

T.C.
GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIğI
STRATEJİ GELİŞTİRME BAŞKANLIğI

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU'NUN
GETİRDİğİ YENİLİKLER ÇERÇEVESİNDE HESAP VEREBİLİRLİK VE
HESAP VERME MEKANİZMALARI

SENA AYDIN

Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı

MALİ HİZMETLER UZMANLIğI ARAŞTIRMA RAPORU

ANKARA

OCAK 2012

T.C.
GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIğI
STRATEJİ GELİŞTİRME BAŞKANLIğI

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU'NUN
GETİRDİğİ YENİLİKLER ÇERÇEVESİNDE HESAP VEREBİLİRLİK VE
HESAP VERME MEKANİZMALARI

SENA AYDIN

Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı

Danışman: Mehmet YERTUTANOL

MALİ HİZMETLER UZMANLIğI ARAŞTIRMA RAPORU

ANKARA

OCAK 2012

ÖNSÖZ

“5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler Çerçevesinde Hesap verebilirlik ve Hesap Verme Mekanizmaları” başlıklı bu çalışma Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu olarak hazırlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, yeniden yapılanma ihtiyacı sonucu ortaya çıkan 5018 sayılı Kanun ile yapılan reformlar çerçevesinde hesap verebilirlik kavramının ne olduğu, amacı, taşınması gereken özellikler ile hesap verebilirliği daha etkin kılabilmek amacıyla yapılan düzenlemeler ve hesap verme mekanizmalarını değerlendirmektir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, hesap verebilirlik kavramı, amaçları, diğer kavramlarla ilişkisi, hesap verebilirlik döngüsü ve unsurları üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde ise, geleneksel ve yeni kamu yönetimi anlayışında hesap verebilirliğin değişimi açıklanmış, hesap verebilirliği etkin kılabilmek için kamu yönetiminde yapılan çalışmalar incelenmiştir. Üçüncü bölümde, hesap verebilirlik türleri ile hesap vermekle sorumlu tutulanlar, dördüncü ve son bölümde ise, kamu yönetiminde hesap verme mekanizmaları ile hesap verebilirliğin denetlenmesinde Sayıştay denetiminin yeri konuları anlatılmıştır.

Raporumun hazırlanmasında bana yardımcı olan danışmanım Mehmet YERTUTANOL’a ve çalışmam boyunca bana her türlü katkıyı sağlayan, benden desteğini ve sabrını esirgemeyen sevgili eşim Mehmet AYDIN’a teşekkürü bir borç bilirim.

Sena AYDIN

Ankara-2012

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER	ii
KISALTMALAR	vii
TABLolar VE ŞEKİLLER DİZİNİ	viii
Tablolar Dizini	viii
Şekiller Dizini	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU YÖNETİMİNDE HESAP VEREBİLİRLİK KAVRAMI

1.1.TANIMI	5
1.2. AMACI	12
1.3. HESAP VEREBİLİRLİĞİN ÖZELLİKLERİ.....	13
1.4. HESAP VEREBİLİRLİK DÖNGÜSÜ	15
1.5. KAMU SEKTÖRÜNDE VE ÖZEL SEKTÖRDE HESAP VEREBİLİRLİK ...	16
1.6. HESAP VEREBİLİRLİĞİN DİĞER KAVRAMLARLA İLİŞKİSİ.....	17
1.6.1. Hesap Verebilirlik ve Sorumluluk	17
1.6.2. Hesap Verebilirlik ve Denetim.....	19
1.6.3. Hesap Verebilirlik ve Yönetişim.....	21
1.6.4. Hesap Verebilirlik ve Etik.....	22
1.6.5. Hesap Verebilirlik ve Saydamlık	23

1.7.ETKİN BİR HESAP VERME SİSTEMİNİN TAŞIMASI GEREKEN	
UNSURLAR	25
1.7.1. Rol ve Sorumlulukların Açık Olması.....	26
1.7.2. Performansa İlişkin Beklentilerin Açık Olması	26
1.7.3. Beklentiler ve Mevcut Kapasitelerin Dengesi.....	26
1.7.4. Raporlamanın Güvenilirliği	26
1.7.5.Gözden Geçirme ve Ayarlama	26

İKİNCİ BÖLÜM

HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ VE YENİ KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞI

2.1. Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışı ve Yeni Kamu Yönetiminin Kökeni	30
2.2.Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türk Kamu Yönetimine Yansımaları ve Hesap Verebilirlik Konusunda Yapılan Düzenlemeler.....	36
2.2.1. Yasal Düzenlemeler	40
2.2.1.1.5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Getirdiği Yenilikler	40
2.2.1.2. Yerel Yönetim Kanunları.....	48
2.2.1.2.1. 5393 Sayılı Belediye Kanunu.....	49
2.2.1.2.2. 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu	51
2.2.1.2.3. 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu.....	52
2.2.1.3. Bilgi Edinme Hakkı	52
2.2.2. Kurumsal Düzenlemeler	55
2.2.2.1. 5176 Sayılı Kanun ile Kurulan Kamu Görevlileri Etik Kurulu	55

2.2.2.2. Bağımsız İdari Otoriteler	57
2.2.2.3. Kamu Denetçiliği Kurumunun Kurulması Çalışmaları.....	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HESAP VEREBİLİRLİK TÜRLERİ VE HESAP VERME SORUMLULUĞU OLANLAR

3.1. HESAP VEREBİLİRLİK TÜRLERİ.....	63
3.1.1. Yapısına Göre Hesap Verebilirlik Türleri.....	63
3.1.1.1. Yatay Hesap Verebilirlik	64
3.1.1.2. Dikey Hesap Verebilirlik	64
3.1.2. Niteliğine Göre Hesap Verebilirlik Türleri	66
3.1.2.1. Siyasi Hesap Verebilirlik	66
3.1.2.2. İdari Hesap Verebilirlik.....	70
3.1.2.3. Kamuoyuna (Sosyal) Hesap Verebilirlik	72
3.1.2.4. Hukuki Hesap Verebilirlik	73
3.1.2.5. Mali Hesap Verebilirlik.....	74
3.2. HESAP VERME SORUMLULUĞU OLANLAR	76
3.2.1. Bakanların Hesap Verme Sorumluluğu	77
3.2.2. Üst Yöneticilerin Sorumluluğu	79
3.2.3. Harcama Yetkililerinin Sorumluluğu.....	81
3.2.4. Gerçekleştirme Görevlilerinin Sorumluluğu.....	83
3.2.5. Muhasebe Yetkililerinin Sorumluluğu.....	85
3.2.6. Mali Hizmetler Birimi Yöneticisinin Sorumluluğu	86
3.2.7. Ön Mali Kontrol Görevlisinin Sorumluluğu	87

3.2.8. Kamu Kaynağını Elde Eden ve Kullanan Diğer Kamu Görevlilerinin Sorumluluğu.....	88
--	----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU YÖNETİMİNDE HESAP VERME MEKANİZMALARI

4.1. FAALİYET RAPORLARI.....	90
4.1.1. Birim Faaliyet Raporları	91
4.1.2. İdare Faaliyet Raporları	92
4.1.3. Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu.....	93
4.1.4. Genel Faaliyet Raporu.....	93
4.2. İÇ KONTROL GÜVENCE BEYANI	96
4.3. STRATEJİK YÖNETİM VE STRATEJİK PLANLAMA	97
4.3.1. Stratejik Planlamanın Unsurları	98
4.3.1.1. Şu Anda Neredeyiz?.....	99
4.3.1.2. Nereye Varmak İstiyoruz?	99
4.3.1.3. Olmak İstedığımız Yere Nasıl Ulaşabiliriz?	99
4.3.1.4. Gelişmemizi Nasıl Ölçebiliriz ve Değerlendirebiliriz?.....	100
4.4. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ	102
4.5. KAMU GÖREVLİLERİ ETİK KANUNU.....	105
4.6. MALİ SAYDAMLIK.....	108
4.7. MALİ DURUM VE BEKLENTİLER RAPORU	111
4.8. BİLGİ EDİNME HAKKI.....	112
4.9. TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİ	114
4.10. KESİN HESAP KANUNU	117

4.11. BİLGİ SİSİTEMLERİNİN KULLANILMASI	118
4.12. İÇ KONTROL SİSTEMİ	119
4.12.1. İç Kontrolün Bileşenleri.....	123
4.12.1.1.Kontrol Ortamı	124
4.12.1.2.Risk Değerlendirme	125
4.12.1.3.Kontrol Faaliyetleri	125
4.12.1.4. Bilgi ve İletişim.....	126
4.12.1.5. İzleme.....	126
4.13. İÇ DENETİM.....	127
4.14. DIŞ DENETİM	131
4.14.1. 6085 Sayılı Sayıştay Kanununa Göre Sayıştay Denetimi ve Hesap Verebilirlik	135
SONUÇ.....	140
KAYNAKÇA	146

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
BİO	Bağımsız İdari Otoriteler
BÜMKO	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Amerikan temelli 5 kuruluşun iç kontrol konusunda güvence vermek üzere oluşturduğu örgüt.)
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
IMF	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Sayıştaylar Birliği)
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TESEV	Türkiye Ekonomik Sosyal Etüdler Vakfı

TABLolar VE ŞEKİLLER DİZİNİ

Tablolar Dizini

2.1. Hesap Verebilirlik Türleri Açısından Geleneksel Kamu Yönetimi İle Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Karşılaştırılması.....	36
4.1. Faaliyet Raporları.....	95
4.2. Üst Yöneticilerin İç Kontrol Güvence Beyanı.....	97
4.3. İç Kontrol Sistemindeki Sorumluluklar	121

Şekiller Dizini

1.1. İyi Yönetişimin Temel İlkeleri.....	22
3.1. Dikey-Yatay Hesap Verebilirlik	65
3.2. Demokratik Yönetimlerde Hesap Verme Sorumluluğu İlişkisi	69
4.1. COSO Piramidi	124
4.2. Hesap Verme Sorumluluğu Üçgeni	133

GİRİŞ

Bu çalışmada Türk kamu mali yönetim sistemimizde hesap verebilirlik kavramı ve hesap verme mekanizmaları, yeni kamu yönetimi anlayışı ve 5018 sayılı Kanunun getirdiği yenilikler çerçevesinde incelenecektir.

Türk kamu mali yönetim sisteminin temeli, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile oluşturulmuştur. 1050 sayılı Kanun, başlangıçta kamuda güçlü bir mali kontrol sistemini hayata geçirmiş ise de, zaman içinde mali yönetimde bütünlüğün kaybolması, denetim dışı alanların artması gibi nedenlerle etkinliğini sürdürememiştir.1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükte iken hesap verme sorumluluğu ile ilgili yetki ve sorumluluk dengesi gerektiği şekilde kurulmamıştır.

20. yüzyılın üçüncü çeyreği ile birlikte ekonomik ve sosyal hayatta aktif olarak rol alan müdahaleci devlet anlayışında önemli bir değişim meydana gelmiş ve yeni kamu yönetimi anlayışı, 20. yüzyılın egemen bürokrasi anlayışına bir tepki olarak doğmuştur.

Yaşanan ekonomik krizler ve yolsuzluklar nedeniyle kamu yönetimi güven kaybına uğramış ve bu güveni yeniden sağlayabilmek adına yapılan düzenlemelerin başında hesap verebilirliği daha etkin hale getirmek önemli bir adım olarak görülmüştür.

Yeni kamu yönetimi anlayışının denetim boyutunun en önemli unsurlarından birini hesap verebilirlik oluşturmaktadır. Hesap verebilirlik öncelikle 1980'li yıllardan itibaren Anglo-Sakson kültürün hakim olduğu ülkelerde ortaya çıkmış ve yaygınlaşmıştır.

Geleneksel kamu yönetimi anlayışında hesap verebilirlik mekanizmalarının yetersizliği sonucunda yeni kamu yönetimi anlayışı ile yeni hesap verebilirlik mekanizmalarının oluşturulması gündeme gelmiştir.

Kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizin yasal çerçevesini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu oluşturmaktadır. Bu Kanun ile kamu kaynaklarının kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda; etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla, kamu mali yönetim sisteminin yapısı ve işleyişini düzenlenmektedir.

5018 sayılı Kanunun temel yapı taşlarından birini hesap verebilirlik kavramı oluşturmaktadır. Hesap verebilirlik, genel olarak bir kişinin yaptıklarından ve yapmadıklarında dolayı gerektiği halde başka bir kişiye ya da otoriteye açıklamada bulunulmasıdır. Hesap verme, yönetim olgusunun özünde vardır ve kaynakları yöneten her kişi ve kurumun en temel yükümlülüğüdür.

Hesap verme sorumluluğu ile ilgili Anayasanın 125 inci maddesine göre idare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararları ödemekle yükümlüdür ve idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Bu suretle idarenin sorumluluğu Anayasa prensibi olarak kabul edilmektedir.

Hesap verme mekanizmaları ile hedefleri gerçekleştirebilmek için nelerin planlandığı, zamanında ve doğru şekilde yapılıp yapılmadığı sorgulanmaktadır. Dolayısıyla, hukukun üstünlüğü, açıklık, saydamlık, yansızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere ne ölçüde uyulduğu ancak hesap verme sorumluluğu aracılığıyla saptanabilmektedir.

Yeni kamu yönetim anlayışının ortaya çıkardığı kavramlardan biri olan hesap verme sorumluluğu bir raporlama faaliyeti olup, bir görev icra etmek üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, açıklamada bulunma sorumluluğudur. Hesap verebilirlik aynı zamanda hesap veren ile kendisine hesap verilenler arasındaki sosyal bir ilişkiyi de ifade etmektedir.

Hesap verebilirliği sağlayabilmenin bilgi, eylem ve yanıt olmak üzere üç aşaması bulunmaktadır. Hesap verebilirliği sağlayabilmenin temeli doğru ve güvenilir bilginin varlığına bağlıdır. Bilgiye ulaşıldıktan sonra bu bilgiye dayanılarak bir eylemde bulunmak gerekmektedir. Hesap soranlar tarafından hesap verenlerden faaliyetlerini gerekçeleriyle açıklaması talep edilmektedir. Hesap verebilirliğin etkinliği bilginin talep edilmesi sonucunda uygun ve zamanında yanıt alınmasına bağlıdır. Bu aşamada, elde edilen bilgiler değerlendirilir ve analiz edilir.

Günümüzde hesap verebilirlik kavramı, şeffaf, demokratik ve katılımcı yönetimlerin vazgeçilmez bir unsuru olarak çağdaş kamu yönetimi anlayışının önemli bir yapı taşı haline gelmiştir.

Bu çalışmada, öncelikle hesap verebilirliğin yeni kamu yönetimi anlayışı ekseninde kavramsal erevesi ve ülkemizdeki uygulamaları üzerinde durulacak ve daha sonra Türk kamu yönetiminde uygulanan hesap verme mekanizmaları incelenecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU YÖNETİMİNDE HESAP VEREBİLİRLİK KAVRAMI

1.1.TANIMI

Hesap verebilirlikle ilgili olarak literatürde birçok tanımlama bulunmaktadır. Bu tanımlamalar genelde hesap verebilirliği; bir raporlama veya açıklama süreci olarak ele alarak sorumluluk kavramıyla ilişkilendirmektedir.

Hesap verebilirlik, bir kurumdaki görevlilerin, yetki ve sorumluluklarının kullanılmasına ilişkin olarak ilgili kişilere karşı cevap verebilir olma, bunlara yönelik eleştiri ve talepleri dikkate alarak bu yönde hareket etme, bir başarısızlık, yetersizlik ya da usulsüzlük olması durumunda sorumluluğunu üzerine alma ihtiyacı şeklinde açıklanabilir.¹

Hesap verebilirlik, diğer bir ifade ile kendilerine yetki verilen ve kaynak tahsis edilenlerin üzerinde anlaşmaya varılmış beklentiler ışığında, sonuçlara ulaşmak bakımından değerlendirilmeye tabi tutulmasıdır. Demokratik yönetimlerin özünde yer alan bir denetim yetkisi olarak da görülen hesap verebilirlik; devlet-vatandaş

¹ M.Sait Arcagök, Ertan Erüz, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2006, s.39.

ilişkilerinde güvenin tesis edilmesini, bilgi alabilmeyi, kontrol etmeyi ve yön vermeyi de içeren bir kavramdır.²

Hesap verme sorumluluğu, kendisine emanet edilen fonların, bu fonların verilme şartları çerçevesinde yönetildiğinin ve kontrol edildiğini göstermek üzere denetlenen bir kişi ya da kuruluşa yüklenen sorumluluktur.³ Başka bir deyişle hesap verme sorumluluğu bir görev icra etmek üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevin nasıl yerine getirildiği hususunda açıklamada bulunma sorumluluğudur.

Hesap verebilirlik, kendilerine kaynak ve yetki verilenlerin, bunların ne zaman, nerede ve nasıl kullanıldığına ve hedeflere ne derece ulaşılabildiğine dair bilgi verme ve açıklama yapmak, yükümlülükleri üstlenmek, kamusal değerlendirme ve muhakemeye açık ve hazır olmak, başarısızlık veya yetersizlik durumunda sorumluluğu üzerine alma gerekliliği görev ve süreci olarak tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle; hesap verme sorumluluğu bir kimsenin yaptıklarından dolayı başka bir otoriteye açıklamada bulunması olarak tanımlanabilir.

Hesap verme sorumluluğu ile hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için nelerin yapılmasının planlandığı, nelerin yapılmış ya da yapılmamış olduğu, nelerin

² Serdar Kenan Gül, “**Kamu Yönetiminde ve Güvenlik Hizmetlerinde Hesap Verebilirlik**”, Polis Bilimleri Dergisi, 2008, s.73-74.

³ Bülend Özoğlu, Ceyhan Mercan, Sabri Çakıroğlu, **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları, 1.Basım, 2010, s.458.

yapılmakta olduğu, yapılması gerekli olan şeylerin zamanında yapılıp yapılmadığı ve nelerin iyi gittiği nelerin gitmediği sorgulanır. Dolayısıyla, hesap verme sorumluluğu sayesinde hukuka uygunluk, saydamlık, yansızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı saptanmakta ve sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngöröldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğın değerlendirme imkanı doğmaktadır.⁴

Hesap verme sorumluluğu, kamu yönetiminde her makamın, tasarruflarından dolayı başta idare, yasama ve yargı makamlarına açıklamada bulunmakla ve bu tasarrufları gerekçelendirmekle yükümlü olması, hiçbir makamın inceleme ve denetiminden muaf tutulmaması anlamına gelmektedir. Hukukun üstünlüğü açıklık, saydamlık, yansızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere ne ölçüde uyulduğu ancak hesap verme sorumluluğu aracılığıyla saptanabilmektedir.

Hesap verme, yönetim olgusunun özünde vardır ve kaynakları yöneten her kişi, kurum veya örgütsel birimin en temel yükümlülüğüdür. Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde tezahür etmesi demokrasiler açısından kaçınılmaz kabul edilmektedir. Çünkü kamu idarelerine tevdi edilen görevlerin

⁴ Necip Polat, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 49, 2003, s.71.

yürütülmesi ve kamu kaynaklarının elde edilmesi ile kullanımı konularında halkın bilgi isteme ve hesap sorma hakkı demokrasilerin özünde yatan bir yetkidir.⁵

INTOSAI Denetim Standartlarına göre ise hesap verme sorumluluğu, “Kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin, mali, idari ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyetindedir.”⁶ şeklinde açıklanmıştır.

Hesap verme sorumluluğunun sağlanabilmesi için öncelikle yetki, görev ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanmış olması gerekmektedir. Yetkilerle birlikte görevler ve sorumluluklar açıkça belirlenmeli ve ayrıştırılmalıdır. Görev tanımları bu belirlemeyi gösterecek nitelikte yapılmalıdır. Hesap verme sorumluluğu açısından bir diğer önemli unsur da performans yönetimidir.

⁵ Mehmet Aksoy, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Göre Kamu Kaynağının Elde Edilmesinde Görevli ve Yetkili Olanların Hesap Verme Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 164, Ağustos 2006.

(<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006088309.htm>)

⁶ Hasan Baş, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, **Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Pamukkale Üniversitesi, İ.İ.B.F., Denizli,23-27 Mayıs 2005, s.404.

Hesap verme sorumluluğu süreci, sonuçların raporlar aracılığıyla kamuoyuna sunulması, bu raporların sivil toplum örgütleri tarafından değerlendirilmesi ve raporlar baz alınarak hesap sorulmasını içerir.⁷

Hesap verme sorumluluğu kavramı hem kamusal sektörü hem de özel sektörü yakından ilgilendiren bir kavramdır. Özel sektörün amacı kardır. Bu açıdan bakıldığında özel sektörde arzu edilen bilgiler daha çok şirketin karlılığını ve ortakların ya da hissedarların kazançlarını doğrudan ilgilendiren bilgilerdir. Bunun için özel sektörde şirket yöneticilerinin, şirket ortaklarının veya hissedarlarının menfaatleri doğrultusunda hareket etmeleri gerekmektedir. Yöneticiler şirketin yönetim kuruluna, yönetim kurulu da hissedarlara ve ortaklara hesap vermekle yükümlüdürler.⁸ Kamu sektöründe ise vatandaşlara, siyasetçilere ve kamu görevlilerine karşı hesap verilmektedir.

Hesap verme sorumluluğu, kamu yönetiminde her makamın, tasarruflarından dolayı başta idare, yasama ve yargı makamlarına açıklamada bulunmakla ve bu tasarrufları gerçekleştirmekle yükümlü olması, hiçbir makamın inceleme ve denetiminden muaf tutulmaması anlamına gelmektedir.

Hesap verme sorumluluğu, vatandaşlar ile kamu görevlileri arasında, kamu kurumlarında hiyerarşik kademeler arasında ve siyasetçilerle bürokratlar arasında denge sağlama aracıdır.

⁷ İzak Atısay, Şerif Sayın, “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”, **Kamu Maliyesinde Saydamlık**, TESEV, İstanbul, 2000, s.32-33.

⁸ Baş, **a.g.m.**, s.407.

Geleneksel yorumlar ve gündelik konuşmalar, “*Hesap Verebilirlik – Hesap Verme Sorumluluğu*” kavramını basitçe ve bir görevlendirme hatasının ya da yanlış yapılan bir işin cezalandırılması işlemi biçiminde tanımlamaktadır. Yönetim fonksiyonlarının halkla birlikte ve halk adına yürütüldüğü ve yöneticilere, eylemlerinin hesabını sergileme yükümlülüğü getiren modern yönetim anlayışına göre ise, hesap verme sorumluluğu, kendilerine yetki verilenlerin ve kaynak tahsis edilenlerin bu yetki ve kaynakları ne kadar iyi kullandıklarını *sergileme, raporlama* sorumluluğu olarak anlaşılmaktadır.⁹

Geleneksel anlayışta tevcih edilen sorumluluğa cevap verme yükümlülüğü şeklinde tanımlanan hesap verme sorumluluğu, modern anlayışta üzerinde anlaşmaya varılmış beklentilerin ışığında, performansa yönelik sorumluluk üstlenme ve bunu açıklama yükümlülüğüne dayanan bir ilişki olarak açıklanmaktadır.¹⁰

⁹ Erdoğan Kesim, “Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu)” **2. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, Sakarya Üniversitesi İİBF, Sakarya, 18-19 Kasım 2005, s.269-270.

(<http://www.etiksempozyumu.sakarya.edu.tr/tammetin.htm>)

¹⁰ Mustafa Özbaran, **Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu**, Meslek İçi Eğitim Ders Notu, Sayıştay, Ankara, 2001, s.63.

Hesap verebilirliğin etkin bir şekilde oluşturulması, iyi kurumsal yönetişimin ilkelerinin yerine getirilmesini de sağlamaktadır. Buna göre kurumsal yönetişimde hesap verebilirliği sağlayan araçlar şöyle tanımlanmaktadır.¹¹

1. İç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve belirli aralıklarla gözden geçirilmesi,
2. İç denetim yoluyla düzenli izleme,
3. Belirli aralıklarla şeffaf ve açık bir mali raporlama ve gözden geçirme,
4. Bağımsız bir denetim komitesi tarafından denetim yapılması.

Son yıllarda kamu finansman açığının kapatılması, yoksulluk ve yolsuzluğun önlenmesi ve Avrupa Birliğine uyum çalışmaları nedeniyle kamu harcamalarında etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik kavramları ön plana çıkmaktadır. Bu kavramların tam anlamıyla uygulanabilmesi için de hesap verebilirlik kavramının uygulanması gerekmektedir.

¹¹ İsmail Hakkı Çakır, “Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü”, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006, s.54.

1.2. AMACI

Hesap verme sorumluluğu ile hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için nelerin yapılmasının planlandığı, nelerin zamanında yapılıp yapılmadığı sorgulanır. Dolayısıyla, hesap verme sorumluluğu sayesinde hukuka uygunluk, saydamlık, tarafsızlık ve kanun karşısında eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı saptanmakta ve sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkanı doğmaktadır.

Hesap verme sorumluluğunun temel amacı, bürokrasilerin daha fazla vatandaşa hesap vermesinin sağlanarak geliştirilmesidir. Bunlara ilave olarak, kamusal yetkilerin doğru kullanımının sağlanması ve suistimalinin önlenmesi, kamusal kaynakların kamusal niteliklere ve yasalara uygun olarak kullanımının güvence altına alınması ve kurumlarda kaynak kullanımını doğru öğrenme amacının desteklenmesidir.¹²

Hesap verme sorumluluğunun diğer amacı kamusal karar alma sürecine etki etmesidir. Kamusal karar alma sürecinde bürokrasilerin vatandaşa yönelik olabilmesi için etkin bir hesap verme sorumluluğuna ihtiyaç vardır.

¹² Asım Balcı, **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.117.

1.3. HESAP VEREBİLİRLİĞİN ÖZELLİKLERİ

Hesap verebilirliğin sağlanabilmesi bir kişinin yaptıklarından ve yapmadıklarından dolayı başka bir makama karşı sorumlu olması ile ilgilidir. Bu hesap verebilirliğin birtakım temel özellikleri bulunmaktadır.¹³

- Hesap verebilirlik dışsaldır. Hesap, hesap veren kişinin dışında bir makama verilmektedir. Bu makam, siyasi ve idari üstler veya parlamento olabileceği gibi genel anlamda kamu da olabilir.
- Hesap verebilirlik sosyal bir etkileşim ve karşılıklılık içerir, yani taraflardan biri cevap isterken diğer taraf ise buna karşılık verir ve yaptırımları kabullenmek zorunda kalır.
- Hesap verebilirlik sonuç odaklıdır. Modern uygulamalarda hesap verebilirlik, girdilere ve çıktılara göre değil sonuçlara göre tasarlanmaktadır.
- Hesap verebilirlik yetki haklarını içerir. Hesap isteyenler, hesap veren üzerinde cevap talep etme ve yaptırım uygulama hakkı da dahil üstün yetki haklarını ileri sürer. Üst makamların astları üzerindeki haklarını kapsamaktadır.
- Hesap verebilirlik ancak eylemden sonra söz konusu olabilir. Vekile önce yetkiler ve kaynaklar verilir. Vekil, elindeki bu yetkileri ve kaynakları kullanarak

¹³ İsmail Ciğerci, **Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2007, s.20.

gerçekleştirdiği performansın sonucuna göre hesap vermektedir. Yetkililerden, sorumluluklarını gerçekleştirme imkanına sahip olmadan hesap sorulamamaktadır.

➤ Hesap verebilirliğin amacı, suçlamada bulunmak veya yaptırım uygulamak değil kurumun performansını arttırmaktır.

Hesap verme sorumluluğu aynı zamanda,¹⁴

- Kayıtların doğru tutulması ve bu kayıtların kontrolünün sağlanmasını,
- Bilgiyi aktarmanın mecburi olmasını,
- Sorumlu şahsın ya da şahısların yasal olarak belirlenmesini,
- Sorumlu şahıs ya da şahısların işleriyle ilgili gerçekten yaptıkları veya yapamadıklarını gerekçeleriyle açıklama mecburiyetinde olmalarını,
- İşler beklenildiği gibi gitmediğinde yapılması gereken ne varsa o konuda sorumluluk alınmasını,
- Teşekkürü veya suçlamayı kabul etmeyi,
- Ödül veya yaptırım ile karşı karşıya olmayı,
- Emrin iptalinin cezasını çekmeyi ve görevi kaybetmeyi içermektedir.

¹⁴ Balcı, a.g.e., s.117.

1.4. HESAP VEREBİLİRLİK DÖNGÜSÜ

Hesap verebilirlik döngüsü, bir hesap verebilirlik müessesesi ile yönetimin bir kolu arasındaki ilişkiyi anlatan bir modeldir. Bu döngünün üç aşaması mevcuttur:¹⁵ Bilgi, eylem ve yanıt.

1. Aşama “Bilgi”: Bilgi, hesap verebilirlik müessesesinin en temel girdisidir. Bir hesap verebilirlik müessesesinin bir kamu kuruluşunu hesap verebilir tutmasındaki etkinlik, her şeyden önce, -doğrudan hükümetten ya da dolaylı olarak başka kaynaklardan- yürütmenin faaliyetlerine ilişkin olarak ilgili, doğru ve zamanında bilgi elde edebilmesine bağlıdır.

2. Aşama “Eylem”: Hesap verebilirlik müessesesi, bilgiyi elde ettikten sonra bu bilgiye dayanarak bir eylemde bulunmalıdır. Yürütmeden faaliyetlerini açıklamasını ve bunların gerekçelerini talep etmelidir. Bu aşamadaki gelişmeler, hesap verebilirlik müessesesinin öncelikle bilgiyi değerlendirme ve analiz etme, sonra da analizlerini, yürütmenin faaliyetlerini açıklamasını talep etmede bir temel olarak kullanma hususlarındaki kapasite ve istekliliğine bağlıdır.

3. Aşama “Yanıt”: Hesap verebilirlik müessesesinin etkinliği, nihai olarak, yürütmeden bir bilgi talep edildiğinde onlardan uygun ve zamanında bir yanıt alma kabiliyetine bağlıdır. Bu aşamadaki gelişmeler, yürütmenin hesap verebilirlik

¹⁵ Nihal Samsun, “Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim”, **İyi Yönetişimin Temel Unsurları**, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını, 2003, s.24.

müessesesine yanıt verme konusunda kendisini ne derece zorunlu hissettiğine bağlıdır.

1.5. KAMU SEKTÖRÜNDE VE ÖZEL SEKTÖRDE HESAP VEREBİLİRLİK

Hesap verme sorumluluğu hem kamu sektörünü hem de özel sektörü ilgilendiren bir kavramdır.

Özel sektörde hesap verme sorumluluğunun kapsamı kamu sektöründen daha farklıdır. Özel sektörle kamu sektörü arasındaki ayrımı belirleyen husus hesap verme mekanizmalarının farklı olmasıdır. Özel sektörde yöneticiler şirketin yönetim kurulu karşısında hem stratejilerin oluşturulmasından hem de bu stratejilerin uygulanmasından dolayı sorumludurlar ve talep edilen bilgiler, şirketin kârlılığı ile bağlantılıdır. Buna karşılık kamu sektöründe sorumluluk mekanizması daha karmaşıktır.

Özel sektör yöneticilerinin kamuoyuna açık şekilde hesap vermekle yükümlü tutuldukları haller politikacılara ve üst düzey kamu personeline oranla daha sınırlıdır. Demokratik rejimlerde parlamentolar, kamu parasının harcanmasına yetki ve izin vermekte, buna karşılık yürütme parlamentoya karşı harcamanın hesabını vermekle sorumludur.

1.6. HESAP VEREBİLİRLİĞİN DİĞER KAVRAMLARLA İLİŞKİSİ

Hesap verebilirlik, sosyal, ekonomik ve siyasal hayatın her alanında kullanılan bir kavramdır. Hesap verebilirliğin davranışların nedenlerini açıklamaktan gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarını üstlenmeye kadar birçok boyutu bulunmaktadır. Özünde, verilen bir işin veya görevin, gerektiği şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini sorgulayan bir kavramdır. Bununla birlikte kavramın işlevselliği, hem görevin yerine getirilmesini sağlayacak bir gücün oluşturulmasını hem de ortaya çıkabilecek olumsuz bir tablonun sonuçlarına katlanılmasını gerekli kılmaktadır.

Bu durum doğal olarak hesap verebilirliğin bazı kavramlarla iç içe geçmesine neden olmaktadır. Kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik; sorumluluk, denetim, yönetim, etik ve saydamlık kavramları ile etkileşim içindedir.

1.6.1. Hesap Verebilirlik ve Sorumluluk

Hesap verebilirlik ve sorumluluk birbirinden farklı kavramlardır. Hesap verebilirliğin anlamı bir kurumdaki herhangi bir kişinin yaptığı eylem ve aldığı kararlardan dolayı sonuçları kabul etmesidir. Kurumun en alt kademelerinden en üst kademelere kadar her personel bir üstüne karşı hesap vermek durumundadır.

Sorumluluk ise, her kademedeki personelin kendisinden daha alt kademedeki personelden sorumlu olmasıdır.

Sorumluluk kavramı profesyonel etiğin, moralitenin ve bireysel suçluluğun içsel öğelerini kapsamaktadır. Buna karşın, hesap verebilirlik, incelemenin dışsal öğeleri ile ilgilenmekte olup, bu öğelerden birisini açıklamaya ve ispata çağırma ile yaptırım uygulama gibi konuları içermektedir.¹⁶

Hesap verebilirlik, hesap veren ve hesap soran arasındaki ilişkiyi vurgulamaktadır. Hesap veren, hesap soranın dışsal incelemesine bağlıdır. Sorumluluk etikle ilgili ve normatif çağrışımlarda bulunurken, hesap verebilirlik, yasal ve hiyerarşik noktaları vurgulamaktadır.

Hesap verebilirlik, sorumlulukların gerçekleştirilmesine yönelik, bu sorumlulukları kendilerine verenlere karşı açıklamalarda bulunulması zorunluluğunu ifade etmektedir. Bu bakımdan hesap verebilirlik, kendi başına bir amaç değil, herhangi bir şeyi başarmak, sorumlulukların yerine getirilmesini sağlamak için kullanılan bir araç olmaktadır.

Sorumluluk kavramı; hareket etme otoritesine, kontrol etme gücüne, karar verme özgürlüğüne, doğru ile yanlış ayırt etme yeteneğine sahip olma ve rasyonel, güvenilir, içsel yargılarla uyumlu bir biçimde davranmayla ilgilidir. Hesap verebilirlik ise sorumluluklarına ilişkin açıklamalarda bulunmak, rapor vermek, nedenler göstermek, yükümlülükleri ve dışsal değerlendirmeyi kabul etmek demektir.

¹⁶ Balcı, **a.g.e.**, s.118.

Sonuçta hesap verebilirlik ve sorumluluk birbiriyle yakından ilişkili kavramlardır. Hesap vermenin bulunduğu bir durumda sorumluluk da söz konusu olacaktır. Ancak tersini söylemek her zaman mümkün değildir.

1.6.2. Hesap Verebilirlik ve Denetim

Denetim, faaliyetlerin sonuçlarının planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerinin belirlenmesi ile ilgilidir.¹⁷

Diğer bir ifadeyle; denetim; 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 süreçtir.¹⁸

¹⁷ Recep Sanal, **Türkiye’de Yönetmel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, TODAİE, Ankara, 2002, s.4.

¹⁸ Polat, **a.g.m.**, s.74.

Denetim, sağlıklı bir mali yapının sŸrdŸrŸlmesinde, saydamlık ve hesap verebilirliğin yerleştirilmesinde, yolsuzlukların Ÿnlenmesinde ve tespitinde bŸyŸk Ÿnem taşımaktadır.

Hesap verme sorumluluğu, kamu kurumlarında genellikle ast-Ÿst ilişkilerine dayalı olarak ŸstŸn astın faaliyetlerini denetlemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Hesap verebilirlik ve denetimin sağlanması kamu idarelerinde kendi içlerinde, diğer kurumlarla ve kamuoyu ile ilişkilerinin sŸrdŸrŸlmesinde Ÿnemli bir araç olmaktadır.

Modern kamu mali yŸnetimlerinin ve denetim anlayışlarının altında ‐hesap verme sorumluluğunun‐ kavranış ve algılanış biçimi Ÿnem taşımaktadır. Bir Ÿlkedeki mali yŸnetim sistemi ve denetim fonksiyonu, temeldeki hesap verme yŸkŸmlŸlŸđŸ anlayışına gŸre biçimlenir. Hesap verme yŸkŸmlŸlŸđŸ, bu Ÿzelliđi itibariyle kamu mali yŸnetimini yŸnetip yŸnlendiren bir unsurdur ve toplumsal Ÿgeler arasındaki karşılıklı ilişkileri belirlemektedir.¹⁹

Hesap verebilirlik, denetim kavramına gŸre daha dar kapsamlıdır. ŸnkŸ hesap verebilirlik ve denetim kamu yŸnetiminin etkin ve sağlıklı bir şekilde işlemesi ve bu konuda gerekli Ÿnlemlerin alınması için birer araçtır ve hesap verebilirlik denetimle karşılaştırıldığında aranan bu niteliklerin ne ŸlŸde gerçekleştirildiğini veya var olduğunu gŸzler ŸnŸne seren ŸlŸtlerden birisini oluşturmaktadır.

¹⁹ Ciğerci, **a.g.e.**, s.2.

1.6.3. Hesap Verebilirlik ve Yönetişim

1980'li yıllardan itibaren küreselleşmenin sonucunda ortaya çıkan güçlerin birbirine bağımlılıklarının artması, bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler yönetim kavramının gündeme gelmesine yol açmıştır.

Gelişmiş ülkelerde ağırlığını hissettiren yönetim, özellikle çeşitli uluslararası örgütler öncülüğünde son zamanlarda gelişmekte olan ülkeler için de hem yaşadıkları sorunların çözümüne yönelik bir araç hem de ulaşılması gereken bir hedef olarak ileri sürülmeye başlanmıştır.

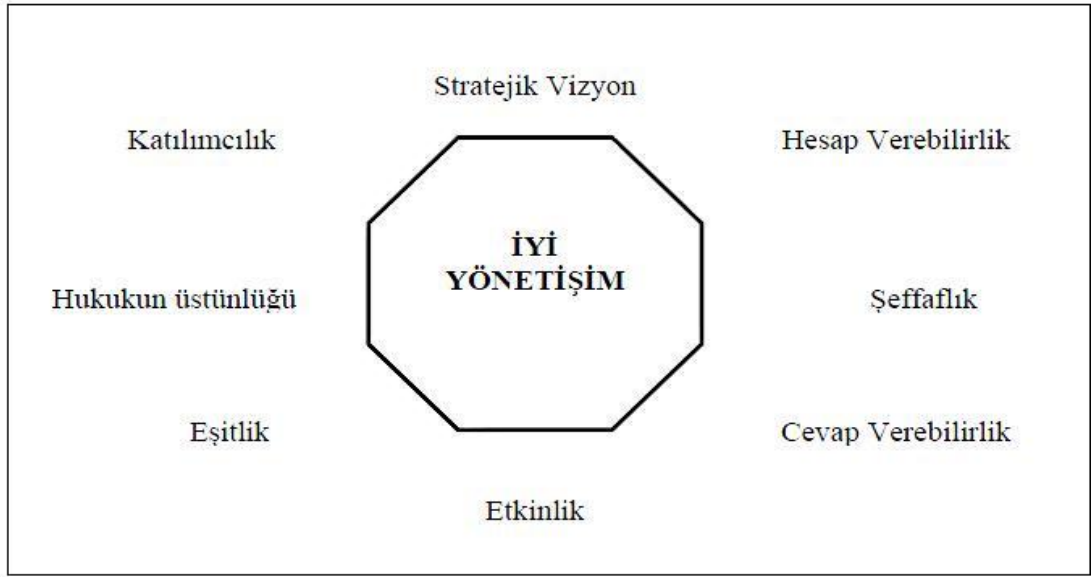
Yönetişim, etkin bir sivil toplumun, hukukun üstünlüğünün, yönetimde açıklık ve hesap verme sorumluluğunun yerleştirildiği, vatandaşların ve grupların ihtiyaçlarını dile getirdikleri, yönetimde birden çok aktörün yer aldığı, devletin daha çok düzenleme yapma ve koordinasyon işlevini yerine getirdiği, sorumluluğu toplumdaki tüm aktörlere paylaşmayı öngören mekanizmalar, süreçler ve kurumlardan oluşmaktadır.

Yönetişim, ülkenin kaynak ve işlerinin, açık, şeffaf, sorumlu, adil ve halkın ihtiyaçlarına uyumlu bir tarzda yönetimidir ve etkin bir hesap verebilirlik, iyi kurumsal yönetişimin ilkelerinin ilgili tüm paydaşların çıkarlarını koruyacak şekilde yerine getirilmesini sağlar.

Yönetişim, daha etkin ve demokratik bir yönetim yapısına ulaşmada kurumsal bir çerçevedir. Katılımcılık, hesap verebilirlik, şeffaflık, hukukun üstünlüğü, etkinlik,

cevap verebilirlik, adil, kapsayıcı ve uzlaşmacı olma ilkelerinin temel unsurlarını oluşturduğu yönetim modeli, yönetim sürecinin nasıl islemesi gerektiğini ortaya koyarak yeni kamu yönetimi anlayışının temel yapılarından birini oluşturmaktadır.

Şekil 1.1.: İyi Yönetişimin Temel İlkeleri



(Kaynak: İyi Yönetişimin Temel Unsurları, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2003, s.viii.)

1.6.4. Hesap Verebilirlik ve Etik

Hesap verebilirliğin ve etiğin konusunu davranışlar ve faaliyetler oluşturmaktadır. Hesap verebilirlikte belli bir davranışın veya faaliyetin nedenleriyle açıklanması istenip, amaca veya kurallara uygun bir biçimde yerine getirilip getirilmediği değerlendirilirken, etikte bu davranışın iyi ve doğru olup olmadığı,

doğru bir davranış için hangi kuralların izlenmesi veya nasıl bir ortamın oluşturulması gerektiği üzerinde durulmaktadır.

Hesap verebilirlik ve etik birbirini tamamlayan kavramlardır. Etik; felsefe, değerler ve ahlakla ilgilidir ve toplumsal bir denetim oluşturarak, bir kurumdaki bireylerin nasıl davranmaları gerektiğine ilişkin paylaşılan beklentileri ortaya koymaktadır. Hesap verebilirlikte ise çalışanlar toplumsal, yasal ve idari bir çerçevede başkaları tarafından takip edilerek değerlendirilmektedir.

1.6.5. Hesap Verebilirlik ve Saydamlık

Kamu yönetiminde hesap verme yükümlülüğünün karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardan biri de saydamlıktır. Saydamlık, çağdaş kamu yönetiminin getirdiği yeniliklerin başında gelmekte ve hesap verebilirliğin temelini oluşturmaktadır.

Yönetimde saydamlığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine, hesap verme süreçlerinin etkili ve iyi işlemesi için de açık ve saydam mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü

saydamlık sağlamanın vazgeçilmez bir aracı, saydamlık da hesap verme yükümlülüğünü layıkı ile yerine getirebilmenin olmazsa olmaz ön koşuludur.²⁰

Saydamlık, hesap verme sorumluluğu mekanizmasını sağlayan en önemli araçtır. Saydam bir kamu maliyesinde, erklerin kamu kaynaklarını nasıl, ne yönde ve hangi amaçla kullandıklarını ve devlete karşı olan sorumluluğuna ilişkin bilgileri halka sunar ve bu bilgilere ulaşmasını kolaylaştırır. Aynı şekilde, saydam bir mali yönetim, bürokratik işlemlerde etkinlik ve bürokratların ellerindeki yetkiyi kamu yararına aykırı veya kendi çıkarlarına yönelik kullanmalarını engeller. Mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun bulunmadığı durumlarda, kamu kaynaklarının iktidarın çıkarları doğrultusunda kullanılması kaçınılmazdır.²¹

Mali saydamlık ise, devletin işleyişi ve yapısının, fonksiyonlarının, kamu hesaplarının ve maliye politikalarının halka açık olmasıdır. Kamu görevlilerinin sorumluluğunda bulunan kamu kaynağını, hukuka uygun ve verimli bir şekilde kullandığının hesabını vermesi olarak kısaca tanımlanmaktadır.

²⁰ Şafak Birol Acar, **İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Yönetiminde Mali Saydamlık ve Kamuoyu Denetiminin Etkinleştirilmesi**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Maliye Bakanlığı BÜMKO, Ankara, 2007, s.24.

²¹ Necmettin Emre Güner, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Mali Saydamlık ve Yolsuzlukla Mücadele Açısından Değerlendirilmesi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, 2010, s.8.

Mali saydamlığın sağlanması ile tüm gelir ve giderlerin bütçelerde yer alması, kanunda öngörülen bütçeler dışında bütçe yapılmaması, stratejik planlar, bütçeler, kamu hesapları ve mali istatistiklerin kamuoyuna açık olması, kamu idarelerinin kesin hesap ve faaliyet raporları düzenlemek suretiyle yetkili mercileri ve kamuoyunu bilgilendirmeleri amaçlanmaktadır.

1.7. ETKİN BİR HESAP VERME SİSTEMİNİN TAŞIMASI GEREKEN UNSURLAR

Kanada Hazine Sekreteryası ve Genel Denetim Ofisi tarafından hazırlanan “Kamu Sektöründe Hesap Verebilirlik Uygulamalarının Modernizasyonu” adlı çalışmada hesap verebilirliğin aşağıda sayılan beş göstergesi olduğu belirtilmiştir:²²

- Rol ve sorumlulukların açık olması,
- Performansa ilişkin beklentilerin açık olması,
- Beklentiler ve mevcut kapasitelerin dengesi,
- Raporlamanın güvenilirliği,
- Gözden geçirme ve ayarlama.

Bu unsurların her biri etkin bir hesap verme sorumluluğunun bir yönünü ilgilendirmektedir. Hesap verme sorumluluğunda bu unsurların her biri ne kadar fazla yer alırsa uygulamada da etkinliği o kadar yüksek olacaktır.

²² Samsun, **a.g.m.**, s.26.

1.7.1. Rol ve Sorumlulukların Açık Olması: Hesap verebilirlik süreci içinde yer alanların rol ve sorumlulukları açıkça belirlenmelidir.

1.7.2. Performansa İlişkin Beklentilerin Açık Olması: Performansa ilişkin beklentiler açık olmalı, amaçlar, kısıtlamalar ve ulaşılmak istenen hedefler, beklenen başarılar net bir şekilde ortaya konmalı ve taraflarca kabul edilebilecek nitelikte olmalıdır. Aynı zamanda, bu süreçte taraflardan neler beklendiği konusunda da anlaşma sağlanmış olmalıdır.

1.7.3. Beklentiler ve Mevcut Kapasitelerin Dengesi: Performans beklentileri ile yetkiler, beceriler ve sağlanan kaynaklar arasında denge sağlanmalıdır. Hedeflere optimal kaynaklarla ulaşılmış olmalıdır. Hesap verme sorumluluğunun etkin bir şekilde işlemesi ilişkilerin net olmasına ve kaynaklarla sonuçlar arasında denge kurulmasına bağlıdır.

1.7.4. Raporlamanın Güvenilirliği: Performans düzeyini ölçebilmek için bilgi; zamanında ve güvenilir bir şekilde raporlanmalıdır.

1.7.5. Gözden Geçirme ve Ayarlama: Gözden geçirme ve düzeltme mekanizmaları rasyonel olmalıdır. Raporlamanın bir sonucu olarak mevcut şartlarda

nelerin başarılı olduğu kadar başarısızlıklar da açıkça görülmelidir. Beklentilerin gerçekleşemediğinin açık olduğu durumlarda düzeltici önlemlerin alınması gerekebilir. Hesap verme sorumluluğu düzeninde uygun değişiklikler yapılarak çıkarılan dersler kaydedilmelidir.

Sayılan bu ilkelerin uygulanabilmesi sonuç odaklı bir hesap verebilirlik sağlanmalı, sorumluluk, doğruluk ve dürüstlük gibi değerler paylaşılmalı, etkin kontrollerle etkin bir hesap verebilirlik sağlanmalı, düzenlemeler ve performansa ilişkin bilgiler şeffaf olmalı ve denetim artırılmalıdır.

Kamu yönetiminde ne düzeyde bir performansa ulaşıldığının hesabını soran bir kamu performans ölçütü olarak hesap verebilirlik aşağıdaki ilke ve esasları içermektedir:²³

- Kamu yönetiminde tutulan kayıtların doğru tutulması ve bunların doğrulanması,
- Hedef kitlenin istediği bilgilerin verilmesinin kısıtlı istisnalar dışında zorunlu tutulması,
- Hizmetten sorumlu kişi veya kişilerin resmen belirlenmesi,
- Sorumluların sorumluluklarını, yaptıklarını ve yapmadıklarının nedenlerini ve gerekçelerini açıklamak zorunda olmaları,
- Hizmet performansına ilişkin olumsuzluklar olduğunda gerekenin yapılması konusunda sorumluluk üstlenilmesi,

²³ Kamil Ufuk Bilgin, **Kamu Performans Yönetimi**, TODAİE Yayınları, Ankara, 2004, s.40-41.

- Yapıcı ve olumlu eleştirilerin yanı sıra diğer eleştirilerin de gelebileceğinin baştan kabul edilmesi,
- Başarılar için ödüllendirilmenin, olumsuz durumlarda ise cezalandırılmanın kabul edilmesi,
- Hesap vermenin gerekirse görevi kaybetmeyi de içerdiğinin bilinmesi.

İKİNCİ BÖLÜM

HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ VE YENİ KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞI

Örgüt olarak kamu yönetimi, devletin yasama ve yargı organları dışında kalan kısımdır ve yürütme organının yönlendirdiği kamusal faaliyetleri yerine getirir.

Yeni kamu yönetimi anlayışının denetim boyutunun en önemli unsurlarından birini hesap verebilirlik oluşturmaktadır. Hesap verebilirlik öncelikle 1980'li yıllardan itibaren başta Anglo-Sakson kültürün hakim olduğu ABD ve İngiltere gibi ülkelerde ortaya çıkmıştır. Özellikle yeni kamu yönetimi uygulamalarının yaygınlaşması ile kavram bu ülkelerde kamu yönetiminin temel taşlarından biri haline gelmiştir.

Yeni kamu yönetimi ile ortaya çıkan süreç, geleneksel kamu yönetiminin hesap verebilirlik anlayışının değişmesine neden olmuş ve yeni hesap verebilirlik mekanizmalarını gündeme getirmiştir. Değişen süreci belirlemek için öncelikle geleneksel kamu yönetiminin hesap verebilirlik anlayışını ortaya koyup daha sonra bu anlayışta meydana gelen değişimleri belirlemek yararlı olacaktır.

2.1. Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışı ve Yeni Kamu Yönetiminin Kökeni

Geleneksel kamu yönetimi anlayışı 19. yüzyılın sonlarında ortaya çıkmış, 20. yüzyılın son çeyreğine kadar birçok Batı ülkesinde varlığını sürdürmüştür.

Devlet anlayışının ortaya çıkmasından sanayi devrimi öncesine kadar devletin kamuya yönelik olarak sunduğu hizmetler, temelde güvenlik hizmetleri olmak üzere, sınırlı ölçüde eğitim, sağlık ve bazı yerel nitelikli hizmetlerden oluşuyordu.

Geleneksel kamu yönetimi anlayışını 1980'lere gelinceye kadar geniş ölçüde etkisi altına alan Weber'in kavramsallaştırdığı bürokrasi modeli; kamu yönetiminde tarafsızlığı, verimliliği ve etkinliği sağlamak amacıyla ayrıntılı kuralları, biçimselliği, kişisel olmayan yönetsel ilişkileri, katı hiyerarşiyi ve kariyeri esas alan merkeziyetçi nitelikler taşımaktadır.²⁴ Geleneksel kamu yönetimi anlayışının teorik alt yapısını büyük ölçüde Max Weber'in bir yönetim modeli olarak kavramsallaştırdığı bürokrasi modeli oluşturmaktadır. Sosyolog Max Weber, bu dönemde yönetim modeli olarak ideal bürokrasi tipini geliştirmiş ve bu model uzun yıllar kamu yönetiminde etkinliğini sürdürmüştür.

Weber'e göre; devletin hakimiyetini hayata geçiren yegane unsur, amaca uygun eğitim görmüş ve uzmanlaşmış kamu görevlileri idi. Ona göre bürokrasinin diğer bütün örgütlenmelerden üstün olmasını sağlayan; kalıcılık, süreklilik, dakiklik, bilgi,

²⁴ Bilal Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaası, İstanbul, 2002, s.23.

düzenli tutulmuş dosyalar, arşivleme ve hiyerarşik yapılanma gibi özelliklere sahip olmasıydı. Sonuç olarak Weber'in gözünde bürokrasi; devletin, sınırları içinde egemenliğini sürdürebilmesi için vazgeçilmez ve olmazsa olmaz bir araçtı.²⁵

Görüldüğü gibi geleneksel yönetim anlayışı, üstün astı denetlemesi anlamına gelen dikey hesap verebilirlik mekanizmalarına vurgu yapmaktadır. Yasal denetim dışında, dış kaynaklı bir takım organlara karşı idarenin hesap verebilirliğini (yatay), özellikle doğrudan vatandaşlara yönelik olan hesap verme mekanizmalarına, rasyonel bir yönetim anlayışını ortadan kaldıracığından dolayı karşı çıkmaktadır. Geleneksel yönetim anlayışında, kamu yönetiminin sorumluluğu siyasilere karşı olmakta, hizmet sunduğu halka karşı doğrudan bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Vatandaşların kamu hizmetlerinden memnuniyetsizliğinin artması, yolsuzluk, rüşvet, gibi kamu yönetiminin iç yetersizlikleri kamu yönetimine olan güveni sarsmıştır. Kamuoyunda geleneksel kamu yönetimine olan güvenin azalması hesap verebilir bir kamu yönetimi anlayışının yerleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Özellikle kamusal görev ve sorumlulukların giderek daha karmaşık hale gelmesi ile Weber'in bürokrasi modeli artık ihtiyaca cevap veremez hale gelmiş ve kamu yönetiminde özel sektörün ve serbest piyasa düzeninin temel değerlerini esas alan yeni yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Çünkü Weber'in bürokrasi tipi, oldukça

²⁵ Nur Vergin, **Siyasetin Sosyolojisi: Kavramlar, Tanımlar, Yaklaşımlar**, Doğan Kitap, İstanbul, 2003, s.25-26.

merkezi bir yapılanmaya sahip, kırtasiyecilik üzerine kurulmuş ve değişime ayak uyduramayan bir model olmuştur.

1920'lerin sonunda dünya çapında yaşanan ekonomik kriz ve sonrasında bunun neden olduğu sorunları gidermeye yönelik başvuru olan önlemler, devletin özellikle sosyal alana daha fazla müdahalesini gündeme getirmiştir. Devlet, ekonomik ve sosyal alanda gerçekleştirdiğı müdahalelerle gittikçe büyümüş ve karmaşıklaşmıştır.

1970'li yıllarda petrol kriziyle başlayan bütçe açıkları ve borçlar, dünyada kamu yönetiminin sorgulanmasına yol açmış ve yeni bir yönetim felsefesi ışığında yeniden yapılandırılması gündeme gelmiştir.

Türkiye de Dünyadaki bu değişimden etkilenmiş, 1927'den günümüze kadarki süreçte; bütçe uygulamalarının mali yıla sınırlı olması, kamu harcamalarının gerçekleştirilmesindeki sistemsizlik ve kesintiler, kalkınma planları ve bütçeler arasında dengesizlikler, dünyada yaşanan değişimler mali yönetim ve kontrol sistemimizin yeniden düzenlenmesi gereğı ortaya çıkmış ve AB üyelik sürecinde yapılacak olan reformlar çerçevesinde birçok uyum yasası çıkartılmıştır.

Türkiye'de 24 Ocak 1980 kararlarıyla serbest piyasa ekonomisine geçilmiş; kamunun üretimden çekilmesi, deregülasyon ve özelleştirme, serbest rekabete dayalı bir strateji içinde dışa açılma politikaları benimsenerek birtakım yapısal reformlar yapılmıştır.²⁶

²⁶ Baş, **a.g.m.**, s.401-402.

1980'li yıllardan itibaren başlayan yeni kamu yönetimi anlayışı, kamu yönetiminde etkinlik, verimlilik ve ekonomikliği sağlamayı amaçlamaktadır.

Yeni kamu yönetimi anlayışının ortaya çıkışında, geleneksel kamu yönetiminin mevcut sorunları çözmedeki başarısızlığının yanında çevresel unsurların da etkisi olmuştur. Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçişle birlikte "bilgi"nin üretim unsuru olarak ortaya çıkması, yukarıda belirtildiği gibi ekonomi ve siyaset teorilerinde meydana gelen değişimler, bireyin ve sivil toplumun öneminin artması, bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler ile birlikte alternatif bilgi kanalları ile haberleşme sistemlerinin gelişmesi, özel sektörde rekabetle oluşan dinamizm yeni kamu yönetimi anlayışının ortaya çıkışında etkili olan çevresel faktörler olarak belirtilebilir.²⁷

Yeni kamu yönetimi anlayışı, 20. yüzyılın egemen bürokrasi anlayışına bir tepki olarak doğmuştur. Weber bürokrasisi zamanla gelişmeler karşısında etkisini kaybetmiştir. Bu anlayış artık, günümüzde yaygın olarak verimsizlik, hantallık ve kırtasiyecilik ile eş anlamlı hale gelmiştir. Bu anlayışta, en iyi bürokrat emirleri sorgulamadan yerine getiren ve mevcut yapıyı en iyi muhafaza eden bürokrattır.

²⁷ Bilal Eryılmaz, "Değişen Kamu Yönetimi Anlayışı ve Bürokrasi", **Dönüşüm Süresindeki Türkiye Aktörler Alanlar, Sorunlar**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2007, s.528-531.

Hâlbuki yeni kamu yönetimi anlayışı; esnek hiyerarşi ve örgüt yapısıyla, dar merkez, geniş yatay çevre ve yerinden yönetim ilkelerini savunmaktadır.²⁸

Aslında bu ilkeler, kamu yönetiminin ne yapması ve nasıl yapması gerektiğini belirlemektedir. Kamu yönetiminin yeniden inşası, kamunun büyüklüğünü ve faaliyet alanını azaltmayı, faaliyetlerini politika belirleme, stratejik planlama yapma gibi temel fonksiyonlarla sınırlamayı ve kamunun hizmetleri bizzat kendisi sunmaktansa, sunulmasını sağlayacak mekanizmalar kurmasını amaçlamaktadır. Tüm bunların nihai hedefi ise, kamu yönetimini etkili, etkin ve ekonomik kılmayı sağlamaktır.

Günümüzde yeni kamu yönetimi anlayışı ile ortaya çıkan yönetim ilkeleri devletin hiyerarşik yönünü azaltmakta, rasyonelliğini arttırmakta, iletişim yapısını hızlı ve ağsal ilişkiler haline dönüştürmektedir. Bu dönüşüm, pasif bireylerden oluşan bir toplum yerine, eylemde bulunma kapasitesine sahip bireylerden oluşan bir toplum ortaya çıkaracaktır. Bunun için de devlete düşen rol, onlara hizmet üretmek kadar toplumdaki bireyleri güçlendirmek, yetkilendirmek, yapabilir ve hesap sorabilir kılmak olmalıdır.²⁹

²⁸ Veysel Bilgiç, “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı”, **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar: Sorunlar, Tartışmalar, Çözüm Önerileri, Modeller, Dünya ve Türkiye Yansımaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.35.

²⁹ Adnan Kalkan, Ali Murat Alparslan, “Şeffaflık, İletişim ve Hesap Verebilirliğin Yerel Yönetim Başarılarına Etkileri”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, 2009, s.38.

Geleneksel yönetimde kamu yönetiminin sorumluluğu sadece siyasilere karşı olup, hizmet sunduğu halka karşı doğrudan bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Yeni yönetim anlayışında ise kamu yönetiminin yerine getirdiği faaliyetlerden ötürü sadece siyasilere karşı değil, halka karşı da doğrudan hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır.

Yeni kamu yönetimi anlayışı; esnek hiyerarşı ve örgüt yapısıyla, dar merkez, geniş yataı çevre ve yerinden yönetim ilkelerini savunmaktadır. Yeni kamu yönetimi anlayışı hizmetlerde etkinliğe, verimliliğe, piyasa mekanizmasına, müşteri merkezli hizmet anlayışına ve performans hedefleriyle çıktılara vurgu yapmaktadır.³⁰

Geleneksel ve yeni kamu yönetiminde hesap verebilirlik anlayışındaki değişim karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

³⁰ Bilgiç, **a.g.m.**, s.35.

Tablo 2.1.: Hesap verebilirlik Türleri Açısından Geleneksel Kamu Yönetimi İle Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Karşılaştırılması

Hesap Verebilirlik Türü	Hesap verebilirlik İlişkisi	Geleneksel Kamu Yönetimindeki Rolü	Yeni Kamu Yönetimindeki Rolü
	Ast/Üst ilişkisi	En üst seviyede	En alt seviyede
		En alt seviyede	En üst seviyede
Politik	Yasama organına Yönelik (yukarı doğru)	En üst seviyede	En alt seviyede
	Müşterilere/vatandaşlara karşı sorumluluk (aşağı doğru)	En alt seviyede	En üst seviyede
	Yerci Topluluklara Yönelik (aşağı doğru)	En alt seviyede	En üst seviyede
Yasal	Yasaları yapan/Yasaları uygulayan	En üst seviyede prosedür	En alt seviyede prosedür

(**Kaynak:** Hale Biricikoğlu, Serdar Güleler, Hesap Verebilirlik Anlayışındaki Değişim ve Türk Kamu Yönetimi, Türk İdare Dergisi, Sayı 459, Haziran 2008, s.213.)

2.2. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türk Kamu Yönetimine Yansımaları ve Hesap Verebilirlik Konusunda Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de kamu mali yönetimi 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile düzenlenmiştir. Kamu mali yönetim sisteminin temelini oluşturan 1050 sayılı Kanun, çeşitli değişikliklerle 2005 yılına kadar uygulanmıştır. 1050 sayılı Kanun, başlangıçta kamuda güçlü bir mali kontrol sistemini hayata

geçirmiş ise de, zaman içinde mali sistemde bütünlüğün kaybolması, denetim dışı alanların artması ve benzeri nedenlerle işlevini gereği gibi yerine getirememiştir.³¹

1927 yılında yürürlüğe giren bu Kanun seksen yıla yakın çok az değişiklikle uygulanmıştır. Ancak zaman içinde, sosyal ve ekonomik alanlarda meydana gelen hızlı değişimler kamu mali yönetim sisteminin yeniden ele alınmasını zorunlu kılmıştır. Zira bilgi toplumu, saydamlık, hesap verilebilirlik, yönetimin ve denetimin etkinliği gibi kavramlar buna zemin hazırlamıştır.³²

Ülkemizde 1050 sayılı Kanunun uygulama döneminde merkeziyetçi bir harcama öncesi mali kontrol sistemi uygulanmaktaydı. Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak ilgili daire ve idarelerde çalışan bütçe dairesi başkanlıkları ve saymanlıklar ödeme öncesinde uygunluk kontrolü yapmaktaydılar.³³

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, uzun yıllardır sürekli olarak eleştirilen kamu maliyesinin günün koşullarına elverişli olmayan, yapılan birçok değişiklikle kaosa dönüşen, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun

³¹ S.Mustafa Önen, Bedrettin Özmen, “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 81, Nisan-Haziran 2011, s s.94.

³²Arzu Alikadioğulları, **Kamu Mali Yönetiminde Yönetim Kalitesinin Artırılması İç Kontrol Uygulamaları**, Mesleki Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı, Ankara, 2010, s.6.

³³Abdulsamet Alkış, “Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu”, **Mevzuat**, 2011, s.23. (<http://www.demud.org.tr/asalkis.pdf>)

yerine geçmek için hazırlanmıştır. Bu kanun kamu maliyesinin neo-liberal anlayışıyla yapılandırılmasında önemli bir aşama olarak kabul edilmektedir.³⁴

Hesap verebilirlik kavramının Türkiye’de uygulamaları oldukça yenidir. Dünyanın 1970’li yıllarda tanıştığı yeni kamu yönetiminin Türkiye’ye yansımaları büyük ölçüde Avrupa Birliğine üyelik süreci çerçevesinde 1990’li yılların ikinci yarısında başlamıştır.

Avrupa Konseyi, 1999’da Aralık ayındaki Helsinki Zirvesinde Türkiye’ye AB üyeliği için aday ülke statüsünü vermiştir.³⁵ Türk kamu mali yönetimi sisteminde bir değişim ihtiyacının ortaya çıkmasıyla birlikte başlayan reform çalışmaları Avrupa Birliği’nin yaptığı Helsinki Zirvesinde Türkiye'nin aday ülke olarak kabul edilmesi ile birlikte hız kazanmıştır. Bu çalışmaların önemli unsurlarından birisi de tüm kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi olmuştur.

Saydamlık ve hesap verme sorumluluğu AB’nin mali kriterler açısından aday ülkeler için istediği bir ön koşul durumundadır. AB üyesi olan ülkelerde saydamlığın tesis edilmesi ve geliştirilmesi için yapılan çalışmalar kamu yönetimine olan güvenin artmasını sağlayan bir unsurdur. IMF ve Dünya Bankası tarafından talep edilen mali

³⁴Menşure Kolçak, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2006, s.370.

³⁵ Nihal Saltık, “AB Müzakerelerinde Mali Kontrol Faslı”, **İç Kontrol Bülteni**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı 1, Nisan-Haziran 2008, s.11.

saydamlık ve hesap verme sorumluluğu, AB'ye uyum açısından da önem arz etmektedir. AB fonlarının kullanılmasında da saydamlık ve hesap verme sorumluluğu istenen asgari kriterler durumundadır.³⁶

Kamu yönetiminde 1980 sonrasında izlenen; kamu sektörüne karşılık özel sektörü ve serbest piyasaları ön plana çıkaran, sermayenin serbest dolaşımını ve dışa açılmayı vurgulayan liberal politikaların ortaya çıkmasıyla birlikte kamu yönetimize yeni kurumlar eklenmiştir. Bunların dışında bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler sonucunda daha şeffaf, hesap verebilir, katılımcı ve duyarlı bir kamu yönetimi beklentisinin artması sonucunda yasal düzenlemeler yapılmıştır.

1993 yılında radyo ve televizyon istasyonlarını kurma ve işletmenin serbest bırakılması; 1995 yılında dernek kurma hürriyetinin genişletilmesi, seçim kanunlarında temsilde adalet ve yönetimde istikrar ilkelerini bağdaştırılmasının esas alınması; 1999 yılında özelleştirmenin benimsenmesi, kamu tarafından yürütülen hizmetlerin gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerine devredilmesi ve onlarca yürütülmesi ile uluslararası tahkim yolunun açılması; 2001 yılında temel hak ve hürriyetlere ilişkin genel sınırlama sebeplerinin ortadan kaldırılması, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden hiç kimsenin alıkonulamaması, devletin; sosyal ve ekonomik alanlarda belirlenen görevlerini, öncelikleri gözeterek mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde yerine

³⁶ Mehmet Karakaş, “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 10, Sayı 2, 2005, s.303.

getirmesi, Milli Güvenlik Kurulunun sivilleştirilmesi; 2004 yılında devlete kadınlar ve erkekler arasında eşitliğin yaşama geçmesini sağlama yükümlülüğünün verilmesi, 2005 yılında Sayıştay'ın denetim yetki ve fonksiyonlarının güçlendirilmesi gibi anayasal değişiklikler bu amaçla gerçekleştirilen önemli adımlardandır.

Yeni kamu yönetimi reformlarıyla birlikte kamu yönetiminde hesap verebilirlik anlayışında büyük değişimler yaşanmış, eski yapı terk edilerek modern bir kamu mali yönetim sistemi amaçlanmış ve bunların sonucunda yeni hesap verebilirlik mekanizmaları ortaya çıkmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, bilgi edinme hakkı kanunu, etik ile ilgili yapılan düzenlemeler ve iç kontrol sistemi hesap verebilirlik kavramının yerleştirilmesi için yapılan düzenlemelerin başında gelmiştir.

2.2.1. Yasal Düzenlemeler

2.2.1.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Getirdiği Yenilikler

Mali yönetim ve kontrol sistemi alanında en köklü değişim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla yapılmıştır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek, 24.12.2003 tarihli ve 25326 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 1927 yılından beri yürürlükte olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununu yürürlükten kaldırmıştır. Kanun, tüm hükümleri ile 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte kamu mali yönetim sistemimizin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrollere ilişkin düzenlemelerle köklü değişimler yaşanmıştır.

Kanun, kamu mali yönetim sisteminin yapısını ve işleyişini, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri üzerine inşa etmektedir. Bu kanun, hem mali disiplini sağlamak hem de dünyadaki değişime uyum sağlamak amacıyla hazırlanıp kanunlaşan bir reform olarak nitelendirilmektedir.

Yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemini düzenleyen 5018 sayılı Kanun, temel bazı kavramlar esas alınarak hazırlanmıştır. Bu temel kavramlar şunlardır:

- Hesap verebilirlik ve yönetim sorumluluğu
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı
- Stratejik planlama
- Performans esaslı bütçeleme
- Çok yıllık bütçeleme (Orta vadeli harcama programı)
- Mali saydamlık
- Tahakkuk esaslı muhasebe
- Mali istatistiklerin ve faaliyet raporlarının yayımlanması

- İç kontrol sistemi
- Etkin bir iç denetim
- Dış denetim

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 1050 sayılı Kanundan farklı bir sorumluluk getirmiş ve mali yönetim sisteminde “yönetim sorumluluğu” modelini benimsemiştir. Yönetim sorumluluğu kendi içinde siyasi sorumluluk, yönetim sorumluluğu, mali sorumluluk, performans sorumluluğu ve cezai sorumluluğu barındırmaktadır.

1050 sayılı Kanunda kusursuz sorumluluk söz konusu iken 5018 sayılı Kanun kusura dayanan sorumluluğu getirmiştir. 5018 sayılı Kanuna göre kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sürecinde yer alanlar yaptığı iş sonucunda ortaya çıkan sorumluluğa kusuru oranında katılacaklardır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolünü düzenlemeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamına almıştır.

Hesap verme sorumluluğu Kanun'un 8 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye 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.

Bu maddede her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olduğu belirtilmiştir. Ancak yetkili mercilerin kimler olduğu açıkça belirtilmemiştir.

Buna göre maddede anlatılmak istenen yetkili merciler:³⁷

- Belirtilen görev ve yetkileri kullananların hiyerarşik üstleri,
- Denetimle görevli olan kişi ve kurumlar,
- Meclisler (Merkezi yönetim için TBMM, mahalli idareler için meclisleri),
- Bütçe hakkı gereği kamuoyudur.

³⁷ Eyüp Kızılkaya, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular ve Sorumlulukları", **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006, s.214-215.

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu; genel bütçeli idareler, özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, katma bütçeli idareler ile mahalli yönetimlerin mali yönetim ve denetimlerini kapsamına karşılık, 5018 sayılı Kanun; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü sağlamaktadır.

Kamu mali yönetim sistemimizde değişim sürecine sorumluluklar açısından bakacak olursak; 5018 sayılı Kanundan önce tahakkuk memuru ve ita amiri yer alıyordu. Tahakkuk memuru, devlet gelirini ve giderini mevzuatına uygun olarak gerçekleştirenlere; ita amiri devlet hizmetlerine ilişkin giderlerin geçici ya da kesin olarak ödenmesi için saymanlara yazılı emir ve izin veren kişi idi. 5018 sayılı Kanun ile bu görevler kaldırılmış, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi kavramları getirilmiştir. Buna göre; harcama yetkilisi, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi; gerçekleştirme görevlisi, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürüten kişidir.

1050 sayılı Kanun genel olarak harcamaya ilişkin tüm yetki ve sorumluluğu tahakkuk memuruna vermiş, ita amirine ise sadece ödeme emrini imzalamayı bırakmıştır. Oysa 5018 sayılı Kanun böyle ikili bir yapı yerine yetki ve sorumluluk ile ödeme emrinin imzalanmasını, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisine bırakmıştır.

1050 sayılı Kanun üst yöneticileri ve üst yönetici adına hareket eden yüksek dereceli memurları “birinci derece ita amiri” olarak isimlendiriyordu. 5018 sayılı Kanunda ise ita amiri kullanılmaksızın doğrudan üst yöneticilerden söz edilmiştir.

5018 sayılı Kanunun getirdiği en önemli yeniliklerden birisi de üst yöneticilerin kamu mali yönetimi içindeki yeridir. 1050 sayılı Kanunda üst yöneticiler bütçelerin sahibi ve birinci derece ita amiridirler ve harcama sürecinin içindedirler. Yeni sistemde ise her ne kadar bütçenin uygulanmasından sorumlu tutulsalar da harcama sürecinin dolayısıyla mali yönetimin dışında kalmışlardır.

5018 sayılı Kanunla birlikte mali yönetim ve bütçenin kapsamı da genişletilmektedir. İdarelere stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirilmiş ve kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede yerine getirilebilmesi için stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçelemeye geçilmiştir.

Kamu idareleri, bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar.

5018 sayılı Kanunla getirilen yeni kamu mali yönetim sisteminde, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme kamu mali yönetiminin temel ilkelerinin ortaya konmasında önemli işleve sahip uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Orta vadeli harcama programı çerçevesinde çok yıllık bütçelemeye geçilmektedir. Buna göre; bütçeler, gelecek yılın bütçesi ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminlerini içerecek şekilde birden çok yılı kapsayan orta vadeli bir harcama sistemine dayandırılmaktadır. Amaç, ekonomide var olan kaynak yapısına göre

kamusal kararların alınması ve önceliklere göre, bunların harcama alanlarına dağıtılmasıdır.

Bu çerçevede tahakkuk esaslı bütçelemeye geçilmiştir. Buna göre kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Tahakkuk esaslı bütçeleme ile bütçe ve kesin hesap arasındaki farkların önüne geçebilmek, her yıl yapılan işlemleri belirlemek ve sağlıklı istatistiki verilere ulaşabilmek amaçlanmaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi getirilmiştir. Daha önce uygulanan nakit esaslı muhasebe sistemi raporlamaya uygun değildi. Genel ve katma bütçeli idarelerin muhasebelerini kapsamakta ve sadece bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin, muhasebe dışı işlemlerle hazırlanabilen cetveller oluşturulmaktaydı. Eski muhasebe sisteminin yetersiz kalmasıyla tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiş ve bu uygulamayla birlikte kamuoyuna hesap verebilmeyi sağlayacak sağlıklı raporlar üretilmeye başlanmıştır.

Ayrıca, Sayıştay'ın denetim kapsamı da genişletilmektedir. Üst yöneticilerin faaliyetleri Sayıştay'ın incelemesine tabi tutulmuştur. Kanuna göre, harcama yetkilisi birim faaliyet raporunu üst yöneticiye vererek dikey idari hesap verebilirliği gerçekleştirmektedir. Üst yönetici de idare faaliyet raporunu Sayıştay'a ve kamuoyuna açıklayarak yatay idari hesap verebilirliği sağlamaktadır.

Kanunla iç kontrol, ön mali kontrol ve iç denetim sistemlerinin kurulması öngörülmüştür. Daha önce Maliye Bakanlığı tarafından yapılan harcama öncesi

kontrol bu kanun ile ön mali kontrol görevi olarak kurumların yönetimine devredilmiştir.

Sayıştay'ın harcama öncesi vize ve tescil işlemleri kaldırılmakta, konumu uluslararası standartlara uygun hale getirilmekte, Maliye Bakanlığınca yapılan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vize işlemi ise yönetsel sorumluluk ve mali kontrol yetkisinin paylaşılması ilkesi çerçevesinde kamu idarelerine bırakılmaktadır. Böylece bir yandan bütçe işlemlerine hız kazandırılırken, diğer yandan Sayıştay'ın dış denetim organı olarak sadece harcama sonrası denetime odaklanmasına imkan tanınmaktadır. Ayrıca genel idareye dahil kamu idarelerinin tamamı, dış denetim kapsamına alınmaktadır.³⁸

5018 sayılı Kanunda kamu kurumlarının denetimi iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Kanunda iç denetim, kamu idaresinin çalışanlarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. İç denetim sistemiyle ilgili standartları belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur.

³⁸ Ahmet Bağbaşıoğlu, “1050 Sayılı Muhasebe-İ Umumiye Kanununun Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Karşılaştırılması”, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006, s.21-22.

5018 sayılı Kanun iç denetim sisteminin yanında özellikle yatay boyutuyla idari hesap verebilirliğe ilişkin önemli bir denetim sistemi olan dış denetimi de getirmektedir.

Dış denetim Sayıştay tarafından yapılacaktır. Kanun'a göre harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanması olarak belirtilmektedir. Sayıştay; yönetimin temel sorumlulukları yerine getirirken, yaptığı aksaklıkları ve noksanları meclise raporlayarak hesap verme sürecine katkıda bulunmak durumundadır.

Bu düzenlemeler; hesap verebilirlik, etkinlik ve verimliliğin sağlanmasında Türk kamu mali yönetim sisteminde önemli bir adımdır.

2.2.1.2. Yerel Yönetim Kanunları

Yerel yönetimler, özerklik ve katılım imkanı ile halkın daha etkin, şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim beklentisini gerçekleştirmede demokratik sistemin önemli bir unsurudur.

Türk kamu yönetiminde gerçekleştirilen reformlar çerçevesinde yerel yönetimlere daha fazla yetki ve görev verilmesi hedeflenmiş ve böylece yerinden yönetim ilkesi güçlendirilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda, 5018 sayılı Kamu Mali

Yönetim ve Kontrol Kanunu, belediyeler, büyükşehir belediyeleri ve il özel idarelerine ilişkin yasal düzenlemeler yapılmıştır.

2.2.1.2.1. 5393 Sayılı Belediye Kanunu

03.07.2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanununa göre belediyelerde ihtisas ve denetim komisyonlarına yer verilmektedir. İhtisas komisyonunun raporları alenidir. Bu raporlar çeşitli yollarla halka duyurulmakta ve isteyenlere meclis tarafından verilebilmektedir.

Denetim komisyonu, belediye meclisi üyeleri arasından kurulmaktadır. Komisyon, raporlarını meclis başkanlığına sunar, konusu suç teşkil eden hususlarla ilgili olarak ise meclis başkanlığı tarafından yetkili mercilere suç duyurusunda bulunmaktadır. Bu düzenleme, siyasal hesap verebilirlikle ilgili önemli bir gelişmedir.

Belediye Kanununa göre belediye başkanı; stratejik plan ve performans programını hazırlayarak belediye meclisine sunmakla yükümlüdür. Belediye başkanı, 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 açıklayan faaliyet raporunu hazırlar ve belediye meclisine sunar. Faaliyet raporunun bir örneği İçişleri Bakanlığına gönderilir ve kamuoyuna açıklanır.

5393 sayılı Kanuna göre belediye başkanı ve harcama yetkisi verilen diğer görevliler, bütçe ödeneklerinin verimli, tutumlu ve yerinde harcanmasından sorumludurlar.

5393 sayılı Kanuna göre belediyelerdeki denetim, iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimini kapsamaktadır. İç ve dış denetim 5018 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılmaktadır. Bunların dışında belediyelerin mali işlemler dışında kalan idari işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenmektedir. Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanmakta ve belediye meclisin bilgisine sunulmaktadır.

5393 sayılı Belediye Kanununun hesap verebilirlik ile ilgili önemli düzenlemelerinden biri de kent konseyidir. Kanuna göre kent konseyi, kent yaşamında; 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 çalışır.

Belediyeler; kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, sendikaların, noterlerin, üniversitelerin, ilgili sivil toplum örgütlerinin, siyasi partilerin, kamu kurum ve kuruluşlarının ve mahalle muhtarlarının temsilcileri ile diğer ilgililerin katılımıyla oluşan kent konseyinin faaliyetlerinin etkili ve verimli yürütülmesi konusunda yardım ve destek sağlayacaktır.

5393 sayılı Kanunun meclisin bilgi edinme ve denetim yolları başlıklı 26 ncı maddesinde "Belediye meclisi, bilgi edinme ve denetim yetkisini faaliyet raporunu değerlendirme, denetim komisyonu, soru, genel görüşme ve gensoru yoluyla kullanır." Hükmü yer almaktadır. Bu madde ile siyasi hesap verebilirliğin bir sonucu olarak belediyelerin yürütme organlarını genel karar organına karşı hesap vermek ile yükümlü kılınmaktadır.

2.2.1.2.2. 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu

Büyükşehir belediyeleri 10.07.2004 tarihinde çıkarılan 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile düzenlenmiştir. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun gerekçesinde, büyükşehir belediyelerinin saydam, hesap verebilir ve katılımcı bir yapıya kavuşturulması gereğine değinilmiştir.

Hesap verebilirlikle ilgili 5393 sayılı Belediye Kanununda yer alan kent konseyi, ihtisas komisyonları ve stratejik planlama ilgili düzenlemeler bu kanun için de geçerlidir.

2.2.1.2.3. 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu

Yerel yönetimlerle ilgili başka bir düzenleme 22.02.2005 tarihinde kabul edilen 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunudur. 5302 sayılı Kanunda da ihtisas ve denetim komisyonları ve stratejik planlama ile ilgili düzenlemeler hesap verebilirliğin sağlanması açısından 5393 sayılı Belediye Kanunu ile aynı hükümlere yer verilmiştir.

2.2.1.3. Bilgi Edinme Hakkı

Bilgi edinme hakkı, kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerinin yasal olarak kamuoyu tarafından bilinebilmesi, izlenebilmesi ve gerektiğinde ilgili belgelerin elde edilebilmesi hakkıdır. Bu hak, devletlerin vatandaşlara karşı duyarlılığının ve sorumluluğunun ayrılmaz bir parçasıdır.

Demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek amacıyla 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu 09.10.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu Kanunla, kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usuller düzenlenmiş; kurum ve kuruluşlara bu kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi ve belgeyi, başvuranların yararlarına sunmak yükümlülüğü getirilmiş;

yine bu kanunla oluşturulan Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu tarafından kurum ve kuruluşlara yapılan başvurular ve sonuçlarına ilişkin hazırlanan raporların TBMM'ye sunulması ve kamuoyu ile paylaşılması hükümleri getirilmiştir. Böylelikle, şeffaf yönetim ve hesap verebilirlik ilkeleri uygulamalarının etkinliğinin artırılmasında vatandaşların katkıda bulunmaları sağlanmıştır.³⁹

Bilgi edinme hakkı, yönetimin halka daha yakın, daha şeffaf ve daha hesap verebilir olmasını sağlamak amacıyla tanınan, demokratik hukuk devletinin gereği olan bir haktır. Kanunun genel gerekçesinde de halkın devlete karşı olan güvenini daha yüksek düzeylere çıkarmada önemli bir rol oynadığı belirtilmektedir.

4982 sayılı Kanun, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerini kapsamaktadır. Bilgi Edinme Hakkı Kanununun uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek üzere bir de yönetmelik⁴⁰ çıkarılmıştır.

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununa göre herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Kamu kurum ve kuruluşları, istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idari ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler. Bilgi edinme başvurusuyla ilgili yapılacak itirazlar üzerine, verilen

³⁹ Kesim, **a.g.m.**, s.279.

⁴⁰ Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik, 19/4/2004 tarihli ve 2004/7189 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilerek 27/04/2004 tarihli ve 25445 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

kararları incelemek ve kurum ve kuruluşlar için bilgi edinme hakkının kullanılmasına ilişkin olarak kararlar vermek üzere; Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu kurulmuştur.

Bilgi edinme hakkının etkin olarak kullanılabilmesi ve başvurulardan kaynaklanan iş yükünün en aza indirilebilmesi amacıyla kamu kurum ve kuruluşları;

➤ Görev ve hizmet alanlarına giren konulardaki bilgi veya belgelerin konularını ve bunların hangi birimde mevcut olduğunu ihtiva eden kurum dosya planlarını,

➤ Görev ve hizmet alanlarına giren konulardaki temel nitelikli karar ve işlemlerini, mal ve hizmet alımlarını, satımlarını, projelerini ve yıllık faaliyet raporlarını,

➤ Görev ve hizmet alanlarına giren konulardaki kanun, tüzük, yönetmelik, Bakanlar Kurulu kararı veya diğer düzenleyici işlemlerin neler olduğunu, yayımlanmışsa hangi tarihli ve sayılı Resmi Gazetede yayımlandığını, görev ve hizmet alanlarıyla ilgili mevzuatın değişiklikleri işlenmiş halini, bilgi iletişim teknolojilerini kullanmak suretiyle kamuoyunun bilgisine sunacaklardır.

Kesinleşen faaliyet ve denetim raporları uygun vasıtalarla kamuoyunun incelemesine açık hale getirilecektir. Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşlarda bilgi edinme hakkının daha etkin kullanılabilmesi ve gerekli bilgi ve belgelere zamanında erişilmesinin sağlanabilmesi amacıyla basın ve halkla ilişkiler birimlerinde bilgi edinme birimleri kurulacaktır.

Bilgi edinme hakkı, kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerinin yasal olarak kamuoyu tarafından bilinebilmesini, izlenebilmesini ve çeşitli belgelerin elde edilebilmesini kolaylaştırdığı ve bu hakkın yasal güvence altına alınmış olması hesap verebilirlik açısından büyük önem taşımaktadır.

2.2.2. Kurumsal Düzenlemeler

2.2.2.1. 5176 Sayılı Kanun ile Kurulan Kamu Görevlileri Etik Kurulu

Türk kamu yönetiminde etik altyapının oluşturulması ve kamu görevlilerinden beklenen etik kurallar, 5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yasalaşmıştır.

Yolsuzluğun önlenmesi ve etik bir yönetimin yerleşmesi açısından önemli bir düzenleme olan bu Kanun uluslararası alanda giderek yaygınlaşan ve önem arz eden saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik değerlerin kurumsallaşması anlamında atılan ilk adımdır.⁴¹

5176 sayılı Kanunun amacı, kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış

⁴¹ Acar, **a.g.e.**, s.120.

ilkelerini belirlemek ve uygulamayı gözetmektir. 5176 sayılı Kanun ile Başbakanlık bünyesinde 11 kişiden oluşan Kamu Görevlileri Etik Kurulu oluşturulmuştur.

Başbakanlık bünyesinde oluşturulan Kurul, kamu görevlilerinin görevlerini yürütürken uymaları gereken etik davranış ilkelerini hazırlayacağı yönetmeliklerle belirleme, kamuda etik kültürünü yerleştirmek üzere çalışmalar yapma ve bu konuda yapılacak çalışmalara destek olmakla görevli ve yetkili kılınmıştır. Bu bağlamda, Kamu Görevlileri Etik Kurulu hem hazırlayacağı yönetmeliklerle kamu yönetiminde etik konusunda etik altyapıyı bir etik davranış kodu halinde sistemleştirip, toplamak hem de etik altyapının en önemli unsurlarından olan hesap verebilirlik mekanizmasının bir parçası olma işlevini yerine getirmektedir.⁴²

Kamu yönetiminde son yıllarda sıkça kullanılan “*Hesap Verebilirlik – Hesap Verme Sorumluluğu*” kavramı, uygulamada daha çok mali yönüyle ön plana çıksa da, özünde etik bir içeriği barındırmakta ve Avustralya, İngiltere ve Kanada gibi ülkelerde, etik davranış ilkeleri arasında ağırlıklı olarak yer almaktadır. Ülkemizde de, Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkındaki Kanunda “*hesap verebilirlik*” şeklinde ifade edilen söz konusu ilke, Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri hakkındaki Yönetmelikte “*yöneticilerin hesap verme sorumluluğu*” olarak yer almış bulunmaktadır.⁴³

⁴² Cüneyt Yüksel, “Türk Kamu Yönetiminde Etik Mevzuatı Değerlendirmesi ve Çözüm Önerileri”, **2.Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, Sakarya, 18-19 Kasım 2005, s.350. (<http://www.etik.gov.tr/BilgiBankasi/makaleler.htm>)

⁴³ Kesim, **a.g.m.**, s.269.

Sonuçta, kamu yönetiminde hesap verebilirliği sağlayan biçimsel pek çok süreç ve kuralların yanı sıra kamu görevlilerinin etik tutum ve davranışları, kamu güç ve kaynaklarının kötüye kullanılmasını önleyen bir faktör olmaktadır. 5176 sayılı Kanun ile kamu görevlerinin etik kurallara uymasının zorunlu hale getirilmesiyle birlikte kamu yönetimindeki etik ilişkiler hesap verebilirlik sürecine dahil edilmiştir.

2.2.2.2. Bağımsız İdari Otoriteler

Devletin bazı görevlerinin sürdürülmesinin güçleşmesi, bürokratik yapının ağır işlenmesi, hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın sağlanamaması gibi sebepler nedeniyle bankacılık, sigortacılık, enerji, rekabet, iletişim, tarım, gibi özellikli olan ve toplumun geniş kesimlerini ilgilendiren alanlarda bağımsız idari otoritelerin oluşturulması yoluna gidilmiştir.

Bağımsız idari otoritelere ihtiyaç duyulmasının iki temel nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, gelişen teknoloji nedeniyle bazı alanların klasik idari ve yargısal yöntemlerle etkin bir şekilde organize edilmesi ve denetlenmesinin zorlaşmasıdır. Bir diğer neden ise politikacılara olan güvensizlik sonucunda siyasi iktidarın bazı hassas alanlarda söz sahibi olmasının yarattığı sorunlardır.

BİO'larla ilgili bir tanımlama yapmak gerekirse; Bağımsız Düzenleyici Kurumlar, belirli sayıda kişiden oluşan, kendi karar organları bulunan, belirli bir alanda (hangi sektörle ilgili düzenleme yapıyorsa o alanın kendine özgü durumunu

içeren) esas itibarıyla düzenleme ve denetim yapmakla görevlendirilmiş ve yetkilerle donatılmış, mali ve idari özerkliğe sahip, yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, yasalarla belirlenen ilkeler çerçevesinde hesap veren özel bir kanunla kurulmuş tüzel kişiliğe sahip kurumlardır, denilebilir.⁴⁴

Bağımsız idari otoriteler ilk defa 1930'larda Amerika Birleşik Devletleri'nde ortaya çıkmıştır. Bu kurumların İngiltere dahil olmak üzere Kıta Avrupası ülkelerinde kurulmaya başlaması 1970-1980'li yıllarda söz konusu olmuştur.⁴⁵

Türkiye'de ise 1980'li yılların ilk yarısından itibaren, Fransızca ve İngilizcedeki kullanımları karşılığında, bağımsız idari otoriteler veya bağımsız düzenleyici kurumlar olarak adlandırılan kamu örgütleri, kamu yönetimine eklenmeye başlamıştır. Türkiye'de bu türün ilk kuşağı sayılan Sermaye Piyasası Kurulu 1981'de kurulmuştur.⁴⁶

Sermaye Piyasası Kurulundan sonra Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Rekabet Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Telekomünikasyon Kurumu Şeker Kurumu, Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu ve Kamu İhale Kurumu kurulmuştur.

⁴⁴ Mehmet Karakaş, "Devletin Düzenleyici Rolü ve Türkiye'de Bağımsız İdari Otoriteler", **Maliye Dergisi**, Sayı 154, Ocak-Haziran 2008, s.110.

⁴⁵ Kemal Gözler, **İdare Hukukuna Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2002, s.92.

⁴⁶ Seriyeye Sezen, **Türk Kamu Yönetiminde Kurullar: Geleneksel Yapılanmadan Kopuş**, TODAİE, Ankara, 2003, s.109.

Bağımsız idari otoriteler görevli oldukları alanda düzenleme yetkisi kullanarak kurallar koymakta, aynı zamanda bu kurallara uygun hareket edilmesini gözetip denetlemekte ve gerektiğinde önemli maddi ve idari yaptırımlar uygulayabilmektedir. Bu tür kuruluşların bir başka önemli özellikleri de bazı uyuşmazlıkları çözme yetkisine sahip olmalarıdır. Bu nedenle bağımsız idari otoritelerin devlet düzeninde yasama, yürütme ve yargı şeklindeki üç temel erkin yetkilerine benzer yetkilerle donatıldığı, dolayısıyla salt idari kuruluş değil, karma veya melez (hybrid) kuruluşlar oldukları ileri sürülmektedir.⁴⁷

2.2.2.3. Kamu Denetçiliği Kurumunun Kurulması Çalışmaları

Türk kamu yönetiminde hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla hazırlanan bir diğer düzenleme de Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun çıkarılması olmuştur. 2006 yılında 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu kabul edilmiştir.

5548 sayılı Kanun, gerçek ve tüzel kişilerin idarenin işleyişi ile ilgili şikayetleri üzerine Anayasada belirtilen nitelikleri çerçevesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygı, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumunun kurulması amacıyla

⁴⁷ Turgut Tan, “Bağımsız İdari Otoriteler veya Düzenleyici Kurullar”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 35, Sayı 2, Haziran, 2002, s.26.

çıkarılmıştır. Anayasa Mahkemesi tarafından uygulamaya geçmeden 25.12.2008’de iptal edilmiştir.

Kamu denetçiliği (ombudsmanlık) kurumu genellikle yargı birliği sisteminin uygulandığı ülkelerde kurumsallaşmıştır. Kamu denetçiliği (ombudsmanlık) kurumu İskandinav ülkelerinde doğmuş ve Anglo-sakson ülkelerinde de uygulanmaya başlanmıştır.⁴⁸ Avrupa ülkelerinde ilk defa İsveç’te 1809 yılında uygulanmıştır.

Kamu denetçiliği kurumu ile amaçlanan devletin kamu hizmetlerini sunarken vatandaş memnuniyetini temel almasıdır. Dolayısı ile kamu denetçiliği kurumu, kamuda son yıllarda uygulanma çabaları olan ve son yılların moda kavramı toplam kalite yönetimi ve performans değerlendirmesiyle de yakından ilgilidir. Hizmet sunumunda kalitenin artması hizmetin niteliğine göre tek elden verilmesi, vatandaş ile yakın ilişki içinde ve onun görüş ve beklentilerine uygun hizmet sunulması temel öncelikler arasında yer almaktadır. Bu noktada kamuda sunulan hizmetin kalitesinde şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adillik aranan ilkelerdir. Yönetişim ilkeleri olarak nitelendirdiğimiz bu ilkelerin uygulanmasında kamu denetçiliği (ombudsmanlık) kurumu son derece etkin ve belirleyici rol oynamaktadır.⁴⁹

Devlet ve vatandaş arasında yeni bir ilişki türünü ifade eden ve ağır formalitelerden uzak, duruma göre bazen bireyin ve bazen de kamunun yanında yer

⁴⁸ Hasan Abdioğlu, “Yönetişim İlkelerinin Uygulanmasında Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumu ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Açısından Önemi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 11, 2007, s.86.

⁴⁹ Abdioğlu, **a.g.m.**, s.85.

alan, uzlaşmaya dayalı bir kurum olan kamu denetçiliği (ombudsmanlık), Türkiye’de 1982 Anayasasının hazırlık aşamalarında ele alınmış daha sonra Türk Sanayici ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) gibi sivil toplum örgütleri ile tartışılmaya başlanmış ve esasen yedinci ve sekizinci beş yıllık kalkınma planları ile birlikte gerekliliği vurgulanmıştır. Kurumun gerekliliği Türkiye’nin Avrupa Birliği adaylık sürecinde de önemli bir konu olarak ilerleme raporlarında yer almıştır.⁵⁰

Ombudsman (kamu denetçiliği), ortaya çıktığı andan itibaren uygulandığı ülkelerde hukuk devletinin güçlenmesi ve demokrasinin yerleşmesinde önemli bir katkısı olan, devlet yönetim-birey arasında iyi bir diyalog kanalı kuran önemli bir müessesedir. Vatandaşların kamu yönetimi karşısında hak ve özgürlüklerinin korunması, toplumların çeşitli düzenleme ve kurumlar ile sağlamaya çalıştıkları en önemli demokratik önceliklerdendir. Ombudsman kurumu da hak ve özgürlüklerin korunmasına yönelik bu çalışmalar sonucu ortaya çıkmıştır.⁵¹

Sonuçta, halkın şikayetleriyle ilgili konularda, yönetimi denetleyen ama yönetime bağlı olmayan bir kamu denetçisi (ombudsman) sisteminin kurulması, yetki verme sürecini kontrol etme isteğinden kaynaklanan hesap verebilirliği güçlendiren bir faktördür. Kamu denetçisi sistemi, halkın şikâyetlerinin dikkate alınarak kamu hizmetlerinin yerinde, zamanında veya gereğince yerine getirilmemiş nedenlerinin

⁵⁰ Abdioğlu, **a.g.m.**, s.89-90.

⁵¹Yurdanur Ural, “Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumunun Oluşturulması Serüveni ve Anayasa Mahkemesinin Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununa İlişkin Kararının Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Davras Kongresi Küresel Diyalog Bildiriler**, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F, Isparta, 24-27 Eylül 2009, s.849.

tarafsız bir gözle irdelenmesine ve araştırma sonuçlarının kamuoyuyla paylaşılmasına imkân vermesi bakımından hesap verebilirlik mekanizmasına işlerlik kazandıran bir unsur olmaktadır.⁵²

⁵² Hatice Özkan Sancak, Sevcan Güleç, “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirliğin Önündeki Yapısal Engeller: Türkiye Açısından Bir İnceleme”, **Uluslararası Davras Kongresi Küresel Diyalog Bildiriler**, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F, Isparta, 24-27 Eylül 2009, s.1210.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HESAP VEREBİLİRLİK TÜRLERİ VE HESAP VERME SORUMLULUĞU OLANLAR

3.1. HESAP VEREBİLİRLİK TÜRLERİ

Hesap verebilirlik ile ilgili yapılan çalışmalarda farklı sınıflandırmalara rastlanmaktadır. Yapısına göre hesap verebilirlik dikey ve yatay olmak üzere ikiye ayrılır. Niteliğine göre ise başlıca siyasi, idari, kamuoyuna, hukuki ve mali olmak üzere hesap verebilirliğin beş boyutu bulunmaktadır.

3.1.1. Yapısına Göre Hesap Verebilirlik Türleri

Yapısına göre hesap verebilirlik, dikey ve yatay hesap verebilirlik olarak sınıflandırılmıştır.⁵³

⁵³ Gül, a.g.m., s.76.

3.1.1.1.Yatay Hesap Verebilirlik

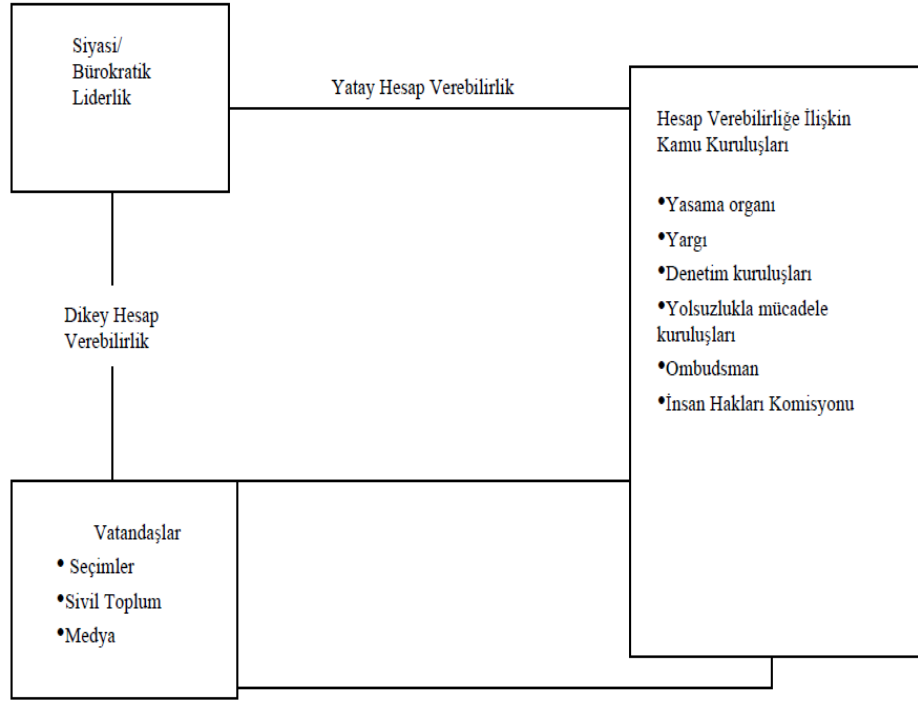
Yatay hesap verebilirlik, hükümet ile parlamentonun birbirlerine karşı olan sorumluluğudur. Yatay hesap verebilirlik, Anayasadaki soru, meclis araştırması, genel görüşme, gensoru ve meclis soruşturması gibi mekanizmalarla ve bütçe ve kesin hesap kanunu aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

3.1.1.2. Dikey Hesap Verebilirlik

Dikey hesap verebilirlik, seçim süreci vasıtasıyla doğrudan veya sivil toplum örgütleri ve medya aracılığıyla dolaylı olarak müdahil olan vatandaşlara karşı hükümetin veya genel anlamda kamunun hesap verebilirliğidir.

Dikey hesap verebilirliği sağlamanın seçimler, sivil toplum örgütleri ve medya olmak üzere üç temel aracı bulunmaktadır. Dikey hesap verebilirlik, parlamentonun seçimler yoluyla doğrudan veya sivil toplum örgütleri ve medya aracılığıyla vatandaşlara karşı hükümetin hesap verebilirliğidir.

Şekil 3.1.: Dikey-Yatay Hesap Verebilirlik



Özgür ve adil seçimler dışında, dikey hesap verebilirliğin etkili bir şekilde uygulanması için faal ve iyi örgütlenmiş sivil toplum kuruluşları gereklidir. Barolar birliği, kadın kuruluşları, öğrenci grupları, seçim izleme ve insan haklar grupları gibi sivil toplum kuruluşları, genel anlamda kamunun hesap verebilirliğini geliştirmek ve yönetimi iyileştirmek amacıyla, yapılacak düzenlemelerle ilgili lobi faaliyetlerinde bulunarak ve kamu görevlilerinin eylemlerini izleyerek dikey hesap verebilirliğin gerçekleşmesine katkıda bulunabilmektedirler.⁵⁴

⁵⁴ Samsun, **a.g.m.**, s.23.

3.1.2. Niteliğine Göre Hesap Verebilirlik Türleri

3.1.2.1. Siyasi Hesap Verebilirlik

Siyasi hesap verebilirlik, anayasa hukuku ve siyaset teorisinin bir kavramıdır. Demokrasi ile yönetilen ülkelerde siyasi hesap verme büyük önem taşımaktadır. Demokrasilerde yetki vatandaşlarındır. Vatandaşlar bu yetkilerini milletvekilleri aracılığıyla yerinde getirirler.

Siyasi hesap verebilirlik, vatandaş ile onları temsil edenler arasındaki ilişkilerin yürütülmesine yönelik anlaşma ve prosedürleri tanımlamakta ve milletvekillerinin kendilerini seçen seçmenlere karşı hesap vermekle yükümlülüğünü yansıtmaktadır.

Siyasi hesap verebilirliğin göstergeleri şunlardır:⁵⁵

- Seçimler ve seçimlerle ilgili reformlar,
- Resmi bilgilere erişim ve bilgi özgürlüğü,
- Ademi merkezîyetçilik-yerel düzeyde kişilerin katılımı,
- Güçlü sivil toplum,
- Sürdürülebilir siyasi irade.

⁵⁵ Samsun, **a.g.m.**, s.21.

Siyasi hesap verme sorumluluğunda 3 aktör bulunmaktadır: Parlamento, hükümet ve bakanlar.

Politik ya da siyasal hesap verme sorumluluğu halkın seçim ve oylama mekanizması aracılığıyla seçilmiş vekillerini denetlemesi anlamına gelmektedir.⁵⁶ Demokrasi ile yönetilen toplumlarda halkın seçtiği temsilciler aracılığıyla yönetilmesinin bir sonucu olarak, yönetenlerin yönetilenlere, kendisinden beklenildiği gibi davranıp davranmadığını belirlemek amacıyla yapmış olduğu eylemler hakkında raporlama yapma sorumluluğu bulunmaktadır.

Yürütme ile yasama arasındaki hesap verme sorumluluğu kavramı siyasal sorumluluk ile açıklanmaktadır. Yürütme bu sorumluluğunu bünyesinde bulunan bakanlıklar arasında görev ve yetki paylaşımı ile ve bakanlıklar da söz konusu görev ve yetkilerini idarelerinde bulunan üst yönetimler ve kamu idareleri bazında yerine getirir. Bu durum da yönetsel sorumluluğun doğmasına yol açar. Söz konusu mekanizma şu şekilde işler: sorumlular uzun vadeli stratejik planlar oluşturarak amaç ve hedeflerini belirler ve bu hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiğini değerlendirmek için performans ölçüm rejimi oluştururlar. Bu aşamada performansın ölçülmesine

⁵⁶ Coşkun Can Aktan, “İyi Bir Kamu Mali Yönetimi İçin İki Temel İlke: Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık”, **Kurumsal Devlet Yönetimi**, Ankara, 2006, s.109.

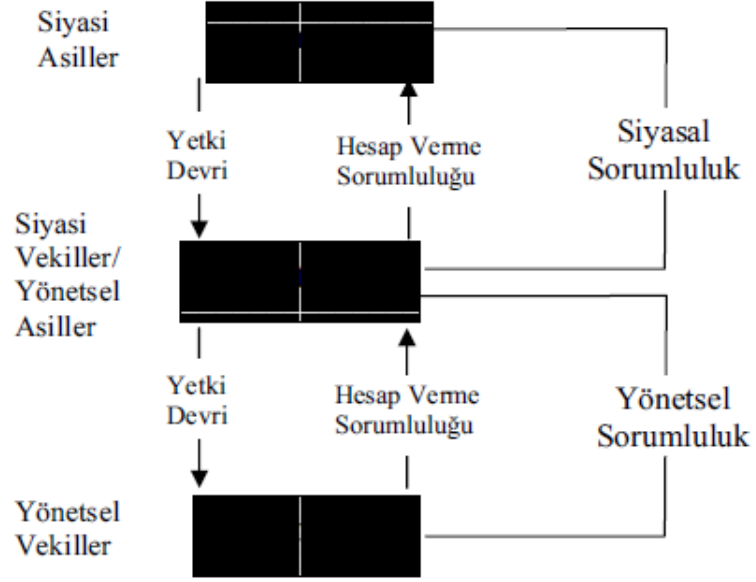
yönelik olarak gerekli değerlendirmeler yapılmakta ve sonuçlar performans raporları aracılığıyla ilgililere ulaştırılmaktadır.⁵⁷

Siyasi hesap verme sorumluluğunu güçlendiren mekanizmalardan biri de bağımsız bir yüksek denetim organı olan Sayıştay'dır. Sayıştay, parlamento adına yürüttüğü düzenlilik ve performans denetimleri sonucu düzenlediği raporları Türkiye Büyük Millet Meclisine sunarak bakanların meclis tarafından kendilerine devredilen yetki ve kaynakların etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının sorgulanmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

Hesap verme sorumluluğunda seçmenler, siyasetçiler ve bürokrasi arasında karşılıklı ilişkiler söz konusudur. Bu ilişkiler aşağıda Şekil 3.2.'de gösterilmiştir.

⁵⁷ Mehmet Karakaş, "Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık", **SDÜ İİBF Dergisi**, Cilt 10, Sayı 2, 2005, s.292-293.

Şekil 3.2.: Demokratik Yönetimlerde Hesap Verme Sorumluluğu İlişkisi



(**Kaynak:** İzak Atısay, Şerif Sayın, Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru, TESEV, İstanbul, 1997, s.5-6.)

Genel bir ifade ile siyasi hesap verme sorumluluğu yürütmenin parlamentoya karşı olan hesap verme sorumluluğunu ifade ederken, yönetmel hesap verme sorumluluğu, bürokrasinin bakanlara karşı olan sorumluluğunu göstermektedir. Vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu ise daha karmaşık bir yapıda ve hem seçilmişlerin oluşturduğu parlamentonun hem de bütünüyle devletin vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu bulunduğunu ifade etmektedir.

3.1.2.2. İdari Hesap Verebilirlik

İdari hesap verebilirlik, kamu kuruluşlarının kuruluş içi ve kuruluşlar arası dikey ve yatay hesap verebilirliğidir. İdari hesap verme sorumluluğu hiyerarşik olarak ele alınmaktadır. Hiyerarşik açıdan her ast üstüne karşı sorumludur. Bu sorumluluk hem siyasi hem de hukuki bir nitelik taşımaktadır.

Yetki devriyle, yetki alt seviyelere kadar indirgenmekte ve yetkinin olduğu her yerde bir hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır. Bu yüzden yetki devrinin sınırları ve kapsamı net bir şekilde belirlenmelidir.

Bürokratik yönetimler hiyerarşik biçimde örgütlenmişlerdir. Hiyerarşik örgütlenmede yapılan her iş ve faaliyet bir üst otoriteye bağlıdır. Üst otorite, kendi altında yapılan faaliyetlerin, istenilen duruma uygun olup olmadığını denetim yoluyla belirlemektedir.⁵⁸

Bu tür bir hesap verebilirliğin etkin bir şekilde işleyebilmesi için kamu program ve hizmetlerinin kurumsal gelişme ve reform çalışmalarının yürütülebilmesi, rol ve sorumlulukların açık olması, beklentiler ile mevcut kapasitenin dengesinin sağlanması, şikayet prosedürleri, performans göstergelerinin oluşturulması ve yaygınlaştırılması gerekmektedir.

⁵⁸ Veysel Eren, "Kamu Yönetiminde Denetim Anlayışındaki Gelişmeler", **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi**, Öneri, Cilt 7, Sayı 25, Ocak 2006, s.260.

İdari hesap verme sorumluluğunun çerçevesi kanunlarla düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanunun 11 inci maddesinde üst yöneticilerin sorumluluğundan söz edilmektedir.

5018 sayılı Kanunun 11 inci maddesinde “Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden; mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.” Hükmü ile idari sorumluluk belirtilmiştir.

Yönetmelik hesap verme sorumluluğunu etkin biçimde işlerliği için başlıca mekanizmalar şunlardır.⁵⁹

- Ombudsman sistemi, vatandaşların şikayetlerini dinleme ve soruşturma yapma yetkisine sahip ombudsmanlık,
- İdari karar mahkemelerinin idari karar, eylem ve hizmetlerini denetime tabi tutması,
- Bağımsız denetimin mevcut olması: İdarenin kendi denetim organları yanı sıra bağımsız denetim sisteminin de mevcut olması.

⁵⁹ Aktan, **a.g.m.**, s.171.

3.1.2.3. Kamuoyuna (Sosyal) Hesap Verebilirlik

Kamuoyuna hesap verme sorumluluğu, kurumların hizmet sunduğu halka karşı sorumluluğudur. Yukarıda belirtildiği gibi kamu yönetiminin siyasi aktörlere karşı sorumluluğu ve kurum içinde ve paydaşlarına karşı sorumluluğu olmasının yanında aşağıya doğru yani kamuoyuna karşı da bir sorumluluğu olduğu 5018 sayılı Kanunda açıkça belirtilmiştir.

Yeni yönetim anlayışının getirdiği önemli değişimlerden biri de, kamunun yerine getirdiği faaliyetlerin hesabını kime vereceği ile ilgilidir. Geleneksel yönetim anlayışında kamu yönetimi doğrudan siyasi organlara karşı sorumluydu. Yeni kamu yönetimi anlayışında ise bu sorumluluk ilişkisinde kamu yönetimi, hizmetlerin muhatabı olan halka karşı da sorumlu tutulmaktadır. Dolayısıyla bu değişim, vatandaşlar ve sivil toplum örgütlerinin de hesap verebilirlik mekanizmasında rol almalarını sağlamaktadır.

Geleneksel kamu yönetimi anlayışı, halka karşı sadece siyasilerin hesap vermesini, kamu yöneticilerinin ise mevcut kurallara uygun davranmakla sorumlu tutulmasını öngörüyordu. Ancak, kamu yönetiminde yaşanan dönüşümün sonucu ve şeffaf yönetimin gereği kamu çalışanlarının sadece siyasilere değil, halka/müşterilere karşı da sorumlu olması gerektiği vurgulanmaktadır.⁶⁰

⁶⁰ Musa Eke, **Yönetimde Şeffaflık**, Sakarya Kitapevi, Adapazarı, 2005, s.39.

Bu sorumluluk hem yasama organı sıfatıyla parlamentonun, hem de yürütme organı sıfatıyla hükümetin ve bağlı organlarının vatandaşa karşı sorumluluğunu ifade eder.

3.1.2.4. Hukuki Hesap Verebilirlik

Hukuki hesap verebilirlik, devletin tüm birimlerinin karar ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olmasıdır. Hükümetler, işlerini ne şekilde yürüteceklerine dair gereklilik ve yükümlülükler içeren yasalar yoluyla hukuki hesap verebilirliğe tabidir.

Demokratik bir toplumda idarenin kendini hukuk kurallarına bağlı sayması, bu kuralların dışına çıktığında, kendini bir yaptırım karşısında bulması, hukuk devleti anlayışının zorunlu bir ögesi ve aynı zamanda doğal bir sonucunu oluşturur.⁶¹

Bu tür hesap verebilirlik, hukukun üstünlüğünün sağlanmasının bir aracı olarak görülebilir. Burada, hem teknik anlamda yapılan işin yasal olduğunun belirlenmesi ve hem de sahip olunan yetkilerin adil ve rasyonel olarak kullanıldığının ortaya konulması söz konusudur.⁶²

⁶¹ Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Turhan Kitapevi, Cilt 1, Ankara, 1998, s.779.

⁶² Aktan, **a.g.m.**, s.172.

Hukuki hesap verebilirlik ile ilgili olarak Anayasa'nın 125. maddesinde "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." hükmü yer almaktadır.

3.1.2.5. Mali Hesap Verebilirlik

Mali hesap verebilirlik, idari hesap verebilirliğin bir alt dalıdır. Mali kaynakların amacına uygun ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının kontrol edilmesini sağlar.

Kamu kaynaklarını kullanan ve yöneten kişilerin, kullandıkları bu kamu kaynaklarının planlanan ve gerçekleşen kullanımları ile ilgili verecekleri hesaplar mali hesap verme sorumluluğudur. Diğer bir ifadeyle; hükümetin, kamu idarelerinin ve mali yönetimde görevli olanların kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında yürüttükleri faaliyetler nedeniyle hiyerarşik üstlerine, denetim ve değerlendirme yapmakla görevli kuruluşa (Sayıştay), meclise ve kamuoyuna hesap vermeleridir.

Esasen mali yönetim ve kontrol sistemimizde, mali hesap verme sorumluluğu 5018 sayılı Kanun öncesinde de yer almaktaydı. 1050 sayılı sistemde bu türden hesap verme sorumluluğu tahakkuk memurları ve saymanlar üzerine kurgulanmıştı.⁶³

⁶³ Recep Kaplan, **Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2012, s.162.

TBMM adına idarenin hesaplarını yargılayan Sayıştay saymanlardan bazen da saymanlarla beraber tahakkuk memurlarından hesap soruyordu. Saymanlar yönetim dönemi hesaplarını vererek mali hesap verme sorumluluklarını yerine getiriyorlardı ve Sayıştay'a karşı kusursuz sorumluydu. 5018 sayılı Kanunla birlikte sorumluluk farklı bir boyut kazanmıştır. 5018 sayılı Kanun ile mali sorumluluk ve idari sorumluluk birleştirilmiştir. 5018 sayılı Kanun hesap verme sorumluluğunu bir raporlama faaliyetine bağlamış, sorumlulara belli aralıklarla kamuoyuna bilgi verme zorunluluğunu getirmiştir.

Mali hesap verebilirlik kavramı ile yakından ilgili ve son yıllarda kamu yönetimi alanında çokça gündeme gelen bir konu da mali şeffaflıktır. Şeffaflık; devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır. Bu tanımda iki önemli nokta vardır. Birincisi, şeffaflıktan söz edebilmek için kamusal aktörlerin yalnızca ne yaptıklarının değil, aynı zamanda ne yapmaya niyetli olduklarının da önceden kamuoyunca bilinmesi gerekmektedir. İkinci boyut ise, bilgi ve belgelerin; vatandaşların erişebileceği ve etkin bir biçimde kullanabileceği şekilde, düzenli, anlaşılabilir ve tutarlı olması gerekmektedir.⁶⁴

⁶⁴ Atiyas ve Sayın, **a.g.m.**, s.28.

3.2. HESAP VERME SORUMLULUĞU OLANLAR

5018 sayılı kanuna göre yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde hesap vermekle yükümlü olanlar: Bakan, st yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi, mali hizmetler birimi yöneticisi, ön mali kontrol görevlisi ve kamu kaynağını elde eden ve kullanan diğer kamu görevlileridir.

Bu kişiler kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak; elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından, kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından, sorumludurlar ve yetkili mercilere hesap vermek zorundadırlar.

Yukarıda sayılanlardan harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi yöneticisi, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisi harcama sürecinde görev almaktadır.

Kamu görevlilerinin, bu sorumluluklarının müeyyideleri;

- a) İdari,
- b) Mali,
- c) Cezai,

olmak üzere üç noktada toplanmaktadır. Kasıt, kusur veya ihmal durumunda bu sorumluluklardan biri veya hepsi söz konusu olmaktadır.

3.2.1.Bakanların Hesap Verme Sorumluluğu

Kamu mali yönetim sisteminde siyasal hesap verme sorumluluğu bakanlardadır. Bakanların görev, yetki ve siyasi sorumluluklarına ilişkin esas çerçeve Anayasanın 112 nci maddesinde düzenlenmiştir. Anayasa gereği, Başbakan, Bakanlar Kurulunun başkanı olarak, bakanlıklar arasında işbirliğini sağlar ve hükümetin genel siyasetinin yürütülmesini gözetir. Bakanlar Kurulu, bu siyasetin yürütülmesinden birlikte sorumludur. Her bakan, Başbakana karşı sorumlu olup ayrıca kendi yetkisi içindeki işlerden ve emri altındakilerin eylem ve işlemlerinden de sorumludur. Başbakan, bakanların görevlerinin Anayasa ve kanunlara uygun olarak yerine getirilmesini gözetmek ve düzeltici önlemleri almakla yükümlüdür.

Bakanların, özellikle bütçe görüşmeleri, meclis komisyonları ve milletvekillerinin soruları aracılığıyla her türlü eylem ve kaynak kullanımları hakkında bilgi vermek gibi hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır.

Bakanların sorumluluğu, 5018 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde ise; “Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Millî Eğitim Bakanına, mahalli idareler için İçişleri Bakanına aittir.

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.

Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler.” şeklinde açıklanmıştır.

Maddeye göre yeni sistemde Bakanlar;

- Hükümet politikasının uygulanması
- Bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından,
- Bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliği sağlanmasından,
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından,
- İdarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayı itibariyle kamuoyunu bilgilendirmekten sorumlu konumda bulunmaktadır.

Yine aynı maddeye göre Bakanlar kamu kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik kullanılmasından Başbakan’a ve TBMM’ye karşı sorumludurlar. Fakat bu sorumluluğun belirli ve somut bir yaptırımı yoktur. Yaptırım sorumlu olunan merciin takdirindedir.

3.2.2.Üst Yöneticilerin Sorumluluğu

Üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu 5018 sayılı Kanun'un 11 inci maddesinde açıklanmıştır. Maddeye göre; Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, İl Özel İdarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

Maddeden açıkça anlaşılacağı üzere harcama sürecinde üst yöneticinin de rolü, görevi ve sorumluluğu söz konusu değildir. Harcamaya ait süreci başlatma ve sona erdirmeye görev ve sorumluluğu harcama yetkilisine aittir. Üst yöneticilerin sorumluluğu bağlı oldukları bakana karşı olup idari bir sorumluluktur. Mahalli idarelerde üst yönetici olan vali ve belediye başkanlarının yukarıda bahsedilen sorumluluğu kendi meclislerine karşıdır.

Diğer bir husus, üst yöneticilerin Bakan'a veya meclislerine karşı olan idari sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığı ile yerine getirecek olmalarıdır. Üst yöneticiler, sistemdeki gözetleyici ve denetleyici konumları gereği harcama sürecine dahil edilmemişlerdir.

Diğer yandan, üst yöneticiler 5018 sayılı Kanun gereği her yıl faaliyet raporu düzenlemekle görevlidirler. Buna göre, üst yöneticiler hesap verme sorumlulukları çerçevesinde her yıl Kanunda öngörülen esaslar çerçevesinde idare faaliyet raporu düzenlerler ve kamuoyuna açıklarlar. Bu raporlar, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanır. Ayrıca, üst yöneticiler her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve idare faaliyet raporlarına eklerler.

Hazırlanan faaliyet raporları Sayıştay tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve Meclis kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

3.2.3. Harcama Yetkililerinin Sorumluluğu

5018 sayılı Kanuna göre, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin ve ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilen merkez dışı birimlerin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

Kanun'un 11 inci ve 31 inci maddelerine göre; kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır. Harcama yetkisini kullananlar harcama yetkilisidir. Harcama yetkilisi; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir. Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.

Harcama yetkilisinin bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Kanun'un 32 nci maddesi uyarınca harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludurlar.

Kamu idaresi adına bir giderin yapılabilmesi harcama yetkilisinin karar vermesi, yani harcama talimatı vermesine bağlıdır.

Kanunun 32 nci maddesine göre; bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.

Merkezdeki harcama yetkililerinin karşı karşıya kaldıkları sorumluluklar taşradaki harcama yetkilileri için de söz konusudur. Kanun'un 22 nci maddesine göre; bütçelerde tefrik edilmiş olan ödenekler üzerinde mevzuata uygun biçimde her türlü tasarruf hakkı harcama birimi yetkililerine aittir. Harcama birimi yetkilileri bu yetkilerini taşra birimlerine ödenek gönderme belgesi ile devretmektedirler. Merkez teşkilatı harcama yetkilisi ödenek gönderme belgesi düzenlemek ve taşraya göndermekle taşradaki harcama yetkilisini yetkili kılmaktadır.⁶⁵

Harcama yetkilileri faaliyet raporu düzenlemekle de görevlidirler. 5018 sayılı Kanun gereği bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl faaliyet raporu düzenlerler. Bu raporlar, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş

⁶⁵ Hikmet Tosun, A. Uğur Cebeci, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı)**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006, s. 67.

performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanır. Harcama yetkilisi, hazırladığı birim faaliyet raporunu üst yöneticiye verir. Harcama yetkilileri tarafından üst yöneticilere sunulan birim faaliyet raporları üst yöneticiler tarafından hazırlanacak idare faaliyet raporunun düzenlenmesinde esas teşkil eder. Ayrıca, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarına eklerler.

Yukarıda belirtilenlere ek olarak sorumluluklarla ilgili olarak Sayıştay Genel Kurulunca verilen 14.06.2007 tarihli ve 5189/1 sayılı kararda da 5018 sayılı Kanunda, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörüldüğünden, sorumluluk konusunda da harcama yetkililerinin ön plana çıktığı ve Sayıştay'a karşı hesap verme sorumluluğunun bulunduğu belirtilmektedir.

3.2.4.Gerçekleştirme Görevlilerinin Sorumluluğu

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilisi tarafından verilen harcama talimatı üzerine; işin yaptırılmasından, mal veya hizmetin alınmasından, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılmasından, belgelendirilmesinden, ödeme için gerekli belgelerin hazırlanmasından sorumludurlar.

Ayrıca düzenlediği ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrolden de sorumludur. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparlar. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülerek imzalanır.

Harcama birimlerinde gerçekleştirme görevlilerinin yaptığı bu ön mali kontrol süreç kontrolü şeklinde yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde uygulanır. Mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol ederler.

Ayrıca sorumlulukla ilgili 14.06.2007 tarihli ve 5189/1 sayılı Sayıştay Genel Kurulu Kararı ile de asli bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu tutulması gerektiğine çoğunlukla karar verilmiştir.

3.2.5.Muhasebe Yetkililerinin Sorumluluğu

Muhasebe yetkilisi; muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe biriminin yönetiminden sorumlu, usulüne göre atanmış sertifikalı yöneticidir. Gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Anılan sorumluluğun gereği olarak muhasebe yetkilileri tarafından ödeme yapılmadan önce ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde sınırlı kontroller yapar.

Muhasebe yetkilileri, ödeme emri eki belgelerin, ödemesi yapılacak giderin çeşidine ve alım şekline göre Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde ve özel mevzuatında öngörülen belgelerden olmasını ve bu belgelerin eksiksiz olarak ödeme emri belgesi ekine bağlanmasını kontrol etmekle sorumludur.

5018 sayılı Kanuna göre; muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- Yetkililerin imzasını,
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkilileri, aynı zamanda işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur. Muhasebe yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

Muhasebe yetkililerinin maddi hataya ilişkin sorumlulukları; bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden karar, onay, sözleşme, hak ediş raporu, bordro, fatura, alındı ve benzeri belgelerde; gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamların hiçbir farklı yoruma yer vermeyecek biçimde, bilerek veya bilmeyerek yanlış seçilmesi, oranların yanlış uygulanması, aritmetik işlemlerin yanlış yapılması ve muhasebeleştirmeye esas toplamlarının muhasebeleştirme belgesinde ilgili hesaplara noksan veya fazla kaydedilmek suretiyle yapılan yersiz ve fazla alma, verme, ödeme ve gönderilmesiyle sınırlıdır. Teknik nitelikteki belgelerde, bu niteliğe ilişkin olarak yapılmış maddi hatalardan bu belgeleri düzenleyen ve onaylayan gerçekleştirme görevlileri sorumlu olup, muhasebe yetkililerinin bu belgelere ilişkin sorumlulukları aritmetik işlemlerdeki yanlışlıklarla sınırlıdır.

3.2.6. Mali Hizmetler Birimi Yöneticisinin Sorumluluğu

Kamu idarelerinde mali hizmetler birimleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 60 ıncı maddesine dayanılarak kurulmuştur. Mali hizmetler birimlerinin yöneticileri, Strateji Geliştirme Başkanları, Strateji Geliştirme Daire

Başkanları ile Müdürleridir. Bu yöneticiler birimlerinin görevlerinin yerinde ve zamanında yerine getirilmesinden üst yöneticiye karşı sorumludur.

Mali hizmetler birimi yöneticileri, stratejik plan, performans programı, bütçe, kesin hesap, yatırım programı ve harcama programının hazırlanmasının koordinasyonundan, ön mali kontrolden, muhasebe hizmetlerinden, bütçe uygulama sonuçlarının raporlanmasından, mali istatistiklerin hazırlanmasından, danışmanlık ve bilgilendirmekten üst yöneticiye karşı hesap vermekle sorumludur.

3.2.7.Ön Mali Kontrol Görevlisinin Sorumluluğu

Kamu idarelerinde ön mali kontrol görevi, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilir. Harcama birimlerinde gerçekleştirme görevlilerinin yaptığı ön mali kontrol süreç kontrolü şeklindedir.

Ön mali kontrol yetkisi, mali hizmetler birimlerinde mali hizmetler birimi yöneticisine aittir. Kontrol sonucunda düzenlenen yazılı görüş ve kontrol şerhleri mali hizmetler birimi yöneticisi tarafından imzalanmaktadır.

Mali hizmetler birimi tarafından yapılacak ön mali kontrol, idarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve

kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönünden yapılan kontroldür.

Ön mali kontrol görevlisinin idari sorumluluğu bulunmakla birlikte, mali ve cezai sorumluluğu bulunmamaktadır. 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.

3.2.8. Kamu Kaynağını Elde Eden ve Kullanan Diğer Kamu Görevlilerinin Sorumluluğu

5018 sayılı Kanun'un 38 inci maddesi uyarınca; kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur. Burada bahsedilen sorumluluğu Kanun'un 8. maddesinde, "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." şeklinde yer alan hesap verme sorumluluğu olarak kabul etmek gerekir.

Bu bağlamda Kanun'un 71 inci maddesinde yer alan ve mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması şeklinde tanımlanan kamu zararının değerlendirilmesini de hesap verme sorumluluğu altında düşünmek gerekir. Yani kamu zararının belirlenmesinde; idarenin gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmamasını idari, mali ve cezai sorumluluğu içeren hesap verme sorumluluğu çerçevesinde ele alması gerekmektedir.

Özetle; vergi gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil sürecinde görevli ve yetkili olanlarla hazine mallarının yönetimi ve elden çıkarılması ile kamu geliri elde edilmesi sürecinde görevli ve yetkili olanlar işlemlerin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludurlar. Yani harcama sürecinde görevli ve yetkili olanlarda olduğu gibi kamu gelirlerinin elde edilmesi sürecinde yer alan görevlilerin de idari hesap verme sorumluluğu söz konusudur.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU YÖNETİMİNDE HESAP VERME MEKANİZMALARI

4.1. FAALİYET RAPORLARI

Faaliyet raporları, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde en önemli araçlardan bir tanesidir. Etkin bir hesap verme sorumluluğu, elde edilen performansı ve bu kapsamdaki gerekli açıklamaları içeren bir raporlamayı gerektirir.

Faaliyet raporu, bir kurumun geçmiş bir yıl boyunca gerçekleştirdiği faaliyetleri içeren kapsamlı bir rapordur. Yıl içerisinde yapılan faaliyetlerin sonuçlarının kamuoyuna açıklanarak hesap verilmesidir ve yürütme organının faaliyetlerinin sonuçlarıyla ilgili kamuoyunu ve meclisi bilgilendirmesi hesap verme sorumluluğunun en önemli gereklerinden birini oluşturmaktadır.

Yıl içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerin ve faaliyet raporlarının stratejik planlarda belirlenen amaç, hedef ve göstergelere bağlı olarak oluşturulan performans hedef ve göstergelerine dayanması gerekmektedir.

Faaliyet raporları;

- Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu sağlayacak şekilde hazırlanır.

- Faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin doğru, güvenilir, eksiksiz, tarafsız olması ve faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle açıklaması gerekir.
- Açık, anlaşılır ve sade bir dil kullanılarak hazırlanır.
- Faaliyet sonuçlarının gösterilmesi ve değerlendirilmesinde aynı yöntemler kullanılır.
- Yıllık olarak hazırlanır.

Faaliyet raporları 5018 sayılı Kanununun 41 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır ve harcama yetkililerince hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idarenin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporu düzenlenerek üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanır.

Bu maddeye dayanarak 2006 yılında faaliyet raporlarının hazırlanmasında uyulması gereken usul ve esasları belirleyen Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak yürürlüğe girmiştir.

4.1.1.Birim Faaliyet Raporları

Birim faaliyet raporu; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin bütçelerinde kendisine

ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından hazırlanır ve üst yöneticiye sunulur. Harcama yetkilileri, raporun içeriğinden ve raporda yer alan bilgilerin doğruluğundan üst yöneticiye karşı sorumludur.

Harcama yetkilileri her yıl stratejik plan ve performans programlarına göre yürütülen faaliyetlerin gerçekleşme durumlarını, meydana gelen sapmaları ve bu sapmaların nedenlerini faaliyet raporlarıyla gösterirler.

4.1.2.İdare Faaliyet Raporları

İdare faaliyet raporu, birim faaliyet raporları esas alınarak, idarenin faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde üst yönetici tarafından hazırlanır.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının idare faaliyet raporları üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanır ve birer örneği Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

Mahalli idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporları ise üst yöneticileri tarafında meclislerine sunulur ve kamuoyuna açıklanır. Bu idari faaliyet raporları, Sayıştay'a ve İçişleri Bakanlığına gönderilir.

Üst yöneticiler, idare faaliyet raporlarının içeriğinden ve raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğundan ilgili Bakan'a; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludur.

Birim ve idare faaliyet raporlarında idareye ilişkin genel bilgiler, idarenin stratejik amaç ve hedefleri, öncelikleri, ilke ve politikaları, faaliyetlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeler yer alır.

Birim faaliyet raporlarına harcama yetkilisinin, idare faaliyet raporlarına ise hem üst yöneticinin hem de mali hizmetler birim yöneticisinin imzaladığı İç Kontrol Güvence Beyanları eklenir.

4.1.3. Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu

Mahalli idareler genel faaliyet raporu, mahalli idarelerin idare faaliyet raporları esas alınarak İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanır ve kamuoyuna açıklanır. Bu raporun birer örneği Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderilir.

4.1.4. Genel Faaliyet Raporu

Genel faaliyet raporu, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır. Genel faaliyet raporu Maliye Bakanlığı tarafından kamuoyuna açıklanır ve Sayıştay'a gönderilir.

Genel faaliyet raporunda; merkezi yönetim bütçesi gelir ve gider hedefleri ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenleri, kamu borç yönetimi raporu, yıl sonundaki varlık ve yükümlülüklerin durumunu gösterir cetvel ile bunlara ilişkin bilgiler, ödenek aktarmaları ve diğer ödenek işlemlerini gösteren cetvel, bütçenin uygulamasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından yapılan faaliyetler, idarelerin stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme uygulamaları hakkında genel değerlendirmeler, mahalli idarelerin mali yapılarına ilişkin genel değerlendirmeler, bütçeden yardım alan dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllerin faaliyetlerine ilişkin değerlendirmeler yer alır.

Mahalli idarelerin faaliyet raporları hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, mahalli idareler genel faaliyet raporu ve genel faaliyet raporu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Sayıştay tarafından genel uygunluk bildirimi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Sayıştay tarafından sunulan raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür.

Merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanun tasarısı ile merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür.

Tablo 4.1.: Faaliyet Raporları⁶⁶

İdare	Rapor Türü	Sunulacak Mercii	Zamanı
— Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri (Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar hariç) — Sosyal Güvenlik Kurumları	Faaliyet Raporu	Maliye Bakanlığı Sayıştay Kamuoyu	Nisan
Mahalli İdareler	Faaliyet Raporu	İçişleri Bakanlığı Sayıştay Kamuoyu	Mart- Nisan
İçişleri Bakanlığı	Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu	Maliye Bakanlığı Sayıştay Kamuoyu	15 Haziran
Maliye Bakanlığı	Genel Faaliyet Raporu	Sayıştay Kamuoyu	30 Haziran
Sayıştay	Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu Faaliyet Raporları Genel Değerlendirme Raporu	TBMM	13 Eylül

⁶⁶ Ahmet Kesik, Gamze Kırall, “Yeni Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verebilirlik”, **Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Sorunları ve Geleceği**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s.168-169.

4.2. İÇ KONTROL GÜVENCE BEYANI

İç kontrol güvence beyanları, hesap verebilirliğin temel araçlarından biridir. İç kontrol güvence beyanı, bütçe ile tahsis edilen kaynakların planlanmış amaçlara ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanılmasını, uygulanan iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallığı ve düzenliliği konusunda yeterli güvenceyi sağlamasını ve bilgilerin doğruluğunu kapsar.

Faaliyetlerin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanlarını üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve mali hizmetler birimi yöneticileri imzalamakla yükümlüdür. Düzenlenen bu güvence beyanları her yıl birim ve idari faaliyet raporlarına eklenir.

Harcama yetkilileri, harcama yetkilisinin iç kontrol güvence beyanını imzalar ve bu beyanlar birim faaliyet raporuna eklenir. Mali hizmetler birim yöneticisi, mali hizmetler birim yöneticisinin beyanını, üst yöneticiler üst yöneticinin iç kontrol güvence beyanını imzalar ve bu beyanlar idare faaliyet raporuna eklenir.

Buna ilişkin olarak İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 8 inci maddesinde “Üst yöneticiler ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi malî yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarına eklerler.” hükmü yer almaktadır.

Tablo 4.2.: Üst Yöneticilerin İç Kontrol Güvence Beyanı

<p style="text-align: center;">ÜST YÖNETİCİNİN İÇ KONTROL GÜVENCE BEYANI</p> <p>Üst yönetici olarak yetkim dahilinde;</p> <p>Bu raporda yer alan bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğunu beyan ederim.</p> <p>Bu raporda açıklanan faaliyetler için bütçe ile tahsis edilmiş kaynakların, planlanmış amaçlar doğrultusunda ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığını ve iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin yeterli güvenceyi sağladığımı bildiririm.</p> <p>Bu güvence, üst yönetici olarak sahip olduğum bilgi ve değerlendirmeler, iç kontroller, iç denetçi raporları ile Sayıştay raporları gibi bilgim dahilindeki hususlara dayanmaktadır.</p> <p>Burada raporlanmayan, idarenin menfaatlerine zarar veren herhangi bir husus hakkında bilgim olmadığını beyan ederim. (Yer-Tarih)</p> <p style="text-align: right;">İmza Ad-Soyad Unvan</p>
--

4.3. STRATEJİK YÖNETİM VE STRATEJİK PLANLAMA

Stratejik yönetim; etkili stratejiler geliştirmeye, uygulamaya ve sonuçlarını değerlendirerek kontrol etmeye yönelik kararlar ve faaliyetler bütünüdür. Organizasyonun amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı olanaklı kılacak yöntemleri belirlemesini sağlar. Kuruluş bütçesinin stratejik yönetim kapsamında ortaya konulan amaç ve hedefleri kapsayacak şekilde hazırlanmasına, kaynak

tahsisinin önceliklere dayandırılmasına ve hesap verme sorumluluğuna rehberlik eder.

Stratejik yönetim; organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi için stratejilerin geliştirilmesi ve stratejik planlama, belirlenen bu stratejilerin uygulanması, gözden geçirilmesi ve denetimi süreçlerinden oluşmaktadır. Stratejiyi bir yönetim aracı haline getirmek planlama ile olur. Plan, yapıldıktan sonra stratejik yönetimin uygulama aracı olarak kullanılır. Kamu kurumlarında faaliyetlerin bir plan doğrultusunda gerçekleştirilmesi önem kazanmaya başlamıştır.

Oluşturulan bu plan doğrultusunda bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde mali disiplini sağlamak, kaynakları stratejik önceliklere göre dağıtmak, bu kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığını izlemek ve bunun üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğunu geliştirmek imkanı doğmaktadır.

4.3.1. Stratejik Planlamanın Unsurları

Stratejik plan, aşağıda belirtilen dört temel sorunun cevaplarını araştıran bir rehber niteliğindedir:

- Şu anda neredeyiz?
- Nereye varmak istiyoruz?
- Olmak istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz?
- Gelişmemizi nasıl ölçebiliriz ve değerlendirebiliriz?

4.3.1.1. Şu Anda Neredeyiz?

Stratejik planlamanın ilk aşamasında “Şu anda neredeyiz?” sorusunun yanıtı aranır. Durum analizi olarak da adlandırılan bu aşamada, kuruluşun iÇinde bulunduğu koŐulların gerŐekŐi bir saptaması gerŐekleŐtirilir. Bu saptama kuruluşun kaynaklarını, yönetim yapısını, paydaŐlarını, faaliyet gösterdiği hukuksal ve yönetmelik çerŐeveyi, kapsar.

4.3.1.2. Nereye Varmak İstiyoruz?

İkinci aşamada, “nereye varmak istiyoruz?” sorusunun yanıtı araŐtırılır. Örgütün misyon ve vizyonu ile değerleri, ilkeleri, stratejik amaÇları belirlenir.

4.3.1.3. Olmak İstediğimiz Yere Nasıl Ulaşabiliriz?

Stratejik planlama ŐalıŐmasının bu aşamasında “olmak istediğimiz yere nasıl ulaŐacaĐız?” sorusunun yanıtı aranır ve kuruluş için öngörülen geleceğe nasıl varılacağı ortaya konulur. Kuruluşun bir önceki aşamada belirlenen vizyon ve

amaçlarına ulaşmak için izleyeceği yoldaki orta ve uzun vadeli hedefler ve bunlarla ilgili zaman planları belirlenir.

4.3.1.4. Gelişmemizi Nasıl Ölçebiliriz ve Değerlendirebiliriz?

Stratejik planlama sürecinde yanıt aranacak son soru “Gelişmemizi nasıl ölçer ve değerlendiririz?” sorusudur. Bu aşamada, performansı ölçme ve değerlendirme ölçüt ve yöntemlerinin ortaya konulur. Kurumun ilerlemesinin gözlenmesi, amaç ve hedeflere ulaşmanın denetlenmesi ve “şimdi neredeyiz” sorusuna verilen yanıtın değerlendirilerek stratejik planlamanın tekrar ele alınması aşamasıdır.

Türkiye’de kamu idarelerine stratejik planlama yapma yükümlülüğü, kamu mali yönetim sistemimizi düzenleyen 5018 sayılı Kanun ile getirilmiş ve stratejik planlama kamu reformunun bir aracı olarak düşünülmüştür.

Stratejik plan, 5018 sayılı Kanunda “kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan” olarak tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kanun ile kamu idarelerinin; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmaları, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamaları, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmeleri ve bu

sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamaları, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmaları zorunluluğu getirilmiştir.

Stratejik planlama çalışmalarının tam olarak uygulanması, kamu kaynaklarının stratejik önceliklere göre dağıtılmasını ve etkin kullanımını izlemeyi, hesap verme sorumluluğunu geliştirmeyi, idarenin hizmetlerinin kalitesini arttırmayı ve müşteri odaklılığı sağlayacaktır.

Stratejik planlamanın kamu kurumları açısından sağlayacağı faydalar şu şekilde özetlenebilir:

- Plan-program-bütçe ilişkisini güçlendirir,
- Belirli bir hedefe yönelik olmayan kısa vadeli ve anlık işler yerine, orta vadeli ve somut hedeflere dayalı planlama anlayışı getirir,
- Yeni gelişmelere göre kendini yenileme, hizmet kalitesi ve etkinliğin artırılmasını sağlar,
- Faaliyetlerde etkinlik, yerindelik, katılımcılık, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin uygulanmasına yardımcı olur.

Nihayetinde, stratejik planlama doğrudan örgüt çalışanlarına yarar sağlamakta, politika yapıcılar ve anahtar karar vericilerin rollerini daha iyi icra etmelerine,

sorumluluklarını yerine getirmelerine ve takım çalışması ile uzmanlığın örgüt üyeleri arasında güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır.⁶⁷

4.4.PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ

Hesap verme sorumluluğunun mekanizmalardan biri de performans esaslı bütçeleme sistemidir. Performans esaslı bütçeleme, stratejik planlarla bütçe uyumunu, kaynakların stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda kullanılmasını ve uygulama sonuçlarının takibini performans programlarıyla sağlayarak hesap verebilirlik için nesnel bir zemin oluşturmaktadır.

Kamu mali yönetiminde yaşanan değişimler sonucunda merkezden yönetimi esas alan, kaynak dağılımı ve girdi odaklı klasik bütçeleme anlayışından, yetki ve sorumluluk dağıtımı ile kaynakların yerinden yönetimini esas alan mali yönetim ve çıktı-sonuç odaklı performans esaslı bütçeleme anlayışına geçilmiştir.

5018 sayılı Kanun, mali karar alma sürecinin teknik yönüne ilişkin olarak stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, analitik bütçe sınıflandırması şeklinde sayılabilecek önemli değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Bu yönüyle Kanunun uygulanmasıyla Türk bütçe sistemini, stratejik planlamaya

⁶⁷ Harun Gürer, “Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasına Yönelik Öneriler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 63, Ekim-Aralık 2006, s.96.

dayalı, performans esaslı, çok yıllık, analitik bütçe sistemi olarak tanımlamak mümkündür.⁶⁸

Performans esaslı bütçeleme sisteminde kamu idarelerinin yürüttükleri faaliyetlerinin önceden belirlenmiş olan amaç ve hedefleri doğrultusunda yürütülmesi, belirlenecek göstergeler aracılığıyla hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının ve performansın ölçülmesi, hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amaçlanmaktadır.

Performans esaslı bütçe sisteminin etkin bir şekilde uygulanması, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden ve kullanılmasından sorumlu oldukları hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

5018 sayılı Kanun ile getirilen performans esaslı bütçeleme; kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedefleri belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları performansa dayalı olarak raporlayan bir bütçeleme sistemidir.⁶⁹

⁶⁸ Tosun ve Cebeci, **a.g.e.**, s.233.

⁶⁹ M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Bütçe Hukuku**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2005, s.140.

Performans esaslı bütçeleme süreci; hükümet politikaları, kalkınma plan ve programları, orta vadeli program ve orta vadeli mali planın hazırlanmasıyla başlar, bu aşamada bütçe politikası ortaya konulur ve stratejik plan belirlenen politika, plan ve programlar doğrultusunda hazırlanır, oluşturulan stratejik plana göre performans programı ve bütçe hazırlanır ve son olarak faaliyet raporunun hazırlanması ve performans denetimiyle son bulmaktadır.

5018 sayılı Kanunun büyük önem verdiği hesap verme sorumluluğunun yerine getirilebilmesi buna yönelik mekanizmaların varlığına bağlıdır. Bu manada performans esaslı bütçeleme kamu yönetiminde hedeflere dayalı bir bütçelemeyi, performans ölçümü ile sağlam temellere oturtturarak hesap verebilirlik için nesnel bir zemin oluşturmaktadır. Yani kamu yöneticilerinin taahhüt ettikleri performans hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştiremedikleri kamuoyuna açık belgelerle izlenebilecek ve değerlendirilebilecektir. Aynı şekilde bütçe sürecine dahil edilen performans programları ile faaliyet raporları, TBMM’nde kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğunun görüşülmesine dayanak teşkil edecektir.⁷⁰

⁷⁰ Ertan Erüz, “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme” **Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma**, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale Üniversitesi İİBF Yayını, 2005, s.66.

4.5. KAMU GÖREVLİLERİ ETİK KANUNU

Kamu mali yönetim sistemimizi düzenleyen 5018 sayılı Kanun, temelde hesap verme sorumluluğu, saydamlık ve katılımcılık, kamu kaynağının etkin kullanımı gibi etik değerler üzerine inşa edilmiştir.

Etik değerlerin yaygınlaştırılması amacıyla atılan en önemli adım 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Kanununun çıkarılmasıdır. Bu Kanunun amacı, kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkeleri belirlemek ve uygulamayı gözetmektir.

Kamu görevlilerinin görevlerini yürütürken uymaları gereken etik davranış ilkelerini belirten 5176 sayılı Kanunun uygulama yönetmeliği olarak Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik 13.04.2005 tarihli ve 25785 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Yönetmelikte etik davranış ilkelerinin içinde hesap verme sorumluluğundan bahsedilmiştir. Buna göre Kamu görevlileri, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde; sürekli gelişimi, katılımcılığı, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verebilirliği, öngörülebilirliği, hizmette yerindenliği ve beyana güveni esas alırlar ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi sırasında sorumlulukları ve yükümlülükleri konusunda hesap verebilir ve kamusal değerlendirme ve denetime her zaman açık ve hazır olurlar, denilmektedir.

5176 sayılı Kanunun bir gereği olarak etik kurulunun kurulması, etik davranış ilkelerinin oluşturulması ve etik davranış ilkelerinin ihlal edilmesi durumunda hesap verilmesini sağlayacak olan bu sistem de bir hesap verme mekanizması olarak ortaya çıkmaktadır.

5176 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında daha önce “Kurul, başvuruya konu işlem veya eylemi gerçekleştiren kamu görevlisinin, etik davranış ilkelerine aykırı işlem veya eylemi olduğunu tespit etmesi ve bu kararın kesinleşmesi halinde, bu durumu Başbakanlık, Kurul kararı olarak Resmi Gazete aracılığıyla kamuoyuna duyurur. Ancak, Kurul kararlarının yargı tarafından iptali halinde Kurul, yargı kararını yerine getirir ve Resmi Gazetede yayımlar.” Hükümü yer almaktaydı.

Kanunun bu maddesinde Kurulun etik kural ihlali ile ilgili başvurularda inceleme ve araştırma yöntemi belirlenmektedir. Bu maddenin mülga üçüncü fıkrasında başvuruya konu kamu görevlisinin işlem veya eyleminin etik davranış ilkelerine aykırı olduğunun tespiti ve bu kararın kesinleşmesi halinde, durumun Başbakanlık tarafından Kurul kararı olarak Resmi Gazetede kamuoyuna duyurulacağı, Kurul kararının yargı kararıyla iptali halinde yargı kararının yerine getirilerek yine Resmi Gazetede yayımlanacağı öngörülmekteydi ve bu kapsamda 2008-2010 yılları arasında Kurulun almış olduğu toplam 8 karar Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Ancak Anayasa Mahkemesinin 04.02.2010 tarihli ve Esas No:2007/98, Karar No:2010/33 sayılı kararı ile 5176 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrası iptal edilmiş olup bu nedenle Anayasa Mahkemesinin kararının yürürlüğe girdiği

tarihten itibaren Kamu Görevlileri Etik Kurulunun almış olduğu kararlar Resmi Gazete aracılığıyla kamuoyuna duyurulamamaktadır.

Anayasa Mahkemesinin yukarıda belirtilen kararı sonucunda Kamu Görevlileri, Etik Kurulu 11.02.2011 tarihli ve 2011/14 sayılı kararı ile resmi internet sayfasında yayınlama kararı almıştır.

Bu doğrultuda, 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi gereğince Kurul, özellikle kamuda etik kültürü yerleştirmek üzere çalışmalar yapmak veya yaptırmak ve bu konuda yapılacak çalışmalara destek olmakla görevli ve yetkilidir. Kurul'un bu görev ve yetkisinden hareketle kapsam içerisindeki kamu ve kuruluşlarında; etik davranış ilkelerine saygılı bir kurum kültürü oluşturmak, etik bilincini arttırmak, etik ihlallerin önlenmesini temin etmek ve ilgililerin bilgilendirilmesini temin amacıyla; Kurul'un verdiği etik ihlal kararları ile uygun gördüğü diğer kararların; isim, açık unvan ve yer belirtmeksizin Kurul'un resmi internet sitesinde yayımlanmasının uygun olduğuna ilişkin ilke kararı alınmıştır. Kurul'un verdiği etik ihlal kararları <http://www.etik.gov.tr/kurulkararlari/kurulkararlari.htm> web adresinde yayımlanmaktadır.⁷¹

Devlet, sorumluluk alanına giren faaliyetleri kamu kurumları aracılığıyla kanun, tüzük, yönetmelik, yönerge, genelge vb. mevzuata uygun olarak yerine

⁷¹ T.C.Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, **2011 Yılı Faaliyet Raporu**, s.22. (<http://www.etik.gov.tr/haberbultenleri/2012/2011%20Yılı%20Faaliyet%20Raporu.pdf>)

getirmekle mükelleftir. Ayrıca mevzuatın yanında kamu görevlilerinin görevlerini yerine getirirken uydukları bir takım ilkeler de vardır. Bunlardan bir tanesi kamu yararının özel çikardan üstün olmasıdır. Dolayısıyla kamu görevlilerinin kişisel çıkarları için değil, kamu yararı için çalışmaları gerekmektedir.⁷²

4.6. MALİ SAYDAMLIK

Saydamlığın çok çeşitli boyutları vardır. Bunlardan birincisi, mali saydamlık, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bilgisinin var olması demektir. İkincisi, performans saydamlığı ise nihai mal ve hizmet sunumunda etkinliğin (yani mümkün olan en az maliyetle sunulup sunulmadığının veya amaçlanan toplumsal hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının) değerlendirilmesine yarayan veya bu değerlendirmeyi kolaylaştıran bilgilerin sunulmasıdır.⁷³

Mali saydamlık, hükümetin yapısını ve fonksiyonlarını, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık

⁷² Murat Özdemir, “Kamu Yönetiminde Etik”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 4, Sayı 7, 2008, s.185.

⁷³ Atiyas ve Sayın, **a.g.m.**, s.28.

olmasıdır.⁷⁴ Mali saydamlık, verilerin ulaşılabilirliğini, kapsamlılığını, zamanlılığını, anlaşılır olmasını ve devlet faaliyetlerinin uluslar arası karşılaştırılabilir olmasını sağlar. Böylece devletin mali durumu seçmenlerce ve mali piyasalarca doğru bir şekilde değerlendirilebilir.

Mali saydamlık seçmenlerin ve mali piyasaların, hükümetlerin şimdiki ve gelecekteki mali durumlarını doğru olarak değerlendirebilmeleri için kamu sektörü dışında gerçekleşen işlemlerini de içermek üzere, hükümet işlemleri üzerine uluslararası karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, zamanında, kapsamlı ve güvenilir bilgiye kolayca ulaşmayı içerir.⁷⁵

Yapılan bir çok tanıtımda öne çıkan unsurlar devletin işleyişi ve yapısına, yaptığı faaliyetlere, kaynaklarına ve uygulamayı düşündüğü politikalara ilişkin bilgilerin kamuya açık olması ve bu bilgilerin uluslararası karşılaştırmalara da imkan verecek şekilde zamanında, ayrıntılı, anlaşılabilir ve tutarlı olarak sunulması⁷⁶ kısacası devletin kamusal faaliyetleri ile ilgili yaptığı ve yapacağı işlemler ile ilgili raporlarını hesap verme sorumluluğu içerisinde kamuoyuna sunmasıdır.

⁷⁴ DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)**, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000, s.13.

⁷⁵ Harun Cansız, “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, 2000, s.267.

⁷⁶ Acar, **a.g.e.**, s.6.

Mali saydamlığın sağlanabilmesi için, yetki kullananların görev ve sorumluluklarının açıkça tanımlanması, kamusal mali bilgilerin belli standartlar içerisinde yayımlanması, herkese açık ve ulaşılabilir olması, bütçelerin hazırlanma, uygulanma ve raporlama süreçlerinin açık olması, istatistiksel veri yayınlama sisteminin kaliteli olması ve bağımsız birimlerce denetiminin yapılması gerekmektedir.

Mali saydamlık vatandaşların devlete olan güvenini artırır. Vatandaşların bilgi edinme hakkını kullanmasında, bireysel özgürlüklerin korunmasında, yönetenlerle yönetilenler arasında bilgi alışverişinin sağlanmasında büyük önem taşımaktadır.

Mali saydamlık, mali politikaların planlanması, uygulanması ve denetlenmesi aşamalarını düzenlediği için bu politikaların daha iyi anlaşılmasına ve geçerlilik kazanmasını sağlar. Makroekonomik istikrarın ve iktisadi politikaların sağlanması ve ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Aynı zamanda mali saydamlığı sağlanması ile kamu hizmetlerinin maliyeti daha kolay hesaplanacağı için kaynak israfı yapıp yapılmadığı da takip edilebilecektir.

5018 sayılı Kanuna göre mali saydamlığın sağlanması ile ilgili olarak, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilmesi; bu amaçla da;

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,

➤ Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,

➤ Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulmasının, zorunluluğu ifade edilmiştir. Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu tutulmuştur.

4.7. MALİ DURUM VE BEKLENTİLER RAPORU

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinin uygulama sonuçlarını, beklenti ve hedeflerini kamuoyuna açıklamak için oluşturulan bir rapordur.

Mali durum ve beklentiler raporu, kamu kurumlarının tüm gelir, gider, borç ve imkanlarının tespitinin, takibinin ve planlamasının etkin bir şekilde yürütülebilmesi, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde ve bütçe uygulamalarında saydamlığın ve hesap verebilirliğin artırılması ile kamuoyu denetiminin sağlanabilmesi için hazırlanır.

5018 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinde “Genel yönetim kapsamındaki idareler bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini; Maliye Bakanlığı 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 açıklar.” Hükümü yer almaktadır.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri kurumsal mali durum ve beklentiler raporunu, Maliye Bakanlığı ise merkezi yönetim bütçe gerçekleştirmeleri ve beklentiler raporunu hazırlar.

4.8. BİLGİ EDİNME HAKKI

Bilgi edinme hakkı, demokrasilerin en önemli unsurlarından biri olarak, kamu idarelerinin gerçekleştireceği faaliyetlerin niteliği ve sonuçları hakkında bilgi alınabilmesini sağlayan haktır.

Yeni kamu yönetimi sisteminin benimsenmesi ve yönetimde açıklık alanında yapılan değişimlerle bilgi edinme hakkı kavramı büyük önem taşımaya başlamıştır. Günümüzde bilgi edinme hakkı ve özgürlüğünün yerleştirilmesi kamu yönetiminde kamuoyuna hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde büyük öneme sahiptir.

Yönetimde açıklık kavramı, özellikle 20. yüzyılın son çeyreğinden itibaren büyük önem kazanmaya başlamıştır. Önceleri gizli ve kapalı yönetim uygulamasında; yönetilenler yönetim faaliyetlerini izleyememekte, resmi bilgi ve

belgelere ulaşamamakta, yönetsel kararlara katılamamaktaydılar. Ancak, yönetilenler kararlara katılmak, yönetim faaliyetlerinden haberdar olmak, bilgi ve belgelere ulaşabilmek istemektedirler. Bunun gerçekleşmesi ise yönetimde açıklık uygulamaları ile mümkün olmaktadır. Bilgi edinme, yönetimde açıklığın bir aracıdır. Bilgi edinme hakkının kullanımının artması kamu kurumlarının daha açık bir yönetim anlayışına sahip olmalarını destekleyecek, bu da çeşitli düzeylerdeki yolsuzluk olaylarının, gizli ve bilinmesi istenmeyen işlemlerin kamuoyu nezdinde paylaşılmasına yol açacaktır.⁷⁷

Ülkemizde bilgi edinme hakkının kullanılabilmesi için 2003 yılında 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun; demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek amacıyla yürürlüğe girmiştir.

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'na göre herkes bilgi edinme hakkına sahiptir ve kurum ve kuruluşlar, bu Kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idari ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler.

Aynı zamanda bilgi edinme başvurusuyla ilgili yapılacak itirazlar üzerine, verilen kararları incelemek ve kurum ve kuruluşlar için bilgi edinme hakkının

⁷⁷ Süleyman Yaman Koçak, “Kamu Yönetiminde Açıklık İçin Bilgi Edinme Hakkı”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, sayı 23, 2010, s.123.

kullanılmasına ilişkin olarak kararlar vermek üzere bilgi edinme değerlendirme kurulu oluşturulmuştur.

4.9. TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİ

Kamu mali yönetim sisteminin iyileştirilmesi çalışmaları çerçevesinde mali kararların sağlam mali istatistiklere dayanılarak geleceğin daha sağlıklı planlanması, saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi kavramların işleyebilmesi için ihtiyaç duyulan altyapının ancak sağlam ve gelişmiş tahakkuk esasına dayalı bir muhasebe sistemi ile kurulabileceğini ortaya çıkarmıştır. Bu çalışmaların sonucunda mali istatistikleri kullananlara, politika oluştururken veya ileriye yönelik kararlar alırken, tahminlerde bulunurken başvuracakları sağlam bir veri tabanı oluşturmak amaçlanmıştır.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman giderleri dahil), varlıkları (mali varlıklar, fiziksel varlıkları, sermaye varlıkları), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile kamu

yöneticilerinin performanslarının yani iyi yönetici olup olmadıklarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur.⁷⁸

5018 sayılı Kanununun 50 nci maddesinde “Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır.” Hükümü yer almaktadır. Bu madde ile birlikte mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Devlet muhasebesi, kaynak kullanımı gerektiren işlemleri kaydeder ve bu işlemleri özetleyen mali raporların hazırlanmasını sağlar. Bu nedenle muhasebe, mali hesap verme sürecinin de temel bir unsurudur. Sonuç olarak da tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi, getirdiği raporlama sistemiyle yönetimin hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde bir aracı konumundadır.

Sonuç olarak, yeni bir muhasebe sisteminin gerekliliği yeni kamu yönetimi anlayışının gereklerinin en önemlilerinden biri olan hesap verilebilirliği ve bunun uzantısı olan saydamlığı sağlamasından ileri gelmekte olduğu söylenebilir. Bu bakımdan kurumlarda daha şeffaf bir sistemin geliştirilmesi ve bürokrasinin azaltılması arzu edilen bir durumdur. Ayrıca saydamlığı esas alan bir muhasebe sistemi modernliğin ve çağdaşlığın sembolüdür. Çağın gereklerini sağlayacak şeffaf

⁷⁸ Erkan Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 54, Temmuz-Eylül 2004, s.43.

(<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi2.asp?id=399>)

ve etkin bir muhasebe sisteminin benimsenmesi kurumlarımızın gelişimi ve geleceği açısından oldukça önemlidir.⁷⁹

Muhasebe kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki bütün ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini rasyonelleştirmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamaları rastlantı değildir. Gerçekten de, bir tür emanet yönetimi olan kamu mali yönetiminde muhasebe, kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan son derece önemli bir enstrümandır. Öte yandan muhasebe, kamu kurum ve kuruluşlarının hesap verme yükümlülüklerini yerine getirebilmelerinin bir diğer kilit ögesi olan bağımsız dış denetim ile de iç içedir.⁸⁰

⁷⁹ Abdülkadir Pehlivan, Bilal Gerekan, “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı ve Muhasebe”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 23, Sayı 2, 2009, s.61.

⁸⁰ İhsan Gören, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim”, **Parlamento ve Sayıştay Denetimi**, TESEV, İstanbul, 2000, s.94.

4.10. KESİN HESAP KANUNU

5018 sayılı Kanununun 42 nci maddesine göre Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır.

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

Kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

Kesin hesap kanun tasarısının ekinde;

- Genel mizan,
- Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,
- Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,
- Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,
- Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
- Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,
- Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri,

- Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görölen diğer belgeler yer alır.

Hazırlanan kanun tasarısı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte, izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmak üzere Başbakanlığa ve bir örneği de Sayıştay'a gönderilir.

5018 sayılı Kanuna göre Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporunu dikkate alarak düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

4.11. BİLGİ SİSİTEMLERİNİN KULLANILMASI

Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların işlenerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanlı olarak sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır.⁸¹

⁸¹ Gören, **a.g.m.**, s.107.

E-Devlet, kamu hizmetlerinin sunumunu geliştirme ve bireylere devletle karşılıklı etkileşimi sağlamanın araçlarından biridir. Özellikle gelişmiş ülkelerde e-devlet uygulamaları sayesinde bürokratik işlem sayısı azaltılmış ve hizmetler daha basit ve anlaşılır hale getirilerek vatandaş memnuniyeti arttırılmıştır.

E-Devlet uygulamalarının geliştirilmesiyle, bilgi sistemleri kamu sektöründe de önemli bir rol oynamaya başlamıştır. Bilgi sistemlerinin kullanılması, karar alma süreci ve ortaya çıkan performansa ilişkin bilgilerin daha kolay erişilebilir olmasını ve izlenmesini sağlayacağından, hesap verebilirliğe de katkıda bulunacaktır. Bu yolla gerçekleştirilecek bir bilgi akışı da, öncelikle ilgili tüm tarafların bu erişim için gerekli imkan ve becerilere sahip olmasını gerektirmektedir.⁸²

4.12. İÇ KONTROL SİSTEMİ

Yeni kamu mali yönetim sisteminin en önemli unsurlarından birisi de etkililik, ekonomiklik, verimlilik konusunda, güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan iç kontrol sisteminin mali yönetim ve kontrol sistemimize dahil edilmesidir. İç kontrol sistemi, hesap verebilirlik mekanizmalarının işletilmesi, amaçlanan hedeflere ulaşılması, öngörülen çıktıların değerlendirilmesi için destek oluşturmaktadır.

İç kontrol, yönetimin görevlerini etkili ve verimli bir biçimde yerine getirmesi amacıyla faaliyetlerini yönettiği bir süreçtir. Kamu kaynaklarının iyi yönetilmesini

⁸² Samsun, **a.g.m.**, s.31.

sağlamaya yönelik bir yönetim aracıdır. Her seviyedeki yönetici ve kişilerin işlerini iyi yapmaları, performanslarının tespit edilmesi ve yaptıkları işlere yönelik hesap verebilirliğin sağlanmasını amaçlar.

Kamu iç kontrol standartlarının belirlenmesi hesap verebilirliğin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak yolunda atılan önemli adımlar birisidir. Kamu iç kontrol standartları, kurumların iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınmaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır.

İç kontrol sistemi, 5018 sayılı Kanunun Beşinci Kısımında düzenlenmiştir. Bu Kanuna göre görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standart ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.

Merkezi uyumlaştırma birimi olarak Maliye Bakanlığı tarafından İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik çıkarılmıştır. Bu yönetmelikte; idarelerde iç kontrol sisteminin kurulması ve işleyişine ilişkin sorumlulukların üst yöneticiler, mali hizmetler birimi, harcama yetkilileri, muhasebe

yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerine ait olduğu belirtilmektedir. Söz konusu görevliler ve sorumlulukları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.⁸³

Tablo 4.3.: İç Kontrol Sistemindeki Sorumluluklar

İÇ KONTROL SİSTEMİNDE GÖREVLİLER	SORUMLULUKLARI
ÜST YÖNETİCİ	İç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve gözetilmesinden sorumludurlar. Yönetimin bu sorumluluğu hem iç kontrolün oluşturulup uygulanmasını hem de gözden geçirilip değerlendirilmesi ve geliştirilmesini kapsamaktadır. Bu amaçla iç kontrolün yönetim tarafından sürekli izlenmesi ve gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.
HARCAMA YETKİLİLERİ	Bütçe ile ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olup, görev ve yetki alanları çerçevesinde idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur.
MALİ HİZMETLER BİRİMİ	İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak ve ön mali kontrol faaliyetini yürütmektir.
MUHASEBE YETKİLİLERİ	Ödemelerde kontrol, muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir tutulmasından sorumludur.
GERÇEKLEŞTİRME GÖREVLİLERİ	Harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütenler gerçekleştirme görevlisidir. Bu görevliler de 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden ve bunlara ilişkin olarak belirlenmiş süreç kontrolünden sorumludurlar.

⁸³ Kamile Özel, “Kamu İç Mali Kontrolü Alanında Yapılan Düzenlemeler”, **İç Kontrol Bülteni**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı 1, Nisan-Haziran 2008, s.31-32.

(<http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CF FA79D6F5E6C1B43FFDFD2E3D99D08F44F>)

Kanuna göre üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesi, iç kontrol sisteminin bir gereği olarak yazılı prosedür ve talimatların oluşturulması gibi her türlü düzenlemelerin yapılması ve iç kontrolün işleyişinden sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

Harcama yetkilileri, görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinin sağlanmasından sorumludurlar.

Mali hizmetler birimleri ise, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve ön mali kontrol faaliyetini yürütür.

Üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar.

5018 sayılı Kanun COSO modelini esas alan bir iç kontrol sisteminin kurulmasını hedeflemektedir. Bu çerçevede Kamu İç Kontrol Standartları; COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği

İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş ve 26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.⁸⁴

INTOSAI tarafından yayımlanan Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberinde iç kontrolün amaçları dört başlık altında toplanmıştır. Bunlardan biri hesap verme sorumluluğunun gereklerini yerine getirmek olarak ifade edilmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla 5 bileşen, 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenmiştir.

4.12.1. İç Kontrolün Bileşenleri

COSO modeline göre oluşturulan iç kontrol sistemi kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, İzleme olmak üzere beş bileşenden oluşmaktadır.

⁸⁴ Özel, **a.g.m.**, s.35.

Şekil 4.1. : COSO Piramidi



Yukarıdaki şekilde iç kontrol bileşenlerinin kendi arasındaki bağlantıyı gösteren COSO Piramidi yer almaktadır. Kontrol ortamı diğer bileşenler için temel oluşturur. Yönetim bu ortam içerisinde hedeflerine ulaşmak amacıyla risk değerlendirmesi yapar. Kontrol faaliyetleri, yönetimin riskleri bertaraf etmek amacıyla belirlediği faaliyetlerdir. Bilgi ve iletişim bu 3 bileşeni çevreler. Son bileşen izlemedir. İzleme bileşeni sürecin izlenmesi ve değerlendirilmesini kapsamaktadır.

4.12.1.1.Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin temelini kontrol ortamı oluşturmaktadır. Kontrol ortamı, diğer dört bileşenin temelini oluşturmaktadır. İç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı,

kurumun iş görme biçimini ifade eder. Yönetimin yaklaşımı, dürüstlük ve etik değerlere bağlılık, organizasyon yapısı, uzmanlık, personel politikaları, yetki devri kontrol ortamını oluşturan ve etkileyen faktörler olarak ortaya çıkmaktadır.

4.12.1.2.Risk Değerlendirme

Risk, idarelerinin amaçları ile stratejik hedeflerine ulaşmasını ve görevlerinin ifasını engelleyecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olaylardır. Risk değerlendirme ise, İdarenin hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir.

4.12.1.3.Kontrol Faaliyetleri

COSO iç kontrol modelinin bir sonraki bileşeni, kontrol faaliyetleridir. Kontrol faaliyetleri risklerle başa çıkabilmek için belirlenen eylemlerin yerine getirildiğinden emin olmak amacıyla kullanılan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri bileşeni görevlerin uygun şekilde ayrılması yoluyla kurum standartlarının oluşturulmasından faaliyet raporlarının uygun şekilde gözden geçirilmesi ve

onaylanmasına kadar çok çeşitli faaliyet ve usulleri içerir. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır.

Risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik ana strateji iç kontrol faaliyetleri aracılığıyla gerçekleştirilir. Kontrol faaliyetleri önleyici ve/veya ortaya çıkarıcı mahiyette olabilir. Hedefleri gerçekleştirmek için iç kontrol faaliyetlerinin tamamlayıcı unsuru düzeltici önlemlerdir.

4.12.1.4. Bilgi ve İletişim

Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç vardır. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır.

4.12.1.5. İzleme

İç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İzlemenin amacı, iç kontrolün uygun biçimde tasarlanıp tasarlanmadığı, doğru biçimde uygulanıp uygulanmadığı ve etkili olup olmadığına karar vermektir.

İç kontrol sistem ve faaliyetleri, iç kontrol sisteminin amacı doğrultusunda çalışıp çalışmadığının belirlenmesi ve gerekli düzeltmelerin, değişikliklerin yapılması amacı ile kurum yönetimi tarafından sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir. Değerlendirmelerde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikayetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınır.⁸⁵

4.13. İÇ DENETİM

İç denetim, bir kurum bünyesinde bulunan ve kurum yönetimi tarafından olası yolsuzlukları, hataları ve verimsiz uygulamaları en aza indirmek amacıyla, kurumun sistemlerini ve prosedürlerini kontrol etmek ve değerlendirmek üzere görevlendirilen birim faaliyetidir.⁸⁶ Denetlenen kurum ve kuruluşların kendi içlerinde yer alan birimlerce ve kendi üst yönetimleri adına denetlenmesi iç denetim olarak adlandırılır.

Günümüzde denetim kavramı, “belirli bir amaç etrafında para, insan gücü ve malzeme gibi araçların zamansal ve mekansal kullanma yönteminin belirlenmesine yönelik “planlama”, biçimsel ve rasyonel bir yapı etrafında “örgütlenme” çalışmalarının psikolojik, ekonomik ve toplumsal gerekçelerle “motivasyonu”, örgüt

⁸⁵ Mehmet Bozkurt, “İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”, **Dış Denetim Dergisi**, Temmuz-Ağustos-Eylül 2010, s.135.

⁸⁶ Sacit Yörüker, **Denetim Terimleri**, Sayıştay Yayını, Ankara, 1999, s.9.

içi çalışma düzenine ilişkin sürekli ve düzenli bilgi akışı, iş bölümü ve işbirliği etkinliğini yükseltecek bağlantı amaçlı “eşgüdüm”, örgütünün planlanan amaç doğrultusunda gerçekleştirdiği faaliyetlerin sürekli bir “denetimi” gibi iş ve işlemler yönetsel etkinliğin bütünleyici parçası” kabul edilmektedir.⁸⁷

Yeni kamu yönetimi anlayışı ile öncelikle Anglo-Sakson ülkelerde uygulama alanı bulan iç denetim, daha sonra başta OECD ülkeleri olmak üzere birçok ülkeye yayılmıştır.⁸⁸

İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. İç denetim, aynı zamanda kamu idarelerinin stratejik planlarında öngörülen hedeflerine ulaşabilmesi için yapacakları faaliyetleri tarafsız, bağımsız, etkin ve uluslararası standartlara uygun bir şekilde değerlendirilmesi ve bu değerlendirme sonucunda gerekli önlemlerin alınması için üst yönetime öneriler sunar.

İç denetim iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve

⁸⁷ Müslim Akıncı, **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yayıncılık, 1.Baskı, İstanbul, 1999, s.47.

⁸⁸ Semih Bilge, Murat Kiracı, “Kamuda İç Denetime Geçiş Sürecinde İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler: Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma” **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı**, Ege Üniversitesi, 25-27 Mart 2011, s.151.

geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar.

İç denetim olgusu Türk kamu yönetiminin gündemine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gelmiştir. 5018 sayılı Kanunda 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 tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kanunla kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin bir parçası olarak iç denetim sisteminin kurulması, hesap verebilirlik mekanizmasının önemli bir diğer unsurudur. Kamu idarelerinde, üst yöneticiye bağlı, fonksiyonel bağımsızlığa sahip iç denetçiler, mali, hukuka uygunluk, performans ve bilgi yönetim sistemleri denetimleri yapmak suretiyle, kamu idarelerinin denetimini gerçekleştirmektedirler.⁸⁹

Kamu İç Denetim Standartları, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmiştir. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri ve iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin bağımsız ve tarafsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları düzenlemektedir.

Kamu iç denetim standartları, kurumlarda iç denetimin planlanması, performansı ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkinliğini, dürüstlüğünü, tarafsız ve bağımsız çalışma hususlarını düzenlemekte ve tüm kamu kurumlarınca tutarlı,

⁸⁹ Kesik ve Kırıl, **a.g.m.**, s.169.

kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır.

Etkin bir iç denetimin sağlanabilmesi için etkili bir iç kontrole ihtiyaç vardır. Etkili bir iç kontrol sistemi ile birlikte hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme iç denetimin etkin şekilde çalışmasıyla mümkün olmaktadır.

Hesap verebilirliğin sağlanmasında iç denetimin etkinliğinin sağlanabilmesi için aynı zamanda iç denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin sağlanması da gerekmektedir. Bununla ilgili olarak 5018 sayılı Kanunun İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevlerinin belirtildiği 67 nci maddesinin (1) bendi ile İç Denetim Koordinasyon Kuruluna “Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.” görevi verilmektedir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte ise Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, “İç denetim birimince ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunca, ilgili kamu idaresinde yürütülen iç denetim faaliyetinin tüm yönleriyle değerlendirilmesi, standartlara ve etik kurallara uygunluğunun izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin program” olarak tanımlanmıştır.

Dolayısıyla kalite güvence ve geliştirme programı; iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini, bu faaliyetlerin Kamu İç Denetim Standartları (Standartlar) ve Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları (Meslek Ahlak Kuralları) ile uyumunu değerlendiren, benzer iç denetim birimleri arasında karşılaştırma yapmaya imkan

sağlayan, gerek iç denetim faaliyetlerinin ve gerekse iç denetçilerin gelişimi yönünde yol gösteren bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır.⁹⁰

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun 2010 Yılı Faaliyet Raporunda yer alan verilere bakıldığında son üç yılda Türkiye'de kamu kurum ve kuruluşlarında toplam 1942⁹¹ adet iç denetim raporu yazıldığı görülmektedir. İç denetim raporlarında yeni kamu yönetimi anlayışının işleyişindeki aksaklıklar analiz edilmiş ve bazı tespitlerde bulunulmuştur. Belirtilen bu tespitler aynı zamanda iç denetim mekanizmasının yeni kamu yönetimi anlayışı içerisindeki önemini de ortaya çıkarmaktadır.

4.14. DIŞ DENETİM

Dış denetim, kurumun denetlenen kurum veya kuruluşun örgütsel yapısına dahil olmayan ve bağımsız bir organ tarafından denetime tabi tutulmasıdır. İç denetim hizmetleri zorunlu olarak içinde kuruldukları teşkilatın başındaki görevlinin astı durumunda olduğu halde, dış denetim hizmeti denetlenen kurumdan tamamen

⁹⁰ **İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı**, T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu,

(<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>)

⁹¹ Ayrıntılı Bilgi İçin: İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2010 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, (<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/FaaliyetRaporlari.aspx>)

bağımsızdır. Bu denetimin amacı, kurumun faaliyetlerinin ve mali raporlarının uygunluğu hakkında bağımsız görüş bildirmektir.

Kamu mali sisteminin etkin bir şekilde işletilmesi, hesap verilebilirliğin sağlanması, idare faaliyetlerin uygunluğu ve mali raporların güvenilirliği hakkında parlamentoya ve kamuoyuna güvence verecek bir dış denetim, kamu mali yönetim sisteminin en önemli güvencesi olarak tanımlanmaktadır.

Ülkemizde dış denetim yetkisi, Anayasal bir organ olan ve TBMM adına denetim yapan Sayıştay'a verilmiştir.

Anayasanın 160 ıncı maddesine göre Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.

5018 sayılı Kanununun 68 inci maddesine göre ise; Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

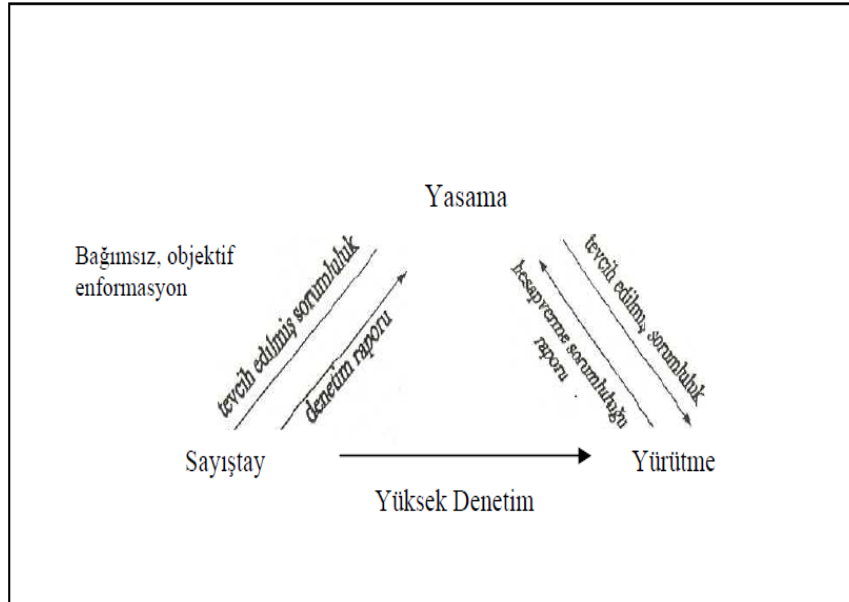
➤ Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider

ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

➤ Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

Suretiyle gerçekleştirilir.

Şekil 4.2.: Hesap Verme Sorumluluğu Üçgeni



Yukarıdaki şekilde de açıkça görüldüğü gibi Sayıştay denetimleri, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Sayıştay, Yürütme tarafından raporlanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırarak bir anlamda meclise karşı güvence sağlamaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uluslararası nitelikte çağdaş yaklaşımlar ve Avrupa Birliği normlarına uygun olarak dizayn edilen mali

saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun ve bunları sağlamaya yönelik iç kontrol mekanizmasından oluşan kamu mali sisteminin etkili bir şekilde çalışmasında; sistemi değerlendiren, zafiyet ve riskleri belirleyerek alınması gereken önlemleri idarelerle paylaşan sonuçları dış denetim değerlendirme raporlarıyla kamuoyuna ve Türkiye Büyük Millet Meclisine sunan bağımsız ve tarafsız Sayıştay denetimi olmazsa olmaz bir gerekliliktir.⁹²

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle Sayıştay'ın denetim alanı genişletilmiş, genel yönetim kapsamındaki tüm idareler Sayıştay'ın denetimine tabi tutulmuştur. Hata, usulsüzlük ve yolsuzluğu araştıran denetim anlayışından performans denetimi anlayışına geçilmiştir.

Sayıştay'ın harcama öncesi vize uygulaması kaldırılmış, yerine harcama sonrası denetimi getirilmiştir. Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ye raporlanmasıdır.

Dış denetimin, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin

⁹² Bozkurt, **a.g.m.**, s.138.

gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

➤ Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilmesi öngörülmüştür.

4.14.1. 6085 Sayılı Sayıştay Kanununa Göre Sayıştay Denetimi ve Hesap Verebilirlik

Hesap verme sürecine inanılabilirlik ve güvenilirlik kazandıran denetim, hesap verme zincirinin önemli bir halkasını oluşturur, demokrasinin pekişmesinde aktif bir rol oynar. Bu bakımdan denetimin kendi güvenilirlik ve inanılabilirliği hayati önemdedir. Bu da denetimi, önceden belirlenip açıklanmış, ilgililerin eleştirisine açık standartlara uygun olarak yürütmekle sağlanmaktadır.⁹³

Sayıştaylar, geleneksel olarak gelir ve giderlerin mevzuata uygunluğunu denetlemiştir. Ancak, zamanla Sayıştay'ın denetimin kapsamı genişletilmiştir. Kamu yönetimlerinde hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde ve şeffaflığın sağlanmasında, Sayıştay büyük öneme sahiptir.

⁹³ Gören, **a.g.m.**, s:81.

Şekil denetimi veya klasik denetim de denen uygunluk denetimi, faaliyetlerin mevzuata uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini saptamayı amaçlayan bir denetim biçimidir.⁹⁴

Uygulamada hesap verebilirlik sisteminin bir raporlama faaliyeti olarak kendini gösterdiği bilinmektedir. Sayıştay denetimleri de bu raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmakta ve bir anlamda parlamentoya güvence sağlamaktadır.

Bu bağlamda hesap verme sorumluluk sistemi Yüksek Denetim Kurumunun ilgili kurumda inceleme yaparak rapor hazırlaması, bu raporun Parlamento tarafından müzakeresi, Parlamento Komisyonu tarafından müzakeresi, Parlamento tarafından Yürütme tavsiyelerde bulunması ve Yürütmenin cevap vermesi şeklinde dört adımdan oluşur. Çevrimin etkinliği bu dört adımın tamamlanması sırasında geçen zamana bağlıdır ve şeffaflık açısından da bu sürecin kamuya açık şekilde işlemesi gerektiği kabul edilir.⁹⁵

6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu 3/12/2010 tarihinde yasalaşarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunla Sayıştay'ın denetim alanı genişletilmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanununun amacı; kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef,

⁹⁴ Recep Sanal, **Türkiye’de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, TODAİE Yayınları, Ankara, 2002, s.19.

⁹⁵ Safiye Kaya, “Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay”, **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, konuşma Metni, Ankara, 2003, s.2.

kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılacak denetimleri düzenlemektir.

6085 sayılı Kanuna göre Sayıştay denetimi, düzenlilik ve performans denetiminden oluşmaktadır. Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi olmak üzere e ayrılmaktadır. Performans denetimi ise, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının llmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir.

INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği) denetim standartlarına göre performans denetimini; “denetlenen kurumun sorumluluklarını yerine getirirken kendi kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu kullanımının denetimi” şeklinde tanımlamıştır.⁹⁶

6085 sayılı Kanuna göre harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilileri, gider bir kurul veya komisyon kararı ile yapılmışsa söz konusu kurul veya komisyon yeleri, st yöneticiler veya diğer kamu görevlileri, Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak

⁹⁶ zoğlu, Mercan ve akıroğlu, **a.g.e.**, s.187.

oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdürler. 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. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediği Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılır.

Yeni Sayıştay Kanunu ile kamu mali sisteminin; saydam, hesap verilebilir bir yapıya kavuşturulması hedeflenmektedir. Kanunda, hesap verme sorumluluğu bir sorumluluk türü olarak düzenlenmekte ve kamuda hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması Sayıştay denetiminin amaçları arasında sayılmaktadır.

832 sayılı Kanun döneminde her bir ödeme emri belgesini inceleyip hukuka uygun olmayan konular hakkında raporlar yazan denetim anlayışı mevcuttu ve bu raporlar ülkenin genel mali işleyişi hakkında Meclise herhangi bir bilgi sunmuyordu. Sayıştay tarafından oluşturulacak ve TBMM'ye sunulacak raporlarla ülkenin genel mali sorunları ve iç kontrol sürecinde yaşanan sıkıntılar ortaya konulacaktır. Sayıştay ülkenin genel mali sisteminde oluşan sorunlara temas edecek ve Türkiye'nin mali işleyişine ilişkin bir haritayı Meclise sunacaktır.⁹⁷

⁹⁷ Sinan Çalıkoğlu, "6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler", **Kamu Denetimi**, Dış Denetim Dergisi, Sayı 3, Ocak-Şubat-Mart 2011, s.8.

Sayıştay denetimlerinde ve Sayıştay yargılamasında mali sorumluluğun yanında siyasi, idari veya cezai sorumluluk gerektiren durumlarla karşılaşılmaktadır. Bu durumda ilgililerin duruma göre siyasi, idari ve cezai sorumluluklarının yetkili mercilerce takip edilmesi adına konu dairelerine havale edilmektedir. Dolayısıyla Sayıştay denetiminin mali sorumlulukla birlikte siyasi, idari ve cezai sorumlulukları da hayata geçirici bir yönü bulunmaktadır.

Sayıştay'ın yürüttüğü denetimler sonucunda düzenlenen raporların, idareler itibarıyla konsolide edilerek ve üst yönetici tarafından cevaplandırılması öngörülmektedir. Sayıştay denetim raporları ile bunlara verilen cevapları dikkate alarak dış denetim genel değerlendirme raporunu düzenleyerek Türkiye Büyük Millet Meclisine sunacaktır.

Esasen Sayıştaylar, yönetimin hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesinde ve bu sorumluluğun gereklerinin ne ölçüde yerine getirildiğinin değerlendirilmesinde kilit rol oynayan kurumlardır. Ancak aynı zamanda kendi faaliyetlerinden dolayı da hesap verme sorumluluğunun gereklerini yerine getirmekle yükümlü kurumlardır. Hatta demokratik ve hesap verebilir bir yönetimin tesisinde sahip oldukları kilit rol nedeniyle, Sayıştayların hesap verme sorumluluğuna sahip olmaları daha da büyük önem taşımakta; faaliyetlerini daha etkin bir şekilde yürütmesi ve daha kaliteli çıktılar üretmesi için gerekli gözetim mekanizmalarının tesis edilmiş olması gerekmektedir.⁹⁸

⁹⁸ Abdullah Altıntaş, "6085 sayılı Kanun Bağlamında Düzenlilik Denetimi", **Kamu Denetimi**, Dış Denetim Dergisi, Sayı 3, Ocak-şubat-Mart 2011, s.12.

SONUÇ

Yeni kamu yönetimi anlayışının bir sonucu olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen Türk kamu yönetimi sisteminin önemli unsurlarından birini hesap verebilirlik kavramı ve hesap verebilirliğin uygulanmasını sağlayacak olan mekanizmalar oluşturmaktadır.

Hesap verebilirlik, sorumlulukların gerçekleştirilmesine yönelik olarak sorumlulukları kendilerine verenlere karşı yapılan bir faaliyete, alınan bir karara ya da kullanılan bir kaynağa ilişkin açıklamalarda bulunulması zorunluluğunu ifade etmektedir. Bu bakımdan hesap verebilirlik, kendi başına bir amaç değil sorumlulukların yerine getirilmesini sağlamak için kullanılan bir araç olmaktadır.

Hesap verebilirlik ve sorumluluk iç içe geçmiş ve temelde birbirinden farklı olan kavramlardır. Hesap verebilirliğin anlamı bir kurumdaki herhangi bir kişinin yaptığı eylem ve aldığı kararlardan dolayı sonuçları kabul etmesidir. Kurumun en alt kademelerinden en üst kademelere kadar her personel bir üstüne karşı hesap vermek durumundadır. Buna karşılık sorumluluk ise, her kademedeki personelin kendisinden daha alt kademedeki personelden sorumlu olmasıdır. Hesap verebilirlik ve sorumluluk her ne kadar birbirilerinden farklı kavramlar olarak ifade edilseler de birlikte kullanıldıklarında birbirleriyle ilişkili kavramlar oldukları ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak hesap verebilirliğin bulunduğu bir durumda sorumluluğun da bulunması kaçınılmazdır. Ancak tersini söylemek her zaman mümkün olmamaktadır.

Hesap verebilirlik kavramı, geleneksel kamu yönetimi anlayışına bir tepki olarak doğan yeni kamu yönetimi anlayışı ile birlikte ortaya çıkmıştır. Bu yeniden yapılanmanın sonucunda hesap soran devlet anlayışından, hesap veren devlet anlayışına geçildiği görülmektedir.

Ekonomik krizler ve yolsuzluklarla önemli ölçüde güven kaybına uğramış olan Türk kamu yönetimi sistemine olan güveni yeniden tesis etmekte hesap verebilirlik önemli bir araç olarak düşünülmüştür. Ülkemizde yeni kamu yönetimi anlayışının yaygınlaşmasıyla birlikte hesap verebilirliği yerleştirebilmek amacıyla bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Hesap verebilirliği sağlayabilmek için yapılan düzenlemelerin başında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gelmektedir.

Hesap verebilirlik ile ilgili yapılan çalışmalarda farklı sınıflandırmalara rastlanmaktadır. Hesap verebilirliğin niteliğine göre siyasi, idari, mali, kamuoyuna ve hukuki olmak üzere beş türü bulunmaktadır.

Siyasi hesap verebilirlik, siyasi hesap verme sorumluluğu halkın seçimler aracılığıyla vekillerini denetlemesi anlamına gelmektedir. İdari hesap verebilirlik, kamu kuruluşlarının kuruluş içi ve kuruluşlar arası dikey ve yatay hesap verebilirliğidir ve hiyerarşik açıdan her ast üstüne karşı sorumludur. Mali hesap verebilirlik, kaynak kullanımına ilişkin rapor verilmesidir. Kamuoyuna hesap verme sorumluluğu, kurumların hizmet sunduğu halka karşı sorumluluğudur. Hukuki hesap verebilirlik ise devletin tüm birimlerinin karar ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olmasıdır.

Modern demokrasilerde kurumların yetki ve sorumlulukları bellidir. Belirlenmiş bu sorumlulukların yerine getirilmesi etkin bir hesap verme mekanizmasının varlığına bağlıdır.

Kamu mali yönetim sistemimiz; faaliyet raporları, iç kontrol güvence beyanları, stratejik planlama, kamu görevlileri etik kanunu, mali saydamlık, mali durum ve beklentiler raporu, bilgi edinme hakkı, kesin hesap, bilgi sistemleri, iç kontrol ve iç denetim standartları ve dış denetim gibi mekanizmalar üzerine inşa edilmektedir ve Türk kamu yönetiminde hesap verebilirliğin sağlanabilmesinin yolu bu mekanizmaların etkin bir şekilde uygulanmasına bağlıdır.

Kamu yönetim sistemimizde hesap verme sorumluluğunun ve dolayısıyla hesap verme mekanizmalarının işlerliğinin sağlanabilmesindeki önemli adımlardan biri iç kontrol sistemidir. İç kontrol sistemi, hesap verebilirlik mekanizmalarının işletilmesi, hedeflere ulaşılması, öngörülen çıktılar değerlendirilmesi için yönetime güvence sağlayarak destek oluşturmakta ve yönetimin kalitesini artırarak kamu yönetimindeki hantallığın kırılmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Bu nedenle, iç kontrol sisteminin yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur. İç kontrolün etkinliği ve devamlılığının sağlanabilmesi için yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulmasını, gözden geçirilmesi ve güncel tutulmasını sağlamalıdır.

Ortaya çıkan sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar doğrultusunda değerlendirmek, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımının sağlanmasına rehberlik etmek ve elde edilen sonuçları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli bir süreç olarak tanımlanan denetim kavramı iç ve dış denetim olmak üzere iki ana

başlık altında incelenmektedir. Bu iki ana başlıktan özellikle iç denetim yeni kamu yönetimi anlayışımızın en önemli temel yapı taşlarından biri olan hesap verme sorumluluğu için oldukça kritik bir öneme sahiptir. İç denetim faaliyetlerinin etkili ve yeterli bir şekilde yürütülebilmesi hesap verme sorumluluğunun uygulanabilirliği açısından üzerinde durulması gereken bir konudur. Ancak Ülkemizde iç denetim faaliyetleri ile ilgili yapılan düzenlemelerin bu kadar önemli bir konuda yeterli olmadığı görülmektedir. Özellikle iç denetim faaliyetlerine temel oluşturan 5018 sayılı Kanunda iç denetim ile ilgili öngörülen düzenlemelerin yeterli olmadığı, ayrıca ikincil mevzuat ile ilgili eksiklikler olması nedeniyle iç denetim faaliyetlerinin yeterli düzeyde yapılamadığı İç Denetim Koordinasyon Kurulunun 2011 yılı faaliyet raporu incelendiğinde anlaşılmaktadır. Ayrıca aynı rapordaki verilerle son üç yıl içinde iç denetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan rapor sayısı da denetim faaliyetlerinin yetersizliğini açıkça ortaya koymaktadır. Bu sonuçlara bakıldığında iç denetim faaliyetleri ile ilgili olarak yeni kamu yönetimi anlayışımız içerisinde bir takım iyileştirmeler yapılmasına ihtiyaç duyulduğu görülmektedir.

Bir diğer ana başlık olan dış denetim faaliyeti Sayıştay tarafından yürütülmektedir. Bilindiği üzere Sayıştay geleneksel olarak sadece gelir ve giderlerin mevzuata uygunluğunu denetlemekte iken, Sayıştay'ın yapmış olduğu denetim faaliyetlerinin 5018 sayılı Kanunun getirmiş olduğu yeniliklere uyumunu sağlayabilmek için 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu ile bu kurumun denetim anlayışına yenilikler getirilmiş ve klasik anlamda yapmış olduğu harcama denetimi yerine, kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ile diğer hukuki düzenlemelere

uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için yapılacak denetim faaliyetleri bu kurum için öngörülmüştür.

Sayıştay denetimleri, uygulamada raporlama faaliyeti olarak kendini gösteren hesap verebilirlik kavramı doğrultusunda, ortaya çıkan raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmakta ve bir anlamda parlamentoya güvence sağlamaktadır. Ancak Sayıştay için yapılan bu köklü değişikliklere geçiş sürecinin 5018 sayılı Kanunun getirmiş olduğu diğer yeniliklerde de olduğu gibi kolay olmayacağı açıktır. Yüz yılı aşkın bir denetim kültürüne sahip olan bir kurum için yapılan bu değişikliklere adapte olmak tabiki zaman alacaktır. Ancak yapılan reform faaliyetlerinin uygulanabilirliğinin ve özellikle konumuz olan hesap verme sorumluluğunun etkinliği açısından büyük önem taşıyan dış denetim kavramı için yapılan bu köklü değişikliklerin devamlılığının ve güncelliğinin sağlanması gerekmektedir.

Hesap verme sorumluluğu ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin uygulanabilmesi amacıyla etik sistem ve kamu denetçiliği konularında da yeni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Kamu denetçiliği, halkın şikayetlerinin dikkate alınarak kamu hizmetlerinin yerinde, zamanında ve gerektiği gibi yerine getirilmeme nedenlerinin tarafsız bir gözle incelenmesi ve sonuçların kamuoyuyla paylaşılmasını sağlaması nedeniyle hesap verme sorumluluğunun gerektiği şekilde uygulanabilmesinde büyük öneme sahip mekanizmalardan birini oluşturmaktadır. Kamu denetçiliği ile ilgili olarak Ülkemizde 2006 yılında 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu çıkarılmış ancak uygulamaya geçmeden Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

Hesap verme sorumluluğunun kamu yönetimimizde etkin bir şekilde uygulanabilirliğinin sağlanabilmesi için rol ve sorumluluklar açıkça tanımlanmalı, performans beklentileri açık olmalı, performans beklentileri ile sağlanan kaynaklar arasında denge sağlanmalı, güvenilir raporlama yapılmalı ve gerekli gözden geçirme ve düzeltmeler sağlanmalıdır. Hesap verme sorumluluğunun etkinliği sayılan bu unsurlardan her birini ayrı ayrı içerisinde barındırmasına bağlıdır.

Sonuç olarak yapılan reform çalışmalarının istenilen başarıya ulaşabilmesi için sonuç odaklı hesap verebilirlik olmalı ve uygun kontrol faaliyetleriyle hesap verebilirliğin etkinliği sağlanmalıdır. Sorumluluk, doğruluk ve dürüstlük gibi etik değerler paylaşılmalı, etik ihlallerinin önlenmesi ile ilgili yapılan çalışmalar yaygınlaştırılmalı, düzenlemeler ve performansa ilişkin bilgiler şeffaf olmalı ve denetim arttırılmalıdır.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, Hasan, (2007), “Yönetişim İlkelerinin Uygulanmasında Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumu ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Açısından Önemi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 11.

Acar, Şafak Birol, (2007), **İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Yönetiminde Mali Saydamlık ve Kamuoyu Denetiminin Etkinleştirilmesi**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Maliye Bakanlığı BÜMKO, Ankara.

Arcagök, M.Sait, Erüz, Ertan, (2006), **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara.

Akıncı, Müslim, (1999), **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yayıncılık, 1.Baskı, İstanbul.

Aksoy, Mehmet, (2006), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Göre Kamu Kaynağının Elde Edilmesinde Görevli ve Yetkili Olanların Hesap Verme Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 164, Ağustos 2006.

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006088309.htm>

Aktan, Coşkun Can, (2006), “İyi Bir Kamu Mali Yönetimi İçin İki Temel İlke: Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık”, **Kurumsal Devlet Yönetimi**, Ankara.

Alikadioğulları, Arzu, (2010), **Kamu Mali Yönetiminde Yönetim Kalitesinin Artırılması İç Kontrol Uygulamaları**, Mesleki Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı, Ankara.

Alkış, Abdulsamet, (2011), “Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu”, **Mevzuat**, (<http://www.demud.org.tr/asalkis.pdf>)

Altıntaş, Abdullah, (2011),“6085 sayılı Kanun Bağlamında Düzenlilik Denetimi”, **Kamu Denetimi**, Dış Denetim Dergisi, Sayı 3, Ocak-Şubat-Mart 2011.

Atısay, İzak, Sayın, Şerif, (2000) “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”, **Kamu Maliyesinde Saydamlık**, TESEV, İstanbul.

Bağbaşıoğlu, Ahmet, (2006), “1050 Sayılı Muhasebe-İ Umumiye Kanununun Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Karşılaştırılması”, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.

Balcı, Asım, (2003), **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Baş, Hasan, (2005), “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, **Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Pamukkale Üniversitesi, İ.İ.B.F., Denizli,23-27 Mayıs 2005.

Bilge, Semih, Kiracı, Murat, (2011), “Kamuda İç Denetime Geçiş Sürecinde İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler: Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma” **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı**, Ege Üniversitesi, 25-27 Mart 2011.

Bilgiç, Veysel, (2003), “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı”, **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar: Sorunlar, Tartışmalar, Çözüm Önerileri, Modeller, Dünya ve Türkiye Yansımaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Bilgin, Kamil Ufuk, (2004), **Kamu Performans Yönetimi**, TODAİE Yayınları, Ankara.

Bozkurt, Mehmet, (2010), “İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”, **Dış Denetim Dergisi**, Temmuz-Ağustos-Eylül 2010.

Cansız, Harun, (2000), “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1.

Çiğerci, İsmail, (2007), **Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.

Çakır, İsmail Hakkı, (2006), “Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü”, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.

Çalikoğlu, Sinan, (2011), “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler”, **Kamu Denetimi**, Dış Denetim Dergisi, Sayı 3, Ocak-Şubat-Mart 2011.

DPT, (2000), **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)**, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.

Eke, Musa, (2005), **Yönetimde Şeffaflık**, Sakarya Kitapevi, Adapazarı.

Eren, Veysel, (2006), "Kamu Yönetiminde Denetim Anlayışındaki Gelişmeler", **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi**, Öneri, Cilt 7, Sayı 25, Ocak 2006.

Erüz, Ertan, (2005), "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme" **Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma**, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale Üniversitesi İİBF Yayını.

Eryılmaz, Bilal, (2002), **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaası, İstanbul.

Eryılmaz, Bilal, (2007), "Değişen Kamu Yönetimi Anlayışı ve Bürokrasi", **Dönüşüm Süresindeki Türkiye Aktörler Alanlar, Sorunlar**, Alfa Yayınları, İstanbul.

Gören, İhsan, (2000), "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", **Parlamento ve Sayıştay Denetimi**, TESEV, İstanbul.

Gözler, Kemal, (2002), **İdare Hukukuna Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa.

Gözübüyük, Şeref, Tan, Turgut, (1998), **İdare Hukuku**, Turhan Kitapevi, Cilt 1, Ankara.

Gül, Serdar Kenan, (2008), "**Kamu Yönetiminde ve Güvenlik Hizmetlerinde Hesap Verebilirlik**", Polis Bilimleri Dergisi.

Güner, Necmettin Emre, (2010), **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Mali Saydamlık ve Yolsuzlukla Mücadele Açısından**

Değerlendirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi.

Gürer, Harun, (2006), “Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasına Yönelik Öneriler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 63, Ekim-Aralık 2006.

İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu,

(<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>)

Kalkan, Adnan, Alparslan, Ali Murat, (2009), “Şeffaflık, İletişim ve Hesap Verebilirliğin Yerel Yönetim Başarılarına Etkileri”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1.

Kaplan, Recep, (2012), **Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

Karaarslan, Erkan, (2004), “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 54, Temmuz-Eylül 2004.

(<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi2.asp?id=399>)

Karakaş, Mehmet, (2005), “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 10, Sayı 2.

Karakaş, Mehmet, (2008), “Devletin Düzenleyici Rolü ve Türkiye’de Bağımsız İdari Otoriteler”, **Maliye Dergisi**, Sayı 154, Ocak-Haziran 2008.

Kaya, Safiye, (2003), “Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay”, **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, konuşma Metni, Ankara.

Kesik, Ahmet, Kıral, Gamze, (2009), “Yeni Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verebilirlik”, **Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Sorunları ve Geleceği**, Seçkin Yayınları, Ankara.

Kesim, Erdoğan, (2005), “Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu)” **2. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, Sakarya Üniversitesi İİBF, Sakarya, 18-19 Kasım 2005.

(<http://www.etiksempozyumu.sakarya.edu.tr/tammetin.htm>)

Koçak, Süleyman Yaman, (2010), “Kamu Yönetiminde Açıklık İçin Bilgi Edinme Hakkı”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, sayı 23.

Kolçak, Menşure, (2006), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**.

Kızılkaya, Eyüp, (2006), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular ve Sorumlulukları”, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.

Mutluer, M. Kamil, Öner, Erdoğan, Kesik, Ahmet, (2005), **Bütçe Hukuku**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.

Önen, S.Mustafa, Özmen, Bedrettin, (2011), “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 81, Nisan-Haziran 2011.

Özbaran, Mustafa, (2001), **Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu**, Meslek İçi Eğitim Ders Notu, Sayıştay, Ankara.

Özdemir, Murat, (2008), “Kamu Yönetiminde Etik”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 4, Sayı 7.

Özel, Kamile, (2008), “Kamu İç Mali Kontrolü Alanında Yapılan Düzenlemeler”, **İç Kontrol Bülteni**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı 1, Nisan-Haziran 2008.

(<http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFA79D6F5E6C1B43FFDFD2E3D99D08F44F>)

Özoğlu, Bülend, Mercan, Ceyhan, Çakıroğlu, Sabri, (2010), **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları, 1.Basım.

Pehlivan, Abdülkadir, Gerekan, Bilal, (2009), “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı ve Muhasebe”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 23, Sayı 2.

Polat, Necip, (2003), “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 49.

Saltık, Nihal, (2008), “AB Müzakerelerinde Mali Kontrol Faslı”, **İç Kontrol Bülteni**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı 1, Nisan-Haziran 2008.

Samsun, Nihal, (2003), “Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim”, **İyi Yönetişimin Temel Unsurları**, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını.

Sanal, Recep, (2002), **Türkiye’de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, TODAİE, Ankara.

Sancak, Hatice Özkan, Güleç, Sevcan, (2009), “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirliğin Önündeki Yapısal Engeller: Türkiye Açısından Bir İnceleme”, **Uluslararası Davras Kongresi Küresel Diyalog Bildiriler**, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F, Isparta, 24-27 Eylül 2009.

Sezen, Seriya, (2003), **Türk Kamu Yönetiminde Kurullar: Geleneksel Yapılanmadan Kopuş**, TODAİE, Ankara.

Tan, Turgut, (2002), “Bağımsız İdari Otoriteler veya Düzenleyici Kurullar”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 35, Sayı 2, Haziran.

T.C.Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, **2011 Yılı Faaliyet Raporu**, (<http://www.etik.gov.tr/haberbultenleri/2012/2011%20Yılı%20Faaliyet%20Raporu.pdf>)

Tosun, Hikmet, Cebeci, A. Uğur, (2006), **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı)**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.

Ural, Yurdanur, (2009), “Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumunun Oluşturulması Serüveni ve Anayasa Mahkemesinin Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununa İlişkin

Kararının Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Davras Kongresi Küresel Diyalog Bildiriler**, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F, Isparta, 24-27 Eylül 2009.

Vergin, Nur, (2003), **Siyasetin Sosyolojisi: Kavramlar, Tanımlar, Yaklaşımlar**, Doğan Kitap, İstanbul.

Yrker, Sacit, (1999), **Denetim Terimleri**, Sayıştay Yayını, Ankara.

Yüksel, Cüneyt, (2005), “Türk Kamu Yönetiminde Etik Mevzuatı Değerlendirmesi ve Çözüm nerileri”, **2.Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, Sakarya, 18-19 Kasım 2005. (<http://www.etik.gov.tr/BilgiBankasi/makaleler.htm>)