyecek mekanizmaların da başarısızlığı varsayımı oluşturmuştur.¹³⁰

Kamu mali yönetimi alanında dünyada yaşanan değişim Türkiye’de de karşılık bulmuştur. Türk kamu mali yönetimi mali anayasa olarak bilinen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu KMYKK ile yürürlükten kaldırılmış ve kamu mali yönetimi yeniden düzenlenmiştir.

Türkiye’de yaşanan değişimi belirleyen ana unsur kamu mali yönetimi sisteminin dünyada yaşanan gelişmelerin uzağında kaldığı ve günün gereklerine cevap veremediği görüşü olmuştur. Yaşanan ağır ekonomik krizler neticesinde bu görüş giderek daha fazla taraftar toplamaya başlamış, kamu mali yönetimi sisteminin reforma tabi tutulması konusunda adeta bir görüş birliği oluşmuştur. Nitekim bu husus pek çok resmi belgeye de yansımıştır.¹³¹

Türk kamu mali yönetimi sistemine getirilen eleştirilen başında politika oluşturma sürecinin zayıf olması, kamu mali yönetim sisteminin kapsamının dar tutulması, izleme ve denetim safhasının yetersiz kalması, harcamalarda katı bir ön kontrol sürecinin olması, yetki-sorumluluk dengesinin sağlanamaması, idarelere yeterli inisiyatif verilmemesi,¹³² bütçe uygulamalarının mali yılla sınırlı olması ile

¹²⁹ Kamil Tügen vd., “Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Etkinliğinin Belirleyicileri: Türkiye’deki Kamu Kurumlarının Analizi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 3, 2007, s.314.

¹³⁰ Tülay Arın, Necdet Kesmez, İhsan Gören, **Parlamento ve Sayıştay Denetimi**, TESEV Yayınları 16, İstanbul, 2000, s.59.

¹³¹ 8. Beş Yıllık Kalkınma Planında, Ulusal Programlarda (2001 ve 2003), Katılım Ortaklığı Belgesinde, Türkiye’de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planında, 59. Hükümet Programında ve Acil Eylem Planında kamu mali yönetimi alanında yapılması düşünülen değişikliklere yer verilmiştir.

¹³² Ahmet Kesik, **Türk Kamu Mali Yönetiminde Yerinden Yönetim İlkesi ve Harcamacı Kuruluşların İdari Kapasitelerinin Geliştirilmesi Sunusu**, <http://nku.tr.nku.edu.tr/minisite/spk/DPT%20belge/sp_Seminer_05_2_kesik.pdf>, (Erişim: 27/10/2010).

kalkınma planları ve bütçeler arasında yeterli bağlantının kurulamaması gibi hususlar gelmiştir.¹³³

Kamu mali yönetimi reformunu belirleyen bir diğer unsur olarak üç uluslararası kuruluşun başat rol oynadığı görülmektedir. 1995 yılında Maliye Bakanlığı ile Dünya Bankası arasında yapılan “Kamu Mali Yönetimi Projesi” ile bu reform talep edilmiş, IMF İcra Direktörleri Kurulu 6. gözden geçirme kapsamında Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Yasa Tasarısının yasalaştırılmasını ön şart olarak ileri sürmüş ve Avrupa Birliği müktesebatına uyum sürecinde söz konusu yasa bir gereklilik olarak sunulmuştur.¹³⁴

1.2. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ile Ortaya Çıkan Mali Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi

1.2.1. Yetki ve Sorumluluklara İlişkin Düzenlemeler: Yönetim Sorumluluğu Modeline Geçilmesi

Kamu mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılması kapsamında mali hesap verme sorumluluğu sisteminin en önemli özelliğini yetki ve sorumlulukları aynı yerde/makamda birleştiren yönetim sorumluluğu modelinin benimsenmesi olmuştur. KMYKK benimsediği yönetim sorumluluğu modelinde kamusal kaynakların elde edilmesinde ve kullanılmasında yetkili olan ve hiyerarşik olarak üst kademelerde bulunan makam sahiplerinin aynı zamanda bu kaynakların elde edilmesinden ve kullanılmasından da sorumlu olmaları öngörülmektedir. Bu anlayış 1050 sayılı Kanunun benimsediği anlayıştan bir kopuşu ifade etmektedir. 1050 sayılı Kanunun benimsediği modelde hiyerarşik olarak üst kademede bulunan ita amirinin

¹³³ Menşure Kolçak, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri (5436 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle)”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, 2006 , s.367.

¹³⁴ Ahmet Alpay Dikmen, “**Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Tasarısı Üzerine Değerlendirmeler**”, <http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_BSB/Dikmen-KMYMKK_Cumhuriyet.doc>, (Erişim: 14/02/2011).

harcama gerektiren bir işlemin başlatılmasında ve onaylanmasında yetkili olmasına rağmen mali bir sorumluluğu bulunmamaktaydı.

Yönetim sorumluluğu modelini mali hesap verme sorumluluğu bakımından önemli kılan bir başka özellik ise yetki ve sorumluluğu hiyerarşinin üst kademesinde birleştirerek yöneticilerin performansını ön plana çıkarmasıdır. Performans değerlendirmesinin ön plana çıkması ile beraber yöneticilere kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde bazı esneklikler tanınması da gündeme gelmiştir. Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılan harcama ve/veya işlem öncesi kontrollerin kaldırılarak, harcama ve/veya işlem sonrası denetimlerin etkinliğinin artırılması buna örnek olarak gösterilebilir.¹³⁵

1.2.1.1. Bakanın Hesap Verme Sorumluluğu

Kamu mali yönetimi sisteminin yeniden yapılandırılması sürecinde bakanların hesap verme sorumluluğu hükümet politikalarının uygulanması, bütçelerin hazırlanması ve uygulanması, diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğinin sağlanması, kaynakların kullanımı ve kamuoyunun bilgilendirilmesi hususları çerçevesinde belirlenmiştir. Niteliği itibariyle siyasi, özü itibariyle mali hesap verme sorumluluğu olan bu ilişkide bakanlar kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve TBMM'ye karşı sorumludurlar (5018, md.11).

1.2.1.2. Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu

Üst yönetici; bakanlıklarda müsteşar, Milli Savunma Bakanlığında Bakan, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyelerde ise belediye başkanıdır (5018, md.11). Kamu mali yönetimin yeniden yapılandırılırken üst yöneticiler mali hesap verme sorumluluğu sistemine işlerlik kazandıracak konumda olan kişiler olarak tasarlanmışlardır. Üst yöneticilerin bu konumları

¹³⁵ Ahmet Kesik, "5018 Sayılı...", **a.g.m.**, s.108-109.

nedeniyle onlara idarelerinin mali yönetim, iç kontrol ve iç denetim sisteminin işleyişini gözetim ve izleme görevi verilmiştir. Üst yöneticiler bu görevlerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla ifa ederler. Üst yöneticiler bu görevlerinden dolayı bağlı oldukları bakana, yerel yönetimlerde ise bunların meclislerine karşı hesap verme sorumluluğu altına girmişlerdir.

Üst yöneticilerin mali yönetim, iç kontrol ve iç denetim sisteminin işleyişini gözetim ve izleme görevleri onların buna ilişkin kamuoyuna bir beyanda bulunmalarını gerekli kılmaktadır. "İç kontrol güvence beyanı" olarak nitelendirilen ve yürütülen iş ve işlemlerin, amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren bu beyan hesap verme sorumluluğunun üstlenilmesi bakımından önemli bir düzenlemedir. İç kontrol güvence beyanının her yıl düzenlenen idare faaliyet raporunun ekinde yer alması ve idarenin faaliyetine ilişkin üst yöneticinin kamuoyuna karşı taahhütte bulunması ve görev ve yetkileri nedeniyle hesap verme sorumluluğunu üstlenmesi anlamına gelmektedir.

Üst yöneticiler mali yönetim ve kontrole ilişkin gözetim ve izleme görevlerini ifa ederken kullandıkları iki önemli araç iç denetim ve iç kontrol süreçleridir. İç denetim ve iç kontrol süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işlenmesini sağlayarak üst yöneticilerin her iki süreçten elde ettikleri bilgileri karşılaştırmaları ve kamu kaynaklarının verimli kullanımına ilişkin tedbirler almaları öngörülmektedir.¹³⁶

Üst yöneticilerin mali yönetim ve kontrol alanındaki görev ve yetkileri esas olarak gözetim, izleme ve sistemin işlerliğini sağlamakla sınırlıdır. Harcamalar bakımından esas olarak sorumlu olanlar harcama yetkilileridir. Üst yöneticilerin idarelerin harcamaları nedeniyle sorumlu olmaları ancak karar ve eylemleri ile harcama sürecine dâhil olmaları durumunda söz konusu olmaktadır. Üst yöneticilerin

¹³⁶ Maliye Bakanlığı, **Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi**, Ankara, 2006, s.14.

bu durumda Sayıştay'a karşı da harcama yetkilileri gibi hesap verme sorumluluğu altına girmeleri ve Sayıştay'ın düzenleyip parlamentoya sunacağı raporlar konusunda Sayıştay'a karşı açıklamada bulunmaları mümkün olmaktadır.¹³⁷

1.2.1.3. Harcama Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu

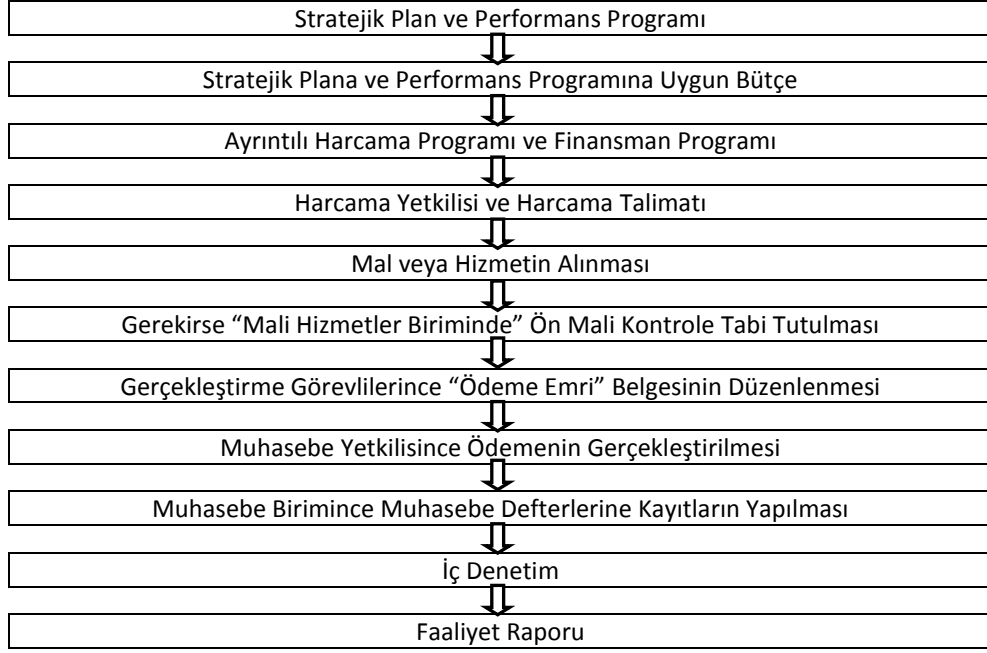
Harcama yetkilisi, kamu idaresi bütçesinden ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan biriminin en üst düzey yöneticisidir. Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesi ile mümkündür (5018, md.32). Harcama yetkilisi, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esasları ile mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.

KMYKK'nda öngörülen harcama sürecini aşama aşama gösteren Tablo-3 incelendiğinde de görüleceği üzere harcama yetkilileri, yapmaları gereken iş ve işlemlerin tüm mali süreci kapsamayı ve ödetme (ita) yetkisini de haiz olmaları sebebiyle hesap verme sorumluluğunun odağında bulunmaktadır.¹³⁸ Nitekim harcama yetkilisinin imzası olmayan hiçbir giderin gerçekleştirilmesi mümkün olmamaktadır. Harcama yetkilisinin sahip olduğu bu yetkinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesi veya diğer hizmet birimlerinin en üst yöneticilerine devredilmesi belirli usul ve esaslar dahilinde mümkündür. Ancak, harcama yetkilisinin devredilmesi, harcama yetkilisinin idari ve mali sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Aynı şekilde harcama yetkilisinin yardımcılara ve alt kademe yöneticilerine yetki devri yapmış olmamasına karşın imza yetkisi vermesi de harcama yetkilisinin idari ve mali sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Kanunların verdiği yetkiye dayanarak kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyonun tüm üyelerine ait olmaktadır (5018, md.31).

¹³⁷ Doğan Bayar, "Mali Sorumluluk Nedir", **Maliye Dergisi**, Sayı: 154, Ocak-Haziran 2008, s.15.

¹³⁸ Doğan Bayar, **a.g.m.**, s.21.

Tablo 3 – KMYKK’nda Harcama Süreci



Harcama yetkililerinin mali hesap verme sorumluluğunun odağında yer almaları kendisini iç kontrol alanında da göstermektedir. Harcama yetkilisi kendi biriminde iç kontrol ortamının oluşturulmasından ve bunun işleyişinden de sorumludur.

Harcama yetkilisi, mali hesap verme sorumluluğunun önemli bir parçası olan birim faaliyet raporunu hazırlamakta ve yine bu raporda biriminde yürütülen iş ve işlemlerin amaçlara, mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirildiğini belirten "iç kontrol güvence beyanı"nı her yıl düzenleyerek birim faaliyet raporuna eklemektedir. Bu beyan ile harcama yetkilisi mali hesap verme sorumluluğunu bir anlamda ilan etmiş olmaktadır.

İç denetim boyutunda da iç denetçilerce hazırlanan denetim raporlarının belirli bir süre içerisinde harcama yetkilisi tarafından cevaplandırılması gerekmektedir. Harcama yetkilisi, denetim raporunda yer alan önerilere ilişkin önlemleri almakla da sorumludur.

Harcama yetkilileri kendilerine bütçe ile tahsis edilen ödenek kadar harcama yapabilirler (5018, md.31). Kendilerine tahsis edilen ödenek dışında harcama yapamamaları harcama yetkililerini birim bütçelerinin hazırlanmasında daha titiz davranmaya yöneltmesi beklenmektedir. Bu bakımdan önem taşıyan bir başka husus ise birim bütçesi ile idarenin stratejik planının arasında bağ kurulması gereğidir. Stratejik plan, bütçe ve ödenek arasında bağ kurularak harcanan ödenekler ile harcama yetkilisinin hesap verme sorumluluğunun sağlanması mümkün olabilmektedir.

1.2.1.4. Gerçekleştirme Görevlilerinin Hesap Verme Sorumluluğu

Gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilisinin vereceği harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler (5018, md.33).

Gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yapmakla görevli olduklarından hesap verme sorumlulukları yapmaları gereken iş ve işlemlerden ibarettir. Bu kişilerin hesap verme sorumluluğu doğrudan ve tek başlarına olmayıp harcama yetkilisi için saptanan sorumluluğa, hatası ile ilişkili olarak iştirak ederler ve bu sebeple doğrudan ve tek başlarına Sayıştay'a muhatap olmazlar.¹³⁹

1.2.1.5. Mali Hizmetler Birimi Yöneticisinin Hesap Verme Sorumluluğu

Mali hizmetler birimi, başka bir deyişle SGB¹⁴⁰, yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin teşkilatlanması bakımından ana omurgayı oluşturmaktadır. Bu durumu söz

¹³⁹ Doğan Bayar, **a.g.m.**, s.17.

¹⁴⁰ Strateji Geliştirme Başkanlıkları (SGB) ilk olarak yürürlüğe girememiş olan 5227 sayılı KYTİYYK'nda düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunda, SGB'nin idare bütçesinin hazırlanması görevi dışında sadece mali niteliği olan teknik görevler yerine strateji, politika geliştirme ve performansın izlenerek etkili ve ekonomik bir yönetim altyapısı oluşturulmasına yönelik görevlerin verildiği görülmektedir. Bunun yanı sıra söz konusu Kanunda SGB'nin sekreteryaya hizmetlerini yapacağı Strateji Geliştirme Kurullarının da kurulması öngörülmüştür. Söz konusu

konusu birime verilen görevlere bakıldığında anlamak mümkündür. Buna göre; stratejik planı ve performans programını, idare bütçesini, ayrıntılı harcama programını, bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak, idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, takip ve tahsil etmek, muhasebe hizmetlerini yürütmek, idarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, mali ve diğer mevzuat alanlarında üst yöneticiyi ve harcama yetkililerini bilgilendirmek ve danışmanlık yapmak, ön mali kontrol faaliyetini yürütmek, iç kontrol sisteminin kurulmasını, uygulanmasını ve geliştirilmesini sağlamak gibi görevler bu birime tevdi edilmiştir (5018, md.60).

SGB'ne verilen görevlerin mali yönetim ve kontrol sisteminin her alanına temas etmesi ve kapsamı sebebiyle bu birimin mali hizmetler alanında kamu idarelerinin yönlendirilmesi ve yönetilmesi bakımından kamu idarelerinin beyni, kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin idamesinin sağlanması bakımından da kalbi olduğunu söylemek mümkündür.

Mali hizmetler biriminin yukarıda bahsedilen kapsamlı görevleri yerine getirmekle sorumlu olması, bu birimin başında bulunan mali hizmetler birimi yöneticisinin de mali hesap verme sorumluluğunun kapsamını belirlemektedir. Mali hizmetler birimi yöneticisi kendi biriminin harcama yetkilisi olmasının getirdiği sorumluluğun yanı sıra özellikle ön mali kontrol alanında mali hesap verme sorumluluğunun da altına girmektedir. Zira ön mali kontrol görevi, idarelerin

Kurula sekreteryaya hizmeti sunmak 18/02/2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesi (f) bendinde SGB'nin görevleri arasında sayılmış olmasına rağmen gerek 5018 sayılı Kanunda ve gerekse SGB'ni kuran 5436 sayılı Kanunda bu hususa ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. SGB'nin başka bir kanunla yeniden oluşturularak görev tanımlamasının mali niteliği ağır basan bir şekilde yeniden yapılarak oluşturulması ve kanunla düzenlenmeyen bir Kurula yönetmelikle atıfta bulundurulması hususlarını iki şekilde yorumlamak mümkündür. Birinci olarak, bu durum 5227 sayılı Kanunla hayata geçirilemeyen reform alt bileşenlerinin başka kanunlar içine sıkıştırılması sonucunda ortaya çıkabilecek bir eksikliğin örneği olarak görülebilir (İbrahim Akdeniz, "Kamu Mali Yönetimi Reformunda Strateji Geliştirme Birimleri", **Maliye Dergisi**, Sayı 159, Temmuz–Aralık 2010, s.464-465). İkinci olarak ise SGB'nin danışma birimi olmaktan ziyade mali niteliği ağır basan bir hizmet birimi haline getirilerek siyasi iradenin stratejik yönetimi esas alan bir anlayıştan uzaklaşmakta olduğu şeklinde yorumlanabilir.

yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilir (5018, md.58).

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin mali karar ve işlemler, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi tutulması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol yetkisi mali hizmetler birimi yöneticisine aittir. Kontrol sonucunda düzenlenen yazılı görüş ve kontrol şerhleri mali hizmetler birimi yöneticisi tarafından imzalanır.

Mali hizmetler birimi yöneticisi, idare faaliyet raporunu hazırlamak (5018, md.60/g) ve bu raporda idarede faaliyetlerin mali yönetim ve kontrol mevzuatına uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütüldüğünü ve iç kontrol süreçlerinin işletildiğini içeren mali hizmetler birim yöneticisi beyanında bulunmakla da sorumludur (Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, md.19/2).

1.2.1.6. Muhasebe Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu

Gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin ödenmesi gibi tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemlerini muhasebe yetkilileri (saymanlar) yürütmektedir (5018, md.61/1). Muhasebe yetkilileri, muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından doğrudan sorumludur (5018, md.61/2).

Muhasebe yetkilisinin ödeme aşamasına ilişkin sorumluluğu kontrol yükümlülüğü ile sınırlanmıştır. Buna göre muhasebe yetkilisinin kontrol yükümlülüğü; yetkililerin imzasının bulunup bulunmadığının, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olup olmadığının, maddi hata bulunup bulunmadığının ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgilerin kontrolünden ibarettir (5018, md.61/3).

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arama yoluna gidemezler ve bu şekilde sorumluluklarının sınırlarını genişletemezler. Muhasebe yetkilileri kontrol yükümlülükleri kapsamındaki hususlarda bir eksiklik tespit etmeleri durumunda kesinlikle ödeme yapamazlar ve ancak söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar giderildikten sonra ödeme yapabilirler (5018, md.61/4).

1.2.2. Mali Saydamlığa İlişkin Düzenlemeler

Çağdaş kamu mali yönetiminin temel ilkelerinden biri olan mali saydamlık; kamu mali politikalarının, planlarının, hedeflerinin ve uygulama sonuçlarının güvenilir, kapsamlı ve uluslararası karşılaştırmalara elverişli bir şekilde kamuoyunun bilgisine ve erişimine açık olmasını ifade etmektedir.

KMYKK, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu kamu kaynağının kullanılmasının genel esasları arasında sayarak bu kavramlara verdiği önemi göstermiştir. KMYKK'nun 7. maddesinde mali saydamlığın sağlanması bakımından zorunlu olarak görülen hususlar aşağıda ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

1.2.2.1. Görev, Yetki ve Sorumlulukların Açık Olarak Tanımlanması

Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu arasındaki karşılıklı etkileşim çerçevesinde hesap verme sorumluluğunun ana ayaklarından birini oluşturan görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak belirlenmesi ilkesi ön plana çıkmaktadır. Görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmediği bir ortamda hesap verme sorumluluğunun belkemiğini oluşturan “kimin, ne için ve kime” hesap vereceği sorularına yanıt

bulunamayacaktır. Bu bakımdan görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

1.2.2.2. Bütçelerin Hazırlanması, Uygulanması ve Uygulama Sonuçları ile Raporların Kamuoyuna Açık ve Ulaşılabilir Olması

Mali saydamlık denildiğinde akla gelen en önemli unsurlarından birini özellikle bütçe süreci ve bu sürecin uygulama sonuçlarının kamuoyunun bilgisine sunulmasıdır. Bütçe hakkının esas sahibi olan ve bu hakkını parlamentodaki temsilcileri aracılığıyla kullanan halkın bütçenin hazırlanmasına, uygulanmasına ve uygulama sonuçlarına ilişkin açık, doğru ve zamanlı bir şekilde bilgilendirilmesi demokratik sistemin de bir gereğini oluşturmaktadır.

Mali saydamlığın sağlanması bakımından KMYKK ile getirilen köklü düzenlemeler; katma bütçelerin kaldırılarak bu kapsamdaki kamu idarelerinin idari ve mali statüsüne göre genel bütçeli ya da özel bütçeli idareler haline getirilmesi, KMYKK'nun 12. maddesinde belirtilmiş olan bütçe türleri ve kapsamı dışında kamu idarelerince herhangi bir ad altında bütçe oluşturulmasının önlenmesi ve döner sermaye işletmeleri ve fonların gelir ve giderlerinin ilgili oldukları idare bütçesine dâhil edilerek bunların belirli bir süre sonunda tasfiye edilmesi olarak sıralanabilir. Bu bağlamda bütçe kapsamının genişletilerek kamu kaynaklarının kullanım yerlerinin açık hale gelmesi önemli bir yeniliği ifade etmektedir. Bununla birlikte, TOKİ, TRT, SPOR-TOTO, TMSF, Milli Piyango İdaresi gibi önemli ölçüde kamu kaynağı kullanan kuruluşların harcama ve denetimlerinde esneklik/kolaylık sağlamak amacıyla KMYKK kapsamının dışında kalması mali saydamlık ilkesi ve KMYKK'nun ruhu ile uyumsuzdur. Bu nedenle söz konusu kuruluşların kanun

kapsamına alınarak kamu kaynaklarını kullanan idarelerin kamuoyunun bilgisine ve denetimine açılması gerekmektedir.¹⁴¹

KMYKK'nun 41. maddesinde hesap verme sorumluluğu çerçevesinde birim faaliyet raporlarının, idare faaliyet raporlarının, (idare faaliyet raporları ışığında hazırlanan) mahallî idareler genel faaliyet raporunun ve genel faaliyet raporunun her yıl hazırlanarak kamuoyuna açıklanması düzenlenmiştir. İdare faaliyet raporlarında, stratejik planlama ve performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile mali bilgileri, meydana gelecek sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanması mali saydamlığın sağlanması bakımından önemli bir araçtır. Ancak, KMYKK kapsamında olmasına karşın düzenleyici ve denetleyici kurumların mali durum raporu düzenleme (5018, md.30) ve faaliyet raporu hazırlama zorunluluğu dışında tutulmuş olmaları (5018, md.41) da mali saydamlığın sağlanması bakımından bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir.

Ayrıca, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistiklerin aylık olarak yayımlanması, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistiklerin ise üçer aylık dönemler itibarıyla Maliye Bakanlığınca yayımlanması kuralının getirilmesi ve mali istatistiklerin anlaşılabilir ve kullanıcılar için kolayca ulaşılabilir olmasının esas kılınması mali saydamlık bakımından önemli bir gelişmeyi ifade etmektedir (5018, md.53). Bu düzenleme ile yasa koyucunun mali istatistiklere esas verileri zamanında göndermeyen mali hizmetler birimi yöneticisi ile muhasebe yetkilisine idari para cezası öngörmüş olması bu hükmün aksamadan işlemesine büyük katkı sağlayacak bir niteliktedir. Ayrıca, bir yıla ait mali istatistiklerin izleyen yılın Mart ayı içinde; belirlenmiş standartlara uygunluğu bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilerek TBMM'ye

¹⁴¹ İlhami Söyler, "Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi (Eleştirel ve Normatif Bir Yaklaşım)", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 1, 2006, s.196.

ve Maliye Bakanlığına raporlanması mali istatistiklerin doğruluk ve güvenilirliğini artıracaktır (5018, md.54).

Burada sayılması gereken bir başka husus ise KMYKK'nun 30. maddesinde genel yönetim kapsamındaki idarelerin ilk altı aylık bütçe uygulama sonuçlarını, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini; Maliye Bakanlığının ise merkezi yönetim bütçe kanununun ilk altı aylık uygulama sonuçları, finansman durumu, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetleri kapsayan mali durumu temmuz ayı içinde kamuoyuna açıklamak zorunda olduğuna ilişkin düzenlemedir. Bu düzenleme ile bütçe uygulamalarının kamuoyunun bilgisine sunulması mali saydamlığın sağlanması bakımından önemli bir husustur. Ancak, yukarıda da bahsedildiği üzere düzenleyici ve denetleyici kuruluşların söz konusu madde kapsamında yer almaması bir eksiklik olarak görülmektedir.

1.2.2.3. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri Tarafından Sağlanan Teşvik ve Desteklemelerin Kamuoyuna Açıklanması

Mali saydamlığın gereği önemli olan bir diğer hususu kamu idarelerinin bütçelerinden sağlanan teşvik ve desteklemelerin kamuoyuna açıklanması oluşturmaktadır. KMYKK'nun 29. maddesinde gerçek veya tüzel kişilere kanuni dayanağı olmadan kamu kaynağının kullandırılmayacağı, bunlara yardımda bulunulamayacağı veya menfaat sağlanamayacağı ifade edilmiş ve genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde ngrlmş olmak kaydıyla; kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yardım yapılabileceği düzenlenmiştir. Bu yardımların yapılması, kullanılması, izlenmesi, denetlenmesi ve kamuoyuna açıklanması hususlarının da bir yönetmelikle belirlenmesi öngörülerek bu konuda da saydam bir yaklaşımın uygulamaya hâkim olması bir ilke olarak ortaya çıkmıştır.

Ayrıca, genel yönetimin tüm gelir ve giderleri ile borç ve mali imkânlarının tespitinin ve takibinin yapılabilmesi amacıyla, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kurum, kuruluş, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin; gelir ve gider tahminlerini, mali tablolarını, birbirleriyle olan borç ve alacak durumlarını, personel giderlerine ilişkin her türlü bilgi ve belgelerini istenilmesi durumunda Maliye Bakanlığına vermek zorunda olmaları mali saydamlığı artıracak başka bir düzenleme olmuştur (5018, md.30/2).

1.2.2.4. Kamu Hesaplarının Standart Bir Muhasebe Sistemine Göre Oluşturulması

Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemine ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması mali saydamlığın sağlanabilmesi bakımından KMYKK'nda öngörülen ilkelerden sonuncusunu oluşturmaktadır.

Devlet muhasebesinin hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutması ve raporlaması nedeniyle mali hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın en önemli unsurlarından birini teşkil etmektedir. Bu bakımdan KMYKK'nun 49. maddesi uyarınca genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarının uluslararası standartlara uygun olarak belirlenmesinin, tüm hesapların konsolide edilebilmesi ve uluslararası karşılaştırmalar yapılabilmesine imkân tanınması saydamlığı geliştirecek bir araçtır.¹⁴²

1.2.3. Hesap Verme Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemeler

KMYKK ile yeniden yapılandırılan kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin ana sütunlarından birini hesap verme sorumluluğu kavramı oluşturmaktadır. Kavramın bu niteliğini ve yeniden yapılanmanın amaçlarından biri olduğunu hem Kanunun genel gerekçesi hem de Kanun metni incelendiğinde görmek mümkündür.

¹⁴² İtibar Erdoğan, "Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Bütçe Dünyası**, Cilt: 2, Sayı: 24, 2007, s.30.

KMYKK genel gerekçesinde, mali yönetimde şeffaflığın sağlanmasının ve sağlıklı bir hesap verme sorumluluğu mekanizmasının kurulmasının amaçlandığından bahsedilmiş ve hesap verme sorumluluğunu bütünleyen mali saydamlıkla ilgili hususlara (kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sırasında gerekli bilginin, gerektiği zamanda verilmesi suretiyle kamuoyu denetiminin sağlanması, kamu hesaplarının uluslararası standartlara uygun bir muhasebe düzenine göre tutulması) yer verilmiştir.¹⁴³

KMYKK'nun 1. maddesinde ise, hesap verme sorumluluğunun sağlanması Kanunun amaçları arasında sayılmış ve "Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları" başlıklı Kanunun 3. bölümünde yer alan 8. maddesinde de hesap verme sorumluluğu ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

Hesap verme sorumluluğu kavramının yeni kamu mali sisteminin ana sütunlarından biri yapan düzenlemeye ise KMYKK'nun, "Kamu maliyesinin temel ilkeleri" başlıklı 5. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre "*Kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır*" denilerek hesap verme sorumluluğunun bütün kamu mali yönetiminin tasarlanmasında ve uygulamaların gerçekleştirilmesinde esas alınacak bir konuma sahip olduğu vurgulanmıştır.

¹⁴³ TBMM, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi, <<http://www.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0692.pdf>>, (Erişim: 13/11/2010).

Ayrıca, KMYKK'nda “Bakanların ve Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu” başlıklı 4. bölümünün 10. maddesinde bakanların, 11. maddesinde ise üst yöneticilerin hesap verme sorumlulukları düzenlenmiştir.

KMYKK'nda, bunların yanı sıra hesap verme sorumluluğunun önemli araçlarından biri olan faaliyet raporlarının hazırlanması, bütçenin kapsamının genişletilmesi, stratejik planlama ve performans esaslı yönetime, orta vadeli harcama sistemine geçilmesi ve çok yıllık bütçeleme ile yönetim sorumluluğu modelinin benimsenmesi gibi hususlar kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunu artırıcı diğer düzenlemelerdir.

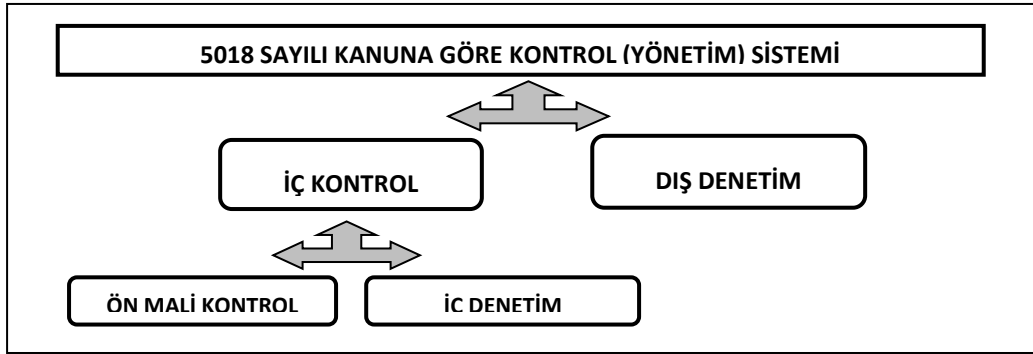
Bütün bu olumlu sayılabilecek düzenlemelere karşın düzenleyici ve denetleyici kurumların KMYKK'nun hesap verme sorumluluğunu düzenleyen 8. maddesine tabi olmaması, KMYKK'nun ruhuna ve oluşturulmak istenen hesap verme sorumluluğu sistemine aykırı bir düzenlemedir. Ayrıca, söz konusu kurumların stratejik plan hazırlamakla ve performans hedefleri belirlemekle yükümlü olmalarına karşın faaliyet raporları düzenleme yükümlülüğü altında bulunmamaları da hazırladıkları stratejik planların ve performans hedeflerinin uygulama ve başarı düzeyini değerlendirmede kullanılabilecek bir araçtan yoksun olunması anlamına gelmektedir. Daha önce de belirtildiği üzere Kanunun ortaya koyduğu hesap verme sorumluluğu sisteminin sonuçlar itibariyle somut dökümünü faaliyet raporları sağlamaktayken bu kurumların da faaliyetlerini raporlama yükümlülüğü kapsamı dışında tutularak faaliyet sonuçlarının kamuoyu denetimi dışında tutulmuş olması uygun bir tutum olmamıştır.

1.2.4. Denetime İlişkin Düzenlemeler

KMYKK ile kamu yönetiminde iki temel alanda köklü değişikliğe gidilmiştir. Bunlardan biri mali yönetim konuları iken diğeri ise iç kontrol (yönetim) sisteminin

getirilmiş olmasıdır.¹⁴⁴ Aslında bu bakımdan Kanunun adının da değerlendirilmesi gerekmektedir. KMYKK aslında mali yönetim ve kontrol sistemlerini ayrı olarak düzenlemektedir. Başka bir deyişle, KMYKK'nun getirdiği kontrol sistemi sadece mali yönetim alanına ilişkin bir kontrol ortamı sunmamakta yönetim sürecinin tümünü içine alan bir kontrol ortamının oluşturulmasını hedeflemektedir. Bu bakımdan kontrol sistemi sadece mali denetimi içermemekte, bir yönetim sistemi olarak çok daha kapsamlı bir dizi denetim unsurunu bünyesinde barındırmaktadır.

Şekil 6 – KMYKK'na Göre Kontrol (Yönetim) Sistemi



Şekil-6'da görüldüğü üzere KMYKK'nda öngörülen kontrol sistemi iç kontrol (internal control) ve dış denetim (external audit) olarak iki ana gruba ayrılmaktadır. İç kontrol de kendi içinde ön mali kontrol (ex-ante financial control) ve iç denetim (internal audit) başlıkları altında incelenmektedir. Dış denetim ile yüksek denetim (supreme audit) ifade edilmek istenmekte olup parlamento adına yapılan bağımsız denetime karşılık olarak kullanılmaktadır.

Yukarıda bahsedilen süreçlerden oluşan ve aşağıda daha ayrıntılı olarak ele alınan denetim süreci, başka bir deyişle kontrol sistemi, daha çok iş süreçlerinin ve sonuçlarının denetimine dayanan bir niteliğe sahiptir. Bu yapının getirdiği hesap verme sorumluluğu sistemi ise kontrol ve denetim faaliyetlerinin sonucunda sunulan raporlar yoluyla yerine getirilmiş olmaktadır.¹⁴⁵

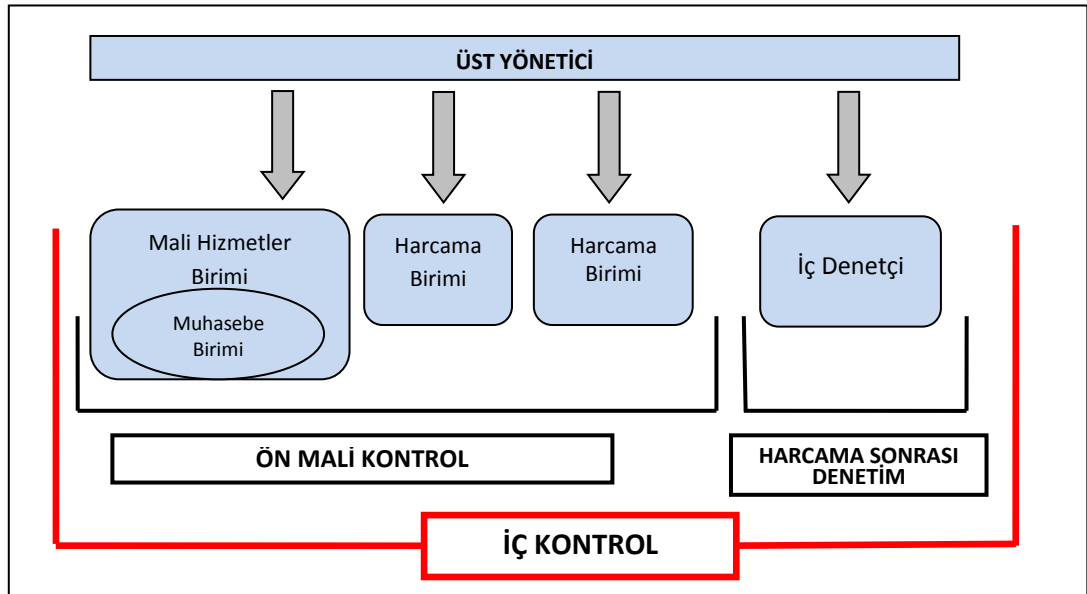
¹⁴⁴ İsmail Kalender, "Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri", **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 460, Eylül 2008, s.88.

¹⁴⁵ Ahmet Kesik, "5018 Sayılı...", **a.g.m.**, s.98.

1.2.4.1. İç Kontrol

KMYKK’nda öngörülen ve genel işleyiş çerçevesi aşağıda şematize edilen (Bkz.Şekil-7) iç kontrol sistemi, Türk kamu yönetime bu Kanunla giren yeni bir kavramdır. Yönetim sorumluluğu ilkesi temelinde oluşturulan bu yeni yönetim anlayışına “iç kontrol yönetim sistemi” denildiği de görülmektedir.¹⁴⁶ Kurumun misyonunu gerçekleştirmesi için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan iç kontrol sistemi, kuruma karşı güven tesis etmeye yöneliktir.¹⁴⁷ İç kontrol sistemi mali ve olsun veya olmasın tüm kontrolleri kapsamakta ve üst bir kavram olarak her türlü ön kontrol ve iç denetimi de içerisinde barındırmaktadır.¹⁴⁸ Nitekim bu husus KMYKK’nda ifade bulmuş ve iç kontrol idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır (5018, md.55).

Şekil 7 - İç Kontrol Sistemi



Kaynak: Mehmet Sait Arcagök, Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi Sunusu, <<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4034,sayistaysnmpdf.pdf?0>>, (Erişim: 10/06/2015).

¹⁴⁶ İsmail Kalender, **a.g.m.**, s.89.

¹⁴⁷ Recai Akyel, “Günümüzde İç Kontrol Anlayışı ve Türkiye’ye Yansıması”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 43, Sayı: 4, Aralık 2010, s.168.

¹⁴⁸ Ahmet Kesik, “5018 Sayılı...”, **a.g.m.**, s.98.

İç kontrol sistemi, sadece kontrol faaliyetlerini değil, idarenin organizasyon yapısını, işleyişini, görev, yetki ve sorumluluklarını, karar alma süreçlerini kapsamakta ve idare çalışanlarının tamamının bu faaliyette rol alması nedeniyle dinamik bir süreci ifade etmektedir.¹⁴⁹ İç kontrol sisteminin oluşturulmasında bu sürecin planlama, uygulama ve izleme gibi temel yönetim faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası ve bu süreçlerin tamamlayıcısı olduğu düşüncesi ile hareket edildiği görülmektedir.¹⁵⁰

KMYKK'nda iç kontrolün amaçları incelendiğinde de iç kontrolün yönetimin kendi kendini denetlemesini içeren geniş kapsamlı bir süreç olarak tasarlandığı görülmektedir (5018, md.56). Buna göre, iç kontrolün amacı; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi, kamu idarelerinin mevzuata uygun olarak faaliyet göstermesi, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, karar alma süreçleri için gerekli olan düzenli, zamanlı ve güvenilir raporlamanın sağlanması ve kötüye kullanımın, israfın ve kayıpların önlenmesinin temini olarak belirlenmiştir.

İç kontrol sisteminin kurulmasından ve gözetilmesinden üst yöneticiler, işleyişinden ise harcama yetkilileri sorumludur. Üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından sorumludurlar. Üst yöneticilerin iç kontrol sistemine duyarlı olmaları iç kontrol sisteminin sağlıklı çalışması bakımından önemlidir.¹⁵¹ Üst yöneticinin desteği ve yönlendirmesi olmaksızın iç kontrol sisteminin, iş süreçlerini

¹⁴⁹ İsmail Kalender, **a.g.m.**, s.90.

¹⁵⁰ INTOSAI, **Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, Baran Özeren (Çev.), 10 Temmuz 2006, s.6, <<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn53IcKontStanReh.pdf>>, (Erişim: 26/05/2012).

¹⁵¹ Recai Akyel, **a.g.m.**, s.176.

artıran ve zaman kaybına sebep olan idari bir yük olarak algılanması kuvvetle muhtemeldir.

İç kontrol uygulamalarının, yönetim işlevlerinin başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesinde yöneticilere yardımcı olarak kurumların etkin bir şekilde yönetilmelerinde önemli rol oynayabileceği,¹⁵² bunun yanı sıra bağımsız denetçilerin çalışmalarını da kolaylaştırarak güvenilir sonuçlar ortaya çıkmasına katkıda bulunacağı belirtilmektedir.¹⁵³

KMYKK ile oluşturulan kontrol sistemi incelendiğinde Türk kamu yönetiminde denetim dendiği vakit ilk akla gelen yapılar olan teftiş kurullarına ve teftiş yetkisini haiz diğer denetim birimlerine yer verilmediği görülmektedir. Kamu yönetiminin yeniden yapılanması sürecinde kaldırılmaları düşünülen teftiş kurulları, 5227 sayılı KYTİYK'nun yasalaşma sürecinin tamamlanamamış olması sebebiyle varlıklarını sürdürmektedirler. Söz konusu yasanın yürürlüğe girmemiş olmasına rağmen KMYKK ile iç kontrol sürecinin bir parçası olan iç denetim sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Mevcut durumda teftiş kurullarının ve iç denetim birimlerinin bir arada bulunmaları yetki ve kafa karışıklığına sebep olmaktadır. Teftiş kurullarının sadece kendilerine verilen soruşturmaları yapmakla mı görevli oldukları ya da bu görevlerinin yanı sıra kendi teşkilat kanunlarında yer alan rehberlik ve danışma görevlerini de yapıp yapamayacakları uygulama bakımından net değildir. Ayrıca bir harcama birimi olan teftiş kurullarının iç denetim birimlerinin harcama sonrası denetimine konu olması mümkün olabilecek midir? Denetim alanında kişiler ve işlemler üzerinden yürüyen klasik denetim anlayışını çağrıştıran teftiş sistemi ile süreçler ve sonuçlar üzerinden yürüyen yeni denetim anlayışının ürünü olan iç denetimin sağlıklı bir uyumlaştırma sürecinden geçmesi faydalı olacaktır. Bu düalist

¹⁵² M.Fatih Güner, “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 157, Temmuz-Aralık 2009, s.190.

¹⁵³ Belma Ak, “İç Denetimin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2004, s.358.

yapı içerisinde sağlıklı bir kontrol ortamının oluşturulması mümkün görülmemektedir. Bu durum en başta yetki ve sorumlulukların açık olarak benimsenmesini gerektiren ve reform sürecinin temel kavramlarından biri olan hesap verme sorumluluğu ile uyumlu olmayan bir tabloyu ortaya koymaktadır.

1.2.4.1.1. Ön Mali Kontrol

Önleyici kontrol olarak da adlandırılan ön mali kontrol KMYKK'na göre, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsamaktadır (5018, md.58). Bu kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşmaktadır. Mali yönetim sisteminde herhangi bir işlemin gerçekleştirilmesine kadar geçen süreçte yapılan her türlü kontrol, ön mali kontrolün kapsamı içerisinde bulunmaktadır.¹⁵⁴

Ön mali kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülmektedir. Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgari kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulmaktadır.

Süreç bakımından öncelikle harcama birimlerinde asgari ön mali kontrol işlemi yapılmaktadır. Harcama birimlerinde asgari ön mali kontrol “ödeme emri belgesini” düzenlemekle görevli olan “gerçekleştirme görevlisi” tarafından yapılmakta ve bu ön mali kontrolde, harcamaya ilişkin belgeler var mı, mal ve hizmet teslim alınmış mı, bütçe tertibine uygun mu vb. yönden incelemeye tabi tutulmaktadır.

Harcama biriminden sonra ise mali hizmetler biriminde ön mali kontrol yapılmaktadır. Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol yetkisi mali hizmetler birimi yöneticisine aittir. Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi

¹⁵⁴ Ahmet Kesik, “5018 Sayılı...”, **a.g.m.**, s.100.

tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tâbi tutulması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmediği halde harcama yetkilileri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin mali hizmetler birimince kayıtları tutulmakta ve aylık dönemler itibariyle üst yöneticiye bildirilmektedir. Söz konusu kayıtlar iç ve dış denetim sırasında denetçilere de sunulmaktadır.

1050 sayılı Kanun döneminde harcama öncesi kontrol faaliyeti kamu idareleri adına Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmekteyken bu faaliyetler KMYKK ile birlikte her bir kamu idaresinin görevlerinden biri haline gelmiştir. Bu düzenlemenin yapılmasında dünyada uygulanan mali yönetim ve kontrol sistemlerinin içinde bulunulan hızlı yerleşme süreciyle beraber harcama öncesi kontrol görevinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde ilgili harcama birimince yürütülen bir görev olması gerektiği düşüncesi rol oynamıştır.¹⁵⁵

Harcama birimleri tarafından harcamaya ilişkin bütün işlemlerin ve ön mali kontrol görevinin yerine getirilmesi harcama birimlerine yönetim sorumluluğu ilkesi çerçevesinde esneklik getiren bir düzenleme olmakla birlikte, harcama birimlerinde bu konuda bir idari kapasitenin olmasını da gerektirmektedir. Oysaki her bir harcama biriminde özellikle personel sayısı ve niteliği bakımından bu tür bir kapasitenin olduğunu söylemek mümkün görülmemektedir.

1.2.4.1.2. İç Denetim

KMYKK'nun 63. maddesinde, iç denetim "*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*" olarak

¹⁵⁵ Ahmet Kesik, "5018 Sayılı...", **a.g.m.**, s.111.

tanımlanmıştır. Buna göre iç denetim; idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bir başka ifade ile; iç denetim, yönetim kontrolü sisteminin bir parçasını oluşturmakta ve diğer kontrollerin etkinliğini ölçmeye ve değerlendirmeye çalışmaktadır.¹⁵⁶

İç denetim özelliği gereği sadece mali işlemleri değil, organizasyonun bütün faaliyet, işlem ve süreçlerini kapsayan bir bakış açısına sahiptir. Bu bakımdan iç denetimin rolünü, kurulan iç kontrol sisteminin bir yandan olması gerekenden ne ölçüde farklılık gösterdiğini tespit etmek (sistem testi), diğer yandan da kurulan sistemin ne ölçüde tasarlandığı şekilde işletilip işletilmediğini test etmek (fonksiyon testi) ve bu konularda güvence sağlamak olarak sınıflandırmak mümkündür.¹⁵⁷

İç denetim faaliyetlerinin hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinin hayata geçirilebilmesi ve kamuoyunun devletin faaliyetleri hakkında daha çok bilgi edinebilmesi mümkün kılacağı, kamu idaresinin performansı hakkında yönetime rapor vererek bir sorun varsa yönetimin gerekli önlemleri almasına imkân tanıyacağı, uyguladığı denetim teknikleri ile mali disiplini sağlamanın da bir güvencesi olabileceği ve yüksek denetim kurumu tarafından yapılan dış denetimi kolaylaştırarak yardım sağlayabileceği kabul gören görüşler olmuştur.¹⁵⁸

İç denetim sistemi uygulamada henüz sağlam ve güçlü olmaktan uzaktır.¹⁵⁹ Nitekim bu durum İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından da tespit edilen bir husus olmuştur. İDKK'na göre bazı kurumlarda iç denetçi atamalarının

¹⁵⁶ Belma Ak, **a.g.m.**, s.354.

¹⁵⁷ Ahmet Başpınar, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 151, Temmuz-Aralık 2006, s.26.

¹⁵⁸ Ahmet Kesik, “5018 Sayılı...”, **a.g.m.**, s.100-101.

¹⁵⁹ Recai Akyel, **a.g.m.**, s.187.

yapılmaması, kamu idarelerinin teşkilat kanunlarında iç denetim birimlerine yer verilmemesi ve iç denetçilerin özlük haklarına ilişkin teşvik edici bir düzenlemenin yapılmamış olması iç denetim sisteminin zayıf yanları olarak sıralanırken idarelerin üst yönetimi ile denetlenen birimlerde iç denetim konusunda farkındalık eksikliğinin bulunması ile kamu idarelerinde denetime karşı olan isteksizlik olması tehdit olarak değerlendirilmiştir.¹⁶⁰ 5018 sayılı Kanunun tüm unsurları ile yürürlüğe girdiği 2006 senesinden bu yana geçen 9 yıllık süre zarfında iç denetim sisteminin tam anlamıyla kurulamamış olması da kamu idareleri tarafından yeni yönetim ve denetim sisteminin sahiplenilmediğini ve buna karşı bir direnç olduğunu göstermektedir.¹⁶¹ Bu durum, dünyada mali kontrol konusundaki ön kontrollerin esnetilmesi ve harcama sonrası denetimin etkinliğinin artırılması şeklindeki anlayışla¹⁶² örtüşmemekte ve hem harcama öncesinde hem de harcama sonrasında denetimin zafiyete uğramasına sebebiyet verecek şekilde bir gelişim göstermektedir.

Öte yandan, yine yukarıda açıklandığı üzere, teftiş kuralları ile iç denetim birimleri arasındaki yetki çakışması ve ortaya çıkan düalist yapı iç denetim sisteminin sağlıklı işlemesini güçleştiren bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim İDKK'nun yaptığı değerlendirmede iç denetim ile teftiş birimleri arasındaki yetki ve görev ayırımının yapılması yönünde yasal düzenleme yapılması gerektiğinin ve iç denetim birimleri ile teftiş birimlerinin görevlerinin açık ve net bir şekilde

¹⁶⁰ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, "2013 Yılı", **a.g.e.**, s. 31-32,

¹⁶¹ İç denetim sisteminin kamu kurumlarındaki algılanma düzeyi ile uygulamasının ne düzeyde olduğunun değerlendirilmesinin amacıyla 01-31/03/2012 tarihlerini kapsayan bir aylık süreç zarfında 150 iç denetçiye anket yöntemi uygulanarak yapılan bir çalışmada "Denetim çalışmalarında üst yönetimden yeterli düzeyde destek alıyorum" şeklindeki önermeye %36'sı "Katılıyorum", %49'u "Kısmen Katılıyorum" ve %15'i ise "Katılmıyorum" şeklinde cevap vermiştir. "Kurumda iç denetime yeterince önem verilmektedir" şeklindeki önermeye ise %22'si "Katılıyorum", %31'i "Kısmen Katılıyorum" ve %47'si ise "Katılmıyorum" şeklinde cevaplamıştır. Bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde iç denetim birimlerinin oluşturulabildiği kurumlarda bu yöndeki karara bağlı olarak toplamda %85 gibi bir oranda iç denetçilerin üst yönetimden destek alabildiği görülmektedir. Ancak bütün kurum tarafından iç denetim sürecinin ve uygulamalarının kabulü ve önem verilmesi bakımından toplam oranın %53'e düşmüş olması iç denetimin bütün kurum bakımından benimsenerek kurumsal kültürün bir parçası olması ve yönetim süreç ve işleyişine dahil edilebilmesi için daha gidilmesi gereken önemli bir mesafe olduğu görülmektedir. (Mehri Tufan-Mustafa Görün, "Türkiye'de Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 89, Nisan-Haziran 2013, s.126).

¹⁶² Ahmet Kesik, "5018 Sayılı...", **a.g.m.**, s.101.

belirlenmemiş olmasını iç denetim sisteminin etkinliğini azalttığıının vurgulanması da bunu göstermektedir.¹⁶³

1.2.4.2. Dış Denetim

Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması sürecinde üstlendiği işlev bakımından öne çıkan kurumlardan biri de Sayıştay olmuştur. 1050 sayılı Kanunun yürürlükte olduğu dönemde daha çok harcama öncesi denetimden sorumlu olan Sayıştay, KMYKK'nun yürürlüğe girmesi ile beraber kamu idarelerinin dış denetiminden sorumlu tek kurum olmuştur. KMYKK'nda Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin amacının genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ye raporlanması olduğu belirtilmiştir (5018, md.68).

Kanuna göre Sayıştay'ın genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına ışığında yapacağı dış denetim konu itibariyle mali denetim ve uygunluk denetimini içeren düzenlilik denetimi ve performans denetimi olarak geniş bir çerçevede belirlenmiştir.

Sayıştay'ın denetim kapsamı ve konularında da artış yaşanmıştır. Mülga 832 sayılı Kanun ile genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemekle yetkili olan Sayıştay, 2010 yılı sonunda yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri (genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar) ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak %50'den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç), kamu payı %50'den az olmamak kaydıyla bu idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları

¹⁶³ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, "2013 Yılı", a.g.e., s. 33-53.

veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketlerini, kamu idarelerinin her türlü borçlanmaya, hibeye, hazine garantisine ve tüm kaynak aktarım ve kullanımı ile yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını, özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, yapılan andlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemleri ile 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2. maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının TBMM tarafından denetlenmesini üstlenmektedir (6085, md.4).¹⁶⁴

Sayıştay dış denetimi, düzenlilik denetimi (mali denetim ve uygunluk denetimi) ve performans denetimi¹⁶⁵ yaparak gerçekleştirmektedir. Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlardan da faydalanılabilir. 6085 sayılı Kanuna göre Sayıştay'ın dış denetim görevi uyarınca hazırlaması gereken raporlar şunlardır: kamu idareleri itibariyle düzenlenen denetim raporları ile dış denetim genel değerlendirme raporu (md.38), faaliyet genel değerlendirme raporu (md.39), mali istatistikleri değerlendirme raporu (md.40),

¹⁶⁴ 19/12/2010 tarihli 27790 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanununun üzerinden henüz bir sene bile geçmeden 02/11/2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 662 sayılı KHK'nin 63. maddesi ile yapılan değişiklikle Sayıştay'ın yetki alanı bir gecede daraltılmıştır. 6085 sayılı Kanunun ilk halinde sermayesindeki kamu payı %50'den az olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıklarının ortaklık hakları yönüyle ve merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idarelerine, sosyal güvenlik kurumlarına, mahallî idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketlerde kamu payının yarısından az olması halinde ortaklık hakları yönünden denetlenmesi Sayıştay'ın yetki alanından çıkarılmıştır. 6495 sayılı Kanunla 2013 yılında yapılan düzenleme ile de bu değişiklik teyit edilmiştir. Bu durum Sayıştay Kanununun genel gerekçesinde ifade edilen ve Kanunun temel felsefesini oluşturan "*tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin parlamento adına dış denetim görevi yapan sayıştaylar tarafından denetlenmesi*" anlayışından kısa zamanda uzaklaşıldığını göstermektedir (TBMM, Sayıştay Kanunu Teklifi, <<http://www2.tbmm.gov.tr/d23/2/2-0594.pdf>>, Erişim: 22/05/2012). Söz konusu düzenleme ile Türk Hava Yolları, Türk Telekom gibi ekonomik hayatta önemli bir yere sahip pek çok şirketin kamu adına denetimine imkân kalmamıştır.

¹⁶⁵ Sayıştay tarafından performans denetimi yapılmasına 5018 ve 6085 sayılı Kanunlardan çok önce mülga 832 sayılı Sayıştay Kanununa 1996 yılında 4194 sayılı Kanunla eklenen Ek-10. madde ile başlanmıştır. Sayıştay Başkanlığınca 1996 yılından bu yana sadece 15 adet performans denetimi raporu hazırladığı görülmektedir (Sayıştay Başkanlığı, <<http://www.sayistay.gov.tr/rapor/PerformansRapor.asp>>, Erişim:10/03/2015).

genel uygunluk bildirimini (md.41), Kamu İktisadi Teşebbüsleri Denetim Raporları ile KİT Genel Raporu (md.43) ve diğer raporlardır (Kalkınma Ajanslarına İlişkin Sayıştay Denetim Raporları, Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporu ve Yargılamaya Esas Raporlar).

Sayıştay raporları son yıllarda bütçe hakkı ve TBMM denetimi kapsamında yoğun eleştirilere maruz kalmaktadır. Özellikle Sayıştay tarafından hazırlanan “Kamu İdaresi Denetim Raporları” ile “Yargılamaya Esas Raporlar” ayrımı bu tartışmaların merkezini oluşturmaktadır. Sayıştay, “Kamu İdaresi Denetim Raporlarını” düzenlilik ve performans denetimi çerçevesinde “düzenlilik denetimi raporu” ve “performans denetimi raporu” olarak iki denetim raporu şeklinde hazırlamakta ve bu iki rapor idareler itibariyle birleştirilerek kamu idaresi denetim raporu olarak TBMM’ye sunulmaktadır. Sayıştay bu raporlarda kurumun mali tablolarını etkileyen bulgular ile genel, sistematik ve kurumsal düzeyde etki doğuran uygunluk bulgularına yer verilebileceği, mali sorumluluğun tespitine yönelik kamu zararı bulgularına ise yer verilemeyeceği görüşündedir.¹⁶⁶ Sayıştay’a göre harcama ve gelir toplama sürecinde görevli olanların kamu zararına yol açan işlem ve eylemlerinin tespit edilmesine yönelik olarak hazırlanan Yargılamaya Esas Raporları, kişisel mali sorumlulukla ilgili kesin hüküm verme yetkisi Sayıştay yargılama dairelerinde olduğundan sadece ilgililerine tebliğ edilmekte ve kamuoyuna duyurulmamaktadır. Bu gerekçe çerçevesince söz konusu raporlar aynı zamanda TBMM’ye de sunulmamakta ve başka bir kamu idaresine de gönderilmemektedir.¹⁶⁷ Bu durum ise özellikle siyaset kanadında Sayıştay raporlarının çok farklı bir formata getirilerek TBMM’ye sunulan raporların içinin boşaltıldığı, bu raporların Sayıştay

¹⁶⁶ Sayıştay Başkanlığı, “Sayıştay Denetimi ve Raporlarına İlişkin Genel Bilgi”, s.9, <<http://www.sayistay.gov.tr/haber-duyuru/upload/SAYI%C5%9ETAY%20RAPORLARI.pdf>>, (Erişim: 23/02/2015).

¹⁶⁷ Sayıştay Başkanlığı, “2013 Yılı Sayıştay Denetim Raporlarının Kamuoyuna Duyurulmasına İlişkin Açıklama”, <<http://www.sayistay.gov.tr/rapor/raporduyuru.asp>>, (Erişim: 23/02/2015).

Kanunu ile KMYKK'nun öngördüğü içeriğe sahip olmadığı eleştirilerine neden olmaktadır.¹⁶⁸

Buna karşılık olarak Sayıştay, 6085 sayılı Kanunda “Denetim Raporu” ile “Sayıştay Raporu” ayrı ayrı tanımlandığından bahisle denetim raporunun, denetim grup başkanlıkları veya denetçiler tarafından hazırlanan ve Sayıştay raporlarının hazırlanmasına esas olan raporları, Sayıştay Raporlarının ise Kanunda belirtilenlerle sınırlı olan ve denetim ve incelemeler sonucu hazırlanarak Sayıştay Başkanı tarafından TBMM'ye sunulan veya kamu idarelerine gönderilen ve kamuoyuna duyurulan raporu ifade ettiğini ve bu bakımdan ayrı ayrı raporlar olduğunu savunmaktadır.¹⁶⁹ Her ne kadar kişisel mali sorumluluk çerçevesinde düzenlenen yargılamaya esas raporlarının yargılamaya ilişkin süreç tamamlanmadan TBMM ve kamuoyunun bilgisine sunulması doğru ve mümkün olmasa da tamamlanan raporlara ilişkin genel bir bilgilendirmenin daha sonra da olsa bütçe hakkının kullanımı gereği olarak sunulması doğru bir yaklaşım olacaktır.

Sorumlular ve sorumluluk hallerine ilişkin olarak 6085 sayılı Kanunda KMYKK'na paralel bir düzenleme yapılarak *“her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur”* hükmüne yer verilmiştir (6085, md.7/2). Ayrıca, sorumluların kamu zararını tazminle yükümlü oldukları (6085, md.7/3), bakanların, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve TBMM'ye karşı sorumlu oldukları (6085, md.7/5) belirtilmiştir. Ancak, belirtilen bu hükümlerin ardından *“Sayıştay tarafından*

¹⁶⁸ Milliyet.com.tr Haber Sitesi, “CHP'li Hamzaçebi'den Sayıştay'a Sert Tepki”, 24/10/2013, <<http://www.milliyet.com.tr/chp-li-hamzacebi-den-sayistay-a-siyaset/detay/1781879/default.htm>>, (Erişim: 23/02/2015).

¹⁶⁹ Sayıştay Başkanlığı, Basın Açıklaması, <<http://www.sayistay.gov.tr/habernet.asp?id=1230>>, (Erişim: 23/02/2015).

gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz” ifadesine yer verilmiş olması kanunlar çerçevesinde yerine getirilen performans denetimi görevinin adeta içini boşaltan bir düzenleme yapılmıştır (6085, md.7/6). Bu düzenleme ile Kanunun ilgili fıkralarında belirlenen sorumluluk halleri hükümlerinin uygulanmasına mani bir durum ortaya çıkmıştır.¹⁷⁰

Dış denetim kapsamında tartışma alanlarından bir diğeri ise Sayıştay’ın denetim yetkisinin kısıtlanmasına yönelik 6353 sayılı (torba) Kanun olmuştur. Söz konusu Kanunla, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35. maddesine eklenen 2. fıkra ile Sayıştay’ın verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkelerine bağlı performans denetimi yetkisi ortadan kaldırılmış ve kamu idareleri tarafından yapılan düzenleme ve verilen görüşlere aykırı denetim raporu düzenleyememesi hükmüne yer verilerek de Sayıştay’ın yürütme organının iradesinden bağımsız olması ilkesi kısıtlanmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi’nin söz konusu düzenlemeye ilişkin verdiği iptal kararı ile bu durum ortadan kalkmıştır.¹⁷¹ Bütün bu tartışma ve mevzuat değişikliği girişimleri ülkemizde dış denetim kültürü ve pratiğinin ve buna bağlı olarak kamu mali kontrol sisteminin yerleşmediğini göstermektedir.

Dış denetim sistemi incelendiğinde bunun iç denetim faaliyetleri ile entegrasyonu ve eşgüdüm ve işbirliği içinde olup olmadığı da incelenmelidir. Dış denetim kurumu, iç denetim birimleri ile birlikte çalışmalı ve iç denetim birimlerinin

¹⁷⁰ Sayıştay Denetçileri Derneği (SAYDER), Sayıştay Kanun Teklifi Hakkında Kamuoyu Açıklaması, <www.sayder.org.tr/d/f/kamuoyu_aciklamasi.doc>, (Erişim: 05/05/2012).

¹⁷¹ Anayasa Mahkemesi’nin 27/12/2012 tarihli E.2012/102, K.2012/207 sayılı iptal kararında; *“Demokratik hukuk devletinin vazgeçilmez unsurlarından olan saydamlık ve yönetimin hesap verme sorumluluğunun işletilebilmesi için performans denetiminin kamu idareleri tarafından belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesinin yanında kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesini de kapsamı bir zorunluluktur. Sayıştayın uluslararası denetim standartlarının gereği olarak, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı hususunda TBMM’ye raporlama yapması yerindelik denetimi olarak nitelenemez.”* ve *“TBMM adına kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarını denetleyen Sayıştayın, bu görevini ifa ederken yürütme organından tamamen bağımsız olarak hareket etmesi gerektiği kuşkusuzdur. Bu bakımdan Sayıştayın, denetleme faaliyeti kapsamına giren bir hususta yürütmenin müdahalesine maruz kalması, bağımsızlık ilkesine aykırılık teşkil eder”* yorumlarına yer verilerek söz konusu düzenlemenin etkileri açıklanmıştır.

ortaya koyduğu çıktılar temelinde çalışmasını sürdürmelidir. Dış denetim kurumu aynı zamanda iç denetim fonksiyonunun etkinliğini değerlendirmek sorumluluğu da altındadır.¹⁷² İç denetim ve dış denetim arasındaki eşgüdüm ve işbirliğinin sağlıklı ve iyi işleyen bir kontrol ortamının oluşturulması bakımından önemli olduğu bilinmekle beraber ülkemizde, iç denetim ve yüksek denetim marifetiyle iç kontrol işletimi üzerinde henüz denetime ve değerlendirmeye geçilememiştir.¹⁷³

1.2.5. Bütçe Alanına İlişkin Düzenlemeler

Bütçeler, hükümetlerin kamusal önceliklerini ve tercihlerini göstermesi bakımından hukuki, ekonomik ve sosyal anlamda temel politika belgeleridirler. Aynı zamanda gelir dağılımı ve kaynak tahsisini değiştirerek piyasaların işleyişi ve ekonomik birimlerin tercihleri ve beklentileri üzerinde güçlü bir etkiye sahiptirler.¹⁷⁴

Bütçeler günümüzde yeni kamu maliyesi yaklaşımı çerçevesinde; mali disiplinin benimsenmesi, bu disiplin altında kaynakların toplumun önceliklerine göre dağıtımı ve kaynakların dağıtım amaçlarına uygun kullanılmasının sağlanması gibi üç boyutlu bir yaklaşımla ele alınmaktadır. Bu üç boyutlu yaklaşım bütçenin hazırlanması, onaylanması ve uygulanması sürecini içermektedir. Buna göre kaynakların önceliklere göre dağıtılması, bütçelerin hükümet tarafından hazırlanması (hazırlık süreci) ve parlamentoda görüşülmesi ve onaylanması (onaylanma süreci) aşamalarını kapsarken, kaynakların amacına uygun kullanılması esas olarak bütçelerin uygulanması sürecinde ortaya çıkmaktadırlar.¹⁷⁵

Yeni kamu maliyesi yaklaşımının bir yansıması olarak mali nitelikli reformların odak noktasında bütçe hakkından kaynaklı hesap verme sorumluluğu ve

¹⁷² Recai Akyel, “Bağımsız Kamu Dış Denetimi (Yüksek Denetim) İle İç Denetim Arasında Koordinasyon”, **Bütçe Dünyası**, Cilt: 2, Sayı 34, 2010, s.133-134.

¹⁷³ Recai Akyel, “Günümüzde İç Kontrol...”, **a.g.m.**, s.189.

¹⁷⁴ Murat Arslan, “Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 54, 2004, s.4.

¹⁷⁵ TEPAV, **Mali İzleme Raporu Temmuz 2005**, s.16, <http://www.tepav.org.tr/upload/files/1271228015r1050.Mali_Izleme_Raporu_2005_Temmuz_Butce_Sonuclari.pdf>, (Erişim: 22/05/2014).

saydamlık öne çıkan temel konular olmuştur. KMYKK ile de kaynakların etkin, etkili ve kullanımını sağlanmak istenerek hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın gerçekleştirilmesine yönelik bir düzenleme yapılmaya çalışılmıştır.¹⁷⁶

1.2.5.1. Bütçe Kapsamının Genişletilmesi

KMYKK ile kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi, saydamlığın artırılması ve bütçe hakkının kullanılmasının önündeki engellerin kaldırılması amacıyla bütçenin kapsamı 1050 sayılı Kanuna göre hem kapsadığı kurumlar bakımından hem de kapsadığı konular bakımından genişletilmiştir.¹⁷⁷ 1050 sayılı Kanunun sadece genel bütçeli idareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareler ile özel bütçeli (mahallî) idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsamına karşın, 5018 sayılı Kanunun kurumsal olarak merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü, uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımının kontrolünü kapsamı öngörülmüştür. Ayrıca konu olarak kamu gelir ve giderleri, taşınır ve taşınmaz mallar ile kamu borç yönetiminin de kapsam içinde yer alması düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra Kanunun

¹⁷⁶ H. Hakan Yılmaz, Selma Tosun, “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Saydamlık ve Parlatonun Bütçe Sürecinde Etkinliği”, **Yasama Dergisi**, Sayı: 14, 2010, s.6.

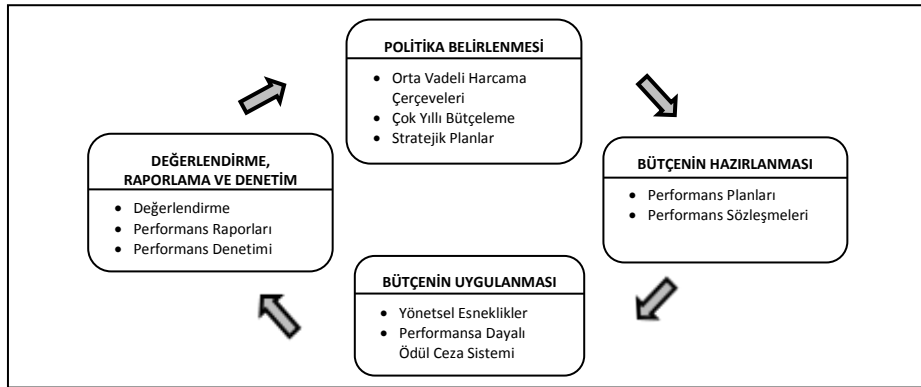
¹⁷⁷ KMYKK ile genişletilen bütçenin kapsamı bazı kurumların kapsam dışına çıkarıldığı bu Kanunda 5436 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle daraltılmıştır. Kanunun kapsamının daraltılması ile Kanunun getirdiği sınırlamaların dışına çıkılarak belli kurumlara harcama ve denetimlerinde esneklik getirilmeye çalışılmış, bu durum Kanunun ruhunu oluşturan hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık ilkelerinden sapma anlamına gelmiştir. Kapsam dışına çıkarılan kurumlar şunlardır: (I) sayılı cetvelden Uyuşmazlık Mahkemesi, Yüksek Seçim Kurulu, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ve (mülga) Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü; (II) sayılı cetvelden Avrupa Birliği Eğitim ve Gençlik Programları Merkezi Başkanlığı, Yakın ve Ortadoğu Çalışma Eğitim Merkezi, Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu Genel Müdürlüğü, (mülga) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü, Millî Savunma Bakanlığı Akaryakıt İkmal ve NATO POL Tesisleri İşletme Başkanlığı, Ekonomik Kültürel Eğitim ve Teknik İşbirliği Başkanlığı, (mülga) Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, (mülga) Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü, Doğal Afet Sigortaları Kurumu, Adli Tıp Kurumu Başkanlığı, (mülga) Refik Saydam Hıfzıssıhha Merkezi Başkanlığı, Yüksek İhtisas ve Araştırma Hastanesi, Millî Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü, Spor-Toto Genel Müdürlüğü ve Kefalet Sandıkları,; (III) sayılı cetvelden Şeker Kurumu ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu; (IV) sayılı cetvelden Ereğli Kömür Havzası Amele Birliği Biriktirme ve Yardım Sandığı Başkanlığı.

39. maddesi ile özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarlarının ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilmesi de hüküm altına alınmıştır. Kanunun kapsamının genişletilmesine yönelik olarak yapılan bu düzenlemeler kamu mali yönetiminde ortak standartların uygulanması ve disiplin, bütünlük ve şeffaflığın sağlanması açısından da gerekli ve olumlu düzenlemeler olarak kabul edilebilir.¹⁷⁸

1.2.5.2. Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Geçilmesi

Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemi, yeni kamu maliyesi yaklaşımının bütçe anlayışının temel unsurunu oluşturmaktadır. Şekil-8'de belirtilen sürecin izlenmesi ve araçların kullanılmasıyla işlerlik kazanan performans esaslı bütçeleme ile kaynakların kamu idarelerinin amaç ve hedefleri doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü ve değerlendirmesi yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını tespit eden ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi anlatılmak istenmektedir.¹⁷⁹ Özü itibariyle performans esaslı bütçeleme; faaliyet tabanlı oluşturulan ve iş başarımını ölçmeye matuf bir bütçeleme türünü ifade etmektedir.¹⁸⁰

Şekil 8 - Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi Araçları



Kaynak: Esin Oral, **Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçe Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme,** Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, Nisan 2005, s.21.

¹⁷⁸ Ahmet Arslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, s.2-3, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ahmeta.pdf>, (Erişim: 06/02/2015).

¹⁷⁹ Maliye Bakanlığı, **Performans Programı Hazırlama Rehberi**, 2009, s.5.

¹⁸⁰ Ali Erbaşı, Ali Güzel, “Belediyelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt: 18, Sayı: 2, Nisan 2009, s.37.

Hükümetlerin performans esaslı yönetime ve bütçelemeye geçmelerinde dört temel sebepten bahsedilmektedir. Bunlar: verimliliği artırmak, bütçe sürecinde karar almayı geliştirmek, saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek ve tasarrufu sağlamak.¹⁸¹ Ülkemizde de bu yeni anlayışın bir yansıması olarak KMYKK ile performans esaslı bütçelemeye ve stratejik planlamaya geçilmiş, genel ve özel bütçe kapsamındaki idarelerin, sosyal güvenlik kurumlarının ve mahallî idarelerin bütçelerini performans esaslı bütçeleme sistemine göre hazırlamaları ve uygulamaları öngörülmüştür.

Performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları oluşturmaktadır. Stratejik plan ve performans programları vasıtasıyla kamu idarelerinin temel politika hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantı kurulmakta; söz konusu belgelerde öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleştirmeler ise faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyunun bilgisine sunulmaktadır. Bu çerçevede oluşturulan bütçe uygulaması ile elde edilen kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını mümkün kılan bir hesap verme sorumluluğu sistemi oluşturulmak istenmiştir.

Performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarından biri olan stratejik planlama; ortaya koyduğu amaç ve hedefler bakımından performans esaslı bütçelemeye temel oluşturarak plan-bütçe ilişkisinin kurulmasına imkân sağlamakta, kamu kaynaklarının kullanım alanına ilişkin veriler sağlayarak siyasi tercihlere ilişkin bilgi vermekte ve uygulayıcıların sorgulanmasına olanak tanıyarak hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesine katkıda bulunmaktadır.¹⁸² Stratejik planlama ile performans esaslı bütçe sistemi birliktelik arz eden, başka bir deyişle, biri olmadan bir diğeri pek de anlamlı olmadığı bir yapıyı ifade etmektedir.

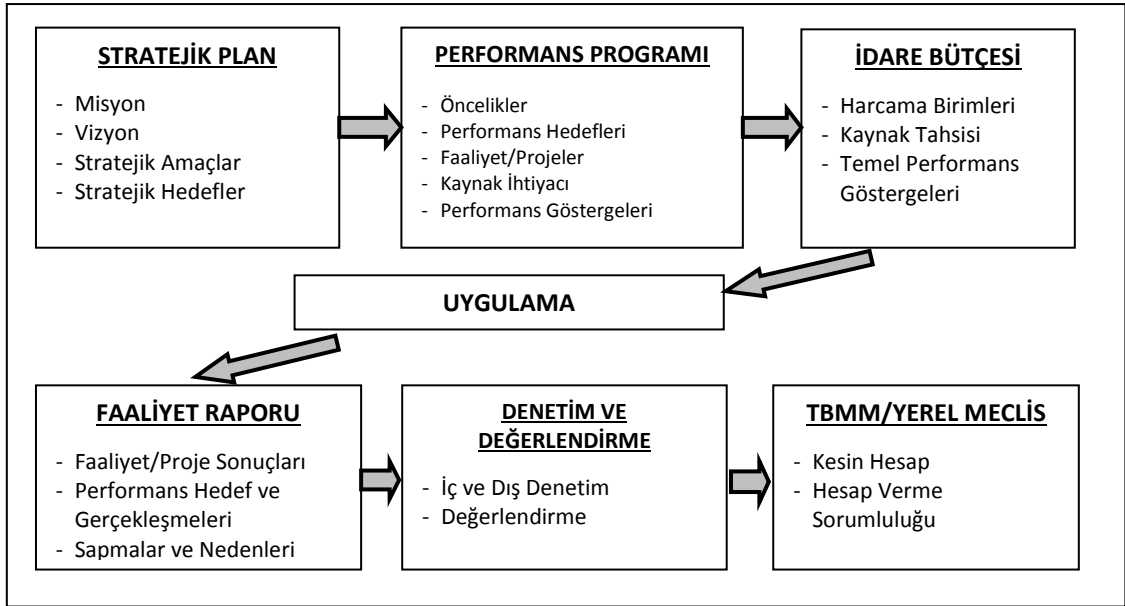
¹⁸¹ OECD, Public Sector Modernisation: Governing for Performance, Policy Brief, October 2004, s.4, <<http://www.oecd.org/site/govgfg/39044817.pdf>>, (Erişim: 22/02/2015).

¹⁸² İlhami İlman, “Güncel Bir Yönetmelik Araç: Stratejik Planlama”, **Memleket Mevzuat**, Cilt: 5, Sayı: 58, Nisan 2010, s.29-30.

Stratejik planlamanın olmadığı bir yapıda performans esaslı bütçelemeye veri sağlanamamakta, performans esaslı bütçe sisteminin olmadığı bir ortamda ise stratejik planlama ile mali yönetim bağlamında beklenen sonuçların elde edilmesi mümkün olamamaktadır.¹⁸³

KMYKK'nda öngörülen uygulama aşamaları itibariyle aşağıda şematize edilen (Bkz.Şekil-9) performans esaslı bütçe sistemi ile kamu idarelerine¹⁸⁴ stratejik plan hazırlama görevi tevdi edilmiş, stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespiti ve stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesi yetkisi Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına (Kalkınma Bakanlığına) verilmiştir.

Şekil 9 – KMYKK'nda Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi



Kaynak: Hanifi Coşgun, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Temel Kavramlar Sunusu, <<http://www.stg.yildiz.edu.tr/butce/dosyalar/yildiz.ppt>>, (Erişim: 27/12/2010)

¹⁸³Volkan Erkan, a.g.e., s.75.

¹⁸⁴ Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile düzenleyici ve denetleyici kurumların yanı sıra yerine getirmekle yükümlü oldukları hizmetlerin hassasiyeti nedeniyle Millî Savunma Bakanlığı, Dışişleri Bakanlığı, Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının da stratejik plan hazırlaması zorunlu değildir.

Stratejik planlamaya dayanan performans esaslı bütçeleme sisteminin uygulamaya konmasında plan ve bütçe arasındaki ilişkinin güçlendirilmesi amaçlanmakla beraber bu ilişkinin diğer üst ölçekli planlarla nasıl bir bağ içinde olacağı net değildir. Başka bir deyişle, kamu mali yönetimi reformu sürecinde kalkınma planları, bölgesel planlar ve sektörel strateji planları gibi üst planların kamu idarelerinin stratejik planları ile ilişkisinin yeterli düzeyde tasarlandığı söylenemez.¹⁸⁵ Nitekim KMYKK'nda kamu idarelerinin kalkınma planları ve programlar çerçevesinde stratejik planları hazırlanmasından bahsedilmekle birlikte bu ilişkinin niteliği net bir şekilde belirlenmemiştir.

Ülkemizde stratejik planlamaya geçilmesi mevzuat yönünden öngörölmüş olmakla birlikte bunun hayata geçirilmesi mevzuat hazırlanması gibi kolay olmamıştır. 26 Mayıs 2006 tarihinde yürürlüğe giren Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 6. maddesinde Yönetmelik kapsamındaki kamu idarelerinin ilk stratejik planlarını belirlenen geçiş takvimine uygun olarak en geç 31 Ocak 2009 tarihine kadar hazırlamakla yükümlü oldukları belirtilmiş ise de bazı kamu kurumlarının bu tarihten sonra stratejik planlarını hazırladıkları, bazılarının ise henüz ilk planlarını bile hazırlamadıkları görölmektedir.¹⁸⁶ Bu durum stratejik planlamaya dayalı yönetim anlayışına geçişin öncelikle üst yönetimin bunu benimsemesi ve uygulamaya koyması ile mümkün olduğu ve aynı zamanda stratejik plan uygulamalarının kamu kurumlarının benzer

¹⁸⁵ Volkan Erkan, **a.g.e.**, s.66.

¹⁸⁶ Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik uyarınca kamu idareleri 31/01/2009 tarihine kadar stratejik planlarını hazırlamakla yükümlü oldukları halde bu idarelerden Başbakanlık, Türkiye Adalet Akademisi ve Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğünün ancak 2010 yılı içinde ilk stratejik planlarını hazırladıkları; Cumhurbaşkanlığı, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Yükseköğretim Kurulu ve Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı gibi kurumların ise henüz ilk planlarını bile hazırlamadıkları görölmektedir. <<http://www.sp.gov.tr>>, (Erişim: 19/02/2015).

koşullara ve kurumsal kapasiteye sahip olduğunu varsayımı ile yapılmasının uygulamayı olumsuz etkilediği şeklinde de yorumlanabilir.¹⁸⁷

Performans esaslı bütçeleme sisteminin önemli özelliklerinden birini yönetsel esnekliklerin idarecilere tanınması oluşturmaktadır. Bu sistem çerçevesinde oluşturulan hesap verme sorumluluğu anlayışı, belirlenmiş hedeflere ulaşmak için kendilerine kaynak tahsis edilenlere bu kaynakları kullanmalarında kolaylık sağlanmasını gerekli görmektedir. Girdi odaklı olmak yerine sonuç odaklı olarak tanımlanan yeni yönetim sisteminde idarecilerin sorumlulukları artmakla beraber onlara tanınmış olan serbest alanda da bir genişleme söz konusu olmaktadır. KMYKK’nda yönetsel esneklik kendini süreç kontrollerinde merkezi ve denetleyici kurumların uygulamadan çekilmesi ve mali hizmetler biriminin kurulması şeklinde göstermektedir.¹⁸⁸

Performans esaslı bütçeleme sisteminin önemli özelliklerinden bir diğerini ise üst düzey idarecilerle yapılan hesap verme sorumluluğunu geliştirmek amacıyla yapılan performans sözleşmeleri oluşturmaktadır. Performans sözleşmeleri ile iki taraf arasında performansa ilişkin karşılıklı sorumlulukları, yükümlülükleri ve beklentileri açık şekilde belirleyen bir anlaşma yapılması anlatılmaktadır. Bu sözleşmelerin pek çok farklı çeşidi olmakla birlikte esas olarak bir bakan ve üst yönetici veya üst yönetici ile kıdemli yöneticiler arasında genel stratejik amaçların program bileşenlerine bölünmesine ve yönetim süreci ile çıktı hedeflerinin artan yönetsel özerklik karşılığında detaylandırılarak belirgin hale getirilmesine yönelik anlaşmalar anlatılmaktadır.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Selim Coşkun, “Kamu Yönetiminde Stratejik Plan Uygulamaları: ABD Örneği”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 44, Sayı: 1, Mart 2011, s.130.

¹⁸⁸ Esin Oral, **a.g.e.**, s.148-149.

¹⁸⁹ Frédéric Boudier, “Public Administration Improvements in OECD Countries”, s.714, <http://www.adb.org/documents/manuals/serve_and_preserve/Chapter20.pdf>, (Erişim: 14/10/2011).

KMYKK'nda performans sözleşmelerine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Performans sözleşmesi uygulamasının öngörülmemiş olması bu sistemin özü itibariyle uygulanamayacağı anlamına gelmemektedir. İstenmesi durumunda stratejik plan ve performans programında öngörülen unsur ve hedeflerin gerçekleştirilip gerçekleştirilemediği faaliyet raporları ışığında değerlendirmeye tabi tutularak yöneticilerin performanslarının izlenmesi mümkündür. Bunun ayrıca performans sözleşmesi adı verilen bir belge ile detaylandırılması yerine yönetim sorumluluğu modeli çerçevesinde yöneticilerin değerlendirmeye tabi tutularak hesap verme sorumluluğunun sağlanması yoluna gidilebilir.

Performansa dayalı bir yönetim anlayışının benimsenmesi, performans sözleşmesi uygulamasına geçilmesi ve yönetim sorumluluğu modeli çerçevesinde yönetsel esnekliklerin tanınması bir sonraki aşamada personel yönetimi alanında da reform yapılması taleplerini kaçınılmaz olarak beraberinde getirecektir. Mevcut personel sisteminin değiştirilerek performansa dayalı ödül-ceza sisteminin oluşturulması ve performansa dayalı ücretlendirme sisteminin benimsenmesine yönelik söylemler bunun bir göstergesidir.¹⁹⁰ Ancak burada gözden uzak tutulmaması gereken nokta ise pek çok OECD ülkesinde uygulanmakta olan performansa dayalı ücretlendirme sistemine geçilmesindeki amacın çalışanların motivasyonlarının ve iş tatminlerinin artırılması olduğu ve böyle bir uygulamanın ancak bir performans kültürünün yerleşmesinden sonra beklenen katkıları sağlayabileceği hususudur.¹⁹¹ Oysaki ülkemizde performansa dayalı ücretlendirme sistemine geçiş ile motivasyon ve iş tatminini artırmaya yönelik bir uygulamaya

¹⁹⁰ Personel yönetimi sisteminin değiştirilmesine yönelik talepler Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanı Faruk Çelik tarafından dile getirilmiştir. Bakan Çelik basına yaptığı açıklamada, “yeni kamu yönetimi anlayışıyla bağdaşmayan yasanın tüm unsurları ile gözden geçirilecek” ve “657 sayılı devlet memurları yasası yaşlandı. Artık emekliye ayrılması gerekiyor” diyerek mevcut sistemin değiştirilmesinin siyasi iktidarın gündeminde olduğunu belirtmiştir. <<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/19114717.asp>>, (Erişim: 18/04/2012).

¹⁹¹ Esin Oral, **a.g.e.**, s.34-35.

geçişten ziyade esas olarak mevcut kamu personel sisteminin idare hukuku çerçevesinde güvenceye dayalı yapısında değişikliğe gidilmesi anlaşılmaktadır.

KMYKK'nda bütçe tekliflerinin Maliye Bakanlığına verildikten sonra, kamu idarelerinin yetkilileriyle Maliye Bakanlığı yetkililerinin gider ve gelir teklifleri üzerinde müzakere yapmalarına yönelik uygulama, yukarıda bahsedilen sonuç odaklı, esneklikler tanınmış ve stratejik planlamaya dayalı yönetim anlayışı ile uyuşmamaktadır (5018, md.3/5). Stratejik amaçlar çerçevesinde belirlenen bütçelerin başka bir kurum tarafından sadece kamu harcamalarında tasarruf sağlamaya yönelik bir bakış açısıyla değerlendirmeye tabi tutulması yukarıda özellikleri sayılan yeni yönetim anlayışının hayata geçirilmesini güçleştirecektir. Aynı zamanda bu uygulama hem harcamacı kuruluşların alternatif programlar geliştirmesi ve program analizi yapması, amaç ve hedeflerini değerlendirmesine dayanan program bütçe sistemi ile de uyuşmayarak bütçe hazırlık sürecinde harcamacı kuruluşlarla Maliye Bakanlığı arasında uygulamada yapılan “pazarlık” yanlısını da resmileştirmiş olmaktadır.¹⁹²

Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sisteminin uygulanması bakımından önemli bir konuyu da söz konusu planların güncellenmesi ve yenilenmesi hususları oluşturmaktadır. Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesinde güncelleme stratejik amaçlar ve hedefler çerçevesinde beş yıllık bir dönemi kapsayacak şekilde hazırlanan stratejik planlarda nicel değişiklikler yapılması olarak tanımlanmış ve stratejik planlar en az iki yıl uygulandıktan sonra stratejik planın kalan süresi için güncelleştirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Yönetmelikte planların yenilenmesinin ise kamu idarelerinin görev, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen mevzuatta değişiklik olması, hükümetin değişmesi (mahallî idareler hariç), bakanın değişmesi, mahallî idarelerde üst yöneticinin değişmesi ve doğal afet, tehlikeli salgın

¹⁹²Ahmet Arslan, **a.g.m.**, s.10.

hastalıklar veya ağır ekonomik bunalımların vuku bulması gibi hallerde stratejik planların yenilenebileceği ifade edilmiştir. Yönetmelikte sayılan bu tür durumların merkezi yönetim ve yerel yönetimlerde ne kadar sık yaşandığı dikkate alınırsa stratejik planların gerçekleştirilebilir, hesap verme sorumluluğu ilişkilerinin kurulmasına olanak veren bir şekilde uygulanması olasılığı daha da azalmaktadır.¹⁹³ Nitekim 2011 yılı içerisinde 6223 sayılı Kanundan alınan yetki çerçevesinde çıkarılan 35 adet KHK ile kamu hizmetlerinin bakanlıklar arasında yeniden dağıtılması, bakanlıkların birleştirilmesi, kaldırılmasına, yeni bakanlıkların kurulması ve kamu kurum ve kuruluşlarının bağlılık ve ilgilerinin yeniden belirlenmesi gibi merkezi idarede geniş kapsamlı değişikliğe gidilmiş olması da stratejik planların gerçekleştirilmesini ve bu planlar yoluyla hesap verme sorumluluğu ilişkisinin kurulmasını engellemiştir.¹⁹⁴ Ayrıca, Anayasanın 77. maddesinde 2007 yılında yapılan değişikle genel seçimlerin dört yılda bir yapılması düzenlendiğinden ilgili yönetmelikte yapılacak bir değişikle merkezi idareler bakımından stratejik planların beş yıllık bir süre yerine dört yıllık bir süreyi kapsar hale getirilmesi değişik hükümetle beraber stratejik planların da değişimini sağlayarak yeni hükümetin politika değişikliği yapmasına da imkân tanıyacaktır. Her ne kadar mevcut düzenlemede de hükümetin değişmesi durumunda stratejik planların yenilenebileceği hüküm altına alınmış olsa da sürenin dört yıllık bir periyodu kapsar hale getirilmesi hem mevcut durumun mevzuata yansımaları sağlayacak hem de yeni hükümet bakımından stratejik planlama hazırlama yükümlülüğünü ihtiyari olmaktan çıkararak yeni bir planlama ile icraatına başlamasını sağlayacaktır.

¹⁹³ A. Argun Akdoğan, “Stratejik Planlama Yerine Planlama Stratejisi: Yedi İl Özel İdaresinin Stratejik Planlarının Karşılaştırılması”, **Mülkiye Dergisi**, Cilt.: XXXI, Sayı:256, 2007, s.162.

¹⁹⁴ Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin yayımlanmasından 2012 yılına kadar geçen sürede stratejik plan yapmakla yükümlü 55 adet kamu idaresinin kurulmuş olması ve 16 adet kamu idaresinin ise kapatılmış veya birleştirilmiş olması Türk kamu yönetiminde değişimin ve bununla beraber stratejik planlamaya dayalı yönetimin güçlüğü gözler önüne sermektedir (Kaynak: T.C. Kalkınma Bakanlığı, <<http://www.sp.gov.tr/tablo.html>>, (Erişim: 02/05/2012)).

Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemi ile ilgili olarak söylenebilecek son husus ise bunların uygulayıcısı olan kamu görevlilerinin bu konudaki tutumunun başarının yakalanması bakımından kilit önemde olduğudur. Bu sistemin bir değişim süreci olarak algılanarak buna karşı bir direnç gösterilmesi olasıdır. Hedeflerin belirlenmesi, kaynakların kullanılması, performansa yönelik belirlenmelerin yapılması gerek üst yönetim gerekse diğer uygulayıcılar bakımından bir sorgulanma olarak algılanmakta, dirençler oluşturulmakta ve planlamaya yaklaşım da buna göre belirmektedir.¹⁹⁵ Stratejik planın kurum içinde benimsenmesi, tüm çalışanlarca sahiplenilmesi, kararlılıkla uygulanması, uygulama sonuçlarına yönelik iç kontrol denetim mekanizmalarının işletilmesi ve bu unsurlarda etkin rol oynayan üst yönetimin destek olması olarak sayılan stratejik planlama sürecine ilişkin başarı faktörleri¹⁹⁶ arasında olan kurum çalışanlarının ve özellikle kurum üst yönetiminin konuya ilişkin yaklaşımı başat önemde olup bunların gösterecekleri direnç ya da sahiplenme sürecin başarısını doğrudan etkileyecektir.

1.2.5.3. Çok Yıllı Bütçeleme (Orta Vadeli Harcama Sistemi) Anlayışının Benimsenmesi

Geleneksel olarak bir yıllık bir süre içinde kamu gelirlerinin toplanması ve kamu giderlerinin yapılmasına izin veren devlet bütçeleri bir mali yıl içinde alınan kararların gelecek yıllara olan etkilerinin/maliyetinin görülmesinin de giderek önem kazanması ile birlikte çok yıllık (orta vadeli–3 veya 5 yıl) bütçe sistemlerine doğru bir değişim göstermiştir.¹⁹⁷ AB ve OECD ülkelerinde yaygın olarak kullanılan orta vadeli harcama sistemi ile makro disiplinin sağlanması, stratejik önceliklere göre kamu kaynaklarının dağıtılması ve kaynakların uygulamada etkin ve verimli bir şekilde kullanılması amaçlanmış ve bu kapsamda çok yıllık (üç yıl) bütçe

¹⁹⁵ İlhami İlman, **a.g.m.**, s.29.

¹⁹⁶ Türkiye İstatistik Kurumu, **Stratejik Plan 2007-2011**, Yayın No: 3052, Ankara, Ocak 2007, s.9.

¹⁹⁷ TEPAV, **a.g.e.**, s.16.

projeksiyonlarına dayanan Orta Vadeli Harcama Sistemi ülkemizde de kullanılmaya başlanmıştır.¹⁹⁸

KMYKK kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu 3 yıla dayanan çok yıllık bütçe anlayışını benimsemiştir (5018, md.17). Bütçe görüşmelerinde o yılın bütçesi ile beraber izleyen iki yılın bütçe tahminleri de görüşülüp değerlendirilmektedir (5018, md.13/d). KMYKK ile ortaya çıkan Orta Vadeli Harcama Sisteminin uygulanması bakımından “Orta Vadeli Program” ve “Orta Vadeli Mali Plan” adı verilen iki belge hayati önem taşımaktadır. Bütçenin beyni olarak tarif edilebilecek Orta Vadeli Program ile kaynakların tahsis edileceği öncelikli sektörlerin neler olacağı konusundaki hükümet tercihleri ortaya konulurken, Orta Vadeli Mali Plan ile programda konulan hedeflerin ve önceliklerin hayata geçirilmesinde gerekli kaynaklar ilgili kuruluşlara tahsis edilmektedir. Bütçe hazırlık sürecinin ilk iki aşaması olan söz konusu genel bir nitelik taşımaması, hükümet politikalarının ortaya konulduğu, önceliklendirildiği, bunlara ne düzeyde kaynak ayrıldığı net olarak görüldüğü bir niteliğe sahip olması gereklidir.¹⁹⁹

Çok yıllık bütçelemeye dayanan orta vadeli harcama sistemi ve bu sistemin çıktısı olan belgeler hükümetin öncelikleri ve stratejik hedeflerine ilişkin bilgi vermekte, kamu idarelerinin harcamalarına ilişkin geleceğe dönük bir projeksiyon ortaya koymakta ve aynı zamanda özel sektör için de ekonominin geleceğine ilişkin yönlendirici bir çerçeve oluşturmaktadır.

1.2.5.4. Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Geçilmesi

1973 yılında uygulanmasına başlanan program bütçe sisteminin, sınıflandırma sistematığının yeterli olmaması, bu sistemin kurumsal ve fonksiyonel analize elverişli bir ortam oluşturamaması ve mevcut kodlamanın uluslararası

¹⁹⁸ Erkan Karaarslan, “Kamu Mali Yönetimi ve Mali Raporlama”, <http://www.bekad.org/ekitap/kamu_mali_yonetimi/>, (Erişim: 03/05/2015).

¹⁹⁹ TEPAV, **a.g.e.**, s.16-17.

karşılaştırmaların yapılmasına imkân vermemesi nedeniyle ülkemizde yeni bütçe sınıflandırması arayışı ortaya çıkmış ve analitik bütçe çalışmaları başlatılmıştır.²⁰⁰

Ülkemizde 2003 yılında uygulanmasına başlanan analitik bütçe sınıflandırması birbirinden farklı nitelik ve etkileri olan bütçe gelir ve giderlerini kurumsal, fonksiyonel, ekonomik ve finansman tipi sınıflandırmaya tabi tutarak, bunlar hakkında istatistiki veriler ışığında analiz yapmaya imkân verecek bir bilgi ve raporlama mekanizması sağlamaktadır. Ayrıca, analitik bütçe sınıflandırmasının; bütçe politikasının esnekliğini ve seçiciliğini artırmak, kamu kurumlarının yürüttükleri hizmetleri, bunların finans kaynaklarını ve maliyetlerini izlemek gibi faydaları da bulunmaktadır.²⁰¹

KMYKK'nda bütçelerin kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçlarının görülmesini sağlayacak şekilde uluslararası standartlara uygun bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanması ve uygulanması bir bütçe ilkesi olarak benimsenmiştir (5018, md.13/k). Buna uygun olarak merkezi yönetim bütçesi gelir ve gider tekliflerinin ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verme sorumluluğunu ve saydamlığı sağlayacak şekilde uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanacağı da hüküm altına alınmıştır (5018, md.17/3).

Analitik bütçe sınıflandırmasında kurumsal sınıflandırma ile siyasi ve idari sorumluluğun tespiti amaçlanmış, aynı anayasal otoriteye bağlı tüm bütçeler için tahsis edilen kaynakların tamamının aynı kod içinde yer alması ilkesi benimsenerek bağlı ve ilgili kuruluşlara verilen kaynaklar, kuruluşun bağlı bulunduğu kurum kodunda yer alması sağlanmıştır. Fonksiyonel sınıflandırma ile devlet faaliyetlerinin

²⁰⁰ Maliye Bakanlığı, **Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı**, 3. Baskı, Ankara, Mayıs 2004, s.2-3.

²⁰¹ Serkan Cura, "Türkiye'de Mali Saydamlığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması", **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme** (içinde), Coşkun Can Aktan (Ed.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.266.

türü gösterilirken, finansman tipi sınıflandırma ile özel ödenek, dış proje kredisi gibi devirli ödeneklerin bütçeleştirilmesi amaçlanmış ve harcamaların hangi kaynaktan finanse edildiği belirtilmiştir. Bütçe politikalarının selektif (seçici) olarak uygulanmasını sağlayan ekonomik sınıflandırma ile de devlet faaliyetleri milli ekonomi üzerindeki etkilerine göre gruplandırılmıştır.²⁰²

1.2.5.5. *Parlamentoya Sunulan Belge Sayısının Artması*

KMYKK'nda 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunundan farklı olarak bütçe kanununa eklenecek birtakım belgeler belirlenerek parlamentoya sunulan belgelerin sayısı artırılmıştır. Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısına, Orta Vadeli Mali Planı da içeren bütçe gerekçesi, yıllık ekonomik rapor, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli, kamu borç yönetimi raporu, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri, mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri, merkezi yönetim kapsamında olmayıp, merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesi de eklenmiştir.

Parlamentoya sunulan belgelerin sayısında ve çeşidindeki artışın bütçe üzerinde siyasi denetimin genişlemesi²⁰³ ve dolayısıyla daha şeffaf bir süreç ile hesap verme sorumluluğu ilişkisinin daha da güçlendirilmesine katkı sağlanması amaçlanmıştır.

1.2.6. *Tahakkuk Esasına Dayalı Muhasebe Sistemine İlişkin Düzenlemeler*

Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminin sadece nakit akımlardan kaynaklanan işlemleri kaydetmesi, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığına ilişkin bilgi vermemesi, bu sistemde mali raporların, asıl olarak bütçe gelirlerini ve giderlerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve

²⁰² Güner Demirel, “Yeni Bütçe Kod Yapısı”, **Bütçe Dünyası**, Yıl: 2, Sayı: 8, Eylül 2001, s.10-11.

²⁰³ H. Hakan Yılmaz, Selma Tosun, **a.g.m.**, s.11-12.

kapanış nakit varlıklarını kaydedip raporlaması ve hükümetlerin uygulamakta oldukları mali politikaların cari ve gelecek dönemde olası etkilerine yönelik bilgi vermemesi nedeniyle eleştirilmiştir.²⁰⁴ Oysaki, devlet muhasebesinin öncelikli amacını yatırımcılara, akademisyenlere, politika oluşturanlara ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karar alma ve bu kararların uygulanması sürecinde zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlamak oluşturmaktadır.²⁰⁵ Bu bakımdan nakit esaslı muhasebe sisteminin kapsadığı işlemlerin nakit akımlarla sınırlı olması aynı zamanda saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun sağlanması amaçlarına da fazla hizmet etmemektedir.²⁰⁶

Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminin yukarıda belirtilen eksikliklerini ortadan kaldırmak amacıyla KMYKK, *“Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.”* demek suretiyle tahakkuk esaslı muhasebe sistemini benimsemiştir (5018, md.51). Genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından olan dönemsellik kavramından alan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi tüm gelir ve giderler, tahakkuk ettiğinde kayda alınarak ilgili döneme ilişkin faaliyet sonucunun çıkarılmasına olanak sağlamıştır.²⁰⁷ Bununla birlikte, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi nakit bazlı gelir ve gider hesaplarının yanı sıra kamunun varlık ve yükümlülüklerini de içerdiğinden program maliyetlerinin daha net gözükmesine, devletin bilançosu ve diğer mali raporlarının daha doğru çıkarılmasına ve çağdaş kamu mali yönetimi ilkeleri olan mali saydamlığın ve hesap verme

²⁰⁴ Baki Kerimoğlu, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğuna Katkıları”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme** (içinde), Coşkun Can Aktan (Ed.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.101.

²⁰⁵ Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara, Kasım 2002, s.4.

²⁰⁶ Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **a.g.e.**, s.5.

²⁰⁷ Nurullah Altun, Nevran Karaca, **“Türkiye Devlet Muhasebesi Sisteminde Son Değişikliklere İlişkin Değerlendirme ve Öneriler”**, s.1, <<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURKIYE%20DEVLET%20MUHASEBESI%20SISTEMINDE%20SON%20DEGISIKLIKLERE%20ILISKI%20N%20DEGERLENDIRME%20VE%20ONERILER.doc>>, (Erişim: 16/05/2012).

sorumluluğunun uygulanabilmesine imkân veren bir yapıda olması nedeniyle tercih edilen bir muhasebe sistemi olmuştur.²⁰⁸

1.2.7. Faaliyet Raporlarına ve Kesin Hesap Kanununa İlişkin Düzenlemeler

KMYKK çerçevesinde oluşturulan hesap verme sorumluluğu sisteminin önemli parçalarından birini faaliyet raporları oluşturmaktadır. KMYKK'nun 41. maddesine göre hesap verme sorumluluğu mekanizmasının esas itibariyle faaliyet raporları üzerinden işleyeceği anlaşılmaktadır. Söz konusu maddede üst yöneticilerin ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl faaliyet raporu hazırlamaları öngörülmüştür.

KMYKK'na göre üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak idare faaliyet raporunu hazırlayıp bunu kamuoyuna açıklamak durumundadır. İdari faaliyet raporlarının kurum hakkında genel bilgilerin yanı sıra kaynak kullanımı, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri gibi mali bilgileri ve stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde hazırlanması gerekmektedir.

Merkezi idare kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları hazırlayacakları idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na; mahallî idareler ise Sayıştay'a ve İçişleri Bakanlığı'na göndereceklerdir. Maliye Bakanlığı, merkezi yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçlarını hazırlayacağı "Genel Faaliyet Raporu"nda gösterecek ve raporu kamuoyuna açıklayarak bir örneğini de Sayıştay'a gönderecektir. İçişleri Bakanlığı ise, mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarını esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren "Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporu"nu hazırlayarak kamuoyuna açıklayacak ve söz konusu raporun birer örneği Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderecektir.

²⁰⁸İlhami Söyler, **a.g.m.**, s.194.

Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporunu ve Genel Faaliyet Raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle TBMM'ye sunacaktır. TBMM, bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşecektir.

KMYKK'na göre faaliyet raporları dışında yasama organının kamu harcamaları üzerinde yürütme organını denetleme yetkisini kullandığı bir başka aracı kesin hesap kanunu tasarıları oluşturmaktadır. KMYKK'nun 42. maddesine göre; TBMM, merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve bir yıllık uygulama sonuçlarını gösteren değerlendirmeleri içeren kesin hesap kanunu tasarısı, gerekçesi ile birlikte izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulmakta ve bir örneği de Sayıştay'a gönderilmektedir. Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde TBMM'ye sunmaktadır.

İdarelerin faaliyet raporları, Genel Faaliyet Raporu, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ve Kesin Hesap Kanunu Tasarısı ile Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı birlikte görüşülmekte ve böylece yasama organının siyasi denetimine imkân sağlanmış olmaktadır.

1.2.8. Yaptırımlara ve Yetkili Mercilere İlişkin Düzenlemeler

1.2.9.1 Yaptırımlara İlişkin Düzenlemeler

1.2.8.1.1. Ödenek Üstü Harcama

KMYKK'nda kamu idarelerinin, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamayacakları düzenlenmiş (5018, md.20/d) ve kamu zararı

oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verileceği hüküm altına alınmıştır (5018, md.70).

1.2.8.1.2. Kamu Zararına Sebebiyet Verme

KMYKK'nda kamu zararı, kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması olarak tanımlanmıştır (5018, md.71/1). Tespit edilen kamu zararının ise, zararın olduğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilmesi öngörülmüştür (5018, md.71/3). Bunun yanı sıra bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilmesi de düzenlenmiştir (5018, md.71/4).

1.2.8.1.3. Gerçeğe Aykırı Eylem ve İşlemler

KMYKK'nda; gerçeğe aykırı eylem ve işlemler suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir (5018, md.71/3).

1.2.8.1.4. Yetkisiz Tahsil ve Ödeme

KMYKK'nda yetkili olmayan hiçbir gerçek veya tüzel kişinin, kamu adına tahsilat veya ödeme yapamayacağı belirtilerek yetkisiz tahsil ve ödeme yapılması, kamu hizmeti karşılığında veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış, yardım toplanması veya sair adlarla tahsil veya ödeme yapılması durumlarında; söz konusu tutarların, yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılanlardan alınarak, ilgisine göre bütçeye

gelir kaydedilmesi veya ilgililerine iade edilmek üzere emanet hesaplarına kaydedilmesi düzenlenmiş ve bu kişiler hakkında ilgili kanunları uyarınca adli ve idari yönden gerekli işlemlerin yapılacağı vurgulanmıştır (5018, md.72).

1.2.8.1.5. Mali İstatistiklerin Süresi İçinde Gönderilmemesi

Mali saydamlığın sağlanması bakımından önem taşıyan mali istatistiklerin üretilerek kamuoyunun bilgisine sunulması hususu KMYKK'nda düzenlenmiş olan hususlardan biridir. Buna göre, Maliye Bakanlığına genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikleri derleme görevi verilmiş, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri de mali istatistiklerini belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığına göndermekle sorumlu tutulmuşlardır. Maliye Bakanlığı, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikleri aylık olarak yayımlamak, genel yönetim kapsamındaki mali istatistikleri ise üçer aylık dönemler itibariyle yayımlamakla yükümlüdür (5018, md.53/1-2).

Kapsam dâhilindeki kamu idarelerinin mali istatistiklerine esas verilerinin kendilerine Maliye Bakanlığınca tanınan bir ay ek süre sonunda da gönderilmemesi durumunda, Maliye Bakanlığının talebi üzerine, ilgili kamu idaresinin üst yöneticileri tarafından mali hizmetler birimi yöneticisi ile muhasebe yetkilisine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamı tutarında idari para cezası verilmesi öngörülmüştür. İdari para cezası uygulanmış olması bilgi verme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır (5018, md.53/4).

1.2.9.2 Yetkili Mercilere İlişkin Düzenlemeler

KMYKK'nda para cezalarının, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından verileceği ve para cezalarının karar verilmesini izleyen aybaşından başlamak üzere ve herhangi bir hüküm almaya gerek kalmaksızın; ilgililerine yapılan her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dâhil bir aylık net ödemelerin dörtte biri oranında kesilerek tahsil olunacağı ifade edilmiştir (5018, md.73).

Kanunda ödenek üstü harcama talimatı veren harcama yetkililerine ve kamu zararına yol açan kamu görevlilerine; her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verileceği belirtilmiştir. Kanunda para cezasında, üst sınırının belirtilmiş olmasına karşın alt sınırın belirlenmemesi ve üst yöneticinin para cezası verme yetkisini kullanmaması durumunda kendisine herhangi bir mali sorumluluk yüklenmemesi düzenlemede göze çarpan eksiklikler olarak değerlendirilebilir.²⁰⁹

2. MALİ HESAP VERME SORUMLULUĞU BAKIMINDAN TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE BELEDİYELERE YÖNELİK DÜZENLEMELER

2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Belediyeler Bakımından İncelenmesi

2.1.1. Kanunun Kapsamı Bakımından İncelenmesi

KMYKK'nun 3. maddesinin (e) bendinde mahallî idareler; belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler olarak tanımlamıştır.²¹⁰ KMYKK'nun kapsamını düzenleyen 2. maddesinde ise mahallî idareler, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları ile birlikte sayılmış ve bunlar genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak nitelenerek bunların mali yönetim ve kontrolünün KMYKK kapsamında olduğu hükme bağlanmıştır. Bu bakımdan mahallî idarelerin gerek mali yönetimine

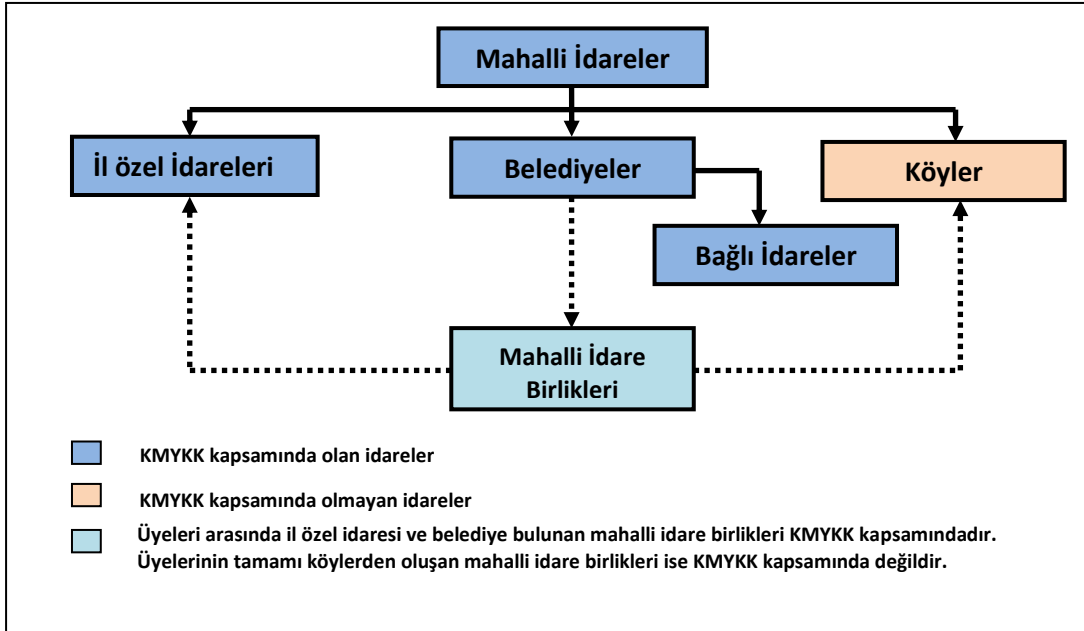
²⁰⁹ Recep Kaplan, **Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2012/419, Ankara, 2012, s.216.

²¹⁰ KMYKK'nun tanımlara ilişkin 3. maddesinin (e) bendi 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun 10. maddesiyle değiştirilmiş ve "*belediye, il özel idaresi ve bunların kurdukları birlik ve idareyi*" ifadesi "*belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri*" olarak değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikle Kanunun kapsamı söz konusu mahallî idarelerin üye oldukları birlik ve idareler bakımından genişletilmiştir. Bu değişiklikle ayrıca, söz konusu idareler tarafından kurulmayıp bunlara bağlı olarak kanunla kurulan ve ayrı tüzel kişiliklere sahip olan (büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idareleri gibi) bazı idareler bakımından tanımda yer alan eksiklik giderilmiştir. (TBMM, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı Gerekçesi, <<http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1121.pdf>>, (Erişim: 06/05/2012).

gerekse mali kontrolüne ilişkin usul ve esasları belirleyen ana çerçeveyi KMYKK hükümleri oluşturmaktadır.

KMYKK'nun kapsamı bakımından değinilmesi gereken bir nokta ise mahallî idareler arasında köylerin sayılmamış olmalarıdır. Bu bakımdan, köy tüzel kişilikleri ve köy tüzel kişiliklerinin kendi aralarında kurdukları köy birlikleri KMYKK kapsamında değildir (Bkz.Şekil-10). Bu durum hem Anayasanın 127. maddesinde ifade olunan mahallî idareler tanımına ile hem de idare hukuku terminolojisine aykırıdır.²¹¹

Şekil 10 - KMYKK Kapsamı Bakımından Mahallî İdareler



Kaynak: İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü, 2010 yılı Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporu, Ankara, Haziran 2011, s.2.

KMYKK'nun çizdiği hesap verme sorumluluğuna ilişkin çerçeve belediyeler bakımından da geçerlidir. Kamu kaynağını kullanan belediyeler de diğer kamu idareleri gibi kaynakları etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde etmekten, kullanmaktan, muhasebeleştirmekten, raporlamaktan ve kötüye

²¹¹ 5018 ve 6085 sayılı Kanunlarda idare hukuku terimlerinin yanlış kullanımı hakkında daha geniş bir tartışma için bakınız: Kemal Gözler, "5018 ve 6085 Sayılı Kanunlarda Bazı İdare Hukuku Terimlerinin Yanlış Kullanımı Üzerine", AÜHF, Cilt: 60, Sayı: 4, 2011, s.837-919.

kullanılmaması için gerekli önlemlerin almaktan sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

KMYKK'nun 11. maddesinde belediyelerde üst yöneticinin belediye başkanı olduğu belirtilmiş ve 10.03.2006 tarihli ve 26104 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 4. maddesinin (u) bendinde de üst yöneticilerin belediyelerde belediye başkanı, bağlı idarelerde genel müdür, birliklerde birlik başkanı olduğu düzenlenmiştir.

KMYKK'na göre üst yönetici, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanmasından ve uygulanmasından, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesinden ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesinden, izlenmesinden ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden meclislerine karşı sorumludur.

Üst yönetici olan belediye başkanları sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmektedirler. Teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan veya bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan belediyelerde harcama yetkisi, belediye başkanının veya belediye başkanının belirleyeceği kişiler tarafından; İçişleri Bakanlığının, uygun görüşü üzerine yürütülebilir (5018, md.31/2).

Kanunda harcama yetkililerinin, gerçekleştirme görevlilerinin, mali hizmetler birimi yöneticisinin ve muhasebe yetkililerinin hesap verme sorumlulukları belediyeler bakımından bir değişiklik arz etmemektedir. Söz konusu mevzuat hükümleri belediyeler bakımından da caridir.

2.1.3. Mali Saydamlık Bakımından İncelenmesi

Belediye bütçelerinin, KMYKK'nun "Bütçe ilkeleri" başlıklı 13. maddesinde sıralanan ilkelere uygun olarak hazırlanması ve uygulanması gerekmektedir. Buna göre belediye bütçeleri; kamu mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlamak, uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanmak ve uygulanmak, tüm gelir ve giderleri bütçelerinde göstermek ve gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlığı esas almak gibi ilkeler gözetilerek hazırlanmak ve uygulanmak durumundadır.

Bütçenin uygulanmasına dönük olarak kamuoyunun bilgilendirilebilmesi amacıyla KMYKK'nun 30. maddesinin son fıkrasında genel yönetim kapsamındaki idarelerinin bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçlarını ve ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kapsayan mali durumu temmuz ayı içinde kamuoyuna açıklamaları bir zorunluluk olarak düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile belediye bütçelerinin kamuoyu tarafından izlenmesine imkân tanınması mali saydamlığın sağlanması bakımından yararlı bir gelişme olmuştur.

Aşağıda müstakil bir başlık altında incelenecek olan faaliyet raporları da mali saydamlığın sağlanması bakımından belediyelerin faaliyetlerine ve bu faaliyetlerin stratejik plan ile bütçeleri ile olan ilişkilerine dair ortaya koyacağı veriler itibariyle ayrı bir öneme sahiptir.

Mali saydamlığın sağlanması bakımından gerekli olan bir başka husus ise mali istatistiklerin hazırlanması ve kamuoyunun kullanımına sunulmasıdır. KMYKK'nun 53. maddesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlayacakları mali istatistiklerini belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığına göndermeleri ve Bakanlığın da bunları derleyerek genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikleri üçer aylık

dönemler itibarıyla yayımlanması düzenlenmiştir. Bu itibarla, belediyelerin bütçelerine ilişkin mali istatistikleri Maliye Bakanlığı ile paylaşımları ve bunun kümülatif olarak kullanıcılar tarafından görülebilecek bir veri haline getirilmesi mali saydamlık bakımından faydalı bir düzenleme olarak değerlendirilmektedir.

2.1.4. Bütçeleme Bakımından İncelenmesi

KMYKK'nun 12. maddesinde genel yönetim kapsamındaki idarelerinin bütçeleri; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak üçe ayrılmış ve kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulması yasaklanmıştır. Kanunda mahallî idare bütçesi de mahallî idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesi olarak tanımlanarak KMYKK'nun mahallî idareler tanımı dışında kalan köy bütçeleri ile bütün üyelerini köylerin oluşturduğu mahallî idare birlikleri haricindeki bütün mahallî idare bütçeleri kapsama alınmıştır.

Kanunda mahallî idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe süreçlerinden ziyade merkezi yönetim bütçe sürecine ilişkin ayrıntılı düzenleme yapılmıştır. Mahallî idarelerin bütçe sürecine ilişkin olarak KMYKK'nun 13. maddesinde yer alan bütçe ilkeleri gibi genel hususları içeren düzenlemelerden çıkarımlarda bulunulabilir. Yasa koyucunun belediyelerin bütçe sürecine dair ayrıntılı düzenleme yapmamasını bu alanı özel kanunla düzenleme yapma isteğine bağlamak da mümkündür. Bununla birlikte, KMYKK'nda bütçe ilkeleri arasında sayılan çok yıllık bütçeleme, hazine birliği (adem-i tahsis) ilkesi, bütçe denkleğinin ve mali saydamlığın sağlanması ve yetkili organlarca ait olduğu yıl öncesince kabul edilmesi gibi hususların yanı sıra *“makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak”*, *“kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere”* uygun olarak mahallî idareler bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması kuralına yer verilmesi gerçekçi bir yaklaşım olmamıştır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri bakımından yönlendirici olabilecek söz konusu

hükümlerin mahallî idareler bakımından da geçerli olması uygulanabilir bir husus değildir. Zira bu durum mahallî idarelerin ne ölçekleri ve kaynakları, ne de kuruluş amaçları ile tutarlıdır. Ayrıca, KMYKK'nda mahallî idarelerin bütçeleri ile ulusal ölçekli plan, programlar ve hedefler arasında uyumu sağlayacak bir mekanizma da öngörülmemiştir. Nitekim Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 13. maddesinde stratejik planlarının ulusal, bölgesel ve sektörel plan ve programlara ve diğer idarelerin stratejik planlarına göre bir değerlendirilmeye tabi tutulacağı belirtilen kamu idareleri arasında mahallî idarelerin sayılmaması da bunun bir göstergesidir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden olan mahallî idareleri ilgilendiren stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme ana hatlarını ise KMYKK'nun çizdiğini söylemek gerekir. KMYKK'nun belirlediği mali yönetim sistematigi bakımından bütçe sürecinin ilk aşamasını stratejik plan oluşturmaktadır. Zira stratejik plarlarda belirlenen misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedefler kamu idarelerinin bütçelerinin hazırlanmasına girdi teşkil etmektedir. KMYKK'nda stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme ana dayanağını oluştururken stratejik planın bütçeye uygulanmasını sağlayan esas aracı ise stratejik planların yıllık uygulama dilimleri olan performans programları oluşturur. Bu bakımdan belediyelerin de performans esaslı olarak hazırlayacakları bütçelerinde yararlanacakları ana dokümanlardan biri performans programlarıdır. Stratejik plan ve performans programına adeta hayat veren unsur ise bütçelerdir. Yukarıda da belirtildiği üzere, KMYKK mahallî idareler bakımından bütçelerin hazırlanması ve hazırlanan bütçelerin uygulama esaslarını da genel olarak (ödeneklerin kullanılması, ödenek aktarmaları, kamu yatırım projeleri vb. hususlar) belirlemiştir. Belediyelerin stratejik plan çalışmaları ve bütçe süreci bakımından özel hükümler getiren 5393 sayılı Belediye Kanunu ayrı bir başlık altında aşağıda inceleneceğinden burada söz konusu düzenlemeye yer verilmemiştir.

2.1.5. Faaliyet Raporları Bakımından İncelenmesi

KMYKK'nun 41. maddesinde belirlenmiş olan; harcama birimleri itibariyle birim faaliyet raporlarının ve bu raporlar esas alınarak idare faaliyet raporlarının hazırlanarak kamuoyuna açıklanması zorunluluğu belediyeler bakımından da geçerlidir.

Kanunun çizdiği hesap verme sorumluluğu çerçevesine göre öncelikle birim faaliyet raporları esas alınarak hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği belediyelerce Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilmesi, ikinci aşamada ise İçişleri Bakanlığının bu raporlar temelinde kendi değerlendirmelerini de içeren Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporunu hazırlayarak kamuoyuna açıklaması ve bu raporun birer örneğini de Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına göndermesi gerekmektedir.

Üçüncü aşamada Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının faaliyet sonuçlarını içeren Genel Faaliyet Raporuna mahallî idarelerin mali yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilmesi ve bu raporun da kamuoyuna açıklanması ve bir örneğinin Sayıştay'a gönderilmesi düzenlenmiştir.

Dördüncü aşamada ise Sayıştay'ın, idare faaliyet raporlarını (mahallî idarelerin raporları hariç), Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporunu ve Genel Faaliyet Raporunu, dış denetim sonuçlarına ilişkin görüşlerini de belirtmek suretiyle Genel Uygunluk Bildirimi ile birlikte TBMM'ye sunarak TBMM'nin bu veriler ışığında kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşmesine imkân tanınması gelmektedir. Bu itibarla, TBMM'de belediyelerin idare faaliyet raporlarının tek tek görüşülmesi yerine mahallî idareler faaliyet raporu üzerinde görüşme yapılması söz konusu olmaktadır.

KMYKK idare faaliyet raporunun ne şekilde düzenlenmesi gerektiğini de düzenlemiştir. Bu bakımdan belediyelerin hazırladıkları idare faaliyet raporlarında belediye hakkında genel bilgilere; kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, mali bilgilere; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerine yer verilmelidir.

KMYKK faaliyet raporlarının hazırlanması konusunda usul ve esasların bir yönetmelikle belirlenmesi hükmüne yer vermiş ve bu hüküm uyarınca Maliye Bakanlığınca hazırlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır. Yönetmelikte mahallî idarelerde birim faaliyet raporlarının izleyen mali yılın en geç Şubat ayı sonuna kadar üst yöneticiye sunulması (md.10/3), idare faaliyet raporlarının ise belediyelerin Nisan ayı toplantısında belediye başkanı tarafından belediye meclisine sunulması öngörülmüştür (md.11/3). Ayrıca, belediyelerin faaliyet raporlarının Nisan ayı sonuna kadar üst yöneticileri tarafından kamuoyuna açıklanması ve KMYKK'ndaki düzenlemeye paralel olarak bu raporların birer örneğinin aynı süreler içinde Sayıştay'a ve İçişleri Bakanlığına gönderilmesi hükmüne yer verilmiştir (md.11/4). Yönetmelikte ayrıca İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporunun izleyen mali yılın Haziran ayının onbeşine kadar kamuoyuna açıklanması ve bu raporun birer örneğinin aynı süre içerisinde Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderilmesi düzenlenmiştir (md.12/2)

Yönetmelikte, harcama yetkililerinin birim faaliyet raporunun içeriğinden ve raporda yer alan bilgilerin doğruluğundan üst yöneticiye karşı sorumlu olduğu (md.10/5), üst yöneticilerin ise idare faaliyet raporlarının içeriğinden ve raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğundan mahallî idarelerde meclislerine karşı sorumlu olduğu (md.11/7) ifade olunarak hesap verme sorumlulukları belirlenmiştir.

Birim faaliyet raporlarında harcama yetkilisinin, idare faaliyet raporlarında ise üst yöneticinin yazılı olarak iç kontrol güvence beyanında bulunması, ayrıca mali hizmetler birim yöneticisinin de raporda yer alan bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğuna dair beyanın idare faaliyet raporunda yer alması bu kişiler bakımından hesap verme sorumluluğunu daha da somutlaştıran bir husus olmuştur.

2.1.6. Denetim Sistemi Bakımından İncelenmesi

KMYKK'nda benimsenen kontrol sistemi belediyeler bakımından bir farklılık içermemektedir. Belediyeler iç kontrol süreçlerini ön mali kontrol ve iç denetim süreçleri ile gerçekleştirecekler, söz konusu idarelerin parlamento adına dış denetimi de Sayıştay tarafından gerçekleştirilecektir.

KMYKK'nun 77. maddesinin 2. fıkrasında “*Mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; il özel idareleri için ilgili vali, belediyeler için ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine İçişleri Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, ilgili mahallî idarelerin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili vali veya belediye başkanına gönderilir.*” hükmüne yer verilerek mahallî idarelerin denetimi bakımından özel bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile mahallî idarelerin tüm mali yönetim ve kontrol sistemleri ile mali karar ve işlemleri mevzuata uygunluk yönünden merkezi idarenin denetlemesine imkân tanınarak idari vesayet yetkisini güçlendirici bir hükme yer verilmiştir. Bu düzenlemede sadece merkezi idareye performans denetimi yapma yetkisi verilmemiştir. Söz konusu hükmü 5393 sayılı Kanunun 55. maddesinin 3. fıkrasında yer alan “*Ayrıca, belediyenin mali işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenir.*” hükmü ile

birlikte değerlendirdiğimizde belediyelerin mali işlemleri de dâhil olmak üzere bütün idari işlemlerinin ve genel olarak mali yönetim ve kontrol sisteminin tamamının (performans denetimi hariç) merkezi idarenin denetimi kapsamında olduğunu söyleyebiliriz.

2.2. 5393 Sayılı Belediye Kanununun ve 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun Mali Yönetim Bakımından İncelenmesi

YKY anlayışı çerçevesinde oluşturulan 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı BBK, kamu mali yönetiminin çağdaş kavramlarından olan mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğuna sağlamaya dönük unsurlar barındırmakta ve genel çerçevesi KMYKK belirlenen kamu mali yönetimi ve kontrol alanlarında daha detaylı düzenlemeler içermektedir.²¹² Özellikle 5393 sayılı Kanun, 5216 sayılı Kanun ile düzenlenmeyen alanlarda uygulamayı belirlemesi ve mülga 1580 sayılı Belediye Kanunu ile kıyaslandığında hesap verme sorumluluğu alanında yeni birtakım mekanizmaları ortaya koyması bakımından önemli bir düzenlemedir. Aşağıda ayrıntılı olarak incelenen söz konusu mekanizmalar 5393 sayılı Kanunu hesap verme sorumluluğu açısından güçlü kılan özelliklerdir.²¹³

²¹² 5393 sayılı Kanunun 54. maddesinde iç ve dış denetimin KMYKK hükümlerine göre yapılacağı, 56. maddesinde belediye başkanının faaliyet raporlarını KMYKK'nda belirtilen biçimde hazırlayacağı ve 58. maddesinde denetimin yapılması ve faaliyet raporunun hazırlanması hususunda bu Kanunda hüküm bulunmayan durumlarda KMYKK ile diğer kanunların ilgili hükümleri uygulanacağı hükümlerine yer verilerek genel düzenleme alanının KMYKK olduğuna işaret edilmiştir. 5216 sayılı Kanunun 28. maddesinde de Belediye Kanunu ve diğer ilgili Kanunların bu kanuna aykırı olmayan hükümlerinin ilgisine göre büyükşehir, büyükşehir ilçe ve ilk kademe belediyeleri hakkında da uygulanacağı ifade edilerek, genel düzenleme alanlarının KMYKK ve 5393 sayılı Belediye Kanunu olduğu kabul edilmiştir.

²¹³ Hale Biricikoğlu, Serdar Güleler, "5393 Sayılı Belediye Kanunu ve Değişen Hesap Verebilirlik", **1. Ulusal Yerel Yönetimler Sempozyumu Bildiriler Kitabı** (içinde), Sakarya, 2008, s.143.

2.2.1. Belediye Meclisinin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları Bakımından İncelenmesi²¹⁴

Anayasanın 98. maddesinde düzenlenen TBMM'nin bilgi edinme ve denetim yollarına benzer şekilde, 5393 sayılı Kanunun 26. maddesinde belediye meclisinin bilgi edinme ve denetim yolları; soru, genel görüşme, gensoru, faaliyet raporunu değerlendirme ve denetim komisyonu olarak belirtilmiştir. Söz konusu madde genel olarak değerlendirildiğinde siyasi hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının belediyelere uyarlandığı ve bu düzenleme ile uygulayıcı organların, belediyenin genel karar organına karşı hesap vermek ile yükümlü kılındığı görülmektedir.²¹⁵

Kanuna göre belediye meclis üyeleri, önerge vererek belediye işleriyle ilgili konularda sözlü veya yazılı sorular yöneltebilmekte ve sorular belediye başkanı veya görevlendireceği kişi tarafından sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılmaktadır (5393, md.26/2).

5393 sayılı Kanunla belediye mevzuatına giren yeni bilgi edinme ve denetim mekanizmalarından biri genel görüşmedir. Genel görüşme, belediyenin işleriyle ilgili bir konunun meclis üye tam sayısının en az üçte birinin isteğinin meclis tarafından kabul edilmesi durumunda gündeme alınarak görüşülmesidir (5393, md.26/3). Genel görüşmenin herhangi bir yaptırıma bağlanmamış olması tamamen etkisiz bir yöntem olduğu anlamına gelmemektedir. Genel görüşme ile hem kamuoyunun dikkatinin çekilmesi, hem de gensoru önergesi verilmesine zemin hazırlanması mümkün olabilecektir.²¹⁶

²¹⁴ 5216 sayılı Kanunda büyükşehir belediye meclislerinin bilgi edinme ve denetim yollarını ayrıca düzenlenmemiş ve "Büyükşehir Belediye Meclisi" başlığını taşıyan 12. maddesinin son fıkrasında "büyükşehir ilçe ve ilk kademe belediye meclisleri ile bunların çalışma usul ve esaslarına ilişkin diğer hususlarda Belediye Kanunu hükümleri uygulanır" hükmüne yer verilmiştir. Bu bakımdan bu başlık altında sadece 5393 sayılı Kanun hükümleri incelenmiştir.

²¹⁵ Hale Biricikoğlu, Serdar Gülener, **a.g.m.**, s.140.

²¹⁶ Yasin Sezer ve Tancu Söyleyici, "Belediye Meclisinin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları", **Yerel Siyaset Dergisi**, Sayı: 29, Mayıs 2008, s.61.

Gensoru ise meclis üye tam sayısının en az üçte birinin imzasıyla belediye başkanı hakkında gensoru önergesi verilebilmekte ve meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun oyu ile gündeme alınmaktadır (5393, md.26/7). Belediye başkanı hakkında meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğu tarafından yetersizlik kararı verilmesi durumunda dosya valinin gerekçeli görüşü ile birlikte Danıştay'a iletilmekte ve Danıştay tarafından uygun görülmesi halinde belediye başkanı başkanlıktan düşmektedir.²¹⁷

Söz konusu düzenlemeler mülga 1580 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde değerlendirildiğinde; 1580 sayılı Kanunda, belediye meclisine verilen açıklama ve cevapların yeterli görülmediği durumlarda meclisin belediye encümenine resen soru sorma yetkisinin (1580, md.64) ortadan kaldırıldığı, 1580 sayılı Kanunda her bir meclis üyesinin gensoru önergesi verebilmesine (1580, md.61/1) karşın 5393 sayılı Kanunda meclis üye tam sayısının en az üçte biri oranındaki üyenin imzasıyla belediye başkanı hakkında gensoru önergesi verilebilmesi ve belediye başkanının gensoru neticesinde yetersizlik oyu ile düşürülebilmesi için gerekli çoğunluğun 1580 sayılı Kanunda meclis üye tam sayısının üçte ikisi iken (1580, md.61/2) bunun 5393 sayılı Kanunla dörtte üçe çıkarılmış olmasını belediye meclisinin bilgi edinme ve denetim yollarının güçleştirildiği şeklinde yorumlamak mümkündür. Bu durum Türk yerel yönetimlerinde görülen “zayıf meclis-güçlü başkanlık” sistemini daha da pekiştiren bir düzenleme yapıldığını göstermektedir.

²¹⁷ 5393 sayılı Kanununun 26. maddesinin son fıkrasında “*Gensoru önergesinin karara bağlanmasında dördüncü fıkraya göre işlem yapılır*” hükmüne yer verilmiştir. Buna göre 4. fıkrada düzenlenen faaliyet raporlarına yetersizlik kararı verilebilmesi için gerekli olan çoğunluğa, buna ilişkin tutanak düzenlenerek mahallin mülki idare amirine gönderilmesine dair hususlar gensoru önergesinin karara bağlanmasında da geçerli olacaktır. Ancak, sürecin valilik tarafından Danıştay'a intikali ve Danıştay tarafından uygun görülme durumunda başkanlıktan düşürülme aşamaları ise 5. ve 6. fıkralarda düzenlenmektedir. Bu bakımdan son fıkra hükmünün “*Gensoru önergesinin karara bağlanmasında dördüncü, beşinci ve altıncı fıkralara göre işlem yapılır*” şeklinde düzenlenmemiş olması nedeniyle gensoru ile ilgili düzenlemede hukuki bir boşluk olduğu söylenebilir. (Bkz.; Ethem Kadri Pektaş, “Yerel Meclislerin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2012, s.332).

5393 sayılı Kanunla düzenlenen belediye meclisinin bir başka bilgi edinme ve denetim yolu ise faaliyet raporlarının değerlendirilmesidir. Kanunda; belediye başkanınca KMYKK'nun 41. maddesine göre hazırlanacağı belirtilen faaliyet raporlarının nisan ayı toplantısında belediye başkanı tarafından meclise sunulması öngörülmüştür (5393, md.56). Faaliyet raporunda yer alan açıklamaların, meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğu tarafından yeterli görülmemesi durumunda, yetersizlik kararıyla görüşmeleri kapsayan tutanağın meclis başkan vekili tarafından mahallin mülki idare amirine gönderilmesi, valinin de dosyayı gerekçeli görüşüyle birlikte Danıştay'a göndererek Danıştay tarafından yetersizlik kararının uygun görülmesi durumunda belediye başkanının başkanlıktan düşmesi hüküm altına alınmıştır (5393, md.26/4-5-6).

Esas itibariyle 1580 sayılı Kanunun "Reisin senelik raporu" başlıklı 76. maddesinde de benzer bir düzenlemenin yer aldığı görülmektedir. Bu düzenlemede de belediye başkanının belediye meclisine bir önceki yıla ilişkin çalışma raporu vermesi, meclisin rapordaki açıklamaları üye tamsayısının üçte iki çoğunluğu ile yeterli görmemesi durumunda tutanağın ilgili mülki idare amirine gönderilmesi, mülki idare amirinin gerekçeli kanaatinin Danıştay'a sunulması ve Danıştay tarafından yetersizlik kararı verilmesi durumunda belediye başkanının düşmesi düzenlenmiştir.

Yukarıda bahsedilen düzenlemeler arasında iki önemli fark bulunduğu görülmektedir. Birinci olarak, 5393 sayılı Kanunda yer alan faaliyet raporu ile 1580 sayılı Kanunda yer alan çalışma raporu arasındaki nitelik farklılığıdır. 1580 sayılı Kanunda yer alan çalışma raporunun meclis kararlarının uygulanması, belediyenin mali durumuna, akdedilmiş ve mevcut taahhütlerin ifa şekline dair bilgi içermesi beklenirken, 5393 sayılı Kanun çerçevesinde hazırlanacak faaliyet raporunun ise kamu mali yönetiminin yeni unsurları olan stratejik plan ve performans programı çerçevesinde faaliyetlere, performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleştirme

durumuna ve belediye borçlarının durumuna ilişkin bilgi vermesi gerekmektedir. İkinci olarak ise, yetersizlik kararı verilmesi için 1580 sayılı Kanunda üye tamsayısının üçte ikisinin oyu yeterli iken 5393 sayılı Kanunda bu çoğunluk dörtte üçe çıkarılarak belediye başkanının yetersizlik kararı ile düşürülmesi güçleştirilmiş ve yukarıda bahsedilen “zayıf meclis-güçlü başkan” sistemini destekleyecek bir düzenleme yapılmıştır. Özellikle gerek gensoru gerekse de faaliyet raporları ile belediye başkanı hakkında yetersizlik kararının meclis üye tamsayısının dörtte üç çoğunluğunun aranması hem meclis içinde büyük bir uzlaşımın sağlanmasını gerektirerek adeta bu yolların kullanılmasını imkânsızlaştırmış hem de meclisin büyük çoğunluğunun yetersiz görebileceği bir başkanın görevine devam etmesine imkân sağlayarak siyasi anlamda meşruluğunun büyük ölçüde kaybına yol açabilecek bir düzenleme olmuştur.²¹⁸

Kanunun 26. maddesinde sayılan bir diğer bilgi edinme ve denetim yolu ise Kanunun 25. maddesinde düzenlenen denetim komisyonlarıdır. Düzenlemeye göre, il ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10.000'in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisi, her ocak ayı toplantısında belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturmaktadır. Komisyon belediye birimleri ve bağlı kuruluşlarından her türlü bilgi ve belgeyi isteme yetkisi bulunmaktadır. Komisyon, çalışmasını 45 işgünü içinde tamamlamak ve buna ilişkin raporunu mart ayının sonuna kadar meclis başkanlığına sunmakla sorumludur. Ayrıca, konusu suç teşkil eden hususlarla ilgili olarak meclis başkanlığı tarafından yetkili mercilere suç duyurusunda bulunulmaktadır.

²¹⁸ Bu konuda bir faaliyet raporunun değerlendirildiği ya da belediye başkanı hakkında verilen bir gensorunun görüşüldüğü 10 üyeli bir belediye meclisi oylaması örnek olarak alınırsa (2014 yılı ADNKS verilerine göre Türkiye'deki mevcut 1396 belediyenin 708'inin (%50,7) nüfusu 10.000'in altındadır ve meclis üye tam sayısı 10'dur) 2 üye “kabul”, 1 üye “çekimser”, 7 üye de “ret” oyu kullanmış olsun. Bu durumda “yetersizlik” kararı için 8 “ret” oyu gerektiğinden, belediye başkanı 7 “ret” oyuna rağmen “yeterli” sayılacaktır. Detaylı bilgi için bkz. Ethem Kadri Pektaş, **a.g.m.**, s.335.

Denetim Komisyonlarının kurulması mali hesap verme sorumluluğu bakımından Kanunun getirdiği en önemli düzenleme olarak ifade edilebilir. Komisyonun yetki ve sorumluluklarının net bir şekilde ortaya konmuş olması da etkin hesap verme ilkeleri ile uyumludur. Komisyon raporunun belediye meclisinde görüşülecek olması aynı zamanda siyasi hesap verme sorumluluğuna da yol açması bakımından da önemi haizdir.

2.2.2. Şeffaflığın ve Katılımcılığın Sağlanmasına Yönelik Düzenlemeler Bakımından İncelenmesi

Yerel yönetimlere katılımın artırılması, gerek neoliberal düşünce, gerekse yönetim yaklaşımı içerisinde sıklıkla vurgulanan ve yeni yerel yönetim mevzuatında da yer vermeye çalışılan bir husus olmuştur. 5393 sayılı Kanunun “hemşehri hukuku” başlıklı 13. maddesinde “*Herkes ikamet ettiği beldenin hemşehrisidir. Hemşehrilerin, belediye karar ve hizmetlerine katılma, belediye faaliyetleri hakkında bilgilenme..... hakları vardır.*” hükmüne yer verilerek şeffaflık ve katılımcılığı sağlamaya yönelik bir düzenleme yapılmıştır. 5393 sayılı Kanunla hemşehrilik tanımının değiştirilerek herhangi bir beldede ikamet eden herkesin hemşehri olarak tanımlanması hem kentle kent sakinleri arasındaki bağın daha doğru olarak kurulması hem de belediyelerin yargısal denetiminin sağlanmasında hemşehrilik hakkının anlaşılması bakımından kolaylaştırıcı bir düzenleme olmuştur.²¹⁹ Ancak, düzenlemede belediye karar ve hizmetlerine katılımın ve belediye faaliyetlerine ilişkin bilgilendirmenin ne şekilde olacağına ve hangi vasıtalarla gerçekleştirileceğine ilişkin herhangi bir ayrıntıya yer verilmemiştir.

²¹⁹ Konu ile ilgili Danıştay Onüçüncü Dairesinin 23.06.2008 tarihli ve E:2007/4549, K:2008/5019 sayılı kararında “5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Hemşehri Hukuku" başlıklı 13. maddesi uyarınca hemşehrilerin belediye idaresinin karar ve hizmetlerine iştirak etme haklarının bulunduğu; bu hakların belediye hizmetlerinden yararlanan kişiler açısından, hizmetin hukuka uygun yürütülüp, yürütülmediği hususunu yargı önüne getirme hakkını içerdiği...” belirtilerek hemşehrilik hukuku ilişkisinde olan herkesin başka herhangi bir menfaat ilişkisi aranmaksızın sadece bu hukukun bir gereği olarak belediye idaresinin işlemlerinin yargısal denetimi isteyebileceğine hükmetmesi de bunun bir göstergesidir.

Katılımcı demokrasi açısından önem taşıyan, pek çok belediye tarafından uygulanan görüş bildirme ve buna esas teşkil edecek araştırmaları yapmakla görevlendirilen kurumsal yapılar olan kent konseyleri 5393 sayılı Belediye Kanunu ile hukuki nitelik kazanmışlardır. Kent konseylerinin kanunla düzenlenmesi ile yerel düzeyde katılımcı demokrasinin geliştirilmesi bakımından önemli olan Yerel Gündem 21 meclisleri de hukuki bir niteliğe sahip olmuşlardır.²²⁰

Kanunun 76. maddesinde kent konseylerinin kent vizyonunun ve hemşehrilik bilincinin geliştirilmesi, kentin hak ve hukukunun korunması, sürdürülebilir kalkınma, çevreye duyarlılık, sosyal yardımlaşma ve dayanışma, saydamlık, hesap sorma ve hesap verme, katılım ve yerinden yönetim ilkelerini hayata geçirmeye çalışacağı hükmüne yer verilmiştir. Kanunun ilgili maddesine dayanılarak çıkarılan ve 08/10/2006 tarihli ve 26313 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Kent Konseyi Yönetmeliği ile kent kaynaklarının etkili, verimli ve adil kullanımına katkıda bulunulması (md.6/e) ve kent yönetiminde saydamlık, katılım, hesap verebilirlik, öngörülebilirlik ilkelerinin uygulanmasına katkıda bulunulması (md.6/h) kent konseylerinin görevleri arasında sayılmıştır.

Belediye meclislerinin kent konseylerinde oluşturulan görüşleri ilk toplantısında gündeme alarak değerlendirmesinin zorunlu olmasına karşın (5393, md.76/3), ne kent konseylerinin görüş ve önerileri doğrultusunda ne de bu görüş ve önerilere ilişkin bir karar alma zorunluluklarının bulunmaması kent konseylerinin sembolik bir nitelik taşımaktan öteye gidemediğini göstermektedir.²²¹ Ayrıca, belediye meclisinin görevleri arasında kent konseyinden gelecek görüşlerin değerlendirilmesine ilişkin bir hükmün yer almaması, kent konseyi ile belediye meclisinin ilişkisinin hukuki temele oturtulmasındaki temel bir eksiklik olarak

²²⁰ T.C. Bayındırlık ve İskan Bakanlığı, **Yerel Yönetimler Katılımcılık ve Kentsel Yönetim Komisyonu Raporu**, Kentleşme Şurası 2009, Ankara, Nisan 2009, s.46.

²²¹ A. Argun Akdoğan, “Yeni Yerel Yönetim Yasalarında Katılım”, s.11, <http://www.yayed.org.tr/resimler/ekler/21fa74b50ba3f7c_ek.pdf?tipi=7&turu=X&sube=0>, (Erişim: 10/05/2012).

değerlendirilebilir.²²² Herhangi bir somut yaptırımı olmayan veya en azından herhangi bir mekanizmayı işler hale getirmeyen bir yapının hesap verme sorumluluğunu sağlayamayacağı ve bu türden hesap verme sorumluluğu ilişkisinin söylemden öteye gidemeyeceği aşikârdır.

2.2.3. Stratejik Plan ve Performans Programı Hazırlama Zorunluluğu Bakımından İncelenmesi

KMYKK ile kamu mali yönetimi alanında temel belge haline gelen stratejik planlar ve bunların uygulama belgeleri olan performans programları belediyeler bakımından da mali ve yönetsel alanda temel belge olma özelliğini taşımaktadır. Stratejik planların hazırlanması; belediyelerin hizmet sunumu, politika geliştirme, belirlenen politikaların somut iş programlarına ve bütçelere dayandırılması ile uygulamanın etkili bir biçimde izlenmesini ve değerlendirilmesini sağlamak bakımından temel bir araç olarak işlev görmektedir.²²³

5393 sayılı Kanuna göre belediye başkanları yerel seçimlerden itibaren altı ay içinde kalkınma planı ve programı ile varsa bölge planına uygun olarak stratejik planı ve ilgili olduğu yılbaşından önce de yıllık performans programını hazırlayarak belediye meclisine sunmakla sorumludurlar (5393, md.41/1).²²⁴ Stratejik planların hazırlanmasında üniversiteler ve meslek odaları ile konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin görüşlerinin alınması öngörülmüş ve belediye meclisinin kabul etmesiyle yürürlüğe girmesi hüküm altına alınmıştır (5393, md.41/2). Stratejik plan hazırlanması nüfusu 50.000'in altında olan belediyeler bakımından zorunlu değildir (5393, md.41/3).²²⁵ Kanunda stratejik planın ve performans programının bütçenin

²²² T.C. Bayındırlık ve İskan Bakanlığı, **a.g.e.**, s.47.

²²³ Neşe Songür, "Stratejik Plan Hazırlamakla Yükümlü Belediyelerin Deneyimleri Üzerine Bir Araştırma", **1. Ulusal Yerel Yönetimler Sempozyumu Bildiriler Kitabı** (içinde), Sakarya, 2008, s.71.

²²⁴ 5393 sayılı Kanunun Geçici 4. maddesinde belediyelerin ilk stratejik planlarını, Kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren bir yıl içinde (13/07/2006'ya kadar) hazırlamaları öngörülmüştür.

²²⁵ 2014 yılı itibariyle toplam 1396 belediyenin bulunduğu ülkemizde, TÜİK verilerine göre nüfusu 50.000'in üzerinde olan ve stratejik plan yapmakla yükümlü belediyelerin sayısı (büyükşehir belediyeleri dahil) 337'dir ve belediyelerin %24.14'üne karşılık gelmektedir. (Kaynak: İçişleri

hazırlanmasına esas teşkil ettiği vurgulanarak bunların belediye meclisinde bütçeden önce görüşülerek kabul edilmesi gerektiği düzenlenmiştir (5393, md.41/4).

Buna uygun olarak belediye başkanının, meclisinin ve encümeninin görev ve yetkilerini sıralayan maddelerde de paralel düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre; belediye başkanını belediye idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak ve belediyeyi stratejik plana uygun olarak yönetmekle (5393, md.38/b), belediye encümeni stratejik planı inceleyip belediye meclisine görüş bildirmekle (5393, md.34/a) ve belediye meclisi de stratejik planı görüşüp kabul etmekle sorumludur (5393, md.18/a). 5216 sayılı Kanunda da ilçe ve ilk kademe belediyelerinin görüşlerini alarak büyükşehir belediyesinin stratejik planını hazırlamak büyükşehir belediyesinin görev, yetki ve sorumlulukları içinde sayılmış (5216, md.7/a) ve büyükşehir belediye başkanının belediye idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmakla görevli olduğu ifade edilmiştir (5216, md.18/b).

Kanunda nüfusu 50.000'den fazla olan belediyelere getirilen stratejik plan hazırlama yükümlülüğü ile stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçelemeye geçilmiş olmasına karşın belediyeler bakımından bu yönetsel değişiklik için herhangi bir kademeli geçiş planı öngörülmemiştir. Belediyelere sadece bir yıl gibi kısa bir süre tanınarak bu değişikliğin gerçekleştirilmesinin istenmesi belediyelerde sürecin ve planın kalitesinden daha çok belirlenen zaman içerisinde bir plan belgesi ortaya koymaya odaklanılmasına sebep olmuştur. Bu durum idarelerin dönüşümüne, stratejik alanlara odaklanmasına ve stratejik planlama sürecinin yeterli katkıyı sunmasına engel olacak niteliktedir.²²⁶

Stratejik planlama konusunda değinilmesi gereken bir başka husus ise stratejik planlarla ulusal politika ve planlar arasında bağın nasıl kurulacağıdır.

Bakanlığı Mahallî İdareler Genel Müdürlüğü, <http://www.migm.gov.tr/Dokumanlar/belediye_listesi_2014_site.xlsx>, Erişim: 21/02/2015).

²²⁶ Volkan Erkan, **a.g.e.**, s.68.

Kanunda stratejik planların kalkınma planı ve programı ile varsa bölge planına uygun olarak hazırlanması bir gereklilik olarak ortaya konmuş ancak bunun ne şekilde sağlanacağı belirtilmeyerek adeta bir niyet temennisi olarak belediyelerin takdirine bırakılmıştır. Bu yorumu güçlendirecek bir başka husus ise Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 13. maddesinde mahallî idareler dışındaki kamu idarelerinin stratejik planlarının kalkınma planı, orta vadeli program ve faaliyet alanı ile ilgili diğer ulusal, bölgesel ve sektörel plan ve programlara uygunluğunun değerlendirilmek üzere Kalkınma Bakanlığına (mülga DPT Müsteşarlığına) göndermelerinin düzenlenmiş olmasıdır. Mahallî idarelerin idarî ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişileri olmaları bakımından söz konusu düzenleme yerinde olmakla birlikte yukarıda da belirtildiği üzere stratejik planların üst ölçekli planlarla uyumunun nasıl sağlanacağı konusu tamamen mahallî idarelerin kendi inisiyatiflerinde bir konudur.

2.2.4. Bütçe Süreci Bakımından İncelenmesi

5393 sayılı Kanununa göre bütçe sürecine yön verecek temel belgeleri stratejik plan ve performans programı oluşturmaktadır. Nitekim Kanunda da stratejik planın ve performans programının bütçenin hazırlanmasına esas teşkil ettiği vurgulanarak bunların belediye meclisinde bütçeden önce görüşülerek kabul edilmesi gerektiği düzenlenmiştir (5393, md.41/4). Belediye başkanı tarafından belediyenin stratejik planına ve performans programına uygun olarak hazırlanan bütçe (5393, md.38/b), belediyenin mali yıl ve izleyen iki yıl içindeki gelir ve gider tahminlerini gösterir, gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin verir (5393, md.61/1). Kanunda ayrıca; KMYKK hükmüne uygun olarak (5018, md.77/1), bütçeye ayrıntılı harcama programları ile finansman programlarının eklenmesi (5393,61/2), bütçe yılının Devlet mali yılı ile aynı olması (5393, md.61/3) ve bütçe dışı harcama yapılmaması (5393, md.61/4) hüküm altına alınmıştır. Kanunda belediye başkanı ve harcama yetkilileri, bütçe ödeneklerinin verimli, tutumlu ve

yerinde harcanmasından sorumlu tutularak (5393, md.61/5) hesap verme sorumluluğunun temel önceliklerinden olan mali kaynakların kullanımından kaynaklanan sorumluluğa vurgu yapılmıştır.²²⁷

Kanuna göre bütçenin hazırlanması ve kabulüne ilişkin süreç ise şu şekilde işlemektedir: İlk olarak belediye başkanı tarafından hazırlanan bütçe tasarısı Eylül ayının birinci gününden önce encümene sunulmakta ve aynı zamanda İçişleri Bakanlığına gönderilmektedir. İçişleri Bakanlığı, belediye bütçe tahminlerini konsolide etmekte ve bunu merkezi yönetim bütçe tasarısına eklenmek üzere eylül ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına bildirmektedir. Belediye encümeni bütçeyi inceleyerek görüşüyle birlikte Kasım ayının birinci gününden önce belediye meclisine sunmaktadır (5393, md.62/1). Belediye meclisi ise bütçe tasarısını yılbaşından önce, aynen veya değiştirerek kabul etmektedir. Ancak, belediye meclisi bütçe denkliliğini bozacak biçimde gider artırıcı ve gelir azaltıcı değişiklikler yapamamaktadır. Belediye meclisince kabul edilen bütçe, mali yılbaşından itibaren yürürlüğe girmektedir (5393, md.62/2).

5393 sayılı Kanun, mülga 1580 sayılı Kanundan farklı olarak bütçenin mahallin en büyük mülkiye memurunun onayı ile kesinlik kazanması uygulamasına son vermiştir (1580, md.122). Belediye bütçesinin merkezi idare tarafından onaylanması uygulamasından vazgeçilerek bütçenin kesinleşme sürecinin belediye meclisine bırakılmış olmasını yerelleşme ilkesinin bir göstergesi olarak değerlendirmek mümkündür.²²⁸

Bütçenin hazırlanması ve kabul edilmesi ile ilgili hususlar belediye organlarının görevleri arasında da sayılarak paralel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre; belediye başkanı bütçeyi hazırlamakla (5393, md.38/b) ve uygulayarak bütçede

²²⁷ Hale Biricikoğlu, Serdar Gülener, **a.g.m.**, s.142.

²²⁸ Sabrina Kayıkçı, “Küreselleşmenin Kamu Yönetimi Paradigmasına Etkisi ve Türk Kamu Yönetimine Yansımaları”, **Mülkiye Dergisi**, Cilt: XXXI, Sayı: 256, 2007, s.181.

meclis ve encümenin yetkisi dışındaki aktarmalara onay vermekle (5393, md.38/i), belediye encümeni, bütçe ve kesin hesabı inceleyip belediye meclisine görüş bildirmekle (5393, md.34/a) ve bütçede fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyleri arasında aktarma yapmakla (5393, md.34/d), belediye meclisi ise, bütçe ve kesin hesabı kabul etmekle ve bütçede kurumsal kodlama yapılan birimler ile fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyleri arasında aktarma yapmakla görevli ve yetkilidir (5393, md.18/b).

KMYKK'nda mahallî idare bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanmasının ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılması kararlaştırılmıştır (5018, md.42/6). Kesin hesaba ilişkin 5393 sayılı Kanunda yer alan düzenlemede her yıl bütçesinin kesin hesabının, belediye başkanı tarafından hesap döneminin bitiminden sonra Nisan ayı içinde encümene sunulması (5393, md.64/1), belediye encümeninin kesin hesabı inceleyip belediye meclisine görüş bildirmesi (5393, md.34/a) ve kesin hesabın belediye meclisinin Mayıs ayı toplantısında görüşülerek karara bağlanması öngörülmüştür (5393, md.64/1). Kesin hesabın görüşülmesi ve kesinleşmesinde, bütçeye ilişkin hükümler uygulanmaktadır (5393, md.64/2).

Kanunda il ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10.000'in üzerindeki belediyelerde plan ve bütçe komisyonu kurulması zorunlu tutulmuştur (5393, md.24/2). Bu düzenleme, belediye meclisinin bütçeyi daha ayrıntılı incelemesine, bütçe üzerinden belediye meclisinin hesap verme sorumluluğu mekanizmasını daha etkin kullanmasına olanak sağlayacak niteliktedir.

Kanunda belediye bütçesi ile muhasebe işlemlerine ilişkin esas ve usullerin ise Maliye Bakanlığının görüşü alınarak İçişleri Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenmesi hüküm altına alınmıştır (5393, md.65). Söz konusu usul

ve esaslar Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği²²⁹ ile düzenlenmiştir. Bütçe ve muhasebe sistemine ilişkin usul ve esasların tek bir düzenleyici işlem ile belirlenmiş olması; hesap ve kayıt düzeninde tekdüzenin ve saydamlığın sağlanmasını, ilgili kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılanmasını, karar-kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını ve karşılaştırmaya olanak veren ve konsolide edilebilir veriler elde edilmesini olanaklı kılacaktır.

5216 sayılı Kanunda bütçe süreci ile ilgili çeşitli hususlara yer verilerek bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına ilişkin diğer hususlarda 5393 sayılı Belediye Kanunu hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir (5216, md.25/5). Kanunda bütçenin büyükşehir belediye başkanı tarafından kurumsal stratejilere uygun olarak hazırlanacağı ve uygulanacağı (5216, md.18/b), büyükşehir belediyesi ve bağlı kuruluşları ile işletmelerinin bütçe tasarılarını, bütçe üzerindeki değişiklik önerilerini ve bütçe kesin hesap cetvellerini yine büyükşehir belediye başkanının hazırlamakla görevli olduğu belirtilmiştir (5216, md.18/e).

Kanunda büyükşehir belediye bütçesinin görüşülmesi ise şöyle düzenlenmiştir: İlk olarak, büyükşehir belediye bütçesi ile ilçe ve ilk kademe belediyelerinden gelen bütçeler büyükşehir belediye meclisine sunulur ve büyükşehir belediye meclisince yatırım ve hizmetler arasında bütünlük sağlayacak biçimde aynen veya değiştirilerek kabul edilir (5216, md.25/1). İkinci olarak, büyükşehir, ilçe ve ilk kademe belediye bütçeleri, büyükşehir belediye meclisinde aynı toplantı döneminde ve birlikte görüşülerek karara bağlanır ve tek bütçe halinde bastırılır (5216, md.25/2).

Büyükşehir belediye meclisi, ilçe ve ilk kademe belediyelerinin bütçelerini kabul ederken bazı hususlarda yetkili kılınmıştır. Bu yetkiler şunlardır; bütçe metnindeki kanun, tüzük ve yönetmeliklere aykırı madde ve ibareleri çıkarmak veya

²²⁹ Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, 10.03.2006 tarihli 26104 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

değiştirmek, belediyenin tahsile yetkili olmadığı gelirleri çıkarmak, kanuni sınırlar üzerinde veya altında belirlenmiş olan vergi ve harçların oran ve miktarlarını kanunda öngörölen sınırlarına çekmek, kesinleşmiş belediye borçları için bütçeye konulması gerekip de konulmamış ödeneği eklemek ve ortak yatırım programına alınan yatırımlar için gerekli ödeneği eklemek (5216, md.25/3). Büyükşehir belediye meclisince ilçe ve ilk kademe belediye bütçelerinde yapılan değişikliklere karşı on gün içinde Danıştay'a itiraz edilebilmesi ve Danıştay'ın da itirazı otuz gün içinde karara bağlaması Kanunda düzenlenmiştir (5216, md.25/4).

5216 sayılı Kanunda ayrıca, 5393 sayılı Kanunda yer alan düzenlemeye uygun olarak, büyükşehir belediye meclisi tarafından plan ve bütçe komisyonu, kurulması zorunlu ihtisas komisyonlarından biri olarak sayılmıştır (5216, md.15/2).

5393 ve 5216 sayılı Kanunlarda bütçe yukarıda bahsedilen süreç çerçevesinde hazırlanıp uygulanmakta ve KMYKK'nun çizdiği hesap verme sorumluluğu mekanizmalarını da içermektedir. Daha açık bir ifade ile, KMYKK'nun dayandığı; stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, çok yıllı bütçeleme, analitik bütçe sınıflandırması, tahakkuk esasına dayanan muhasebe sistemi gibi unsurlar belediye bütçeleri bakımından da geçerlidir.

Belediyeler performans esaslı bütçelemeye geçerek performans programlarında ayrıntılı olarak belirlenen ölçütler sayesinde sadece geçmiş mali verilere dayanarak değil, daha gerçekçi fayda maliyet analizlerini kullanarak bütçeleme süreçlerini geliştirme ve bütçelerin gerçekteşme düzeyini de daha rasyonel olarak ölçme imkânına sahip olmuşlardır.²³⁰ Ancak mevzuat bakımından belediyelerde performans esaslı bütçelemeye geçilmiş olmasına karşın uygulamada pek çoğu merkezi idare açısından da geçerli olduğu söylenebilecek sorunlarla karşılaşılmaktadır. Bunlar: Planlama alışkanlığının olmayışı, yerel seçimler sonrası

²³⁰ Özer Köseoğlu, "Türk Belediyeciliğinde Performansa Dayalı Yönetim Anlayışına Geçiş: Arka Plan ve Sorunlar", **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt: 17, Sayı: 1, Ocak 2008, s.33.

tüm sistemin alt üst olacağı endişesi, yeni fikir ve projelerden kaçınma, bilgi eksikliği, subjektiflik korkusu, üst yönetimin desteğini çekmesi endişesi, düşük performans gösterme endişesi, bürokrasi artışı, sistemdeki tasarlama sorunu, birimlerin faaliyet çatışması, katılımcı olmayan yönetim yaklaşımı.²³¹

Belediye bütçesinin, çok yıllık olarak hazırlanması da belediyenin bütçe politikasına orta vadeli bir bakış açısı getirmesi, alınan kararların ileriye yönelik maliyetini ve finanse edilip edilemeyeceğini göstermesi, belediye kararlarının meclis ve vatandaşlar tarafından daha iyi denetimini sağlaması, saydamlık ve hesap verme sorumluluğuna katkısı olması, kaynaklar ile ihtiyaçlar arasında önceliklendirme yapılmasına imkân tanınması, belediyenin birimleri arasında, belediyenin diğer belediyelerle işbirliği kültürünün gelişmesine yardımcı olması gibi yararları olabilecektir.²³²

2.2.5. Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesi Bakımından İncelenmesi

5393 sayılı Kanununun 56. maddesinde belediyelerin faaliyet raporlarının KMYKK 41. maddesinde belirtilen şekilde hazırlanacağı düzenlenmiştir. Kanuna göre belediye başkanları tarafından hazırlanan faaliyet raporları; stratejik plan ve performans programına göre yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini ve belediye borçlarının durumunu açıklayacak nitelikte olmalıdır. Kanunda ayrıca belediyelerin hazırlayacakları faaliyet raporlarının sadece belediyeye ilişkin değil bağlı kuruluş ve işletmeler ile belediye ortaklıkları ile ilgili bilgi ve değerlendirmeleri bir bütün olarak içermesi öngörülmüştür.

5393 sayılı Kanunun getirdiği önemli hesap verme sorumluluğu araçlarından biri olan faaliyet raporlarının Nisan ayı toplantısında belediye başkanı tarafından

²³¹ Ali Erbaşı-Ali Güzel, **a.g.m.**, s.39.

²³² Glendal Wright, Ferhat Emil, “Çok Yıllı Bütçe ve Yatırım Planlaması”, Haziran 2007, s.4, (<http://www.lar.gov.tr/newdocuments/Cok%20Yilli%20Butceleme%20ve%20Yatirim%20Planlamasi%20Egitim%20Rehberi.doc>), (Erişim: 20/11/2010).

belediye meclisine sunulması, raporun bir örneğinin (Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporunun hazırlanmasında yararlanılmak üzere) İçişleri Bakanlığına gönderilmesi ve kamuoyuna açıklanması gibi düzenlemeler de faaliyet raporlarının bu niteliğini ortaya koymaktadır.

Belediyelerin hazırladığı faaliyet raporlarını hesap verme sorumluluğu bakımından önemli kılan bir diğer husus ise belediye başkanlarının bu raporlar nedeniyle yetersiz görülmesi durumunda başkanlıktan düşmelerinin hüküm altına alınmış olmasıdır. Daha önce belediye meclisinin bilgi edinme ve denetim yolları incelenirken ayrıntılı biçimde ele alındığı üzere, belediye meclise sunulan bir önceki yıla ait faaliyet raporundaki açıklamaların meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğu tarafından yeterli görülmemesi durumunda, yetersizlik kararıyla görüşmeleri kapsayan tutanak meclis başkan vekili tarafından mahallin mülki idare amirine gönderilmekte ve vali dosyayı gerekçeli görüşüyle birlikte Danıştay'a göndermektedir. Yetersizlik kararı, Danıştay tarafından uygun görülmesi durumunda ise belediye başkanı, başkanlıktan düşmektedir (5393, md.26/4-5-6). Her ne kadar belediye başkanının düşmesi için meclis üye tamsayısının dörtte üçü gibi yüksek oranda bir uzlaşmanın belediye meclisinde sağlanması öngörülmüş olsa da belediye başkanının kullandığı kaynaklardan ve yerine getirdiği/getirmediği faaliyetlerden dolayı hesap verme sorumluluğunun somut bir neticeye bağlanmış olması bakımından önemli bir düzenlemedir.

2.2.6. Denetim Sistemi Bakımından İncelenmesi

KMYKK, belediyelerin denetimi konusunda temel çerçeveyi belirlemiş ve 5393 sayılı Kanunda da buna paralel bir düzenleme yapılmıştır. 5393 sayılı Kanunun 54. maddesinde denetim faaliyetleri ile idareye rehberlik yapılması, hizmetlerin mevzuata, amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine uygunluğunun analiz edilip ölçülerek bunların sonuçlarının rapor halinde ilgililere duyurulmasının amaçlandığı ifade edilmiştir. Kanunda denetimin türleri de iç ve dış denetim olarak belirtilmiş ve

denetimin iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimini kapsadığı düzenlenmiştir (5393, md.55/1). İç ve dış denetimin nasıl yapılacağı konusunda da Kanun denetimin KMYKK hükümleri uyarınca yapılacağını (5393, md.55/2) belirttikten sonra denetimin yapılması hususunda Kanunda hüküm bulunmayan durumlarda KMYKK ile diğer kanunların ilgili hükümlerinin uygulanacağını öngörmüştür (5393, md.58).

Belediyelerin denetimi ile ilgili bir başka önemli husus ise belediyenin mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemlerinin, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenmesini düzenlenmiş olmasıdır (5393, md.55/3). Ancak, daha önce de belirtildiği üzere, bu hüküm KMYKK'nun 77. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen durumlarda ilgili mahallî idarelerin tüm mali yönetim ve kontrol sistemleri ile mali karar ve işlemlerinin mevzuata uygunluk yönünden İçişleri Bakanı tarafından teftiş ettirebilme yetkisi ile birlikte değerlendirildiğinde belediyelerin mali işlemleri de dâhil olmak üzere bütün idari işlemlerinin ve genel olarak mali yönetim ve kontrol sisteminin tamamının (performans denetimi hariç) merkezi idarenin denetimi kapsamında olduğunu söylemek mümkündür.

Kanunun hesap verme sorumluluğu açısından önemli olan bir yönü de denetime ilişkin sonuçların kamuoyuna açıklanması ve meclisin bilgisine sunulmasıdır (5393, md.55/5). Böylelikle hem meclisin denetim mekanizmasının işler hale getirilmesi hem de kamuoyu denetiminin gerçekleştirilebilmesi mümkün olabilecektir.

Belediyeler bakımından hukuka uygunluk denetimi ve mali denetim yeni kavramlar olmamakla beraber Kanunla getirilen performans denetimi ise yeni bir denetim türünü oluşturmaktadır. Belediyelerle ilgili olarak uzun zamandan beri kaynakların verimli ve etkin kullanılması, performans programlarına bağlı olarak

kaynakların rasyonel tahsisinin sağlanması, ilgililerin hesap verme sorumluluğunu geliştirilmesine dönük ihtiyaçlardan kamu yönetimi yazınında bahsedilmektedir.²³³ Performans denetimi, bu ihtiyaçlara cevap verebilecek bir denetim türüdür. Kaynakların ne ölçüde etkin ve verimli kullanıldığına ve önceden belirlenmiş performans hedeflerine ne ölçüde ulaşıp ulaşılmadığının denetlenebilir olması hem kamuoyuna hem de belediye meclisine karşı hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi bakımından önemli bir gelişmeyi ifade etmektedir.

Belediyelerde performans denetimi konusunda dikkat edilmesi bir nokta ise performans denetimine tabi tutulan belediyelerin kurumsal kapasitelerinin geliştirilmesi gerektiğidir. Söz konusu kurumsal kapasitenin belediyelerde kurulması ve işletilmesi, bu konuda eğitimli personel yapısına sahip olunmasını gerektirmesinin yanı sıra önemli bir maliyeti de beraberinde getirmektedir. Performans standartları geliştirmek, veri toplamak, bunları işlemek ve analiz etmek, toplanan bilgiyi hazırlanan standartlar içerisine yerleştirmek, ölçüm raporlarını hazırlayıp ilgili yerlere göndermek gibi aşamaların belediye harcamalarını artırıcı bir yönü olabilecektir.²³⁴

Son olarak üzerinde durulması gereken bir noktayı da belediyelerin karar organları üzerindeki yargı denetimi oluşturmaktadır. 5393 sayılı Kanunun belediye organlarının kararları üzerinde mülki idare amirlerinin onaylama yetkisini kaldırarak denetimin büyük bir bölümünü yargı organlarına aktarmış olması yerel yönetimler üzerindeki idari vesayet denetimini azalttığı gerekçesiyle eleştiriye tabi tutulmuştur.²³⁵ Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin Kanunun 23. maddesinin 5. fıkrasında yer alan "*Mülki idare amiri hukuka aykırı gördüğü kararlar aleyhine idari yargıya başvurabilir.*" hükmünü merkezi idarece Anayasa'nın 127. maddesinde

²³³ Özer Köseoğlu, **a.g.m.**, s.25.

²³⁴ Muhsin Halis, Mehmet Tekinkuş, "Kamuda Performans Yönetimi", **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar** (içinde), Asım Balcı vd. (ed.), Seçkin Yayınları, Ankara, 2003, s.171-172.

²³⁵ İbrahim Özsoy, "Belediye Kanunu Kapsamında Belediyelerde Denetim", **Memleket Mevzuat**, Cilt: 4, Sayı: 49, Temmuz 2009, s.18.

çizilen çerçeve içinde kullanılması gereken, idarenin bütünlüğü ilkesinin gerektirdiği bir vesayet yetkisini içermediği gerekçesiyle iptal etmiş olması da bu eleştirileri kuvvetlendirmektedir.²³⁶ Ancak iptal kararından²³⁷ bu yana beş sene süre geçmiş olmasına rağmen yasa koyucu tarafından bu konuda yeni bir düzenleme yapılmamış ve oluşan hukuki boşluk doldurulmamıştır. Bu durum da siyasi iktidarın idari vesayetin artırılmasına yönelik bir iradesi olmadığı şeklinde yorumlanabilir.

²³⁶ Anayasa Mahkemesine göre; idari vesayet yetkisinin düzenlendiği Anayasanın 127. maddesinin 5. fıkrası ile merkezi idarenin yerel yönetimler üzerinde vesayet yetkisini kullanıp kullanmayacağı konusu yasa koyucunun takdirine bırakılmamıştır. Ayrıca, idari vesayet yetkisi, hukuka uygunluk denetiminin yanında yerindelik denetimini de içermektedir. Bakınız, Anayasa Mahkemesinin 4/2/2010 tarihli ve E.:2008/27, K.:2010/9 sayılı Kararı. <http://www.anayasa.gov.tr/index.php?!=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2844&content=>, (Erişim: 14/05/2012).

²³⁷ Söz konusu karar için bkz.: 22/06/2010 tarihli ve 27619 sayılı Resmi Gazete.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE MALİ HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Büyükşehir belediyelerinde mali hesap verme sorumluluğunun incelenmesi ve değerlendirilmesi bakımından bir anket formu hazırlanarak 6360 sayılı Kanun²³⁸ öncesinde kurulmuş olan 16 büyükşehir belediyesinin mali hizmetler birimi yöneticileri tarafından cevaplanmak üzere gönderilmiş ve tamamından geri dönüş alınmıştır. Anket ile özellikle 5018 sayılı Kanun ile 2003 yılı sonrasında kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yaşanan değişiklikler ile bu değişikliklerin uygulama durumu büyükşehir belediyeleri özelinde incelenmesi amaçlanmıştır. Anket sorularının hazırlanırken büyükşehir belediyeleri arasında bir karşılaştırma yapılmasından ziyade söz konusu belediyeler bakımından mali hesap verme sorumluluğunun işleyişine ilişkin genel bir tabloya ulaşılması hedeflenmiştir.

Anket; katılımcıların sadece bir seçeneği işaretlemesi istenen çoktan seçmeli sorular ile birden fazla seçeneğin işaretlenmesine imkân veren sorulardan oluşmaktadır. Birden fazla seçeneğin işaretlenebildiği sorular ile katılımcıların tek bir cevaba yönlendirilmesi yerine görüş ve düşüncelerini konunun farklı ve/veya birbirini destekleyen boyutlarıyla ifade edebilmeleri için hazırlanmıştır. Bu tür sorular istatistiki değerlendirmeye tabi tutulurken; verilen cevapların toplam cevap sayısı içindeki oranı yerine, verilen cevapların toplam katılımcı sayısı içindeki oranı göz önünde bulundurularak, bu cevapların benimsenme düzeyi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Anket ile elde edilen verilerin analizine aşağıda yer verilmiştir.²³⁹

²³⁸ 12/11/2012 tarih ve 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

²³⁹ Anket formu hazırlanırken Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanmış olan ve oldukça kapsamlı bir çalışma olan “2009 Yılı Kamu İdareleri Strateji

1. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL SİSTEMİNDE YAŞANAN DÖNÜŞÜMÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamu mali yönetimi ve kontrol alanında 2003 yılından bu yana yaşanan dönüşümün değerlendirilmesi amacıyla anket katılımcılarına bu dönüşüm sürecinde en başarılı olduğunu düşündükleri alanların neler olduğu sorulduğunda en fazla işaretlenen alan %73,3 ile “hesap verme sorumluluğu ve saydamlık” olmuştur. Bunu %53,3 ile “Raporlama (Faaliyet raporları/mali istatistikler vs.)”, “Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme”, “İdarenin kendi kendini denetlemesi (İç kontrol/İç Denetim)” ve “Mali disiplin” hususlarının izlediği görülmüştür (Bkz.Tablo-4). Bu durum 5018 sayılı Kanun ile kamu maliyesinin temel ilkeleri ve kamu kaynağının kullanılmasının genel esasları arasında sayılan temel hususların büyükşehir belediyeleri tarafından da en başarı sağlanan alanlar olarak değerlendirildiği görülmektedir. Bu bakımdan değişim sürecinin temel kavramları olan “hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın” bu kavramlara işlerlik kazandıracak olan raporlama, stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme gibi uygulama araçlarından daha yüksek bir oranda kabul görmesi genel bir kavramsal kabulün var olduğuna işaret etmektedir.

Tablo 4 - Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin Dönüşümünde En Başarılı Alanlar

SORU: Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemindeki dönüşümün en başarılı olduğunu düşündüğünüz alanlar nelerdir? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)		
	Sayı	Yüzde(%)
Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık	11	73,3
Raporlama (Faaliyet raporları/ mali istatistikler vs.)	8	53,3
Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme	8	53,3
İdarenin kendi kendini denetlemesi (İç kontrol/İç Denetim)	8	53,3
Mali disiplin	8	53,3
Yönetim sorumluluğu modelini benimsemesi	5	33,3
Çok yıllık bütçeleme	4	26,7
Harcama süreçlerinin hızlanması	2	13,3

Geliştirme Birimleri Anket Sonuçları” çalışmasından da istifade edilmiştir (Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2009 Yılı Kamu İdareleri Strateji Geliştirme Birimleri Anket Sonuçları, <<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4050,2pdf.pdf?0>>, Erişim: 20/03/2015).

Madalyonun diğ er tarafından bakıld ığında ise bu dönüş üm sürecinde yaşanan sorunların çoğunlukla uygulamaya ilişkin beş eri ve idari kapasitenin inş asında ve bu sürecin liderliğ inde yaş andığı görölmektedir. Katılımcılara kamu mali yönetimi ve kontrol alanında yaşanan en önemli sorunlar sorulduğ unda %60'ı “bilgi/eğ itim eksikliği” ve “Harcama birimlerinde personel yetersizliği”, %53,3'ü “Üst yöneticilerin desteğ inin/sahiplenmesinin olmaması” ve %46,7'si ise “İyi uygulama örneklerinin eksikliği” olarak göstermeleri de buna iş aret etmektedir (Bkz.Tablo-5).

Tablo 5 - Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin Dönüş ümünde Karş ılaş ılan Sorunlar

SORU: Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemindeki dönüş ümde en önemli sorunlar nelerdir? (Birden fazla seçeneğ i iş aretleyebilirsiniz)		
	Sayı	Yüzde(%)
Bilgi/eğ itim eksikliği	9	60
Harcama birimlerinde personel yetersizliği	9	60
Üst yöneticilerin desteğ inin/sahiplenmesinin olmaması	8	53,3
İyi uygulama örneklerinin eksikliği	7	46,7
Mevcut yönetim kültürü ile uyumsuzluk	6	40
İç ve dış denetimin yetersizliği	5	33,3
Reform sürecinde merkezi bir gözetici ve reformu sahiplenecek kurum eksikliği	3	20
Teftiş-İç denetim çatış ması	1	6,7

2003 yılında baş layan reform sürecinde yaşanan gecikme ve ertelemeler de göz önünde bulundurulduğ unda, idari yapılanmaya ilişkin yasal düzenlemenin yürürlüğ e girmesinden ziyade bu düzenlemelerin hayata geçirilmesini mümkün kılacak idari ve beş eri kapasitenin oluşturulması daha zorlu bir sürece karş ılık gelmektedir. Halen kanun uygulayıcıları bilgi ve eğ itim yönünden kendilerini yeterli görmediğ i gibi bu alanda her bir harcama biriminde yeterli sayıda personel istihdam edilmediğ i ve bu idareler bakımından model teş kil edecek bir iyi uygulama örneğ inin de sergilenemediğ i ortaya çıkmaktadır. Reform sürecinin itici güçlerinden biri olan üst yöneticilerin gerekli liderliğ i göstermemeleri de eklendiğ inde bu tür sorunların

yaşanmasının kaçınılmaz olduğu ve üst yöneticilerin kendilerine biçilen misyonu yerine getirmedikleri söylenebilir.

2. MALİ HİZMETLER BİRİMLERİNİN KURUMSAL YAPILANMA İÇERİSİNDEKİ KONUMU VE ÜSTLENDİĞİ İŞLEVLER BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Büyükşehir belediyeleri mali hizmetler birimlerinin hiyerarşik bağlılık durumları itibariyle kurumsal yapılanma içerisindeki konumları incelendiğinde %80'inin Genel Sekreter Yardımcısına, %20'sinin Genel Sekretere bağlı olduğu, üst yönetici olarak büyükşehir belediye başkanına doğrudan bağlı bir birim bulunmadığı görülmektedir (Bkz.Tablo-6). Bu durum büyükşehir belediyelerinde mali hizmetler birimlerinin daha çok bütçe ve kesin hesap, gelirlerin tahakkuk ve takip ve gider işlemleri gibi daha dar ve teknik bir çerçevede değerlendirildiğini, bu birimlerin 5018 sayılı Kanun ile öngörülen stratejik planlama ve üst yöneticiye mali mevzuat alanında danışmanlık yapma işlevlerinin ikincil bir düzeyde kaldığını göstermektedir. Oysaki, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 30. maddesinde mali hizmetler birimlerinin görevlerin yerinde ve zamanında yerine getirilmesinden üst yöneticiye karşı sorumlu oldukları açık bir şekilde belirtilmektedir. Mevcut durumda bu birimlerin üst yönetici olan büyükşehir belediye başkanı yerine genel sekreter veya genel sekreter yardımcısına bağlı olmaları idari bakımdan sorun teşkil etmese de reform sürecinde oluşturulması arzu edilen rol ve sorumluluk dengesi ile uyumlu bir konumda olunmadığına işaret etmektedir.

Tablo 6 - Mali Hizmetler Birimlerinin Bağlılık Durumu

SORU: Mali hizmetler biriminin belediye teşkilat yapısı içerisindeki yeri nedir?		
	Sayı	Yüzde(%)
Genel Sekreter Yardımcısına bağlı	12	80
Genel Sekretere bağlı	3	20
Üst yöneticiye (büyükşehir belediye başkanına) bağlı	-	-

Mali hizmetler birimlerinin üst yönetici ile doğrudan bağlı olmaması durumunun ortaya çıkardığı kademeli ilişki iki makam arasındaki iletişim düzeyinde de kendini göstermektedir. Mali hizmetler birimlerinin %46,7'si üst yönetici ile düzenli aralıklarla görüşme fırsatına sahipken %26,7'si üst yönetici ile doğrudan bir iletişimi bulunmamakta ve sadece bir üst makama ulaşabilmekte, %26,6'sı ise nadiren ve ihtiyaç duyulması hali ile sınırlı olarak üst yönetici ile iletişime geçebilmektedirler (Bkz.Tablo-7).

Tablo 7 - Üst Yöneticilerle İletişim Düzeyi

SORU: Mali hizmetler biriminizin üst yöneticiyle iletişimi ne düzeydedir?		
	Sayı	Yüzde(%)
Düzenli aralıklarla	7	46,7
Üst amirler aracılığıyla	4	26,7
İhtiyaç duyulduğunda	2	13,3
Nadiren	2	13,3

Mali hizmetler birimlerinin üst yönetici ve harcama yetkililerine bilgi sağlama ve mali konularda danışmanlık yapma işlevlerinin icrası kapsamında gerçekleştirdikleri faaliyetler incelendiğinde bu birimlerin %86,7'sinin raporlar ve yazılar hazırladıkları, %66,7'sinin sözlü bilgilendirme yaptıkları ve %26,2'sinin ise belirli periyotlarla toplantılar gerçekleştirdikleri sonucuna ulaşılmıştır (Bkz.Tablo-8) Reform sürecinin motoru ve sürekliliğini sağlayan bir araç olarak mali hizmetler birimleri kurgulanmış olsa da mevcut durumda bu birimlerin danışmanlık ve bilgilendirme işlevlerinin kurumsallık ve süreklilikten uzak olduğu anlaşılmaktadır. Daha çok mevzuat gereği yapılması gereken rutin yazılar ve raporların dağıtımına ilişkin yazışmalar ile güncel ve anlık bilgi taleplerine cevap veren sözlü bir iletişim yolunun izlendiği anlaşılmaktadır.

Tablo 8 - Bilgilendirme ve Danışmanlık Faaliyetleri

**SORU: Belediyeniz mali hizmetler birimi tarafından üst yöneticiye ve harcama yetkililerine bilgi sağlamak ve malî konularda danışmanlık hizmeti sunmak yükümlülüğü çerçevesinde ne tür faaliyetler gerçekleştirilmektedir?
(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)**

	Sayı	Yüzde(%)
Raporlar ve yazılar hazırlanmaktadır.	13	86,7
Sözlü bilgilendirme yapılmaktadır.	10	66,7
Belirli periyotlarla toplantılar yapılmaktadır.	4	26,7

Alt hizmet birimleri bakımından mali hizmetler birimleri incelendiğinde bu birimlerde yeknesak bir yapılanma olmadığı görülmektedir. İhtiyaç ve mali hizmetler birimlerine yüklenen fonksiyonlar çerçevesinde alt hizmet birimlerinin oluşturulduğu anlaşılmaktadır. Bu birimlerin %93,3'ünde "Gelir Şube Müdürlükleri", %73,3'ünde "Bütçe (ve kesin hesap/finans) Şube Müdürlüğü", %66,7'sinde "Strateji Geliştirme (ve Planlama) Şube Müdürlüğü", %60 ile de Gider Şube Müdürlüğü en sık görülen alt hizmet birimleridir (Bkz.Tablo-9). Gelir, gider ve bütçe gibi mali hizmetler fonksiyonu içerisinde yer alan hizmetler ön planda iken katılımcıların sadece %40'ının "Mali kontrol Şube Müdürlüğü"nün, %13,3'ünün de "İç Kontrol Şube Müdürlüğü"nün bünyelerinde olduğunu belirtmesi yine mali hizmetler fonksiyonu içerisinde yer alan iç kontrol hizmetinin geri planda kaldığını göstermektedir.

Tablo 9 - Mali Hizmetler Birimlerinin Alt Hizmet Birimleri

**SORU: Mali hizmetler biriminizin alt hizmet birimleri nelerdir?
(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)**

	Sayı	Yüzde(%)
Gelir Şube Müdürlüğü	14	93,3
Bütçe (ve kesin hesap/finans) Şube Müdürlüğü	11	73,3
Strateji Geliştirme (ve planlama) Şube Müdürlüğü	10	66,7
Gider Şube Müdürlüğü	9	60
Muhasebe Şube Müdürlüğü	6	40
Mali Kontrol Şube Müdürlüğü	6	40
İç Kontrol Şube Müdürlüğü	2	13,3

Bu konuda daha çarpıcı olan bir başka noktayı ise Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesi uyarınca malî hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütülen iç kontrol faaliyetinin, diğer faaliyetleri yürüten alt birim ve personelden ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesi hükmüne karşı mali hizmetler birimlerinin sadece %31,3'ünde iç kontrol faaliyetinin ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmekte olmasıdır (Bkz.Tablo-19).

Personel sayısı ve dağılımı bakımından incelendiğinde mali hizmetler birimi çalışanlarının ağırlıklı olarak (%61) memurlardan oluştuğu görülmektedir (Bkz.Tablo-10). İşçiler ile taşeron usulünce çalışanların oluşturduğu diğer grup ise ikinci ağırlıklı grubu (%30,2) oluşturmaktadırlar. Dikkat çekici bir başka husus ise Mali Hizmetler Uzmanı ve Uzman Yardımcısı kadrosunda çalışanların oldukça düşük bir oranda (%1,2) istihdam ediliyor olmalarıdır.

Tablo 10 - Mali Hizmetler Birimlerinin Personel Sayısı ve Dağılımı

SORU: Mali hizmetler biriminizin personel dağılımı ve sayısı nasıldır? (Biriminizde görev yapan; Daire Başkanı, Şube Müdürü, Mali Hizmetler Uzmanı ve Uzman Yardımcısı, Memur, VHKİ, İşçi (kadrolu ve sözleşmeli) ve diğer personel sayısını lütfen aşağıda buradaki ayrıma göre belirtiniz)		
	Sayı	Yüzde(%)
Daire Başkanı	13	1,2
Şube Müdürü	70	6,4
Mali Hizmetler Uzmanı ve Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı	14	1,2
Memur	665	61,0
İşçi	192	17,7
Diğer	136	12,5
TOPLAM	1090	100

Mali hizmetler birimi personelinin bilgi düzeyinin yeterli bulunup bulunmadığına ilişkin Tablo-40'da yer alan soruya katılımcıların sadece %37,5'inin yeterli olarak değerlendirdiği göz önünde bulundurulduğunda büyükşehir belediyelerinin mali yönetim ve kontrol kapasitesinin geliştirilmesine ciddi katkı

sağlayabilecek olan Mali Hizmetler Uzmanlarının sayıca artırılmasına ihtiyaç duyulduğu görülmektedir.

Mevzuat ile mali hizmetler birimlerine verilen başlıca fonksiyonlardan biri olan yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetlerin yerine getirilmesi görevi konusunda da geçen süre içerisinde oldukça sınırlı bir ilerleme yaşandığı görülmektedir (Bkz.Tablo-11). Büyükşehir belediyelerinin sadece %25'inde yönetim bilgi sistemi tam olarak uygulanıyorken, %43,7'sinde tamamlanan modüller itibariyle parçalı bir uygulama olduğu, üzerinde herhangi bir çalışma yapılmayan ve henüz tasarım aşamasında bulunan belediyelerin ise %31,3 gibi bir oranda olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Karar verme süreçlerine sağladığı verilerle olumlu katkı sağlayabilecek ve idare içinde kontrol ortamının oluşturulmasında önemli bir işlevi yerine getirecek olan yönetim bilgi sistemlerinin oluşturulmasında geç kalındığı anlaşılmaktadır.

Tablo 11 - Yönetim Bilgi Sisteminin Oluşturulma Durumu

SORU: Mali hizmetler biriminizde yönetim bilgi sistemi konusunda herhangi bir çalışma yapıldı mı?		
	Sayı	Yüzde(%)
Tamamlanan modüller itibariyle uygulanmaya başlandı.	7	43,7
Tam olarak uygulanıyor.	4	25,0
Herhangi bir çalışma yapılmadı.	3	18,8
Henüz tasarım aşamasında.	2	12,5

3. DENETİM SİSTEMİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. İç Kontrol Sürecinin Değerlendirilmesi

Ön mali kontrol ve iç denetimi içeren iç kontrol sürecinin incelenmesi kapsamında anket katılımcılarına öncelikle KMYKK ile belirlenen mali yönetim ve iç kontrol sistemi hakkındaki düşünceleri sorulmuştur (Bkz.Tablo-12). Katılımcıların %80'inin hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın arttığı ve %73,3'ünün ise bu sistemin çağdaş bir anlayışı yansıttığı ve yeni süreç ve teknikleri içerdiği görüşünde oldukları görülmektedir. Bu durum, kamu mali

yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın artırılması bakımından KMYKK'nun önemli katkılar sağladığı ve bu Kanun ile öngörülen mali yönetim sisteminin çağdaş bir niteliğe sahip olmasının içinde bulunulan dönemin gerekleri ile uyumlu olduğu yönünde bir fikri uzlaşmaya işaret etmektedir. Bununla birlikte, yukarıda belirtilen hususlar sistemin “tüm unsurları ile uygulanmasında kurumsal kapasite bakımından güçlükler yaşanmaktadır” önermesine %53,3 seviyesinde olumlu yanıt verilmesi ile birlikte değerlendirildiğinde, bu fikri uzlaşma durumu ile mevcut kapasitenin uyumlu bir seviyede olmadığı ortaya çıkmaktadır. “Stratejik yönetimin tüm unsurları ile uygulanmasına imkân tanımaktadır” önermesine anket katılımcılarının %46,7'sinin olumlu cevap vermesi, KMYKK ile kurulan mali yönetim ve kontrol sistemi kurgusunun stratejik yönetimin gerçekleştirilmesi bakımından eksiklikleri barındırdığı düşüncesinde olduklarını ortaya koymaktadır.

Tablo 12 - Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemi Hakkındaki Düşünceler

SORU: 5018 sayılı Kanun ile belirlenen mali yönetim ve iç kontrol sistemi hakkındaki düşünceleriniz nelerdir? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)		
	Sayı	Yüzde(%)
Hesap verme sorumluluğu ve saydamlığı artırmıştır.	12	80,0
Çağdaş bir anlayışı yansıtmakta, yeni süreç ve teknikleri içermektedir.	11	73,3
Tüm unsurları ile uygulanmasında kurumsal kapasite bakımından güçlükler yaşanmaktadır.	8	53,3
Stratejik yönetimin tüm unsurları ile uygulanmasına imkân tanımaktadır.	7	46,7
Sıkı bir kontrol/denetim sistemi öngörmüştür.	2	13,3
İdari yükü ve iş süreçlerini artıran bir yapıdadır.	1	6,7
Gevşek bir kontrol/denetim sistemi öngörmüştür.	-	-

KMYKK ile oluşturulan kontrol/denetim sisteminin gevşek veya sıkı olduğu yönünde belirgin bir görüş, alınan cevaplar ışığında ortaya çıkmamıştır. Bu itibarla KMYKK'nda öngörülen kontrol/denetim sisteminin uygulayıcılar nazarında fark edilebilir bir etki yaratmadığı ve kontrol/denetim sisteminin işleyişinde etkin bir uygulama düzeyinin yakalanamadığı söylenebilir.

Bahsedilmesi gereken bir diğer husus ise içerisinde pek çok faaliyet ve işlemi gerektiren iç kontrol ortamının sağlanması görevinin idari bir yük olarak görülmemiş olmasıdır. Katılımcıların sadece %6,7'si sistemi idari yükü ve iş süreçlerini artıran bir yapıda değerlendirmektedir (Bkz.Tablo-12). Ancak iç kontrol sisteminin iş süreçlerini artıran bir uygulama olup olmadığı ayrıca sorulduğunda daha farklı bir manzara ile karşılaşılmaktadır (Bkz.Tablo-13). “İş süreçlerini artırmaktadır” ve “İş süreçlerini artırmakla beraber faydalı bir uygulamadır” önermelerine verilen olumlu cevap %62,6 gibi yüksek bir orana tekabül etmektedir. Katılımcıların geriye kalan %37,4'ü ise “İş süreçlerinin ayrılmaz bir parçası olduğundan artırmamaktadır” önermesini işaretlemişler, “iş süreçlerini artırmamaktadır” önermesi ise hiç işaretlenmemiştir. Esas itibarıyla %37,4'lük kesim de iç kontrol süreçlerinin gerektirdiği faaliyetlerin beraberinde bir idari yük getirdiğini düşünmekle birlikte bunu iş süreçlerinin ayrılmaz bir parçası olarak gördüğünden ilave bir yük olarak değerlendirmemektedir.

Tablo 13 - İç Kontrol Sisteminin İş Süreçlerini Artırma Durumu

SORU: İç kontrol sistemi, iş süreçlerini artıran bir uygulama mıdır?		
	Sayı	Yüzde(%)
İş süreçlerini artırmaktadır.	1	6,3
İş süreçlerini artırmakla beraber faydalı bir uygulamadır.	9	56,3
İş süreçlerinin ayrılmaz bir parçası olduğundan artırmamaktadır.	6	37,4
İş süreçlerini artırmamaktadır.	-	-

İç kontrol sisteminin etkin bir idari işleyişe katkı sağlayıp sağlamadığı yönündeki soruya “Evet” ve “Önemli ölçüde” şeklinde verilen cevaplar toplamının %85,8 gibi yüksek bir oranda olması da iç kontrol faaliyetlerinin bir idarenin yapması gereken faydalı bir uygulama olarak görüldüğü hususunu teyit etmektedir (Bkz.Tablo-14). Ancak bütün bu sonuçlar beraber değerlendirildiğinde mevcut durumda en önemli sorunun kapasite eksikliği karşısında ilave her bir idari yükün uygulamaya geçirilmesinde yaşanan güçlük olduğu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 14 - İç Kontrolün İdari İşleyişe Katkısı Hakkında Düşünceler

SORU: Bir yönetim biçimi ve eylemler süreci olarak iç kontrol sisteminin etkin bir idari işleyişe katkı sağlayacağını düşünüyor musunuz?

	Sayı	Yüzde(%)
Evet	8	57,2
Kısmen	1	7,1
Önemli ölçüde	4	28,6
Hayır	1	7,1

İç denetim sisteminin olumlu olduğu düşünülen yönlerinin ne olduğu sorulduğunda katılımcıların verdikleri cevaplar, katılımcıların daha önce kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi hakkındaki düşünceleri sorulduğunda verilen cevaplarla benzerlik göstermektedir (Bkz.Tablo-15). Buna göre katılımcıların %66,7'si “Hesap verme sorumluluğunu geliştirmesi” ve “İdarenin çalışmalarına değer katması ve geliştirmesi”, %60'ı “Modern denetim türlerini ve tekniklerini içermesi” seçeneklerini yüksek oranda tercih etmişlerdir. Yine benzer şekilde iç denetim sisteminin idarenin bütün faaliyet ve işlemlerini kapsayıp kapsamadığına dair soruya %53,3 gibi yarıdan fazla bir oranda olumlu cevap verilmiştir.

Tablo 15 - İç Denetim Sisteminin Olumlu Görülen Yönleri

**SORU: 5018 sayılı Kanun ile oluşturulan iç denetim sisteminin olumlu olduğunu düşündüğünüz yönleri nelerdir?
(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)**

	Sayı	Yüzde(%)
Hesap verme sorumluluğunu geliştirmesi	10	66,7
İdarenin çalışmalarına değer katması ve geliştirmesi	10	66,7
Modern denetim türlerini ve tekniklerini içermesi	9	60,0
Bütün faaliyet ve işlemleri kapsayıcı nitelikte olması	8	53,3
Uluslararası standartlara ve uygulamalara göre denetim yapması	7	46,7
İç denetçiler için sertifikasyonun öngörülmüş olması	3	20,0

İç denetim sisteminin sorunlu olan yönleri sorulduğunda ise ön plana çıkan hususun %64,3 oranla “Üst yöneticinin yeterli destek ve önemi vermemesi” olduğu görülmektedir (Bkz.Tablo-16). %42,9 ile en yüksek oranda çıkan sorun alanlarından birinin “İç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığının gerçekleştirilememesi” olması ve “Yeterli sayıda iç denetçi ataması yapılamaması” önermesinin %14,3 gibi düşük bir

oranda kalması ile beraber ele alındığında katılımcıların iç denetim sisteminin işleyişinde iç denetçilerin sayı ve niteliğinin yetersizliğinden ziyade üst yöneticinin iç denetim sistemine ilişkin görüş ve tutumunun esas belirleyici faktör olduğu görüşünde oldukları şeklinde yorumlanabilir. Nitekim üst yöneticinin iç kontrol sistemini sahiplenmesi ve yönlendirmesine ilişkin değerlendirmeleri sorulduğunda anket katılımcılarının tamamı “Önemli” ve “Olmazsa olmaz” önermelerini seçerek üst yöneticinin bu konumuna işaret etmişlerdir (Bkz.Tablo-17).

Tablo 16 - İç Denetim Sisteminde Sorunlu Görülen Alanlar

SORU: 5018 sayılı Kanun ile oluşturulan iç denetim sisteminde sorunlu olduğunu düşündüğünüz alanlar nelerdir? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)		
	Sayı	Yüzde(%)
Üst yöneticinin yeterli destek ve önemi vermemesi	9	64,3
İç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığının gerçekleştirilememesi	6	42,9
Danışmanlık fonksiyonunun yeterince icra edilememesi	6	42,9
Yeni bir denetim anlayışının ortaya konamaması	5	35,7
Teftiş Kurulu ile yetki çatışması	2	14,3
Yeterli sayıda iç denetçi ataması yapılmaması	2	14,3
Mevzuatın yeterli olmaması	-	-

Tablo 17 - Üst Yöneticinin İç Kontrol Sistemini Yönlendirmesi Hakkındaki Düşünceler

SORU: İç kontrol sisteminin işleyişi bakımından üst yöneticinin sahiplenmesi ve yönlendirmesini nasıl değerlendiriyorsunuz?		
	Sayı	Yüzde(%)
Üst yöneticinin sahiplenme ve yönlendirmesi olmasa da sistem kendiliğinden de işleyebilir.	-	-
Önemli	10	62,5
Olmazsa olmaz	6	37,5

Üst yöneticinin mali yönetim, iç kontrol ve iç denetim sisteminin işleyişini gözetme ve izleme görevi kapsamındaki rolü sorulduğunda ortaya çıkan tablo mevcut yapıda sistemin hangi zeminde işlediğini daha açık bir şekilde göstermektedir (Bkz.Tablo-18). Katılımcıların %26,7’si üst yöneticinin tüm süreçleri yakından izlediği, gerekli liderliği ve desteği sağladığı görüşünderken, %13,3’ü gerekli liderlik ve desteğin sağlanmadığı görüşündedir. %60 oranındaki büyük

çoğunluk ise “Gerekli liderlik ve destek sağlanmaktadır ancak konum ve zaman kısıtı nedeniyle tüm süreçler yakından izlenememektedir.” seçeneğini işaretleyerek aslında bu alanda gri bir zeminde hareket edildiğini vurgulamaktadır. Başka bir deyişle, iç kontrol sistemini işler halde kılacak özne konumunda olan üst yöneticinin birebir takip, ilgi ve yönlendirmesi olmadığından etkin bir çalışma kaydedilememektedir.

Tablo 18 - Üst Yöneticinin İç Kontrol/İç Denetim Süreçlerini İzleme Görevi Hakkında Görüşler

SORU: Üst yönetici olarak büyükşehir belediye başkanının mali yönetim, iç kontrol ve iç denetim sisteminin işleyişini gözetme ve izleme görevi kapsamındaki rolüne ilişkin düşünceniz nedir?

	Sayı	Yüzde(%)
Tüm süreçleri yakından izlemekte, gerekli liderliği ve desteği sağlamaktadır.	4	26,7
Gerekli liderlik ve destek sağlanmaktadır ancak konum ve zaman kısıtı nedeniyle tüm süreçler yakından izlenememektedir.	9	60,0
Gerekli liderlik ve destek sağlanamamaktadır.	2	13,3

İç kontrol alanında mevzuata uygunluk yönünden incelendiğinde ise, iç kontrol faaliyetlerinin ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesi şeklindeki Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4.maddesi hükmünün mali hizmetler birimlerinin ancak %31,3’ünde (Bkz.Tablo-19), yine "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" ve "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" uyarınca en geç 31.12.2008 tarihine kadar tamamlanması gereken Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planının ise %12,5’inde uygulanmadığı ve bu bakımdan mevzuat hükümlerinin tam olarak yerine getirilemediği görülmektedir (Bkz.Tablo-20).

Tablo 19 - İç Kontrol Faaliyetinin Ayrı Bir Alt Birim/Personel Tarafından Yürütülme Durumu

SORU: Biriminizin mali hizmetler fonksiyonu kapsamında yürüttüğü iç kontrol faaliyeti ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmekte midir?

	Sayı	Yüzde(%)
Evet	11	68,7
Hayır	5	31,3

Tablo 20 - Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlama Durumu

SORU: Belediyenizce "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" ve "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" hükümleri çerçevesinde Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlandı mı?		
	Sayı	Yüzde(%)
Evet	14	87,5
Hayır	2	12,5

Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlanması safhasında karşılaşılan güçlükler irdelendiğinde ise yine en önemli sorun olarak katılımcıların %37,5 oranında “üst yöneticinin konuya yeterli destek/önem vermesi” hususunu ilk sırada seçtikleri görülmektedir. Bunu %25'lik oran ile “yeterli sayıda/nitelikte personel olmaması” hususu takip etmektedir (Bkz.Tablo-21). İlk iki sıra içerisinde en çok işaretlenen hususun ise %56,25 ile "harcama birimlerinin yeterli destek/önemi vermemesi" olduğu görülmektedir. Daha önce ulaşılan sonuçlara benzer şekilde iç kontrol ortamının oluşturulmasında da en önemli sorun alanlarının mali yönetim ve kontrol alanında liderlik sorunu ile kurumsal yapılanma ve beşeri kapasitenin yeterli olmaması olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 21 - Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlıklarında Karşılaşılan Güçlükler

SORU: Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planının hazırlanması sürecinde karşılaştığınız güçlükleri öncelik sırasına göre kendi içinde 1'den 6'ya kadar sıralayınız. (Lütfen önem derecesine göre sıralayınız. Sıralamaya "1" = "En önemli" olacak şekilde başlayınız)						
	1.	2.	3.	4.	5.	6.
Üst yöneticinin konuya yeterli destek/önem vermemesi	6 (%37,5)	-	1 (%6,25)	1 (%6,25)	1 (%6,25)	7 (%43,75)
Harcama birimlerinin yeterli destek/önem vermemesi	2 (%12,5)	7 (%43,75)	-	3 (%18,75)	4 (%25)	-
İhtiyaç duyulan bilgilerin birimlerden toplanamaması	1 (%6,25)	1 (%6,25)	5 (%31,25)	6 (%37,5)	1 (%6,25)	2 (%12,5)
Takvimlendirme	1 (%6,25)	-	7 (%43,75)	5 (%31,25)	2 (%12,5)	1 (%6,25)
Somut eylem maddelerinin belirlenmesi	2 (%12,5)	5 (%31,25)	1 (%6,25)	-	8 (%50)	-
Yeterli sayıda/nitelikte personel olmaması	4 (%25)	3 (%18,75)	2 (%12,75)	1 (%6,25)	-	6 (%37,5)

İç denetim sistemini işler halde kılacak özneler olan iç denetçilere ait mevcut boş ve dolu kadro sayıları sorulduğunda; 2 büyükşehir belediyesinde iç denetçi atamasının henüz yapılmadığı, toplam iç denetçi kadro sayısının ise %63,6'sının dolu olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Bkz.Tablo-22). İç denetçi kadrosu tahsis edilen kurumlarda dolu iç denetçi kadrolarının toplam iç denetçi kadro sayısına oranı %42 iken (Bkz.Tablo-2), bu rakamın büyükşehir belediyelerinde %63,6 olması bu kurumların genel durumun ilerisinde olduklarını göstermektedir.

Tablo 22 - Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetçi Kadro Sayısı (Boş/Dolu)

SORU: Belediyenizde görev yapan iç denetçi sayısını ve boş olan iç denetçi kadro sayısını ayrı ayrı belirtiniz.		
	Sayı	Yüzde(%)
Boş İç Denetçi Kadro Sayısı	28	36,4
Dolu İç Denetçi Kadro Sayısı	49	63,6
Toplam	77	100

İç denetim birimlerinin oluşturulmasından belki de daha önemli olan konulardan biri de bu birimlerin faal olup olmadıklarıdır. Anket katılımcılarına yöneltilen iç denetim birimlerince hazırlanan iç denetim raporu var mı şeklindeki soruya %75 olumlu cevap alınmıştır (Bkz.Tablo-23). Bu birimlerin %25'inin herhangi bir iç denetim raporu hazırlamamış olmalarının nedeninin bu birimlere iç denetçi atanmamasından ziyade üst yöneticilerce iç denetim birimlerinin görevlendirilmemiş olmalarından, başka bir deyişle üst yöneticilerin iç denetim sistemini çalıştırmakta gönülsüzlüklerinden kaynaklanabileceği değerlendirilmektedir.

Tablo 23 - İç Denetim Raporunun Hazırlanma Durumu

SORU: İç denetim birimi tarafından hazırlanan iç denetim raporu var mı?		
	Sayı	Yüzde(%)
Evet	12	75
Hayır	4	25

5018 sayılı Kanunun mali kontrol alanında getirdiği yeniliklerden birini de idarenin kendi kendini denetlemesi ve sürekli bir şekilde kendini gözden geçirmesi oluşturmaktadır. Bu bağlamda, iç denetçiler tarafından iç kontrol sisteminin denetlenmesine ve geliştirilmesine yönelik öneriler içeren bir denetim yapıldı mı şeklindeki soruya katılımcıların %73,3'ü olumlu cevap vermiştir (Bkz.Tablo-24). İç denetim birimlerince rapor hazırlanma durumuna ilişkin oranla uyumlu bir sonuca ulaşılmış olması faal konumda olan iç denetim birimlerinin her birinin kendi idarelerinin iç kontrol sistemini de değerlendirmeye tabi tuttuklarına işaret etmektedir.

Tablo 24 - İç Kontrol Sistemine İlişkin İç Denetim Yapılma Durumu

SORU: İç denetçilerce belediyenizin iç kontrol sistemlerinin denetlenmesine ve geliştirilmesine yönelik öneriler içeren bir denetim yapıldı mı?		
	Sayı	Yüzde(%)
Evet	11	73,3
Hayır	4	26,7

3.2. Dış Denetim Sürecinin Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanunla mali hesap verme sorumluluğunun sağlanması bakımından getirilen önemli denetim alanlarından biri olan dış denetim konusunda anket katılımcılarının görüşleri sorulduğunda karşılaşılan en önemli sonuç dış denetimin düzenlilik denetimi üzerinde yoğunlaştığının tespiti olmuştur (Bkz.Tablo-25). Katılımcıların %71,4'ü dış denetim sisteminin düzenlilik denetimi olan mali denetim ve uygunluk denetimi üzerinde yoğunlaştığını belirtmiştir. Yeni kamu mali yönetimi sisteminin en iddialı yönlerinden biri olan performans denetiminin ise %21,4 gibi düşük bir seviyede kalmış olması henüz dış denetim uygulamalarında anlamlı bir değişimin yaşanmadığını göstermektedir.

Tablo 25 - Dış Denetim Sistemi Hakkında Düşünceler

SORU: 5018 sayılı Kanun ile oluşturulan dış denetim sistemine dair düşünceleriniz nelerdir? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)		
	Sayı	Yüzde(%)
Düzenlilik denetimi (mali denetim ve uygunluk denetimi) üzerinde yoğunlaşmaktadır.	10	71,4
Etkin bir denetim sistemi oluşturulmuştur.	5	35,7
İdarelerin kurumsal amaç, hedef ve planlara önem vermesini sağlamıştır.	5	35,7
Uygulamada 5018 sayılı Kanun öncesinden farklı bir denetim yapılmamaktadır.	3	21,4
Performans denetimi üzerinde yoğunlaşmaktadır.	3	21,4

Dış denetimin düzenlilik denetimi üzerinde yoğunlaştığını teyit eden bir başka husus ise Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetiminin sıklığına ilişkin soruya alınan cevaplarda kendini göstermektedir (Bkz.Tablo-26). Katılımcıların %87,5'i her yıl, geriye kalan %12,5'i ise belirli aralıklarla düzenlilik denetimine tabi tutulduklarını belirterek dış denetimin ağırlık noktasını düzenlilik denetiminin oluşturduğunu vurgulamışlardır.

Tablo 26 - Sayıştay'ın Düzenlilik Denetiminin Sıklığı

SORU: Belediyeniz düzenli olarak Sayıştay tarafından düzenlilik denetimine (mali denetim ve uygunluk denetimi) tabi tutuluyor mu?		
	Sayı	Yüzde(%)
Her yıl denetime tabi tutuluyor.	14	87,5
Düzenli aralıklarla denetime tabi tutuluyor.	2	12,5
Düzenli bir denetime tabi tutulmamaktadır.	-	-

Diğer taraftan, 2005 yılından bu yana belirlenmiş hedef ve göstergeler ile ilgili faaliyet sonuçlarını ölçmeye dönük performans denetimi yapılıp yapılmadığı sorusuna katılımcıların sadece %40'nın olumlu cevap vermiş olması da Sayıştay'ın dış denetimde konsantrasyon alanının performans denetimi değil, düzenlilik denetimi olduğunu ve performans denetiminin etkin bir şekilde hayata geçirilemediğini göstermektedir (Bkz.Tablo-27).

Tablo 27 - Sayıştay'ın 2005 Yılından Bu Yana Performans Denetimi Yapma Durumu

SORU: Sayıştay tarafından 2005 yılından bu yana Belediyenizce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili faaliyet sonuçlarını ölçmeye dönük performans denetimi yapıldı mı?		
	Sayı	Yüzde(%)
Evet	6	40
Hayır	9	60

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimlerde iç kontrol ve iç denetim altyapısının etkinliğinin denetim konusu olup olmadığı sorulduğunda katılımcıların %40'ı iç kontrol, %33,3'ü ise iç denetim altyapısının denetime tabi tutulduğunu belirtmişlerdir (Bkz.Tablo-28 ve 29). Birbirine oldukça yakın ve düşük oranlarda iç kontrol ve iç denetim altyapısının denetime tabi tutulmuş olması 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile kendisine iç kontrol sistemlerinin incelenmesi görevi verilen Sayıştay'ın bu görevini yerine getirmediğini göstermektedir.

Tablo 28 - Sayıştay'ın İç Denetim Altyapısını Değerlendirme Durumu

SORU: Sayıştay tarafından yapılan dış denetim çalışmasında veya buna ilişkin raporlarda belediyenizin iç denetim biriminin/altyapısının etkinliği değerlendirmeye tabi tutulmuş mudur?		
	Sayı	Yüzde(%)
Evet	5	33,3
Hayır	10	66,7

Tablo 29 - Sayıştay'ın İç Kontrol Altyapısını Değerlendirme Durumu

SORU: Sayıştay tarafından yapılan dış denetim çalışmasında veya buna ilişkin raporlarda belediyenizin iç kontrol altyapısının etkinliği değerlendirmeye tabi tutulmuş mudur?		
	Sayı	Yüzde(%)
Evet	6	40
Hayır	9	60

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimin yanı sıra malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; 5018 sayılı Kanununun 75. maddesi kapsamında ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine Maliye Bakanına ve 77. maddesi kapsamında ise ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine İçişleri Bakanına verilen yetki

çerçevesinde, yetkili denetim elemanları marifetiyle büyükşehir belediyelerinin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerinin, malî karar ve işlemlerinin mevzuata uygunluk yönünden teftiş edilip edilmediği sorusuna katılımcıların %40'ı "Evet" olarak cevaplamıştır (Bkz.Tablo-30). Bu kapsamda merkezi yönetim tarafından yapılan denetimin sıklık göstermemekle beraber belirli bir düzeyde uygulamasının olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 30 - 5018 Sayılı Kanununun 75.ve/veya77. Maddeleri Kapsamında Denetim Durumu

SORU: 5018 sayılı Kanununun 75. ve/veya 77. maddeleri kapsamında malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarla ilgili olarak yetkili denetim elemanlarınca belediyenin tüm malî yönetim ve kontrol sistemleri, mali karar ve işlemleri mevzuata uygunluk yönünden teftiş edildi mi?		
	Sayı	Yüzde(%)
Evet	6	40
Hayır	9	60

5393 sayılı Belediye Kanunda belediyelerin denetiminin kapsamının ve türlerinin düzenlendiği 55. maddesinde belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idari işlemlerinin, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm uyarınca büyükşehir belediyelerinin İçişleri Bakanlığı tarafından denetlenip denetlenmediği sorulduğunda katılımcıların %93,3'ünün denetime tabi tutulduğu sonucuna ulaşılmıştır (Bkz.Tablo-31). Bu durum belediyelerin Sayıştay'ın gerçekleştirdiği uygunluk denetimi haricinde dış denetiminin yoğunlaştığı denetim türlerinden birinin de İçişleri Bakanlığının vesayet yetkisinin gereği olarak gerçekleştirdiği denetim olduğunu ortaya koymuştur.

Tablo 31 - 5393 Sayılı Kanununun 55. Maddesi Kapsamında Denetim Durumu

SORU: 5393 sayılı Belediye Kanununun 55. maddesi hükmü kapsamında İçişleri Bakanlığı tarafından belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından denetlendi mi?		
	Sayı	Yüzde(%)
Evet	14	93,3
Hayır	1	6,7

Dış denetim kapsamında değinilmesi gereken bir başka önemli noktayı ise büyükşehir belediyeleri üzerinde kamuoyu denetiminin ne ölçüde gerçekleştiğinin değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Hesap verme sorumluluğunun sağlanması kapsamında hazırlanan planlar/raporlar ile ilgili olarak vatandaşlardan geri bildirim alınıp alınmadığı sorulduğunda katılımcıların %53,3'ü "Yeterli geri bildirim alınamamaktadır" önermesini, %46,7'si "Belli konularla ilgili sınırlı geri bildirimler olmaktadır" önermesini işaretlemişler ancak "Yoğun bir geri bildirim olmaktadır" önermesi ise hiç tercih edilmemiştir (Bkz.Tablo-32). İlk iki önerme birlikte değerlendirildiğinde mali mevzuat çerçevesinde kamuoyu denetiminin sağlanması amacıyla hazırlanan planlar/raporlar üzerinden büyükşehir belediyeleri vatandaşlarca ya hiç denetime tabi tutulmamakta ya da çok sınırlı alan ve konular üzerinden kamuoyu denetimi gerçekleştirilmektedir. Bu anlamda denetimin yaygınlaştırılmasına ve denetim araçlarının çeşitlendirilmesine ilişkin reform çabalarının vatandaşlar nezdinde yeterince ilgi görmediği anlaşılmaktadır.

Tablo 32 - Belediye Plan/Raporları Hakkında Vatandaşlardan Geri Bildirim Alma Durumu

SORU: Hesap verme sorumluluğunun sağlanması kapsamında Belediyenizce hazırlanan planlar/raporlarla ilgili vatandaşlardan geri bildirim almakta mısınız?		
	Sayı	Yüzde(%)
Yeterli geri bildirim alınamamaktadır.	8	53,3
Belirli konularla ilgili sınırlı geri bildirimler olmaktadır.	7	46,7
Yoğun bir geri bildirim olmaktadır.	-	-

Vatandaşların kamuoyu denetimi gerçekleştirmede geri bildirimleri iletilirken sıklıkla kullandıkları araçların neler olduğuna ilişkin soruya ise katılımcıların %73,3'ü "Bilgi edinme başvuruları" ve "Belediye halkla ilişkiler birimleri ile irtibata geçilmesi (Mavi/beyaz masa vs.)", %66,7'si Dilekçe hakkı kapsamında yapılan başvurular" ve %46,7'si ise "Sosyal medya hesapları üzerinden" önermelerini tercih etmişler, kent konseyleri ve belediye meclisleri gibi belediye kurumsal yapılanması içinde yer alan organlarını ise düşük bir oranda tercih ettikleri

görülmektedir (Bkz.Tablo-33). Geleneksel halkla ilişkiler yöntemlerinin ve idareye başvuru mekanizmalarının büyük ölçüde geçerliliğini korumakla beraber bilgi edinme hakkı kapsamındaki başvuruların bu alanda liderliği ele geçirmesi ve sosyal medya üzerinden yapılan bildirimlerin önemli bir oranda olması bu geleneksel geri bildirim yollarının çeşitlendiğine işaret etmektedir.

Tablo 33 - Belediye Plan/Raporları Hakkında Vatandaşlardan Geri Bildirim Alma Yolları

SORU: Hesap verme sorumluluğunun sağlanması kapsamında hazırlanan planlar/raporlarla ilgili geri bildirimlerin alınmasında vatandaşlar hangi yolları sıklıkla kullanmaktadır? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)

	Sayı	Yüzde(%)
Bilgi edinme başvuruları	11	73,3
Belediye halkla ilişkiler birimleri ile irtibata geçilmesi (Mavi/beyaz masa vs.)	11	73,3
Dilekçe hakkı kapsamında yapılan başvurular	10	66,7
Sosyal medya hesapları	7	46,7
Kent Konseyleri üzerinden	3	20,0
Belediye Meclisleri üzerinden	2	13,3

4. STRATEJİK PLANLAMA UYGULAMASI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme üzerine temellenen kamu mali yönetimi anlayışında mali hizmetler birimlerine bu plan çalışmaları kapsamında üstlendikleri rollerin neler olduğu sorulduğunda katılımcıların %46,2'si mali hizmetler biriminin çalışmaların koordinasyon ve sekreteryaya görevini üstlendiğini, %23,1'i çalışmaların tamamen mali hizmetler birimi tarafından yürütüldüğünü, %23,1'i alınan eğitim ve danışmanlık çerçevesinde mali hizmetler birimi tarafından çalışmaların yürütüldüğünü, %7,7'si ise mali hizmetler birimlerinin birimlerin yürütmekte oldukları çalışmalarını konsolide etmekle yükümlü olduklarını belirtmiştir (Bkz.Tablo-34).

Tablo 34 - Stratejik Planlama Çalışmalarında Mali Hizmetler Birimlerinin Rolü

SORU: Stratejik planlama çalışmalarında mali hizmetler biriminizin rolü nedir?		
	Sayı	Yüzde(%)
Mali hizmetler birimimiz koordinasyon ve sekretarya görevini yapmaktadır.	6	46,1
Çalışmalar tamamen birimimiz tarafından yürütülmektedir.	3	23,1
Çalışmalar alınan eğitim ve danışmanlık çerçevesinde mali hizmetler birimimiz tarafından yürütülmektedir.	3	23,1
Çalışmaları birimler yürütmekte, mali hizmetler birimimiz konsolide etmektedir.	1	7,7

Yukarıdaki hususlar beraber değerlendirildiğinde büyükşehir belediyelerinin yaklaşık yarısında mali hizmetler birimlerinin stratejik planlama çalışmalarının koordinasyon ve sekretarya görevini üstlendiği, kalan yarısında ise gerek bizzat kendisi gerekse de alınan yardım çerçevesinde bu birimler tarafından çalışmaların yürütüldüğü sonucu ile karşılaşmıştır. Her ne kadar mali hizmetler birimlerinin mali yönetim alanında danışmanlık misyonu çerçevesinde stratejik planlama çalışmalarında öncülük ve koordinasyon görevini üstlenmesi beklenebilirse de stratejik planlama çalışması özü itibariyle idarenin bütününe kapsayan her bir birimin görev ve sorumluluk alanı itibariyle aktif katkısının bulunması gereken bir yapıya sahiptir. Bu bakımdan mali hizmetler birimlerinin bu kapsamdaki görevlerinin sekretarya faaliyetleri çerçevesinde koordinasyon sağlanması ve çalışmaların konsolide edilmesi ile sınırlı olarak tutulması gerekmektedir.

5018 sayılı Kanunun öngördüğü kamu mali yönetimi anlayışında; idarelerin hazırladıkları stratejik planların bir hiyerarşik konuma oturtulmamış olması, bu planların diğer idarelerin planları ile bölgesel ve ulusal nitelikteki planlar arasındaki konumunun nasıl belirleneceği ve bunlar arasındaki uyumun nasıl sağlanacağı hususlarını açıkta kalmasına neden olmuştur. Anket katılımcılarına stratejik planın hazırlanması aşamasında diğer üst ölçekli planlarla (kalkınma planları, bölgesel planlar ve sektörel strateji planları gibi) kendi idarelerinin planları arasındaki ilişkiyi nasıl belirledikleri sorulduğunda %60'ı diğer üst ölçekli planlarla uyumlu olarak hazırladıklarını, %20'si diğer üst ölçekli planlarla çelişmemesine dikkat ettiklerini

ve %20'si de idarelerinin stratejik hedefleri çerçevesinde diğer üst ölçekli planlardan bağımsız olarak hazırladıklarını ifade etmişleridir (Bkz. Tablo-35). Bu hususlar çerçevesinde stratejik planlama çalışmaları sırasında mevcut planlar arasında uyum sağlanması yönünde gönüllü bir gayret içinde bulunduğu görülmektedir.

Tablo 35 - Stratejik Planların Üst Ölçekli Planlarla Uyumunu

SORU: Belediyeniz stratejik planını hazırlarken diğer üst ölçekli planlarla (kalkınma planları, bölgesel planlar ve sektörel strateji planları gibi) ilişkisini nasıl belirliyorsunuz?		
	Sayı	Yüzde(%)
Diğer üst ölçekli planlarla uyumlu olarak hazırlamaktayız.	9	60
Diğer üst ölçekli planlarla çelişmemesine dikkat ediyoruz.	3	20
Belediyemizin stratejik hedefleri çerçevesinde diğer üst ölçekli planlardan bağımsız olarak hazırlamaktayız.	3	20

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte idarelerde kurulabileceği düzenlenen "Strateji Geliştirme Kurulları"nın büyükşehir belediyelerinde oluşturulup oluşturulmadığı katılımcılara sorulduğunda %26,7 oranında olumlu cevap alınmıştır (Bkz.Tablo-36). Merkezi idare içerisinde de nadir olarak oluşturulduğu görülen bu kurulların düşük sayılabilecek bir oranda kurulmuş olması kurumlarca stratejik yönetim anlayışının üst düzeyde sahiplenildiğini belirten ve idarenin hedef ve amaçlarına dönük planlamanın tartışıldığı bir platform ile bu yönde bir kurumsal yapılanmanın oluşturulamadığını göstermektedir.

Tablo 36 - Strateji Geliştirme Kurulu Oluşturulma Durumu

SORU: "Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"te idarelerde kurulabileceği belirtilen Strateji Geliştirme Kurulu Belediyenizde kuruldu mu?		
	Sayı	Yüzde(%)
Evet	4	26,7
Hayır	11	73,3

5. MALİ HİZMETLER BİRİMLERİ VE HARCAMA BİRİMLERİNİN BEŞERİ VE İDARİ KAPASİTELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamu mali yönetiminin etkin ve verimli bir şekilde işleyebilmesi ve hesap verme sorumluluğu anlayışının hayata geçirilebilmesi bakımından iki önemli ayağı, uygulayıcı durumunda olan harcama birimleri ile yürüttüğü mali hizmetler dışında gözetici ve rehberlik fonksiyonu ağır basan mali hizmetler birimleri oluşturmaktadır. Bu iki yapının idari ve beşeri kapasitesi bizzat uygulamanın kalitesini belirleyeceğinden bu yapıların mevcut durumlarının analizi önemli veriler sağlamaktadır. Hazırlanan ankette bu kapsamda büyükşehir belediyesinin kamu mali yönetimi ve kontrol sistemine ilişkin gelişimini ve deneyimini gelinen noktada nasıl değerlendirdikleri sorulmuştur (Bkz.Tablo-37). Bu soruya katılımcıların %21,4'ü "Yetersiz", %42,9'u "Kısmen yeterli", %21,4'ü "Yeterli" ve %14,3'ü "Çok iyi" olarak değerlendirmiştir. "Yetersiz" ve "kısmen yeterli" olarak ifade edilen değerlendirmeler toplandığında ulaşılan %64,3'lük oran geliştirilmesi gereken ve geliştirilebilecek alanların bulunduğu işaret etmektedir.

Tablo 37 - Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Alanında Gelişimin Değerlendirilmesi

SORU: Belediyenizin ilgili mevzuat çerçevesinde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi konusundaki gelişimini ve deneyimini nasıl değerlendiriyorsunuz?		
	Sayı	Yüzde(%)
Yetersiz	3	21,4
Kısmen yeterli	6	42,9
Yeterli	3	21,4
Çok iyi	2	14,3

Yukarıda da bahsedilen, geliştirilmesi gereken ve geliştirilebilecek alanlarda kapasite inşasında karşılaşılan güçlüklerin neler olduğu sorulduğunda ilk üç sırada en çok belirtilen sebepler %53,4 oranıyla "Üst yöneticilerin konuya yeterli desteği vermemesi", "Sistemin personel tarafından yeterince benimsenmemesi" ve "Harcama yetkililerinin yeterli desteği vermemesi" olarak cevaplanmıştır. Üst yöneticilerin yeterli desteğinin olmaması daha önce elde edilen bulgularla uyumlu bir sonuca

karşılık gelmektedir. Elde edilen bulgulardan ayrıca mevcut kapasitenin artırılmasında üst yöneticilerin yanı sıra harcama yetkililerinin desteğinin de önemli bir boyutta olduğu ve buna ek olarak mali yönetim sisteminin öncelikle uygulayıcı konumunda olan personel tarafından benimsenmesine dönük çalışmalar yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Tablo 38 - Mali Yönetim ve Kontrol Kapasitesinin Artırılmasında Karşılaşılan Güçlükler

SORU: Belediyenizde mali yönetim ve kontrol kapasitesinin artırılması yönünde karşılaştığınız güçlükleri önem derecesine göre kendi içinde 1'den 7'ye kadar sıralayınız. (Lütfen önem derecesine göre sıralayınız. Sıralamaya "1" = "En önemli" olacak şekilde başlayınız)							
	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.
Üst yöneticinin konuya yeterli desteği vermemesi	4 (%26,7)	1 (%6,7)	3 (%20)	-	2 (%13,3)	1 (%6,7)	4 (%26,7)
Personel eksikliği	3 (%20)	-	2 (%13,3)	4 (%26,7)	1 (%6,7)	3 (%20)	2 (%13,3)
Eğitim programlarının eksikliği	-	3 (%20)	2 (%13,3)	2 (%13,3)	6 (%40)	2 (%13,3)	-
Sistemin personel tarafından yeterince benimsenmemesi	1 (%6,7)	4 (%26,7)	3 (%20)	5 (%33,3)	-	2 (%13,3)	-
İyi uygulama örneklerinin eksikliği	-	4 (%26,7)	2 (%13,3)	-	5 (%33,3)	2 (%13,3)	2 (%13,3)
Harcama yetkililerinin yeterli desteği vermemesi	2 (%13,3)	3 (%20)	3 (%20)	1 (%6,7)	1 (%6,7)	3 (%20)	2 (%13,3)
Diğer (Lütfen belirtiniz)	2 (%13,3)	-	-	1 (%6,7)	-	2 (%13,3)	1 (%6,7)

Mali hizmetler birimi personelinin sayı bakımından değerlendirilmesi istendiğinde %31,3'ü "Yetersiz", %37,4'ü "Kısmen Yeterli" ve %31,3'ü ise "Yeterli" olarak değerlendirilmiştir (Bkz.Tablo-39). Bu çerçevede, "Yetersiz" ve "Kısmen yeterli" değerlendirmelerinin toplamı olan %68,7 oranında mali hizmetler biriminde personel sayısının artırılması yönünde bir ihtiyacın olduğu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 39 - Mali Hizmetleri Birimi Personelinin Sayı Bakımından Değerlendirilmesi

SORU: Belediyeniz mali hizmetler biriminde görev alan personeli sayı bakımından nasıl değerlendiriyorsunuz?		
	Sayı	Yüzde(%)
Yetersiz	5	31,3
Kısmen yeterli	6	37,4
Yeterli	5	31,3
Fazla	-	-

Mali hizmetler birimi personeli bilgi düzeyi bakımından değerlendirildiğinde ise "Yetersiz" görenlerin oranı %12,5'e düşerken, "Kısmen Yeterli" olarak görenlerin oranı ise %50'ye yükselmiş ve "Yeterli" olarak görenlerin oranı ise az bir artışla 37,5'e yükselmiştir (Bkz.Tablo-40). Bu cevaplar çerçevesinde de "Yetersiz" ve "Kısmen yeterli" değerlendirmelerinin toplamı olan %62,5 oranında mali hizmetler birimi personeli bilgi düzeyinin artırılması ve bu yönde kapasite oluşturulması ihtiyacının olduğu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 40 - Mali Hizmetleri Birimi Personelinin Bilgi Düzeyi Bakımından Değerlendirilmesi

SORU: Belediyeniz mali hizmetler biriminde görev alan personeli bilgi düzeyi bakımından nasıl değerlendiriyorsunuz?		
	Sayı	Yüzde(%)
Yetersiz	2	12,5
Kısmen yeterli	8	50,0
Yeterli	6	37,5
Çok iyi	-	-

Kamu mali yönetimi ve kontrol alanıyla ilgili iş ve işlemleri yürüten harcama birimleri personel sayısı değerlendirildiğinde ise çarpıcı olan nokta "Yeterli" olduğu şeklinde bir değerlendirme yapılmazken, "Yetersiz" olarak değerlendirenlerin %56,3 ve "Kısmen yeterli" olarak değerlendirenlerin ise %43,7 oranında olduklarının ortaya çıkmasıdır (Bkz.Tablo-41). Bu cevaplar ışığında harcama birimlerinde mali hizmetlerle görevli personel bakımından mevcut kapasitenin yeniden inşası gerektiği, bu birimlerin alana ilişkin bilgi sahibi yetişmiş personel ile takviye edilmesinin başlıca ihtiyaçlardan biri olarak ortaya çıktığı söylenebilir.

Tablo 41 - Harcama Birimleri Personelinin Sayı Bakımından Değerlendirilmesi

SORU: Belediyeniz harcama birimlerinde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi ile ilgili iş ve işlemleri yürüten personeli sayı bakımından nasıl değerlendiriyorsunuz?		
	Sayı	Yüzde(%)
Yetersiz	9	56,3
Kısmen yeterli	7	43,7
Yeterli	-	-
Fazla	-	-

Harcama birimleri personeli bilgi düzeyi bakımından değerlendirildiğinde "Yetersiz" görenlerin oranı %43,7, "Kısmen yeterli" olarak görenlerin oranı %37,5 ve "Yeterli" olarak görenlerin oranı ise %18,8 olarak gerçekleşmiştir (Bkz.Tablo-42). Harcama birimleri personeli bilgi düzeyi bakımından daha olumlu sayılabilecek bir değerlendirmeye konu olmuşsa da "Yetersiz" ve "Kısmen yeterli" olarak görenlerin toplamının %81,2 gibi yüksek bir oranda olması eğitim, yetişmiş personel takviyesi ve gerekli danışmanlık hizmetinin sağlanması konusunda hızlı adımlar atılması ihtiyacını göstermektedir.

Tablo 42 - Harcama Birimleri Personelinin Bilgi Düzeyi Bakımından Değerlendirilmesi

SORU: Belediyeniz harcama birimlerinde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi ile ilgili iş ve işlemleri yürüten personeli bilgi düzeyi bakımından nasıl değerlendiriyorsunuz?		
	Sayı	Yüzde(%)
Yetersiz	7	43,75
Kısmen yeterli	6	37,50
Yeterli	3	18,75
Çok iyi	-	-

Mali hizmetler birimleri personeline yönelik düzenlenen eğitim programlarının sıklığı sorulduğunda "Düzenli bir eğitim programı bulunmamaktadır" cevabını verenlerin oranının %20 olması ve "İhtiyaç duyulması halinde eğitim verilmektedir" cevabını verenlerin ise %53,3 gibi yüksek sayılabilecek bir oranda olması yukarıda bilgi düzeyi bakımından söz konusu personelin yetersiz görülmesinin arkasında yatan önemli nedenlerden birinin eğitim eksikliği olduğuna işaret etmektedir (Bkz.Tablo-43).

Tablo 43 - Mali Hizmetler Birimi Personeline Verilen Eğitim Sıklığı

SORU: Mali hizmetler biriminizde görevlendirilen personele mali yönetim ve kontrole ilişkin verilen eğitimin sıklığı nedir? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)		
	Sayı	Yüzde(%)
İlk görevlendirme ile birlikte eğitime tabi tutulmaktadırlar.	3	20,0
Evet, düzenli eğitim programları verilmektedir.	5	33,3
İhtiyaç duyulması halinde eğitim verilmektedir.	8	53,3
Düzenli bir eğitim programı bulunmamaktadır.	3	20,0

Harcama birimleri gerçekleştirme görevlilerine yönelik olarak düzenlenen eğitim programlarının olup olmadığı sorulduğunda eğitim verildiğini belirtenlerin oranının %86,7 olmasına karşın periyodik olarak eğitim verildiğini belirtenlerin oranının ise %26,7'de kalması harcama birimleri personelinin sürekli hizmet içi eğitim programına tabi olmamalarının bilgi düzeylerinin yetersiz kalmasına neden olduğu anlaşılmaktadır (Bkz.Tablo-44).

Tablo 44 - Harcama Birimleri Personeline Yönelik Eğitim Programları

SORU: Mali hizmetler biriminizce veya herhangi bir kurum tarafından belediye harcama birimleri gerçekleştirme görevlilerine yönelik bir eğitim programı düzenlendi mi? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)		
	Sayı	Yüzde(%)
Hayır	-	-
Evet, düzenlendi.	13	86,7
Evet, periyodik olarak düzenleniyor.	4	26,7

Mali hizmetler birimlerinin son iki yıl içerisinde hangi alanlarda (eğitim, danışmanlık vb.) hizmet alımı gerçekleştirdiği sorulduğunda "Stratejik plan/planlama" %71,4, "Kamu ihale mevzuatı" %64,3 ve "İç kontrol" ise %50 oranında cevaplanmıştır (Bkz.Tablo-45). Ortaya çıkan tabloda 5018 sayılı Kanunun bütün hükümleri ile yürürlüğe girdiği 2005 yılından bu yana stratejik planlama ve iç kontrol gibi mali hesap verme sorumluluğunun temel araçları konusunda gerekli beşeri ve kurumsal kapasitenin inşa edilememiş olduğu görülmektedir.

Tablo 45 - Mali Hizmetler Birimlerince Son İki Yılda Yapılan Hizmet Alımları

SORU: Son iki yıl içerisinde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi ile ilgili olarak hangi konularda eğitim, danışmanlık vb. hizmet alımı gerçekleştirdiniz? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)		
	Sayı	Yüzde(%)
Stratejik plan/planlama	10	71,4
Kamu ihale mevzuatı	9	64,3
İç kontrol	7	50,0
Kamu muhasebesi	6	42,9
Performans yönetimi ve performans programı hazırlama	3	21,4
Bütçe hazırlama	3	21,4
Faaliyet raporları hazırlama	1	7,1

SONUÇ

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma ihtiyacı söylemi ile gündeme gelen YKY anlayışının rehberlik ettiği reform çalışmalarının başlangıç noktasını kamu mali yönetimi alanında yapılan düzenlemeler oluşturmuştur. Bu düzenlemeler ile performans yönetimi temelinde süreçlerden çok sonuçlara odaklanan, ekonomiklik, etkinlik ve etkenlik olarak ifade edilen 3E kuralının egemen olduğu, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu gibi iyi yönetim ilkelerinin hayata geçirilmeye çalışıldığı bir mali yapının oluşturulması amaçlanmıştır. Bu yapıların oluşturulmasına çoğunlukla -ülkemizde de olduğu gibi- yaşanan ekonomik ve siyasi krizler neticesinde başlanmış ve bu yöndeki fikri oluşumun sözcülüğünü ve teknisyenliğini ise Dünya Bankası, OECD, IMF ve AB gibi uluslararası ve ulusüstü kurumlar üstlenmiştir.

Ülkemizde de 2001 yılında yaşanan iktisadi ve siyasi kriz ortamı “yönetilemezlik krizi” olarak nitelendirilmiş ve genel olarak kamu yönetiminde özelinde ise kamu mali yönetiminde kapsamlı bir reform süreci başlatılmıştır. AEP ile detaylandırılıp takvimlendirilen ve "Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim Raporu" ile felsefi gerekçesi ve çerçevesi ortaya konan reform süreci KYTIYK ile somut bir yasal forma kavuşmuştur. Kamu yönetimi reform sürecine ilişkin temel perspektifi yansıtan ve ana unsurlarını düzenleyen söz konusu kanunun yasalaşma sürecinin tamamlanamamış olması reform sürecindeki bütüncül bakışın kaybolmasına ve parçalı düzenlemeler yoluyla reform çalışmalarına devam edilmesine yol açmıştır. Reform sürecinde yaşanan bu kopukluk kendini reform sürecinin ana unsurları olan KMYKK'nun uygulamasında, SGB'lerin kurulmasında, stratejik planlamaya geçişte ve Sayıştay Kanununun yenilenmesinde yaşanan gecikmede de kendini göstermiştir.

Bir tür raporlama ve cevap verme yükümlülüğü olarak da tanımlanan hesap verme yükümlülüğü bu reform sürecinde ana ilkelerden biri olmuş, gerek kamu mali yönetimi ve kontrol mevzuatında, gerek yerel yönetimler alanında gerekse de kamu yönetiminde bilgi edinme, e-devlet ve yönetsel etik gibi alanlarda yapılan düzenlemelerin çıkış noktasını oluşturmuştur.

Kamu mali yönetimi kapsamında KMYKK ile hesap verme yükümlülüğü temel ilke olarak belirlenmiş ve bu ilke doğrultusunda yönetim sorumluluğu modeline geçilmiştir. Yetki ve sorumluluk makamında bulunanların aldıkları kararlar ve gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden sorumlu olmaları çok köklü bir değişikliği ifade etmiş ve eski sistemin yetkinin yönetim makamında (ita amiri), sorumluluğun ise muhasebe biriminde (saymanlık) olması yanlısını ortadan kaldırmıştır.

Bir diğer önemli değişiklik ise stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçelemeye geçilmiş olmasıdır. Mali yönetim alanına özgü bir değişiklikten ziyade genel olarak yönetiminin tüm kademe ve süreçlerinde değişimi gerektiren bu yapı ile beraber stratejik planlama, performans yönetimi, raporlama ve gözden geçirme mekanizmalarının tesisi gibi bir yönetim döngüsü ve bu yönde bir hesap verme sorumluluğu çerçevesi çizilmiştir. Bu çerçevede esas değerlendirme alanını, harcama miktarı değil yapılan harcama ile hangi sonuçların alındığı ve alınan sonuçların yapılan planlamalar ve belirlenen performans kriterleri ile uyumu oluşturmuştur.

Bütçe, stratejik planlama ve performans yönetimi konusundaki yasal düzenlemelere karşın uygulamada büyük sorunlar yaşandığı görülmektedir. Bütçe kapsamından çıkılması yönündeki girişimler, halen stratejik planlarını hazırlamamış kurumların olması, stratejik planların üst ve alt ölçekli planlarla uyumuna ilişkin düzenlemenin sadece niyet beyanı olabilecek nitelikte olması örnek olarak gösterilebilecek hususlardır. Bütçe kapsamının dışına çıkılmasına yönelik talepler geri çevrilmeli ve kamu mali yapısının bütününe yönelik bir izleme yapılabilmesini

teminen bütçe kapsamı olabildiğince geniş tutulmalıdır. KMYKK ile belirlenen bütçe sisteminin çalışması, değerlendirilmesi ve denetimi için gereken ilk basamak olan stratejik planların hazırlanması, uygulanması ve güncel tutulması konusunda kurumlar siyasi makamlarca ve kamuoyu tarafından zorlanmalıdır. Kaynak tahsisinin doğru, etkin ve ekonomik bir şekilde yapılması için yönetimin tüm kademelerinin stratejik planları arasında uyumu ve dağılımı gözetecek bir izleme ve yönlendirme mekanizmasının tesisi gerekmektedir.

KMYKK'nun mali yönetimle beraber ikinci temel düzenleme alanını, kontrol konusunda getirdiği yeni yapı ve süreçler oluşturmaktadır. 1050 sayılı Kanunun sadece harcama sonrası kontrolü öngören yapısı KMYKK ile harcama öncesi kontrolü de içeren iç kontrol sisteminin oluşturulması ile değişikliğe uğramıştır. İdare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütününe içermesi sebebiyle “iç kontrol yönetim sistemi” olarak da adlandırılan iç kontrol sistemi idarenin misyonunu gerçekleştirmesini engelleyebilecek riskleri belirlemeye, makul bir güvence sağlamaya ve idareye karşı güven tesis etmeye yöneliktir.

Mevcut durum değerlendirildiğinde, iç kontrol sisteminde önemli ve yapısal sorunlarla karşılaşıldığı görülmektedir. Bu sorunların başlıcaları ise; harcama birimlerinde ve mali hizmetler birimlerinde çalışan personelin sayı ve nitelik olarak yeterli olmaması, özellikle harcama birimlerinde mali hizmetleri yürütebilen personele ihtiyaç duyulması, kamu mali yönetimi ve kontrol kapasitesinin artırılması bakımından ilgili personele daha fazla eğitim verilmesi, iç denetim birimlerinin bazı idarelerde hâlâ kurulamamış olması ve iç denetçi atamalarının yapılmaması, kamu idarelerinin teşkilat kanunlarında iç denetim birimlerine yer verilmemesi, teftiş kurulları ve iç denetim birimleri arasındaki yetki ve görev karmaşası yaşanması, idarelerin üst yönetimi ile harcama birimlerinde iç denetim konusunda farkındalık eksikliğinin bulunması ve kamu idarelerinde denetime karşı isteksizlik olması

şeklinde sıralanabilir. Bu sorunların çözümü bakımından öncelikle personelin bilgi ve bilinç düzeyinin ve Mali Hizmetler Uzmanı istihdamının artırılması gibi idari kapasitenin yükseltilmesi yönünde çalışmalar yapılması, yasal gereklilik olan iç denetim birimlerinin oluşturulması ve iç denetçi atamaları yönünde üst yöneticilere baskı yapılması ve iç denetim birimlerinin yetki ve sorumluklarının net olarak belirlenmesi ve teftiş kurulları ile yaşadıkları yetki sorunlarının çözümlenebilmesi için 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanunda iç denetim birimlerinin danışma ve denetim birimleri arasında sayılması ve teşkilat kanunlarında bu yapılara yer verilmesi gerektiği akla gelmektedir.

Kamu mali yönetimi reformu kapsamında getirilen önemli değişikliklerden birini de dış denetim konusunda Sayıştay'ın tek yetkili kurum olarak belirlenmesi oluşturmuştur. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ye raporlanması Sayıştay'ın sorumluluğuna verilmiştir. Sayıştay'ın denetim alanının genel yönetim olarak belirlenerek genişlemesinin yanı sıra denetim konularında da artış yaşanmış ve Sayıştay'ın düzenlilik denetimi (mali denetim ve uygunluk denetimi) ve performans denetimi yaparak dış denetimi gerçekleştireceği hüküm altına alınmıştır. TBMM adına denetim faaliyetini gerçekleştiren Sayıştay'ın; kamu idareleri itibariyle düzenlenen denetim raporları ile "dış denetim genel değerlendirme raporu", "faaliyet genel değerlendirme raporu" gibi dokümanlar aracılığıyla dış denetim görevi uyarınca hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yürüttüğü faaliyetlere ilişkin bilgilendirmede bulunması öngörülmüştür.

Sayıştay'ın geniş bir alanda ve konuda tek yetkili kurum olması ile mevcut idari kapasitesi arasında bir koşutluk olmadığı görülmektedir. Sayıştay'ın mevzuat ile kendisine verilen görevleri yerine getirilmesi bakımından mevcut kapasitesinde nitelik ve nicelik olarak bir artışa gitmesi gerekmektedir. Nitekim geçmişten

günümüze Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi sayısının azlığı da bunu teyit etmektedir.

KMYKK ve Sayıştay Kanununda kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların bunların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından da sorumlu oldukları belirtilmiş olmasına karşın Sayıştay Kanununda, gerçekleştirilen performans denetimlerinin mali ve hukuki sorumluluk doğurmayacağı şeklinde bir hükme yer verilmiş olması Sayıştay'ın performans denetimi görevinin adeta içini boşaltmıştır. 6353 sayılı (torba) Kanunda öngörülen ancak Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen düzenleme ile Sayıştay'ın verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkelerine bağlı performans denetimi yetkisinin ortadan kaldırılmak ve kamu idareleri tarafından yapılan düzenleme ve verilen görüşlere aykırı denetim raporu düzenleyememesi hüküm altına alınarak Sayıştay'ın yürütme organının iradesinden bağımsız olması ilkesi kısıtlanmaya çalışılmıştır. Bütün bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde, yasal düzenlemeler yoluyla yürütme organı üzerindeki denetim yetkisi daraltılmak istendiği anlaşılmaktadır. Bu durum KMYKK iki temel ayağından biri olan kontrol ve denetim alanının boşlukta kalmasına ve dış denetim kültürü ve pratiğinin ve buna bağlı olarak kamu mali kontrol sisteminin yerleşememesine neden olmaktadır.

Sayıştay tarafından hazırlanan raporlar “Kamu İdaresi Denetim Raporları” ile “Yargılamaya Esas Raporlar” şeklinde bir ayrıma tabi tutulmaktadır. TBMM'ye sunulan “Kamu İdaresi Denetim Raporlarında” mali sorumluluğun tespitine yönelik kamu zararı bulgularına yer verilmemektedir. Harcama ve gelir toplama sürecinde görevli olanların kamu zararına yol açan işlem ve eylemleri ile ilgili kesin hüküm verme yetkisi çerçevesinde hazırlanan “Yargılamaya Esas Raporlar” da TBMM'ye sunulmamakta ve başka bir kamu idaresine de gönderilmemektedir. Bu durum TBMM'ye gönderilen raporların genel bulguları içeren ve mali tabloların yer aldığı bir yapıyla sınırlanmasına sebep olmaktadır. Yargılama süreci tamamlanmadan

kişisel mali sorumluluğa ilişkin bilgilerin TBMM'ye ve kamuoyuna raporlanması doğru ve mümkün olmasa da yargılama süreci tamamlandıktan sonra genel bir bilgilendirmenin TBMM'ye sunulması hesap verme sorumluluğu ilişkisinin bir gereğidir.

KMYKK ile belirlenen mali yönetimine ve kontrole ilişkin usul ve esaslar mahallî idareler bakımından da geçerlidir (köyler ve köy tüzel kişiliklerinin kendi aralarında kurdukları köy birlikleri hariç). 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı BBK da KMYKK'na paralel düzenlemeler içermektedir.

Büyükşehir belediyelerinin mali hesap verme sorumluluğuna ilişkin yasal altyapı çerçevesinde KMYKK ve diğer ilgili mevzuat ile 2003 yılı sonrasında hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yaşanan değişikliklerin ve bu değişikliklerin uygulama durumunun değerlendirilmesi amacıyla bir anket hazırlanmıştır. Anket, 6360 sayılı Kanun öncesinde kurulmuş olan 16 büyükşehir belediyesi mali hizmetler biriminde uygulanmış ve kapsam dahilindeki büyükşehir belediyelerinin hepsinden geri dönüş alınmıştır. Anket ile büyükşehir belediyeleri bakımından mali hesap verme sorumluluğu kapsamında kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin işleyişine, buna ilişkin algı ve değerlendirmelere, mali hizmetleri birimlerinin yapısı, personeli, idare içindeki konumu ve işlevi ile belediye birimlerinin yasal gereklilikleri yerine getirme kapasitelerine yönelik verilere ulaşılması hedeflenmiştir.

Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde yaşanan dönüşümü değerlendirmeleri istendiğinde katılımcıların %73,3'ünün bu süreçte en başarılı olunan alanın "hesap verme sorumluluğu ve saydamlık" olarak seçtikleri, bunu %53,3 oranıyla stratejik planlama, raporlama, iç kontrol/iç denetim gibi reform sürecinin temel unsurlarının izlediği görülmüştür. Bu bakımdan reform sürecinin kilit taşının "hesap verme sorumluluğu ve saydamlık" kavramı olduğu, reformun temel unsurlarına yönelik genel bir kavramsal kabulün de var olduğu görülmüştür. Bununla

birlikte, reform sürecinin aksayan ve sorunlu alanlarının ise (merkezi idarede de görüldüğü gibi) çoğunlukla uygulamaya ilişkin "beşeri ve idari kapasitenin inşası" ve "sürecin liderliği" olduğu görülmektedir. "Bilgi/egitim eksikliği" ve "harcama birimlerinde personel eksikliği" önermelerinin %60, "üst yöneticinin desteğinin/sahiplenmesinin olmaması" önermesinin ise %53,3 oranında seçilmiş olması bu görüşü desteklemektedir. Reform sürecinde yaşanan gecikme ve ertelemeler ile bazı önemli unsurlarının hâlâ işlerlik kazanamamasında bu iki neden başat rol oynamaktadır.

Mali hizmetler birimlerinin büyükşehir belediyeleri kurumsal yapılanması içindeki konumları ve üstlendikleri işlevler incelendiğinde çoğunlukla (%80) büyükşehir belediyesi genel sekreter yardımcısına bağlı, üst yönetici ile iletişimi üst amirler aracılığıyla ve ihtiyaç halinde olan (%53,3), bilgi sağlama ve danışmanlık fonksiyonunu ise raporlar ve yazılar (%86,7) gibi formel yollarla yerine getiren bir yapıda oldukları görülmüştür. Oysaki reform sürecinin temel kurgusunda öngörülen rol ve sorumluluk dağılımında bu birimlerin doğrudan üst yöneticiye karşı sorumlu oldukları belirtilerek daha yakın bir çalışma içinde olmaları, hem hizmet üreten hem de danışmanlık ve bilgilendirme işlevini yerine getiren bir yapı olmaları arzu edilmişti.

Birim içi yapılanmaları incelendiğinde alt hizmet birimlerinin gelir (%93,3), gider (%60) ve bütçe(%73,3) gibi mali hizmetlerde yoğunlaştığı, mali kontrol (%40) ve iç kontrol (%13,3) gibi hizmetlerin ise geri planda kaldığı görülmüştür. Bu durum, KMYKK ve ilgili mevzuat ile belirlenen mali yönetim ve kontrol çerçevesinin kurumsal yapılanma içerisinde ve uygulamada tam olarak işlerlik kazanamadığını ortaya koymaktadır. İç kontrol faaliyetinin diğer personel ve alt birimlerden ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesi şeklindeki mevzuat gerekliliğinin yerine getirilme oranının düşüklüğü de (%31,3) bu görüşü destekler mahiyettedir.

Personel yapısı bakımından mali hizmetler birimleri incelendiğinde merkezi idarede görülen duruma benzer bir şekilde mali yönetim ve kontrol sistemi konusunda ihtisas personeli olan Mali Hizmetler Uzmanı/Uzman Yrd. oranının oldukça düşük (%1,2) olduğu görülmektedir. Nitelikli personelin sayıca azlığı, genel olarak reform sürecinin uygulama düzeyini ve başarı seviyesini olumsuz etkileyen ana etkenlerden biri konumundadır. Bu bakımdan mali hizmetler birimlerinde çalışan Mali Hizmetler Uzmanı sayısının artırılması ve bu personel için mahalli idarelerde çalışmayı teşvik edici düzenlemeler yapılmasının gerektiği düşünülmektedir.

İç kontrol sisteminin; hesap verme sorumluluğu ve saydamlığı arttırdığı (%80), çağdaş bir anlayışın ürünü olduğu (%73,3) ve etkin bir idari işleyişe katkı sağladığı (%85,8) şeklinde olumlu bir görüşe sahip olduğu görülmektedir. Bununla beraber, kamu mali yönetimi sisteminin geneline şamil olan kapasite eksikliği sorunu, "iç kontrol sistemin tüm unsurları ile uygulanmasında kurumsal kapasite bakımından güçlüklerle karşılaşılıyor" görüşüne verilen destekte (%53,3) de kendini göstermektedir.

Bir tür yönetim sistemi olması sebebiyle pek çok uygulama ve işlemin yapılmasını gerektiren iç kontrol sisteminin, bu yönü itibariyle idari bir yük olarak görülmediği ifade edilmiştir. Ancak, sistemin uygulanmasının beraberinde ilave birtakım idari çalışmaların yapılmasını gerektireceği yönünde katılımcıların tamamında zımni bir kabul olduğu görülmüştür. İç kontrol sisteminin uygulanmasında kapasite eksikliği nedeniyle yaşanan sorunların sistemin idari yük getiren doğası nedeniyle daha da arttığı değerlendirilmektedir.

İç denetim sistemine yönelik olarak da "hesap verme sorumluluğunu geliştirmesi" (%66,7), "idarenin çalışmalarına değer katması" (%66,7) ve "modern denetim tür ve tekniklerini içermesi" gibi benzer nedenlerle olumlu bir tutuma sahip olduğu görülmüş ancak sorun alanı olarak bu kez ön plana çıkan ana hususun "üst

yöneticilerin yeterli destek ve önemi vermemesi" (%64,3) olduğu ortaya çıkmıştır. Nitekim üst yöneticinin sahiplenmesi ve yönlendirmesini anket katılımcılarının tamamının "önemli" ve "olmazsa olmaz" olarak değerlendirmeleri de üst yönetimin iç denetim sisteminin işleyişindeki başat rolüne işaret etmektedir. Bu bakımdan etkin bir iç denetim sisteminin tesis edilmesini mümkün kılacak en önemli faktörün üst yönetimin bu konudaki olumlu tutum, sevk ve istekliliği olduğu görülmektedir.

İç denetim sisteminin ana aktörleri konumunda olan iç denetçiler bakımından mevcut durum incelendiğinde; 2 büyükşehir belediyesi dışında tamamında iç denetim biriminin kurulduğu ve bu kurumlara tahsis edilmiş olan toplam iç denetçi kadro sayısının %63,6 oranında atama yapılarak ülke genelinde ulaşılan %42 oranının üstünde bulunduğu, ancak kurulmuş olan iç denetim birimlerinin ise %25'inin hâlâ faal olmadığı sonucu ile karşılaşılmıştır. Bu durum üst yöneticilerin iç denetim sisteminin işlerlik kazanmasında çok da istekli olmadıklarını akla getirmektedir.

Hesap verme sorumluluğunun temel ayaklarından biri olan dış denetim sistemine ilişkin durum incelendiğinde, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimin performans denetiminden (%21,4) ziyade düzenlilik denetimi (%71,4) üzerinde yoğunlaştığı görülmüştür. Bu durum, Sayıştay'ın denetim pratiğinde büyük çapta bir değişimin olmadığı, etkin bir performans denetiminin gerçekleştirilebilmesi için gerek kurumsal yapılanmasında gerekse de denetim anlayışında değişiklik yapılmasına ihtiyaç olduğuna işaret etmektedir. Merkezi idarenin büyükşehir belediyeleri üzerindeki dış denetiminde ise 5393 sayılı Kanun uyarınca mali işlemler dışındaki idari işlemlerine yönelik denetimin ağırlıkta olduğu (%93,3), KMYKK'nda belirtilen mali yönetim ve kontrol sisteminin zaafa uğraması, yolsuzluk ve kamu zararına ilişkin emarelerin olması nedeniyle gerçekleştirdiği denetimin ise (%40) daha düşük bir oranda da olsa yerine getirildiği görülmektedir.

Harcama birimlerinde gerekli kapasitenin oluşturulamamış olması nedeniyle stratejik planlama çalışmalarında mali hizmetler birimlerinin ağırlıklı bir konumda olduğu, stratejik planların üst ölçekli planlarla uyumunun sağlanması konusunun ise belediyelerin bu konuya yaklaşımı çerçevesinde şekillendiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum daha önce kurumsal kapasiteye ve planlar arasındaki ilişkiye dair yorumlarla örtüşmektedir.

Mali hizmetler birimleri ve harcama birimlerinin beşeri ve idari kapasiteleri sayı ve nitelik bakımından değerlendirildiğinde harcama birimlerine öncelik ve ağırlık verilerek geliştirilmeye muhtaç oldukları, bu birimlerin mali alanda bilgi sahibi yetişmiş personel ile takviye edilmesinin başlıca ihtiyaçlardan biri olarak ortaya çıktığı, bilgi düzeyi bakımından söz konusu personelin yetersiz görülmesinin arkasında yatan önemli nedenlerden birinin ise eğitim eksikliği olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Mali hesap verme sorumluluğu sisteminin merkezi ve yerel yönetimlerde etkin ve sağlıklı bir şekilde işlemlerini teminen; kamu yönetimi reform sürecinin bütüncül yapısı göz önünde bulundurularak sürecin bütün boyutlarının tekrar gözden geçirilmesi, mali yönetim ve kontrol sisteminin yasal altyapının gerektirdiği zorunluluklar ile beşeri ve idari kapasite arasındaki uyumsuzluğu giderecek düzenleme ve önlemlerin alınması, kamuoyunca ve siyasi makamlarca üst yöneticilerin sistemin etkin çalıştırılması konusunda baskı altına alınması, iç ve dış denetim sisteminin tekrar ele alınarak yeniden yapılandırılması büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

AK, Belma, “İç Denetimin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı 2, 2004, s.353-358.

AKDENİZ, İbrahim, “Kamu Mali Yönetimi Reformunda Strateji Geliştirme Birimleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı 159, Temmuz–Aralık 2010, s.463-475.

AKDOĞAN, A. Argun, “Stratejik Planlama Yerine Planlama Stratejisi: Yedi İl Özel İdaresinin Stratejik Planlarının Karşılaştırılması”, **Mülkiye Dergisi**, Cilt XXXI, Sayı 256, 2007, s.137-164.

AKDOĞAN, A. Argun, “Yeni Yerel Yönetim Yasalarında Katılım”, <http://www.yayed.org.tr/resimler/ekler/21fa74b50ba3f7c_ek.pdf?tipi=7&turu=X&sube=0>, (Erişim: 10/05/2012).

AKSOY, A. Şinasi, “Kamu Yönetimi Nereye Gidiyor? Bir Durum Saptaması,” **İkinci Kamu Yönetimi Forumu Bildiriler Kitabı** (içinde), Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Ankara, Eylül 2004, s.32-49.

AKTAN, Coşkun Can, “Şeffaf Devlet ve Demokrasi,” <http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/liberal-demokrasi/aktan-seffaf-devlet.pdf>, (Erişim: 07/11/2010).

AKTAN, Coşkun Can, DİLEYİCİ, Dilek, AĞCAKAYA, Serpil, “Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık” **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar** (içinde), C.C.Aktan, D.Dileyici ve İ.Y.Vural (Der.), Seçkin Yayınları, Ankara, 2004, s.169-184.

AKYEL, Recai, “Günümüzde İç Kontrol Anlayışı ve Türkiye’ye Yansımaları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 43, Sayı 4, Aralık 2010, s.167-191.

AKYEL, Recai, “Bağımsız Kamu Dış Denetimi (Yüksek Denetim) İle İç Denetim Arasında Koordinasyon”, **Bütçe Dünyası**, Cilt: 2, Sayı: 34, 2010, s.131-144.

ALTUN, Nurullah, KARACA, Nevran, “Türkiye Devlet Muhasebesi Sisteminde Son Değişikliklere İlişkin Değerlendirme ve Öneriler”, <<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURKIYE%20DEVLET%20MUHASEBESI%20SISTEMINDE%20SON%20DEGISIKLIKLERE%20ILISKIN%20DEGERLENDIRME%20VE%20ONERILER.doc>>, (Erişim: 16/05/2012).

ARCAGÖK, Mehmet Sait, vd., “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Öngörülen Düzenlemeler”, **Bütçe Dünyası**, Sayı: 18, 2004, s.3-10.

ARCAGÖK, Mehmet Sait, “Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, **20. Türkiye Maliye Sempozyumu (Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma) Bildiriler Kitabı** (içinde), Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No:1, Denizli, Ağustos 2005, s.83-96.

ARCAGÖK, Mehmet Sait, Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi Sunusu, <<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4034,sayistaysnmpdf.pdf?0>>, (Erişim: 10/06/2015).

ARIN, Tülay, KESMEZ, Necdet, GÖREN, İhsan, **Parlamento ve Sayıştay Denetimi**, TESEV Yayınları 16, İstanbul, 2000.

ARSLAN, Ahmet, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ahmeta.pdf>, (Erişim: 06/02/2015).

ARSLAN, Murat, “Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 54, 2004, s.3-36.

ARTLEY, Will, “Establishing Accountability for Performance,” **The Performance-Based Management Handbook**, Vol.3, Performance-Based Management Special Interest Group, September 2001, <<http://www.orau.gov/pbm/pbmhandbook/volume%203.pdf>>, (Erişim: 11/11/2010).

AŞIK, Melih, “Tetik Kurul”, Milliyet, 14.02.2009

ATAAY, Faruk, GÜNEY, Atilla, “Yerelleşme ve Kalkınma Sorunu: Kamu Yönetimi Reformu Üzerine Değerlendirme”, **Mülkiye Dergisi**, Cilt: XXVIII, Sayı: 243, 2004, s.131-146.

ATEŞ, Hamza, ÇETİN, Dilek, “Kamuda Performans Yönetimi ve Performansa Dayalı Bütçe,” **Çağdaş Kamu Yönetimi II** (içinde), Nobel Yayınları, Ankara, 2004, s.255-285.

ATİYAS, İzak, SAYIN, Şerif, **Siyasi Sorumluluk, Yönetmelik Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru**, TESEV Yayınları No:4, İstanbul, 1997.

AVRUPA KOMİSYONU, Türkiye’de Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesi Boşluk Analizi Raporu Faaliyet 1.2, <<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3713,bosluk-analizi-2309-trdoc.doc?0>>, (Erişim: 10/01/2015).

AVUSTRALYA TASMANYA EYALETİ SAYIŞTAYI, **Yönetim ve Hesapverme Sorumluluğu Bakımından Performans Bilgisi**, Baran Özeren, Cem Suat Aral (Çev.), Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:21, Ekim 2002.

AYKAÇ, Burhan, “Yönetimin iyileştirilmesi ve Örgütsel Değişim”, **Türkiye’de Kamu Yönetimi** (içinde), Burhan Aykaç, Şenol Durgun, Hüseyin Yayman (Der.), Yargı Yayınevi, Ankara, 2003.

BALCI, Asım, “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik Anlayışı” **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar** (içinde), A. Balcı vd. (Ed.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.115-133.

BALCI, Asım, “Türkiye-AB ilişkileri Perspektifinden Kamu Yönetimi Sisteminin Yeniden Değerlendirilmesi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 38, Sayı: 4, Aralık 2005, s.23-37.

BAŞPINAR, Ahmet, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 151, Temmuz-Aralık 2006, s.23-42.

BAYAR, Doğan, “Mali Sorumluluk Nedir”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 154, Ocak-Haziran 2008, s.12-28.

BİLGİÇ, Veysel “Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımı”, **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar** (içinde), A. Balcı vd. (Ed.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.25-38.

BİRLEŞMİŞ MİLLETLER, <<http://www.unescap.org/pdd/prs/ProjectActivities/Ongoing/gg/governance.asp>>, (Erişim: 10/10/2010).

BİRLEŞMİŞ MİLLETLER, <<http://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>>, (Erişim: 10/10/2014).

BİRİCİKOĞLU, Hale, GÜLENER, Serdar, “5393 Sayılı Belediye Kanunu ve Değişen Hesap Verebilirlik”, **1. Ulusal Yerel Yönetimler Sempozyumu Bildiriler Kitabı** (içinde), Sakarya, 2008, s. 133-145.

BOUDER, Frédéric, “Public Administration Improvements in OECD Countries”, <http://www.adb.org/documents/manuals/serve_and_preserve/Chapter20.pdf>, (Erişim: 14/10/2011).

BOYNE, George, vd., “Plans, Performance Information and Accountability: The Case of Best Value”, **Public Administration**, Vol:80, No:4, 2002, s.691-710.

CENDÓN, Antonio Bar, “Accountability and Public Administration: Concepts, Dimensions, Developments”, <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan006506.pdf>>, (Erişim: 19/10/2010).

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, “European Governance: A White Paper,” COM (2001) 428 (final), Brussels, 25 July, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001_0428en01.pdf>, (Erişim: 10/10/2010).

COŞGUN, Hanifi, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Temel Kavramlar Sunusu**, <<http://www.stg.yildiz.edu.tr/butce/dosyalar/yildiz.ppt>>, (Erişim: 27/12/2010).

COŞKUN, Bayram, “Türkiye’de Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Tarihsel Geçmiş ve Genel Bir Değerlendirme”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 448, Haziran 2005, s.13-47.

COŞKUN, Selim, “Kamu Yönetiminde Stratejik Plan Uygulamaları: ABD Örneği”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 44, Sayı: 1, Mart 2011, s.113-134.

CURA, Serkan, “Türkiye’de Mali Saydamlığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme** (içinde), Coşkun Can Aktan (Ed.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.255-268.

ÇELİK, Kemal, “E-devlet ve Yeniden Yapılanma”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 440, Eylül 2003, s.149-158.

DEMİREL, Güner, “Yeni Bütçe Kod Yapısı”, **Bütçe Dünyası**, Yıl: 2, Sayı: 8, Eylül 2001, s.9-12.

DİKMEN, Ahmet Alpay, “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Tasarısı Üzerine Değerlendirmeler”, <http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_BSB/Dikmen-KMYMKK_Cumhuriyet.doc>, (Erişim: 14/02/2011).

DİNÇER Ömer, YILMAZ, Cevdet, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim**, Başbakanlık, Ankara, Ekim 2003.

DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013 Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT, Ankara, 2007.

DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013**, DPT, Ankara, 2006.

DPT, **Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018**, DPT, Ankara, 2013.

DPT, **Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu**, 2. Sürüm, DPT, Ankara, 2006.

DPT, **Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001-2005**, DPT, Ankara, 2000.

DUBNICK, Melvin J., “Seeking Salvation for Accountability”, paper presented at the 2002 Annual Meeting of the American Political Science Association, Boston, 2002; naklen Mark Bovens, “Public Accountability”, <http://www.built-environment.uwe.ac.uk/research/ESRCseminars/pdfs/mark_bovens_seminar1.pdf>, (Erişim: 16/10/2010).

EMİL, M. Ferhat, YILMAZ, H. Hakan, **Mali Saydamlık İzleme Raporu I**, TESEV Yayınları, İstanbul, Şubat 2004.

EMİNİ, Filiz Tufan, “Türkiye’de Yerel Yönetimler Reformunun İç ve Dış Dinamikleri”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 16, Sayı: 2, 2009, s.31-48.

ERBAŞI, Ali, GÜZEL, Ali, “Belediyelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt: 18, Sayı: 2, Nisan 2009, s.35-44.

ERDOĞAN, İtibar, “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Bütçe Dünyası**, Cilt: 2, Sayı: 24, s.24-31.

ERKAN, Volkan, **Kamu Kuruluşlarında Stratejik Planlama: Türkiye Uygulaması ve Kuruluşlarda Başarıyı Etkileyen Faktörler**, DPT, Ankara, 2008.

ERYILMAZ, Bilal, **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaası, İstanbul, 2002.

FIRAT, A. Serap, “Belediyelerin Denetiminde Yaşanan Sorunlar”, TEPAV Yerelleşme ve Yolsuzluk Konferansı, Ankara, 5-6 Aralık 2007, <<http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/Serap.Firat.Belediyelerin.Denetiminde.Ya%FEanan.Sorunlar.pdf>>, (Erişim: 15/12/2010).

GÖZLER, Kemal, “5018 ve 6085 Sayılı Kanunlarda Bazı İdare Hukuku Terimlerinin Yanlış Kullanımı Üzerine”, **AÜHFD**, Cilt: 60, Sayı: 4, 2011, s.837-919.

GÖZLER, Kemal, KAPLAN, Gürsel, “Bakan Yardımcıları Bakanlık Hiyerarşisine Dahil Midir?”, <<http://www.idare.gen.tr/gozler-kaplan-bakan-yardimcileri.pdf>>, (Erişim: 20/05/2012).

GÜLER, Birgül Ayman, “Yönetişim: Tüm İktidar Sermayeye”, **Praksis**, Sayı: 9, Kış-Bahar 2003, s. 93-116.

GÜLER, Birgül Ayman, “Devlette Reform”, <<http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/bguler/pdf/devletreformu.pdf>>, (Erişim: 20/10/2010).

GÜLER, Birgül Ayman, “Yetki Kanunu-6223, Bağlı Kararnamelerin Genel Özellikleri ve Yeni Kurulan Beş Bakanlık Üzerine Değerlendirme”, 12 Temmuz 2011, <<http://www.birgulaymanguler.net/files/pdf/kararnameler.pdf>>, (Erişim: 17/05/2012).

GÜNER, M. Fatih, “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 157, Temmuz-Aralık 2009, s.183-195.

HALİS, Muhsin, TEKİNKUŞ Mehmet, “Kamuda Performans Yönetimi”, **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar** (içinde), Asım Balcı vd. (Ed.), Seçkin Yayınları, Ankara, 2003, s.169-201.

HELVACI, M. Akif, “Performans Yönetimi Sürecinde Performans Değerlendirmenin Önemi”, **Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi**, Cilt: 35, Sayı: 1-2, 2002, s.155-169.

ILIMAN, İlhami, “Güncel Bir Yönetimsel Araç: Stratejik Planlama”, **Memleket Mevzuat**, Cilt: 5, Sayı: 58, Nisan 2010, s.28-30.

IMF, Partnership for Sustainable Global Growth Interim Committee Declaration, Washington, D.C., 1996, <<http://www.imf.org/external/np/sec/pr/1996/pr9649.htm#partner>>, (Erişim: 17/11/2010).

IMF, “The IMF and Good Governance”, **International Monetary Fund Factsheet**, <<http://www.imf.org/external/np/exr/facts/pdf/gov.pdf>>, (Erişim: 17/11/2010).

INTOSAI, **Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, Baran Özeren (Çev.), 10 Temmuz 2006, <<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn53IcKontStanReh.pdf>>, (Erişim: 26/05/2012).

İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU, **2013 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu**, Ankara, Eylül 2014, <<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%20C4%B1/2013KamuicDenetimGenelRaporu.pdf>>, (Erişim: 04/02/2015).

İÇİŞLERİ BAKANLIĞI MAHALLİ İDARELER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, **2010 yılı Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporu**, Ankara, Haziran 2011.

İÇİŞLERİ BAKANLIĞI MAHALLİ İDARELER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, <http://www.migm.gov.tr/Dokumanlar/belediye_listesi_2014_site.xlsx>, (Erişim: 21/02/2015).

İNAÇ, Hüsamettin, ÜNAL, Feyzullah, “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesinde Yönetimde Açıklığın Önemi ve Uygulanma Düzeyi,” **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 18, Ağustos 2007, s.41-62.

KALENDER, İsmail, “Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 460, Eylül 2008, s.87-103.

KAMU GÖREVLİLERİ ETİK KURULU, Tekzip Yazısı, <http://www.etik.gov.tr/duyurular/tekzip/tekzip_milliyet.htm>, (Erişim: 10/11/2011)

KANADA SAYIŞTAYI VE HAZİNE SEKRETARYASI, “Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu”, M. Hakan Özbaran (Çev.), Sayıştay Bilgi Notları, <<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/hesapsorum.pdf>>, (Erişim: 22/10/2010).

KAPLAN, Recep, **Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2012/419, Ankara, 2012.

KARAARSLAN, Erkan, “Kamu Mali Yönetimi ve Mali Raporlama”, <http://www.bekad.org/ekitap/kamu_mali_yonetimi/>, (Erişim: 03/05/2015).

KARAHANOĞULLARI, Onur, “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Taslağındaki Anayasaya Aykırılıklar”, <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/KYTK_degerlendirme.pdf>, (Erişim: 12/01/2011).

KARAOSMANOĞLU, Fatih, “Güvenlik Güçlerinin Demokratik Hesap Verebilirliği ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Satık vs. Türkiye Kararı”, <<http://www.oocities.com/fkaraosmanoglu/makaleler/mak2.htm>>, (Erişim: 11/11/2010).

KAYIKÇI, Sabrina, “Küreselleşmenin Kamu Yönetimi Paradigmasına Etkisi ve Türk Kamu Yönetimine Yansımaları”, **Mülkiye Dergisi**, Cilt: XXXI, Sayı: 256, 2007, s.165-186.

KELEŞ, Ruşen, **Yerinden Yönetim ve Siyaset**, Cem Yayınevi, Beşinci Basım, İstanbul, Nisan 2006.

KERİMOĞLU, Baki, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğuna Katkıları”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme** (içinde), Coşkun Can Aktan (Ed.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.97-114.

KESİK, Ahmet, **Türk Kamu Mali Yönetiminde Yerinden Yönetim İlkesi ve Harcamacı Kuruluşların İdari Kapasitelerinin Geliştirilmesi Sunusu**, <http://nku.tr/minisite/spk/DPT%20belge/sp_Seminer_05_2_kesik.pdf>, (Erişim: 27/10/2010).

KESİK, Ahmet, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 9, 2005/1, s.94-114.

KESİM, Erdoğan, “Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik”, **Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu Bildiriler Kitabı** (içinde), Sakarya, 2005, s.269-281.

KIZILTAŞ, Emine, **IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2001.

KOLÇAK, Menşure, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri (5436 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle)”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, 2006, s. 367-384.

KÖSECİK, Muhammet, KARKIN, Naci, “Elektronik Devlet: Amaçlar, Sorunlar ve Uygulamalar,” **Kamu Yönetimi** (içinde), Abdullah Yılmaz ve Mustafa Ökmen (Der.), Gazi Kitabevi, Ankara, Şubat 2004, s.97-129.

KÖSEOĞLU, Özer, “Türk Belediyeciliğinde Performansa Dayalı Yönetim Anlayışına Geçiş: Arka Plan ve Sorunlar”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt: 17, Sayı: 1, Ocak 2008, s.19-42.

MALİYE BAKANLIĞI, **Performans Programı Hazırlama Rehberi**, 2009.

MALİYE BAKANLIĞI, **Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi**, Ankara, 2006.

MALİYE BAKANLIĞI, **Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı**, 3. Baskı, Ankara, Mayıs 2004.

MALİYE BAKANLIĞI BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, 2009 Yılı Kamu İdareleri Strateji Geliştirme Birimleri Anket Sonuçları, (<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4050,2pdf.pdf?0>), (Erişim: 20/03/2015).

MALİYE BAKANLIĞI MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara, Kasım 2002.

MİLLİYET.COM.TR HABER SİTESİ, “CHP'li Hamzaçebi'den Sayıştay'a sert tepki”, 24/10/2013, <<http://www.milliyet.com.tr/chp-li-hamzacebi-den-sayistay-a-siyaset/detay/1781879/default.htm>>, (Erişim: 23/02/2015).

MULGAN, Richard, “Accountability: An Ever-Expanding Concept,” **Public Administration**, Vol:78, No:3, 2000, s.555-573.

NOHUTÇU, Ahmet, “Etik ve Kamu Yönetimi”, **Çağdaş Kamu Yönetimi II** (içinde), Nobel Yayınları, Ankara, 2004, s.389-411.

OECD, “European Principles for Public Administration”, SIGMA Papers: No.27, 1999, <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/fulltext/5kml60zwd7h.pdf?expires=1294061979&id=0000&accname=guest&checksum=7B55AFA3E77CC89ADE97DEC0A7EE1DB9>>, (Erişim: 12/10/2014).

OECD, “Principles for Managing Ethics in the Public Service – OECD Recommendation,” PUMA Policy Brief No.4, May 1998, <<http://www.oecd.org/dataoecd/60/13/1899138.pdf>>, (Erişim: 11/11/2014).

OECD, <<http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4757>>, (Erişim: 15/10/2010).

OECD, **Kamu Hizmetinde Etik – Güncel Konular ve Uygulama**, TÜSİAD Yayınları, Yayın No: TÜSİAD-T/2003-9-363, İstanbul, Eylül 2003.

OECD, **Open Government: Fostering Dialogue with Civil Society**, OECD Publications, Paris,2003.

OECD–SIGMA, “Avrupa Birliği Üyeliği Yolunda Sürdürülebilir Kurumlar, SIGMA Belgeleri: No.26,” **Maliye Dergisi**, Pınar Acar (Çev.), Sayı: 148, Mart-Nisan 2005, s.5-34.

OECD-SIGMA, “SIGMA Assessment Turkey 2010”, <<http://www.sigmaxweb.org/dataoecd/28/44/46402101.pdf>>, (Erişim: 11/01/2011).

OECD, “Public Sector Modernisation: Governing for Performance”, Policy Brief, October 2004, <<http://www.oecd.org/site/govgfg/39044817.pdf>>, (Erişim: 22/02/2015).

ORAL, Esin, **Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçe Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, Nisan 2005.

ÖMÜRGÖNÜLŞEN, Uğur, “Kamu Sektörünün Yönetimi Sorununa Yeni Bir Yaklaşım: Yeni Kamu İşletmeciliği”, **Çağdaş Kamu Yönetimi – I** (içinde), Muhittin Acar, Hüseyin Özgür (Ed.), Nobel Yayınları, Ankara, 2003, s.3-43.

ÖZSOY, İbrahim, “Belediye Kanunu Kapsamında Belediyelerde Denetim”, **Memleket Mevzuat**, Cilt: 4, Sayı: 49, Temmuz 2009, s.14-22.

PEKTAŞ, Ethem Kadri, “Yerel Meclislerin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2012, s.325-339.

POLAT, Necip, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme** (içinde), Coşkun Can Aktan (Ed.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

PREMCHAND, A., **Fiscal Transparency and Accountability: Idea and Reality**, Roma, Kasım 28-30, 2001, <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan001892.pdf>>, (Erişim: 05/12/2010).

SAğIR, Meral Öztoprak, KARKIN, Naci, “Demokrasinin Güncel Sorunları ve Demokratik Paradokslar,” **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 10, 2005, s.1-25.

SAMSUN, Nihal, “Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim”, **İyi Yönetişimin Temel Unsurları**, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, Nisan 2003, s.18-33.

SANCAK, Hatice Özkan, GÜLEÇ, Sevcan, “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirliğin Önündeki Yapısal Engeller: Türkiye Açısından Bir İnceleme”, **Uluslararası Davraz Kongresi, Küresel Diyalog 24-27 Eylül 2009 Bildiriler Kitabı**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Eylül 2009, s.1201-1216.

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, “Sayıştay Denetimi ve Raporlarına İlişkin Genel Bilgi”, <<http://www.sayistay.gov.tr/haber-duyuru/upload/SAYI%C5%9ETAY%20RAPORLARI.pdf>>, (Erişim: 23/02/2015).

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, “2013 Yılı Sayıştay Denetim Raporlarının Kamuoyuna Duyurulmasına İlişkin Açıklama”, <<http://www.sayistay.gov.tr/rapor/raporduyuru.asp>>, (Erişim: 23/02/2015).

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Basın Açıklaması, <<http://www.sayistay.gov.tr/habernet.asp?id=1230>>, (Erişim: 23/02/2015).

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, <<http://www.sayistay.gov.tr/rapor/PerformansRapor.asp>>, (Erişim:10/03/2015).

SAYIŞTAY DENETÇİLERİ DERNEĞİ (SAYDER), Sayıştay Kanun Teklifi Hakkında Kamuoyu Açıklaması, <www.sayder.org.tr/d/f/kamuoyu_aciklamasi.doc>, (Erişim: 05/05/2012).

SCHACTER, Mark, “A Framework for Evaluating Institutions of Accountability,” **Fiscal Management** (içinde), Anwar Shah (Ed.), The World Bank, Washington, DC., 2005, s.229-249.

SCHACTER, Mark, “When Accountability Fails: A Framework for Diagnosis and Action”, Issue Briefs, <http://www.schacterconsulting.com/documents/waf_isuma_000.pdf>, (Erişim: 23/10/2010).

SEZER Yasin, SÖYLEYİCİ Tancu, “Belediye Meclisinin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları”, **Yerel Siyaset Dergisi**, Sayı: 29, Mayıs 2008, s.59-64.

SHENDE, Suresh, BENNETT, Tony, “Transparency and Accountability in Public Financial Administration”, **RAB/01/006: Transparency and Accountability in the Public Sector in the Arab Region**, March 2004, <<http://unpan1.un.org/intrdoc/groups/public/documents/un/unpan007716.pdf>>, (Erişim: 24/10/2010).

SONGÜR, Neşe, “Stratejik Plan Hazırlamakla Yükümlü Belediyelerin Deneyimleri Üzerine Bir Araştırma”, **1. Ulusal Yerel Yönetimler Sempozyumu Bildiriler Kitabı** (içinde), Sakarya, 2008, s. 71-83.

SOYKAN, Cavidan, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Bilgi Edinme Hakkı”, **AÜHFD**, Cilt: 56, Sayı: 2, 2007, s.63-74.

SÖYLER, İlhami, “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi (Eleştirel ve Normatif Bir Yaklaşım)”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 1, 2006, s.187-208.

T.C. BAKANLAR KURULU PRENSİP KARARI, “Türkiye’de Saydamlığın Artırılması ve Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı,” <<http://www.teftis.gov.tr/dosyagoster.ashx?ID=dfedb22b-80ec-40e0-bf3d-5c414ca0c057>>, (Erişim: 12/11/2013).

T.C. 58. HÜKÜMET ACİL EYLEM PLANI (AEP), 3 Ocak 2003, <<http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/EylemVeDigerPlanlar/Attachments/13/58.H%C3%BCK%C3%BCmetAcilEylemPlan%C4%B1.pdf>>, (Erişim: 05/02/2015)

T.C. BAŞBAKANLIK, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: 5 Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağı**, Ankara, Temmuz 2004.

T.C. BAYINDIRLIK VE İSKÂN BAKANLIĞI, **Yerel Yönetimler Katılımcılık ve Kentsel Yönetim Komisyonu Raporu**, Kentleşme Şurası 2009, Ankara, Nisan 2009.

T.C. KALKINMA BAKANLIĞI, <<http://www.sp.gov.tr/tablo.html>>, (Erişim: 02/05/2012)

TBMM, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi, <<http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0632.pdf>>, (Erişim: 12/11/2010).

TBMM, Sayıştay Kanunu Teklifi, <<http://www2.tbmm.gov.tr/d23/2/2-0594.pdf>>, (Erişim: 22/05/2012).

TBMM, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi, <<http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0692.pdf>>, (Erişim: 13/11/2010).

TBMM, Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, <<http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0731.pdf>>, (Erişim: 12/11/2010).

TBMM, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı Genel Gerekçesi, <<http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1121.pdf>>, (Erişim: 06/05/2012).

TBMM, Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanunu Tasarısı, <<http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-1017.pdf>>, (Erişim: 17/05/2012).

TEPAV, **Yolsuzlukla Mücadele TBMM Raporu Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler ve Çözüm Önerileri**, TEPAV Yolsuzlukla Mücadele Kitapları-1, 2. Basım, Ankara, Aralık 2006.

TEPAV, **Mali İzleme Raporu Temmuz 2005**, (http://www.tepav.org.tr/upload/files/1271228015r1050.Mali_Izleme_Raporu_2005_Temmuz_Butce_Sonuclari.pdf), (Erişim: 22/05/2012).

TORTOP, Nuri, “Yönetimin Denetlenmesi ve Denetlenme Biçimleri”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, Mart 1974, s.27-50.

TUFAN, Mehri, GÖRÜN, Mustafa, "Türkiye'de Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 89, Nisan-Haziran 2013, s.115-135.

TURAN, Hande Tek, “Yönetişim ve Yeni Kamu Yönetimi”, <http://www.academia.edu/9112448/Y%C3%96NET%C4%B0%C5%9E%C4%B0M_VE_YEN%C4%B0_KAMU_Y%C3%96NET%C4%B0M%C4%B0>, (Erişim: 26/06/2015).

TÜĞEN, Kamil, vd., “Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Etkinliğinin Belirleyicileri: Türkiye’deki Kamu Kurumlarının Analizi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 3, 2007, s.313-326.

TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU, **Stratejik Plan 2007-2011**, Yayın No: 3052, Ankara, Ocak 2007.

TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, TÜSİAD Yayınları, Yayın No: TÜSİAD-T/2002-12/335, İstanbul, Aralık 2002.

ULER, Yıldırım, “Ombudsman (Kamu Denetçisi)”, **Türkiye’de Kamu Yönetimi** içinde, Burhan Aykaç, Şenol Durgun ve Hüseyin Yayman (Der.), Yargı Yayınevi, Ankara, 2003, s.469-475.

WORLD BANK, **Empowerment and Poverty Reduction – A Sourcebook**,: World Bank, Washington D.C., 2002.

WORLD BANK, **State-Society Synergy for Accountability**, World Bank Working Papers No:30, 2004.

WORLD BANK, **Sub-Saharan Africa: From Crisis to Sustainable Growth**, World Bank, Washington D.C., 1989.

WRIGHT, Glendal, EMİL Ferhat, “Çok Yıllı Bütçe ve Yatırım Planlaması”, Haziran 2007, (<http://www.lar.gov.tr/newdocuments/Cok%20Yilli%20Butceleme%20ve%20Yatirim%20Planlamasi%20Egitim%20Rehberi.doc>), (Erişim: 20/11/2010).

YILMAZ, H. Hakan, TOSUN, Selma, “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Saydamlık ve Parlatentonun Bütçe Sürecinde Etkinliği”, **Yasama Dergisi**, Sayı: 14, 2010, s.5-23.

YILMAZ, Osman, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, DPT, Ankara, Şubat 2001.

YÜKSEL, Cüneyt, “Türk Kamu Yönetiminde Etik Mevzuatı Değerlendirmesi ve Çözüm Önerileri”, **Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu Bildiriler Kitabı** (içinde), Sakarya, 2005, s.347-360.

YÜKSEL, Fatih, “Kamu Yönetiminde Yeni Eğilimler Perspektifinde Türk Kamu Yönetiminde Reform İhtiyacı ve Kamu Yönetimi Reformu Yasa Tasarısı”, **Kamu Yönetimi** içinde, Abdullah Yılmaz, Mustafa Ökmen (Der.), Gazi Kitabevi, Ankara, Şubat 2004, s.1-22.

EK- ANKET FORMU

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE MALİ HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ANKET FORMU

- 1) Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemindeki dönüşümün en başarılı olduğunu düşündüğünüz alanlar nelerdir? *(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)*
- Yönetim sorumluluğu modelini benimsemesi
 - Mali disiplin
 - Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık
 - Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme
 - Çok yıllık bütçeleme
 - Harcama süreçlerinin hızlanması
 - İdarenin kendi kendini denetlemesi (İç kontrol/İç denetim)
 - Raporlama (faaliyet raporları, mali istatistikler vs.)
 - Diğer (Lütfen belirtiniz)
- 2) Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemindeki dönüşümde en önemli sorunlar nelerdir?
(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)
- İyi uygulama örneklerinin eksikliği
 - Üst yöneticilerin desteğinin/sahiplenmesinin olmaması
 - Harcama birimlerinde personel yetersizliği
 - Bilgi/eğitim eksikliği
 - İç ve dış denetimin yetersizliği
 - Teftiş-iç denetim çatışması
 - Mevcut yönetim kültürü ile uyumsuzluk
 - Reform sürecinde merkezi bir gözetici ve reformu sahiplenecek kurum eksikliği
 - Diğer (Lütfen belirtiniz)
- 3) 5018 sayılı Kanun ile belirlenen mali yönetim ve iç kontrol sistemi hakkındaki düşünceleriniz nelerdir? *(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)*
- Çağdaş bir anlayışı yansıtmakta, yeni süreç ve teknikleri içermektedir.
 - Stratejik yönetimin tüm unsurları ile uygulanmasına imkan tanımaktadır.
 - İdari yükü ve iş süreçlerini artıran bir yapıdadır.
 - Hesap verme sorumluluğunu ve saydamlığı artırmıştır.
 - Tüm unsurlarıyla uygulanmasında kurumsal kapasite bakımından güçlükler yaşanmaktadır.
 - Sıkı bir kontrol/denetim sistemi öngörmüştür.
 - Gevşek bir kontrol/denetim sistemi öngörmüştür.
 - Diğer (Lütfen belirtiniz)

- 4) 5018 sayılı Kanun ile oluşturulan iç denetim sisteminin olumlu olduğunu düşündüğünüz yönleri nelerdir? *(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)*
- Modern denetim türlerini ve tekniklerini içermesi
 - Bütün faaliyet ve işlemleri kapsayıcı nitelikte olması
 - İdarenin çalışmalarına değer katması ve geliştirmesi
 - Uluslararası standartlara ve uygulamalara göre denetim yapması
 - Hesap verme sorumluluğunu geliştirmesi
 - İç denetçiler için sertifikasyonun öngörülmesi olması
 - Diğer (Lütfen belirtiniz)
- 5) 5018 sayılı Kanun ile oluşturulan iç denetim sisteminde sorunlu olduğunu düşündüğünüz alanlar nelerdir? *(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)*
- Danışmanlık fonksiyonunun yeterince icra edilememesi
 - Yeterli sayıda iç denetçi ataması yapılmaması
 - Üst yöneticilerin yeterli destek ve önemi vermemesi
 - Yeni bir denetim anlayışının ortaya konamaması
 - Teftiş kurulu ile yetki çatışması
 - İç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığının gerçekleştirilememesi
 - Mevzuatın yeterli olmaması
 - Diğer (Lütfen belirtiniz)
- 6) 5018 sayılı Kanun ile oluşturulan dış denetim sistemi hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?
(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)
- Düzenlilik denetimi (mali denetim ve uygunluk denetimi) üzerinde yoğunlaşmaktadır.
 - Uygulamada 5018 sayılı Kanun öncesinden farklı bir denetim yapılmamaktadır.
 - Performans denetimi üzerinde yoğunlaşmaktadır.
 - Etkin bir denetim sistemi oluşturulmuştur.
 - İdarelerin kurumsal amaç, hedef ve planlara önem vermesini sağlamıştır.
- 7) Bir yönetim biçimi ve eylemler süreci olarak iç kontrol sisteminin etkin bir idari işleyişe katkı sağlayacağını düşünüyor musunuz?
- Evet
 - Kısmen
 - Önemli ölçüde
 - Hayır
- 8) Belediyenizin ilgili mevzuat çerçevesinde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi konusundaki gelişimini ve deneyimini nasıl değerlendiriyorsunuz?
- Yetersiz
 - Kısmen yeterli
 - Yeterli
 - Çok iyi

- 9) Belediyenizde mali yönetim ve kontrol kapasitesinin artırılması yönünde karşılaştığınız güçlükleri önem derecesine göre kendi içinde 1'den 7'ye kadar sıralayınız.

(Lütfen önem derecesine göre sıralayınız. Sıralamaya "1" = "En önemli" olacak şekilde başlayınız)

	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.
Üst yöneticinin konuya yeterli desteği vermemesi							
Personel eksikliği							
Eğitim programlarının eksikliği							
Sistemin personel tarafından yeterince benimsenmemesi							
İyi uygulama örneklerinin eksikliği							
Harcama yetkililerinin yeterli desteği vermemesi							
Diğer (Lütfen belirtiniz)							

- 10) Mali hizmetler biriminin belediye teşkilat yapısı içerisindeki yeri nedir?

- Üst yöneticiye (büyükşehir belediye başkanına) bağlı
- Genel Sekretere bağlı
- Genel Sekreter Yardımcısına bağlı
- Diğer (Lütfen belirtiniz)

- 11) Mali hizmetler biriminizin alt hizmet birimleri nelerdir?

(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)

- Strateji Geliştirme (ve planlama) Şube Müdürlüğü
- Gelir Şube Müdürlüğü
- Gider Şube Müdürlüğü
- Bütçe (ve kesin hesap/finans) Şube Müdürlüğü
- Mali Kontrol Şube Müdürlüğü
- İç Kontrol Şube Müdürlüğü
- Muhasebe Şube Müdürlüğü
- Diğer (Lütfen belirtiniz)

- 12) Mali hizmetler biriminizin personel dağılımı ve sayısı nasıldır?

(Biriminizde görev yapan; Daire Başkanı, Şube Müdürü, Mali Hizmetler Uzmanı ve Uzman Yardımcısı, Memur, VHKİ, İşçi (kadrolu ve sözleşmeli) ve diğer personel sayısını lütfen aşağıda buradaki ayrıma göre belirtiniz.)

--

- 13) Belediyeniz mali hizmetler biriminde görev alan personeli sayıca ve bilgi düzeyi bakımından nasıl değerlendiriyorsunuz?

	Yetersiz	Kısmen Yeterli	Yeterli	Fazla/Çok iyi
Sayı Bakımından				
Bilgi Düzeyi Bakımından				

- 14) Belediyeniz harcama birimlerinde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi ile ilgili iş ve işlemleri yürüten personeli sayı ve bilgi düzeyi bakımından nasıl değerlendiriyorsunuz?

	Yetersiz	Kısmen Yeterli	Yeterli	Fazla/Çok iyi
Sayı Bakımından				
Bilgi Düzeyi Bakımından				

- 15) Mali hizmetler biriminizin üst yöneticiyle iletişimi ne düzeydedir?

- İhtiyaç duyulduğunda
- Düzenli aralıklarla
- Üst amirler aracılığıyla
- Nadiren
- Diğer (Lütfen belirtin)

- 16) Belediyeniz mali hizmetler birimi tarafından üst yöneticiye ve harcama yetkililerine bilgi sağlamak ve malî konularda danışmanlık hizmeti sunmak yükümlülüğü çerçevesinde ne tür faaliyetler gerçekleştirilmektedir?

(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)

- Belirli periyotlarla toplantılar yapılmaktadır.
- Raporlar ve yazılar hazırlanmaktadır.
- Sözlü bilgilendirme yapılmaktadır.
- Diğer (Lütfen belirtiniz)

- 17) Stratejik planlama çalışmalarında Mali Hizmetler Biriminizin rolü nedir?

- Çalışmalar tamamen birimiz tarafından yürütülmektedir.
- Çalışmaları birimler yürütmekte, mali hizmetler birimiz konsolide etmektedir.
- Mali hizmetler birimiz koordinasyon ve sekreteryaya görevini yapmaktadır.
- Çalışmalar alınan eğitim ve danışmanlık çerçevesinde mali hizmetler birimiz tarafından yürütülmektedir.
- Diğer (Lütfen belirtiniz)

- 18) Belediyeniz stratejik planını hazırlarken diğer üst ölçekli planlarla (kalkınma planları, bölgesel planlar ve sektörel strateji planları gibi) ilişkisini nasıl belirliyorsunuz?
- Diğer üst ölçekli planlarla uyumlu olarak hazırlamaktayız.
 - Diğer üst ölçekli planlarla çelişmemesine dikkat ediyoruz.
 - Belediyemizin stratejik hedefleri çerçevesinde diğer üst ölçekli planlardan bağımsız olarak hazırlamaktayız.
 - Diğer. Lütfen belirtiniz:.....
- 19) "Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"te idarelerde kurulabileceği belirtilen Strateji Geliştirme Kurulu Belediyenizde kuruldu mu?
- Evet
 - Hayır
- 20) Hesap verme sorumluluğunun sağlanması kapsamında Belediyenizce hazırlanan planlar/raporlarla ilgili vatandaşlardan geri bildirim almakta mısınız?
- Yoğun bir geri bildirim olmaktadır.
 - Belirli konularla ilgili sınırlı geri bildirimler olmaktadır.
 - Yeterli geri bildirim alınamamaktadır.
 - Diğer (Lütfen belirtiniz)
- 21) Hesap verme sorumluluğunun sağlanması kapsamında hazırlanan planlar/raporlarla ilgili geri bildirimlerin alınmasında vatandaşlar hangi yolları sıklıkla kullanmaktadırlar? *(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)*
- Bilgi edinme başvuruları
 - Dilekçe hakkı kapsamında yapılan başvurular
 - Belediye halkla ilişkiler birimleri ile irtibata geçilmesi (Mavi/beyaz masa gibi)
 - Sosyal medya hesapları
 - Kent konseyleri üzerinden
 - Belediye Meclisleri üzerinden
 - Diğer (Lütfen belirtiniz)
- 22) Mali hizmetler biriminizce veya herhangi bir kurum tarafından belediyeniz harcama birimleri gerçekleştirme görevlerine yönelik bir eğitim programı düzenlendi mi? *(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)*
- Hayır
 - Evet düzenlendi.
 - Evet, periyodik olarak düzenleniyor.
 - Diğer (Lütfen belirtiniz)
- 23) Mali hizmetler biriminizde görevlendirilen personele mali yönetim ve kontrole ilişkin verilen eğitimin sıklığı nedir? *(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)*
- İlk görevlendirme ile birlikte eğitime tabi tutulmaktadırlar.
 - Evet, düzenli eğitim programları düzenlenmektedir.
 - İhtiyaç duyulması halinde eğitim verilmektedir.
 - Düzenli bir eğitim programı bulunmamaktadır.
 - Diğer (Lütfen belirtiniz)

- 24) Son iki yıl içerisinde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi ile ilgili olarak hangi konularda eğitim, danışmanlık vb. hizmet alımı gerçekleştirdiniz? *(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)*
- Stratejik plan/planlama
- Bütçe hazırlama
- Faaliyet raporları hazırlama
- Performans yönetimi ve performans programı hazırlama
- İç kontrol
- Kamu muhasebesi
- Kamu ihale mevzuatı
- Diğer (Lütfen belirtiniz)
- 25) Üst yönetici olarak büyükşehir belediye başkanının mali yönetim, iç kontrol ve iç denetim sisteminin işleyişini gözetme ve izleme görevi kapsamındaki rolüne ilişkin düşünceniz nedir?
- Tüm süreçleri yakından izlemekte, gerekli liderliği ve desteği sağlamaktadır.
- Gerekli liderlik ve destek sağlanmaktadır ancak konum ve zaman kısıtı nedeniyle tüm süreçler yakından izlenememektedir.
- Gerekli liderlik ve destek sağlanamamaktadır.
- Diğer (Lütfen belirtiniz)
- 26) Biriminizin malî hizmetler fonksiyonu kapsamında yürüttüğü iç kontrol faaliyeti ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmekte midir?
- Evet
- Hayır
- 27) Belediyenizce "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" ve "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" hükümleri çerçevesinde Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlandı mı?
- Evet
- Hayır
- 28) Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planının hazırlanması sürecinde karşılaştığınız güçlükleri öncelik sırasına göre kendi içinde 1'den 6'ya kadar sıralayınız. *(Lütfen önem derecesine göre sıralayınız. Sıralamaya "1" = "En önemli" olacak şekilde başlayınız)*

	1.	2.	3.	4.	5.	6.
Üst yöneticinin konuya yeterli desteği vermemesi						
Harcama yetkililerinin yeterli desteği vermemesi						
İhtiyaç duyulan bilgilerin birimlerden toplanamaması						
Takvimlendirme						
Somut eylem maddelerinin belirlenmesi						
Yeterli sayıda/nitelikte personel olmaması						

- 29)** Mali hizmetler biriminizce yönetim bilgi sistemi konusunda herhangi bir çalışma yapıldı mı?
- Herhangi bir çalışma yapılmadı.
 - Henüz tasarım aşamasında.
 - Tamamlanan modüller itibariyle uygulanmaya başlandı.
 - Tam olarak uygulanıyor.
 - Diğer (Lütfen belirtiniz)
- 30)** İç kontrol sisteminin işleyişi bakımından üst yöneticinin sahiplenmesi ve yönlendirmesini nasıl değerlendiriyorsunuz?
- Üst yöneticinin sahiplenme ve yönlendirmesi olmasa da sistem kendiliğinden işleyebilir.
 - Önemli
 - Olmazsa olmaz
 - Diğer (Lütfen belirtiniz)
- 31)** İç kontrol sistemi, iş süreçlerini artıran bir uygulama mıdır?
- İş süreçlerini artırmaktadır.
 - İş süreçlerini artırmakla beraber faydalı bir uygulamadır.
 - İş süreçlerinin ayrılmaz bir parçası olduğundan artırmamaktadır.
 - İş süreçlerini artırmamaktadır.
 - Diğer (Lütfen belirtiniz)
- 32)** Belediyenizde görev yapan iç denetçi sayısını, boş olan iç denetçi kadro sayısını belirtiniz:
- Görev Yapan İç Denetçi Sayısı :.....
- Boş İç Denetçi Kadro Sayısı :.....
- 33)** İç denetim birimi tarafından hazırlanan iç denetim raporu var mı?
- Evet
 - Hayır
- 34)** İç denetçilerce belediyenizin iç kontrol sistemlerinin denetlenmesine ve geliştirilmesine yönelik öneriler içeren bir denetim yapıldı mı?
- Evet
 - Hayır
- 35)** Belediyeniz düzenli olarak Sayıştay tarafından düzenlilik denetimine (mali denetim ve uygunluk denetimi) tabi tutuluyor mu?
- Her yıl denetime tabi tutuluyor.
 - Düzenli aralıklarla denetime tabi tutuluyor.
 - Düzenli bir denetime tabi tutulmamaktadır.
 - Diğer (Lütfen belirtiniz)

- 36)** Sayıştay tarafından yapılan dış denetim çalışmasında veya buna ilişkin raporlarda belediyenizin iç denetim biriminin/altyapısının etkinliği değerlendirmeye tabi tutulmuş mudur?
- Evet
 Hayır
- 37)** Sayıştay tarafından yapılan dış denetim çalışmasında veya buna ilişkin raporlarda belediyenizin iç kontrol altyapısının etkinliği değerlendirmeye tabi tutulmuş mudur?
- Evet
 Hayır
- 38)** Sayıştay tarafından 2005 yılından bu yana Belediyenizce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili faaliyet sonuçlarını ölçmeye dönük performans denetimi yapıldı mı?
- Evet
 Hayır
- 39)** 5018 sayılı Kanununun 75. ve/veya 77. maddeleri kapsamında malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarla ilgili olarak yetkili denetim elemanlarınca belediyenizin tüm malî yönetim ve kontrol sistemleri, malî karar ve işlemleri mevzuata uygunluk yönünden teftiş edildi mi?
- Evet
 Hayır
- 40)** 5393 sayılı Belediye Kanununun 55. maddesi hükmü kapsamında İçişleri Bakanlığı tarafından (Mülkiye Müfettişleri/Mahalli İdareler Kontrolörleri) belediyenizin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından denetlendi mi?
- Evet
 Hayır

ÖZET

YILDIZ, Hüseyin, Büyükşehir Belediyelerinde Mali Hesap Verme Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Prof. Dr. Tayfun Çınar, 214 s.

Neo-liberal politikaların benimsenmesiyle birlikte kamu yönetimleri Yeni Kamu Yönetimi anlayışı çerçevesinde reforma tabi tutulmuştur. Reform hareketlerinin başlangıç noktasını ise kamu mali yönetiminde yapılan düzenlemeler oluşturmuştur. Ülkemizde de yaşanan siyasi ve iktisadi krizler neticesinde 2002 yılı sonrasında kamu yönetimi reformu süreci hız kazanmıştır. Bütünlük içinde kurgulanan reform süreci yasalaşma sürecinin tamamlanamaması nedeniyle parçalı bir şekilde uygulanmaya çalışılmıştır. Bu durum hem mevcut yönetim sistemi ve kültürüyle uyumsuzluklara, hem de reform sürecinde gecikme ve ertelemelere sebep olmuştur.

Bu çalışma ile kamu mali yönetimi ve yerel yönetimler alanında yapılan yasal değişiklikler neticesinde büyükşehir belediyelerinde nasıl bir mali hesap verme sorumluluğu sisteminin ortaya çıktığı incelenmiştir. Kamu yönetimi reform sürecinin bütün boyutlarının tekrar gözden geçirilmesi, mali yönetim ve kontrol sisteminin yasal altyapının gerektirdiği zorunluluklar ile beşeri ve idari kapasite arasındaki uyumsuzluğu giderecek düzenleme ve önlemlerin alınması, kamuoyunca ve siyasi makamlarca üst yöneticilerin sistemin etkin çalıştırılması konusunda baskı altına alınması, iç ve dış denetim sisteminin tekrar ele alınarak yeniden yapılandırılması ulaşılan temel sonuçlar arasındadır.

Anahtar Sözcükler: yeni kamu yönetimi, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi, mali hesap verme sorumluluğu, yerel yönetimler, büyükşehir belediyeleri

ABSTRACT

YILDIZ, Hüseyin, Fiscal Accountability at Metropolitan Municipalities, Master's Thesis, Advisor: Prof. Dr. Tayfun Çınar, 214 p.

After the adoption of neo-liberal policies, the public administrations have also been subjected to reforms within the framework of New Public Administration approach. The starting point for reform initiatives has been the regulations made in the field of public financial management. As a result of political and economic crisis experienced in our country as well, the process for public management reform has gained momentum following the year 2002. The reform process designed with an integrated approach is now being implemented in parts due to the failure to complete the enactment process. And this has resulted in inconsistency with the existing management system and culture as well as in delays and postponements in the reform process.

This study examines the system of fiscal accountability at the metropolitan municipalities following the legal amendments in public financial management and local governments. Reviewing all aspects of the public administration reform process, applying necessary measures and regulations to eliminate the inconsistency between the legal obligations of the financial management and control system and the human and administrative capacity, compelling the top managers by the public and political authorities to enable effective functioning of the system, reviewing and reconstructing the internal and external auditing system are among the main findings in the study.

Keywords: New public administration, public financial management and control system, fiscal accountability, local governments, metropolitan municipalities.