

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KAMU KESİMİNDE MALİ SAYDAMLIĞIN
SAĞLANMASI:
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

Yasemin METE
2501150461

TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. E.Figen ALTUĞ

İSTANBUL-2019

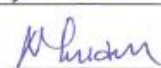
TEZ ONAY SAYFASI

	T.C. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ YÜKSEK LİSANS TEZ ONAYI	
---	--	---

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : YASEMİN METE Numarası : 2501150461
Anabilim Dalı / Anasanaat Dalı / Programı : MALİ HUKUK (MALİYE) Danışmanı : PROF. DR. EMİNE FİGEN ALTUĞ
Tez Savunma Tarihi : 24.06.2019 Saati : 15.00
Tez Başlığı : KAMU KESİMİNDE MALİ SAYDAMLIĞIN SAĞLANMASI: İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÖ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. EMİNE FİGEN ALTUĞ		KABUL
2- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
3- PROF. DR. NAGİHAN OKTAYER İŞIKLAR		Kabul
4- PROF. DR. NAZAN SUSAM		Kabul
5- PROF. DR. GÜLAY AKGÜL YILMAZ		

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. UFAK BAKKAL		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ ENGİN CAN		Kabul

ÖZ

KAMU KESİMİNDE MALİ SAYDAMLIĞIN SAĞLANMASI: İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

Yasemin METE

Küreselleşme sürecinin etkisiyle günümüzde tüm alanlarda yaşanan dönüşüm ülkeleri etkilemektedir. Ülkeler yaşanan bu süreci başarılı bir şekilde yönetebilmek için yeni yapılanmalara ve sistemlerin kurulmasına gerek duymaktadırlar. Ancak sadece bunların varlığı yeterli olmayıp, mevcut kanunlarda da yapılacak düzenlemelerle yeni yapılanma ve sistemlere destek sağlanmaktadır.

Değişimin yaşandığı alanlardan biri olan üniversiteler nitelik ve nicelik olarak farklılık göstermiştir. Şöyle ki değişim ve dönüşüm sürecinde toplumun gelişme göstermesi beklenen alanlara yönelik eğitilmiş birey ihtiyacı doğmuştur. İhtiyaç duyulan birimlerin açılmasıyla birlikte artan öğrenci sayılarıyla üniversiteler, toplumun büyük bir kesimini etkileyen birimler haline gelmiştir. Aynı zamanda bu durum üniversitelerin faaliyetlerinde çeşitliliğin artmasını sağlamıştır.

Ancak gerçekleştirilecek her faaliyet bir maliyet unsurunu oluşturmaktadır. Türkiye’de devlet üniversiteleri faaliyet harcamalarını, hazırlamış oldukları bütçe ödeneklerinin Hazine ve Maliye Bakanlığınca uygun görülmesi sonucunda, mevzuatlarda yer alan kurallar çerçevesinde gerçekleştirmektedir. Üniversitelerin birçok alanı etkilemeleri sonucunda elde etmiş oldukları gelirler ile almış oldukları ödeneklerin nerelere hangi miktarda harcandığı merak edilmektedir.

Bunu öğrenmek; doğruluğu tespit edilmiş mali bilgilerin, zamanında, sistematik olarak ve herkesin anlayabileceği şekilde hazırlanarak yayınlanmasıyla yani konumuzun temeli olan mali saydamlığın sağlanmasıyla mümkündür.

Bu kapsamda İstanbul Üniversitesi sahip olduğu köklü geçmişi, Türkiye’deki diğer üniversiteler arasında göreceli olarak yüksek olan öğrenci sayısı ve bütçesini

kapsayan mali raporlarını yayınlaması ile mali saydamlığın sağlanmasına katkı sağlamaktadır.

Devlet üniversitesi olarak ele alınan İstanbul Üniversitesi'nin internet sitesi, bütçe çalışmaları, e-bütçe sistemi, performans programı ve faaliyet raporları incelenmesinin yanı sıra gerekli görüldüğünde üniversitenin ilgili personeliyle görüşülerek çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Mali Saydamlık, Mevzuat, Muhasebe, Raporlama, Denetim.



ABSTRACT

PROVIDING FINANCIAL TRANSPARENCY IN PUBLIC SECTOR: EXAMPLE OF ISTANBUL UNIVERSITY

Yasemin METE

With the effect of the globalization process nowadays, transformation in all areas affects countries. Countries need new structures and systems to successfully manage this process. However, only their existence is not sufficient, and new regulations and systems are provided with the arrangements to be made in the existing laws.

The universities, which are one of the areas where change is experienced, have differed in quality and quantity. Thus, in the process of change and transformation, there is a need for educated individuals for the areas where the society is expected to develop. With the increasing number of students with the opening of the required units, universities have become the units that affect a large part of the society. At the same time, this increased the diversity of the activities of universities.

However, every activity is a cost factor. state universities spend their activities in Turkey, the budget appropriations which had been prepared by the Ministry of the Treasury and as a result it is deemed appropriate, the rules are accomplish in the framework of the legislation. It is wondered how much of the appropriations they have received as a result of the impacts of the universities on many areas and the amount of the expenses they have received.

Learn this; It is possible to provide financial transparency, which is the basis of our subject, by preparing and publishing the financial information in a timely manner, systematically and in a way that everyone can understand.

Istanbul University has long history in this context, the relatively high number of students and publish their financial reports covering the budget among other universities in Turkey are contributing to the provision of financial transparency.

The website of the University of Istanbul, which is considered as a state university, has been studied by examining the budget studies, e-budget system, performance program and activity reports as well as by consulting the relevant staff of the university when necessary.

Key Words: Financial Transparency, Legislation, Accounting, Reporting, Auditing.

ÖNSÖZ

Ulusal anlamda her alanda faaliyet gösteren kurumların sunacağı bilgilerin zamanında, doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir olmasıyla saydamlığa yapılacak katkı artacaktır. Öyle ki mali saydamlığın tam anlamıyla sağlanabilmesinin katkılarını tüme varım şeklinde ele aldığımızda; domino taşlarının sıralanışına benzediği söylenebilir. Söz konusu sıralanış; mevcut olan mali sistemlere bilgi girişlerinin yapılması, bu girişler sonucu elde edilen verilerin konsolide edilmesi, konsolide edilmiş verilerin raporlanması ve raporların yayınlanmasıyla ulaşılmak istenen hedef olan mali saydamlık sağlanmaktadır.

Ancak bilginin zamanında, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması unutulmamalıdır. Bu özellikleri taşımayan bilgi, bizleri doğruluğu tereddüt edeceğimiz sonuçlara yönlendirecektir. Bilginin söz konusu özellikleri taşıması için teknolojik yeniliklerin takip edilmesi, kurumlarda yer alan sistemlerin güncel tutulması, kurumlarda yer alan personele gerekli eğitimlerin verilmesi, özellikle mali verilerin konsolide edildiği ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla kurulan Strateji Geliştirme Başkanlıkları ile Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında görevlendirilecek personelin mali konularda eğitim almış kişilerden seçilmesi, kurum içi uzmanlaşmanın sağlanması, karar verme yetkisinin tek kişi yerine kurul benzeri yapılara verilmesi ve iç denetime daha fazla etkinlik kazandırılması gerektiğinin önemi göz ardı edilmemelidir.

Devlet üniversiteleri yapıları gereği Bütçe Kanunundan aldıkları ödenekler ile varlıklarını sürdürmektedirler. Hazine kaynaklarının yanı sıra kanunlara dayanarak gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerle de ek gelir elde etme imkanları bulunmaktadır. Çalışmamızda ele aldığımız devlet üniversitesi olan İstanbul Üniversitesi, Türkiye'nin en köklü geçmişe sahip, yüksek tutarlı bir bütçenin ayrıldığı, binlerce idari ve akademik personele sahip olan bir kurumdur. Bu özelliklerinden dolayı kurumun sağlayacağı bilgilerin önemi haiz olup, saydamlığı sağlamada görev üstlenmesi gereken kurumların başında gelmektedir.

Çalışmanın hazırlanması sürecinde, hukuki anlamda mevzuatta yaşanan değişikliklerin, muhasebe kayıtları anlamında geçişi tamamlanmaya çalışılan sistemlerin kurulması ve üniversitenin bölünmeyle karşı karşıya kalmış olması gibi güçlüklerle karşılaşmıştır. Yaşanan bu değişimlere rağmen çalışmanın tamamlanmasında katkısı bulunan Maliye Bölümünün çok değerli hocası ve ayrıca tez danışmanım olan sayın Prof. Dr. Emine Figen ALTUĞ' a, her anlamda destek olan aileme ve görüşmelerde bulunduğum İstanbul Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı personeline teşekkürlerimi sunarım.

İSTANBUL, 2019

Yasemin METE

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
TABLolar LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvii

GİRİŞ.....	1
------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİ SAYDAMLIK

1.1. Mali Saydamlık Kavramı.....	2
1.1.1. Mali Saydamlık Kavramının Tanımı.....	2
1.1.2. Mali Saydamlığın Boyutları.....	4
1.2. Mali Saydamlığın Ortaya Çıkışı ve Gelişimi.....	5
1.2.1. Mali Saydamlığı Gerekli Kılan Nedenler.....	7
1.2.2. Mali Saydamlığın Amacı.....	9
1.2.3. Mali Saydamlığın Etkileri.....	11
1.2.3.1. Mali Saydamlığın Krizler Üzerindeki Etkisi.....	11
1.2.3.2. Bilgi Edinme Hakkının Saydamlığın Sağlanması Üzerindeki Etkisi.....	15
1.2.3.3. Saydamlığın Kamu Sektöründe Etkinliği İzlenebilmesine Etkisi.....	16
1.3. Mali Saydamlığın Önemi.....	19
1.3.1. Mali Saydamlığın Önemi Bakımından Bütçeleme İlkeleri.....	19
1.3.1.1. Bütçenin Birliği İlkesi.....	22
1.3.1.2. Bütçenin Genellik İlkesi.....	25
1.3.1.3. Bütçenin Yıllık Olma İlkesi.....	26

1.3.2. Mali Saydamlık Açısından Mali Raporlamanın Önemi.....	31
1.3.2.1. Mali Raporlamanın Tanımı.....	31
1.3.2.2. Mali Raporlamanın Gerekliliği.....	32
1.3.2.3. Raporlamada Olması Gerekenler ve Mevcut Durum.....	33
1.3.2.4. Uluslararası Alanda Mali Raporlama.....	34
1.3.2.5. Türkiye’de Mali Raporlama.....	36
1.3.2.6. İstanbul Üniversitesi’nde Mali Raporlama.....	39
1.3.3. Mali Saydamlığın Denetim Açısından Önemi.....	48
1.3.4. İstanbul Üniversitesi’nde Denetim.....	51
1.3.4.1. İstanbul Üniversitesi’nde İç Kontrol.....	52
1.3.4.2. İstanbul Üniversitesi’nde İç Denetim.....	53
1.4. Mali Saydamlığın Hesap Verme Sorumluluğu ile İlişkisi.....	54
1.4.1. Hesap Verme Sorumluluğunun Tanımı.....	54
1.4.2. Hesap Verilebilirliğin Türleri.....	57
1.4.2.1. Yapısına Göre Hesap Verilebilirlik.....	57
1.4.2.2. Niteliğine Göre Hesap Verilebilirlik.....	58

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE MALİ SAYDAMLIĞI SAĞLAMA YÖNÜNDEKİ REFORMLAR

2.1. İnternet Tabanlı Muhasebe Sistemleri.....	61
2.1.1. Sistemin Tarihçesi.....	61
2.1.2. Sistemin Kullanım Alanı.....	62
2.1.3. Sistemin Geliştirilmesi Gerekliliği.....	69
2.2. E-Bütçe Sistemi.....	70
2.2.1. Sistemin Tarihçesi.....	70
2.2.2. Sistemin Kullanım Alanı.....	72
2.2.2.1. Harcama Birimleri Tarafından Yürütülecek İşlemler.....	72
2.2.2.2. Mali Hizmetler Birimleri Tarafından Yürütülecek İşlemler..	73
2.2.2.3. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yürütülecek	

İşlemler.....	73
2.2.2.4. Muhasebe Birimleri Tarafından Yürütülecek İşlemler.....	74
2.2.3. Sistemin Geliştirilmesi Gerekliliği.....	74
2.3. Analitik Bütçe Sınıflandırması.....	75
2.3.1. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Tanımı.....	77
2.3.2. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Amacı.....	79
2.3.3. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Tarihçesi.....	81
2.3.3.1. Analitik Bütçe Sınıflandırması Öncesi.....	81
2.3.3.2. Analitik Bütçe Sınıflandırması Sonrası.....	83
2.3.4. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Kodlama Yapısı.....	85
2.3.4.1. Giderin Kodlanması.....	85
2.3.4.1.1. Kurumsal Sınıflandırmanın Kodlanması.....	85
2.3.4.1.2. Fonksiyonel Sınıflandırmanın Kodlanması.....	87
2.3.4.1.3. Finansman Tipi Sınıflandırmanın Kodlanması.....	89
2.3.4.1.4. Ekonomik Sınıflandırmanın Kodlanması.....	90
2.3.4.2. Gelirin Kodlanması.....	96
2.3.4.3. Finansmanın Kodlanması.....	97
2.3.5. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Geliştirilmesi Gerekliliği.....	98
2.4. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi.....	100
2.4.1. Muhasebenin Tanımı.....	100
2.4.2. Nakit Esaslı Muhasebe.....	103
2.4.3. Taahhüt Esaslı Muhasebe.....	104
2.4.4. Tahakkuk Esaslı Muhasebe.....	105
2.4.4.1. Tahakkuk Esaslı Muhasebenin Tanımı ve Gerekliliği.....	105
2.4.4.2. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçiş.....	107
2.4.4.3. Tahakkuk Esaslı Muhasebenin Katkıları.....	109

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE’DE MALİ SAYDAMLIĞI SAĞLAMAYA YÖNELİK YASAL
DÜZENLEMELER

3.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.....	114
3.1.1. Kanunun Çıkarılmasına İlişkin Çalışmalar.....	114
3.1.2. Kanunun Saydamlık Alanında Getirdiği Yenilikler.....	115
3.1.2.1. Bütçe Dışı Fonların Kaldırılması.....	115
3.1.2.2. Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi.....	118
3.1.2.3. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi.....	119
3.1.2.4. Analitik Bütçe Sınıflandırması.....	121
3.1.2.5. 5018 Sayılı Kanunda Mali Saydamlık.....	121
3.1.3. 5018 Sayılı Kanunda Yapılan Değişikliklerin Mali Saydamlığa Etkisi.....	124
3.1.4. 5018 Sayılı Kanunun İkincil Mevzuatının Mali Saydamlığa Katkısı...131	
3.1.4.1. Faaliyet Raporlarının Mali Saydamlığa Katkısı.....	132
3.1.4.2. İstanbul Üniversitesi Faaliyet Raporunun Mali Saydamlığa Katkısı.....	135
3.1.4.3. Kesin Hesap Hazırlanmasının Mali Saydamlığa Katkısı.....	140
3.1.4.4. Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporunun Mali Saydamlığa Katkısı.....	141
3.2. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu.....	142
3.2.1. Kanunun Amacı.....	142
3.2.2. 4734 Sayılı Kanunun Getirdiği Değişiklikler.....	144
3.2.3. 4734 Sayılı Kanunda Yapılan Değişikliklerin Mali Saydamlığa Etkisi.....	145
3.3. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu.....	147
3.3.1. Kanunun Amacı ve Kapsamı.....	147
3.3.2. Sayıştay’ın Mali İstatistikleri Değerlendirmesi.....	149
3.3.2.1. Mali İstatistiklerin Hazırlanması.....	149
3.3.2.2. Mali İstatistiklerin Değerlendirilmesi	150

3.3.3. Sayıştay Kanununda Mali Saydamlık.....	152
3.3.4. Sayıştay Raporları.....	154
3.3.4.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu.....	155
3.3.4.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu.....	156
3.3.4.3. Genel Uygunluk Bildirimi.....	156
3.3.4.4. Yargılamaya Esas Rapor.....	158
3.3.5. İstanbul Üniversitesi'nde Dış Denetim.....	159
3.4. 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu.....	160
3.4.1. Kanunun Amacı ve Kapsamı.....	160
3.4.2. Bilginin Niteliği.....	162
3.4.3. Raporlama ve Erişimin Sağlanması.....	163
3.4.4. İstanbul Üniversitesi'nde Bilgiye Erişim.....	166
3.4.5. E-Devlet Uygulaması.....	169
3.5. Yolsuzlukla Mücadele Eylem Planı (YMEP) Doğrultusunda Yapılan Araştırma Ve Temennilerin Mali Saydamlığa Katkısı.....	170
3.5.1. Yolsuzlukla Mücadele Eylem Planı.....	172
3.5.2. Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Öneriler.....	178
3.5.1.1. Kamu İhale Kanununa İlişkin Öneriler.....	178
3.5.1.2. Sayıştay Kanununa İlişkin Öneriler.....	178
3.5.1.3. Ombudsman Kurumuna İlişkin Öneriler.....	179
SONUÇ	180
KAYNAKÇA.....	184
EKLER.....	208

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1 : URAP Sıralamasında İstanbul Üniversitesi.....	39
Şekil 2.1 : Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kurumların Veri Toplama Aşamaları...	67
Şekil 2.2 : Mahalli İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumları Veri Toplama Aşamaları.	68
Şekil 2.3: Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Geçilmeden Önceki Dönemde Yapılan Sınıflandırma.....	83
Şekil 3.1: Kurumlarda Yasa ve Uygulama Arasında Konu Açısından Farklılıklar...	172



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: IMF-Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğünde Yer Alan Prensipler...	35
Tablo 1.2 : İstanbul Üniversitesi 2016 Yılı Bütçe Bilgileri.....	42
Tablo 1.3 : İstanbul Üniversitesi 2017 Yılı Bütçe Bilgileri.....	42
Tablo 1.4 : İstanbul Üniversitesi 2018 Yılı Bütçe Bilgileri.....	43
Tablo 1.5 : İstanbul Üniversitesi'nin 2016 Yılı Harcamaları.....	44
Tablo 1.6 : İstanbul Üniversitesi'nin 2017 Yılı Harcamaları.....	45
Tablo 1.7 : İstanbul Üniversitesi'nin 2018 Yılı Harcamaları.....	46
Tablo 1.8 : İstanbul Üniversitesi'nin Yıllar İtibariyle Harcama Oranları.....	47
Tablo 2.1 : Program Bütçe Kodlama Sistemi.....	82
Tablo 2.2 : Kurumsal Sınıflandırmada I. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı.....	86
Tablo 2.3 : Fonksiyonel Sınıflandırmada I. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı...	88
Tablo 2.4 : Finansman Tipi Sınıflandırmada Yer Alan Kodlar ve Kapsamı.....	89
Tablo 2.5 : Ekonomik Sınıflandırmada I. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı...	91
Tablo 2.6 : Ekonomik Sınıflandırmada II. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı..	94
Tablo 2.7 : Ekonomik Sınıflandırmada III. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı.	94
Tablo 2.8 : Ekonomik Sınıflandırmada IV. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı.	95
Tablo 2.9 : Mevcut Kodların Değişiklikleri ile Yeni Açılacak Kodlara İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler.....	95
Tablo 2.10 : Gelirlerin Kodlanmasında I. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı...	97
Tablo 2.11 : Finansmanın Kodlanmasında I. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı..	98
Tablo 2.12 : Bütçe Hesaplarıyla Analitik Bütçe Sisteminin Birleştirilmesi.....	111
Tablo 3.1 : Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı Tarafından Yapılan Harcamalar..	136
Tablo 3.2 : İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı Tarafından Yapılan Harcamalar...	138
Tablo 3.3 : İstanbul Üniversitesi'nin Taşıt Sayısı ve Toplam Maliyeti.....	139
Tablo 3.4 : 2015-2016-2017 Yılında Yapılan Başvuruların Sayısı.....	164
Tablo 3.5 : 2015-2016-2017 Yılında Yapılan Başvuruların Oranları.....	165

Tablo 3.6: İstanbul Üniversitesi'nin Bilgi Edinme Başvurusu Kapsamındaki.....	
Taleplerin 2013-2018 Yıllarındaki Dağılımı.....	168
Tablo 3.7 : 3 Siyasi Partinin Genel Hatlarıyla Saydamlık ve Hesap Verilebilirliğe	
İlişkin Söylemleri.....	177



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABS	: Analitik Bütçe Sınıflandırması
ABD	: Amerika Bileşik Devletleri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
BKMYS	: Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi
BM	: Birleşmiş Miletler
bs.	: Baskı
c.	: Cilt
Çev.	: Çeviren
DMO	: Devlet Malzeme Ofisi
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
INTOSAI	: The International Organisation of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İMİD	: İdari Mali İşler Daire Başkanlığı
İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
Ed.	: Editör
EKAP	: Kamu Alımları Platformu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
ESA	: European Systems of Integrated Economics Accounts (Avrupa Bütünleştirilmiş Ekonomik Hesaplar Sistemi)
E.	: Esas
GFS	: Goverment Finance Statistics (Devlet Mali İstatistikleri)

GFSM	: Uluslararası Para Fonu Kamu Mali İstatistikleri Sistemi
HYS	: Harcama Yönetim Sistemi
K	: Karar
KBS	: Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİK	: Kamu İhale Kurumu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KT	: Karar Tarihi
KMYBS	: Otomasyona Dayalı Kamu Mali Yönetimi Bilişim Sisteminin
KMYKK	: Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu
m.	: Madde
MYS	: Muhasebe Yönetim Sistemi
OVP	: Orta Vadeli Program
ÖSYM	: Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
PPBS	: Planlama, Programlama ve Bütçeleme Sistemi
PEIR	: Türkiye Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi Raporu
RG	: Resmi Gazete
RİP	: Resmi İstatistik Programı
s.	: Sayfa
s.s.	: Sayfa Sayıları
SEB	: Sıfır Esaslı Bütçeleme
SGB	: Strateji Geliştirme Birimleri
SGDB	: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı
SKS	: Sağlık kültür ve Spor Daire Başkanlığı
SNA	: The System of National (Birleşmiş Milletler Ulusal Hesaplar Sistemi)
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti

URAP	: University Ranking by Academic Performance (Akademik Performansa Göre Üniversite Sıralaması)
vb.	: Ve Benzeri
v.d.	: Ve Diğerleri
YMEP	: Yolsuzlukla Mücadele Eylem Planı
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurumu



GİRİŞ

Küreselleşme süreci ile birlikte giderek artan ve çeşitlenen ihtiyaçlar, ülkelerin sahip olduğu kısıtlı kaynakların etkin kullanılmasını zorunlu kılarak, değişim ve dönüşümü kaçınılmaz hale getirmiştir. Bu süreç, tam ve doğru bilginin eksikliğiyle birleştiğinde ise belirsizlik ortamı yaratmaktadır. Ortaya çıkan bu durum, mali saydamlığın sağlanması yönünde taleplerin artmasında etkin rol oynamaktadır.

Mali saydamlığın sağlanması domino taşlarının sıralanışına benzemektedir. Söz konusu bu sıralanışta ulaşılmak istenen hedefi mali saydamlığın sağlanması olarak aldığımızda, hedefe giden aşamalar; mali mevzuatlarla desteklenen sistemlerin oluşturularak verilerin konsolide edilmesi, konsolide edilen verilerin raporlanarak kamuoyuna sunulması şeklinde sıralanabilmektedir. Mali saydamlığın sağlanmasıyla, mali anlamda bilgi sahibi olan kamuoyu, istek ve ihtiyaçlarını bilinçli bir şekilde belirleyip yönetime ileterek bütçelerin siyasi işlevini yerine getirmesine katkı sağlayacaktır.

Ülkemizde, mali saydamlığı sağlama konusuna, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile önemli bir adım atılmıştır. Kanun kapsamında yer alan İstanbul Üniversitesi; köklü geçmişiyle, binlerce personel ile öğrenciye sahip olmasının yanı sıra mali anlamda ciddi bir bütçeye sahip olmasıyla gerçekleştirdiği faaliyetlerinin mali açıdan saydamlığı önem kazanmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde mali saydamlık kavramına, ikinci bölümünde mali saydamlığı sağlama yönündeki reformlardan bütçe ve muhasebe sistemleri ele alınarak, üçüncü bölümünde mali saydamlığı sağlama yönündeki yasal düzenlemelerin saydamlıkla ilgili maddelerinin incelenmesine yer verilmiş ve örnek olarak İstanbul Üniversitesi tarafından sunulmuş olan mali tablo ve raporlar incelenerek, mali saydamlığın sağlanabilmesi için yapılanlar ve yapılması gerekenler tespit edilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİ SAYDAMLIK

Demokratik sistemlerde devletin temel amacı, kamuoyundan elde edilen vergi ve benzeri gelirleri kamu yararına mal ve hizmet üretmekte kullanmaktır. Devlete bu üretim iznini ise vatandaşlar oy verme mekanizmasıyla vermektedir. Devlet aldığı bu izinle gerçekleştirmeyi düşündüğü iş, işlem ve faaliyetlere yönelik harcama yaparak gelir elde etmeye devam etmektedir. Mali saydamlık ancak bu gelir-gider sürecinde yapılanların bilinmesi ile sağlanabilir.

1.1. MALİ SAYDAMLIK KAVRAMI

1.1.1. Mali Saydamlık Kavramının Tanımı

Saydamlık kavramı, Latince “**trans**=öte” ile “**parere**=görünmek” ya da “bir taraftan diğer tarafı görmek” ifadelerinin birleşmesiyle oluşturulan kelime bütünüdür. Bu kavram, dilimizde İngilizce’deki “**transparency**” kelimesinin anlamıyla kullanılmaktadır. Fransızca’da “**transparent**”, Almanca’da ise “**transpa’rent**” olarak ifade edilmektedir.¹

Mali saydamlığı hem bir norm hem de bir araç olarak ele alabiliriz. Bir norm olarak saydamlık, vatandaşa idarede olanları bilme hakkını sağlayan insan hakları ve demokratik değerler sisteminin bir parçasıdır. Bir araç olarak ise halkın politik amaçları ve hedefleri iyi anlamasıyla, kamu mali yönetiminin daha etkin olmasını sağlar.² Saydamlık aynı zamanda mevcut koşul, karar ve faaliyetlere ait bilgilerin; ulaşılabilir, açık ve anlaşılabilir olduğu bir süreç³ şeklinde tanımlanabilir.

¹Harun Cansız, “Kamusal Mali İşlemlerde Saydamlık ve Türkiye’de Saydamlık Gereği”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa, Sayı:6, Yıl:2000, s.85, (Çevrimiçi) <http://www2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/S62000/YE2000.pdf>, 14.09.2018.

²Ramazan Gökbunar, Harun Cansız, “Türk Mali Yönetiminin Şeffaflık Düzeyinin Artırılmasına Yönelik Öneriler”, s.256, (Çevrimiçi) http://libra.anadolu.edu.tr/makaleler/iibf2003_19_1/173968.pdf, 01.04.2019.

³Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, “Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirliğin Önemi”, ss.2-3, (Çevrimiçi)

Bununla birlikte devletin mali, siyasi ve sosyal alanlarda aldığı kararlara; özel sektör kuruluşlarının mali yapılarına, uluslararası kuruluşların çalışmalarına yönelik süresinde, anlaşılabilir, alakalı, nitelikli ve güvenilebilir bilgiye vatandaşlarca ulaşılabilmesi, saydamlıktır.⁴

Saydamlık, devlet çalışmalarını izlenebilir bir yapıya kavuşturmasının yanı sıra; devletin kamuoyuna hesap verebilir duruma gelmesinin önemli bir aracı olarak sayılabilmektedir.⁵

Saydamlık daha genel olmakla birlikte, mali saydamlık; devletin yapı ve işlevlerini, mali nitelikteki politika planlamalarını, belirlenen amaçlarını, alınan kararlarını ve kamu kesimi hesaplarının açık ve doğruları yansıtacak şekilde⁶ vatandaşlara duyurulmasını⁷ kapsar.

Mali saydamlık; toplumun ve piyasaların, devletlerin mevcut ve gelecek yıllardaki ekonomik durumlarını doğru değerlendirebilmeleri için tüm sektörleri içerecek şekilde gerçekleştirilen işlemlerin, uluslararası alanda karşılaştırılabilen, detaylı ve güvenilebilir bilgiye hızlıca ulaşabilmeyi içermektedir.⁸

Kamusal işlemlerde mali saydamlık, mali politikaların planlanması ile bunların sonuçlarına yönelik bilinçli bir kamuoyu oluşmasına, mali politika uygulamaları hususunda devletlerin sorumlu tutularak, geniş çaplı ekonomik

http://www.yalova.edu.tr/Files/UserFiles/60/Butce_Surecinde_Mali_Saydamlık_Ve_Hesap_Verebilirli_in_Onemi.pdf, 01.04.2019.

⁴Pelin Kuzey, “Şeffaflık ve İyi Yönetişim”, (1), **Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını**, Ankara, Nisan 2003, s.1, (Çevrimiçi) <http://debis.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/şeffaflık.pdf>, 01.04.2019.

⁵Tebliğ Verenler: Emin Dedeoğlu v.d., “Kamu Maliyesinde Saydamlık”, **TESEV Yayınları**, Koordinatörler: İzak Atiyas, Şerif Sayın, İstanbul, 2000, s.11, (Çevrimiçi) http://tese.org.tr/wp-content/uploads/2015/10/Kamu_Maliyesinde_Saydamlık.pdf, 01.04.2019.

⁶Yasemin Hürcan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, “Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde – İmf İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme”, **TESEV Yayınları**, s.100, (Çevrimiçi) http://tese.org.tr/wp-content/uploads/2015/10/Kamu_Maliyesinde_Saydamlık.pdf, 01.04.2019.

⁷Ramazan Gökbunar, Harun Cansız, a.g.m., s.253.

⁸Harun Cansız, a.g.m., s.85.

politikaların daha iyi anlaşılmasına ve yapılan seçimlerin bilinçli tercihlerle olmasına imkan verebilecektir.⁹

Görüldüğü üzere mali saydamlık kavramı literatürde birçok kez ele alınmış olmakla birlikte, temelinde yer alan hususlar; kamu kesiminin mali nitelikli politika ve hedeflerine yönelik gerçekleştirdiği faaliyetleri ile bunların gerçekleşme sonuçlarının güncel, güvenilir, düzenli ve anlaşılır olarak her an erişime açık olması olarak özetlenebilir. Mali saydamlığın tam anlamıyla sağlanabilmesi için toplumun tüm kesimlerinin sürece dahil edilmesi gerekmektedir.

1.1.2. Mali Saydamlığın Boyutları

Devlet; görevlerini, faaliyetlerini, mali bilgilerini ve hesaplarını (harcamalar, gelirler, borç yönetimi) ayrıca temel iktisadi politikalara ilişkin planlarını açık, anlaşılır, düzenli olarak güven verecek şekilde kamuoyuna sunulması olarak tanımlanabilen mali saydamlığın¹⁰ çok boyutlu bir yapıda olduğunu söyleyebiliriz.

Kopits ve Craig' e göre ise mali saydamlık üç boyuta sahiptir;¹¹

-Mali saydamlığın birinci boyutu; genel düzeyde devletin, maliye politikası hakkındaki niyetleri ve tahminleri hakkında güvenilir bilgi sağlayarak saydam olunmasını ifade etmektedir.

-İkinci boyutu ise daha spesifik olarak devlet adına üstlenilmiş yükümlülükler ve devam eden faaliyetler kısacası devlet operasyonları hususunda zamanında, güven veren, detaylı, kolay anlaşılabilen ve karşılaştırmayı sağlayacak bilgilere kamuoyunun erişebilmesini içermektedir. Bütçe belgeleri ve mali raporların yayınlanması hakkında ayrıntılı verilerin sağlanması saydamlık için gerekli sayılmaktadır.

⁹Harun Cansız, a.g.m., s.85.

¹⁰Coşkun Can Aktan, Serpil Ağcakaya, Dilek Dileyici, Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Ed.: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004, s.175.

¹¹George Koptis, Jon Craig, "Transparency in Government Operations", **International Monetary Fund Occasional Papers**, 1998, No 158, ss. 1-3, (Çevrimiçi) <https://www.imf.org/external/pubs/ft/op/158/op158.pdf>, 20.04.2019.

-Mali saydamlığın üçüncü boyutu ise kurumun davranışları ile ilgilidir. Devlet kademelerinde yer alan atanmış ve seçilmişler arasındaki ilişki sınırının net şekilde çizilmesi, açık kamu alımları ve istihdama yönelik uygulamalar, devlet-medya-çalışma dünyası arasındaki ilişkinin çerçevesi çizilerek aralarındaki etik kuralların belirlenmesi, bilgi özgürlüğüne yönelik hukuksal düzenlemeleri içeren önemli reformları gerekli kılmaktadır.

1.2.MALİ SAYDAMLIĞIN ORTAYA ÇIKIŞI VE GELİŞİMİ

Mali saydamlığın ortaya çıkışını 1700 lü yıllara dayandırabiliriz. Şöyle ki; 21 Haziran 1788 tarihli Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Anayasası'nın 1. maddesinin 9. Bendinin 7. paragrafında yazılı olan bir cümle çalışmamızın bu kısmı açısından öneme sahiptir. Maddede "*Yasa'nın verdiği harcama yetkileri haricinde hazineden para çekilmeyecek ve zaman zaman kamu gelir ve giderlerinin düzenli bir raporu yayınlanacaktır.*"¹² denilmiştir. Hesapların zaman zaman yayınlanması günümüz kamu mali yönetimlerinin güvenilirliğinin bir önkoşulu ve göstergesi olmakla beraber çalışmamızın konusunu oluşturan mali saydamlığın da temelini oluşturmaktadır.

Demokratik sistemlerde temel etken toplumdur ve toplumun bireyleri kolektif sorunlara kendilerince çözüm üretmezler, bu sorunlara çözüm üretmek devletin işidir.¹³ Kamusal politikalar üretme diğer bir söylemle mal ve hizmet türlerinden hangilerinin üretileceğini belirleme görevinin siyasete, belirlenen politikaları uygulamaya geçirme görevinin ise kamu idareleri tarafından yerine getirilmesi gerektiği söylenebilir.¹⁴

¹²Amerika Birleşik Devletleri Anayasası, Madde 1, Bölüm 9, (Çevrimiçi) http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/abd_anayasasi.pdf, 29.03.2019.

¹³İzak Atiyas, Şerif Sayın, "1997 Siyasi Sorumluluk, Yönetmelik Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru", (1), TESEV Yayınları, No:4, 1961, s.vii, (Çevrimiçi) http://tesev.org.tr/wp-content/uploads/2015/10/Siyasi_Sorumluluk_Yonetsel_Sorumluluk_Ve_Butce_Sistemi.pdf, 01.04.2019.

Ayrıca saydamlığın nasıl sağlanabileceği konusunda birçok uluslararası standart oluşturulmuştur. Bunlardan önemli bir tanesi Uluslararası Para Fonu (IMF-International Monetary Fund) tarafından kabul edilen “Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü”dür. Türkiye’de mali literatüre 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)¹⁵ ile giren mali saydamlık kavramı, 16 Nisan 1998 tarihinde IMF’nin uygulamaya koyduğu “Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü” doğrultusunda dünya çapında hızla ilerleme kaydetmiştir. Bu tüzük çerçevesinde IMF tarafından devletlerin saydamlık düzeylerini ölçmek için kullanılan bir anket hazırlanmıştır. Söz konusu anket formu kullanılarak ülkelerin kamu mali sistemlerinin saydamlık düzeyi ölçülmeye çalışılmaktadır.¹⁶

Türkiye’nin IMF ile yaptığı stand-by anlaşmasına ilişkin niyet mektubunda; bütçe kapsamının genişlemesi, yarı-mali faaliyetlerin ve bütçe dışı olası yükümlülüklerin saydamlaşması konularında adımlar atılması, 2000 yılında kapsamlı bir mali saydamlık değerlendirmesi yapılması, 2001 yılında ise entegre bir bilgi sisteminin devreye girmesi öngörülmüştür. Bu doğrultuda 2001-2005 yıllarını kapsayan 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmalarının bir parçası olarak kamu mali yönetiminin yapılandırılması ve mali saydamlık özel ihtisas komisyonu kurulmuştur.¹⁷

Türkiye’de mali saydamlık alanında gerçekleştirilen en etkili düzenlemenin 10.12.2003 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK olduğunu söyleyebiliriz ve söz konusu kanunun 7. maddesinde mali saydamlık, “*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir.*” şeklinde yer almaktadır.

Aynı maddenin bentlerinde yer verildiği gibi; gerekli bilgilendirmenin sağlanabilmesi, kamu hesaplarının görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanmış personel tarafından, standardı sağlanmış muhasebe düzenine göre bir yılı

¹⁴İzak Atiyas, Şerif Sayın, “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”, (2), **TESEV Yayınları**, s.27, (Çevrimiçi) http://tesev.org.tr/wp-content/uploads/2015/10/Kamu_Maliyesinde_Saydamlık.pdf, 01.04.2019.

¹⁵24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete.

¹⁶Tebliğ Verenler: Emin Dedeoğlu, v.d., a.g.m., s.12.

¹⁷Tebliğ Verenler: Emin Dedeoğlu, v.d., a.g.m., s.23.

geçmeyecek şekilde belirlenmiş dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması, aynı zamanda makro saydamlığa erişebilmek için hazırlanan mali içerikli plan ve programlar ile bunların sonuçlarının da kamuoyuna açık ve erişilebilir olması gerekmektedir.

Kamuoyunda mali saydamlık genel olarak yüzeysel bir biçimde ele alınmaktadır. Bu yüzden Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV) tarafından 2000 yılında “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı” konulu konferans yapılmış ve amacı; saydamlığın ne olduğunu, mevcut durumun saydamlık açısından eksikliklerini ve saydamlığa ulaşmak için nelerin yapılması gerektiğini daha somut bir şekilde tartışmak ve bu tartışmayı kavramsal bir çerçeve içine oturtmak şeklinde belirlenmiştir.¹⁸

Bürokrasinin etkili olduğu bölgelerde, devletlerin izin vermediği veya direkt katılımı sağlanmadan sosyal ve mali anlamda ilerleme görülemez.¹⁹ Sektörlerin bağımsız bir şekilde gelişimine imkan tanımayan, ekonomi ve demokrasi anlamında başarı sağlayamayan, müdahaleci bir ortamda saydamlığı tetikleyecek, bilgi talebinde bulunacak sivil toplumun gelişmesi de mümkün olmamıştır.²⁰ Türkiye’de saydamlığın gelişmesi için toplumun talebinin de önemi büyüktür. Ancak yeterli talep olmaması ve olan taleplerin de belli bir kesim tarafından yönlendiriliyor olması kamu kesimini saydamlığa önem vermekten uzaklaştırmakta, taleplerin artması ise itici gücü oluşturmaktadır.

1.2.1. Mali Saydamlığı Gerekli Kılan Nedenler

Katı olmayan bir yönetim anlayışını temel almış olan yeni kamu yönetimi, birtakım ilkelerin bu yönetimde geçerliliğini zaruri kılmış ve günümüzde yönetimlerin

¹⁸Tebliğ Verenler: Emin Dedeoğlu, v.d., a.g.m., s.11.

¹⁹Aykut Lenger, Bölgesel Yenilik Sistemleri ve Devletin Rolü: Türkiye’deki Kurumsal Yapı ve Devlet Üniversiteleri, s.142, (Çevrimiçi) http://www.onlinedergi.com/makaledosyaları/51/pdf2006_2_13.pdf, 10.07.2018.

²⁰Tebliğ Verenler: Emin Dedeoğlu, v.d., a.g.m., s.6.

katı kurallardan sıyrılmasını sağlamıştır. Konumuzun temeli olan mali saydamlık kavramı da bu ilkeler arasında yer almaktadır.²¹

Saydamlığın kamuoyunun gündemine girmesinde; devlet kuruluşlarının ve buralarda olan aktörlerin, devletin gücünü toplumun yararı yerine kendi çıkarları doğrultusunda kullanmaları, toplumun da olanlar karşısında seyirci kaldığı yönündeki tespitlerin sonucu olduğu söylenebilir.²²

Saydamlığı sağlanmış mali sistemler; hiyerarşik olarak kimlerin ne tür sonuçlardan sorumlu olacağı konusunda vatandaşları bilgilendirir ve siyasetçilerin kamu yararına uygun olarak davranmalarını sağlar.²³

Kamu kesiminin ne yaptığının bilinmesinin yanı sıra planlanan çalışmalar hakkında da kamuoyuna sunum yapılması gerekmektedir. Bilginin bir yerlerde mevcut olması sistemin saydam olduğunu göstermemekte; ayrıca söz konusu bilginin düzenli, anlaşılabilir ve tutarlı olması gerekmektedir.²⁴ Her vatandaşın eğitim düzeyinin farklı olması sonucu bilgilerin anlaşılabilir olma durumları da farklılık göstermektedir.

Farklı kültürlerle ve eğitim düzeyine dolayısıyla farklı beklentilere sahip olan vatandaşlar, artık devletten kendi özel gereksinimlerinin karşılanmasını beklemekte ve “herkese aynı gömlek –one size fits all” yaklaşımını kabul etmemektedir.²⁵

Vatandaşın, politikacıların yetkilerini kullanarak, kamusal kaynakları hangi amaçlar için nasıl tükettiği konusunda detaylı bilgisi olmadığında sağlıklı oy veremez.²⁶ Oy vermek ki vatandaş yönetime katan en büyük etkidir. Bu durum da sunulan bilginin niteliğinin önemini ortaya koymaktadır. Nitelikli bilgi için saydam bir sistem gereklidir. Devlet aktörlerinin, vatandaşlardan aldığı yetkileri kamunun

²¹Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.14.

²²Tebliğ Verenler: Emin Dedeoğlu, v.d., a.g.m., s.19.

²³İzak Atiyas, Şerif Sayın, a.g.m. (2), s.29.

²⁴İzak Atiyas, Şerif Sayın, a.g.m.(2), s.28.

²⁵Synthesis of Reform Experiences in Nine OECD countries: Government Roles and Functions, And Public Management, Government Of The Future : Getting From Here To There, Symposium To Be Held in Paris, 14-15 September 1999, s.5, (Çevrimiçi) [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=PUMA/SGF\(99\)1&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=PUMA/SGF(99)1&docLanguage=En), 20.04.2019.

²⁶İzak Atiyas, Şerif Sayın, a.g.m.(2), ss.27-28.

yararına değil kendi çıkarını koruyabilmeye yönelik kullanmalarının önüne geçmek veya bu durumu azaltabilmek adına birtakım hesap verme mekanizmaları oluşturulmuştur. Belirli aralıklarla gerçekleştirilen seçimleri bu mekanizmaya örnek olarak gösterebiliriz.²⁷

Mali saydamlık öncelikle gelişme sürecindeki ülkelerde faaliyet gösteren kurumlara güven duyulmasını sağlayan önemli bir araç olmasının yanı sıra,²⁸ ekonomik istikrarı ve devam ettirilebilir kalkınmayı sağlayabilmek için temel şartlardan biridir.²⁹

Ancak ülkemizde mali saydamlığın sağlanmasında nelerin “mali mevzuat” kapsamında olduğu konusu başlı başına incelenmesi gereken bir olgu³⁰ olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsam tam belirlenmiş olmalı ki mali saydamlığın sınırları da çizilmiş olsun.

Özetle mali saydamlık, sağlıklı bilginin sunumuyla vatandaşın devlete güven duymasını sağlayarak tercihlerini bilinçli bir şekilde yapmaları açısından iyi bir ekonomi politikası aracıdır.³¹

1.2.2. Mali Saydamlığın Amacı

Mali saydamlığın sağlanması, devlet çalışmalarına yönelik karşılaştırılabilen, detaylı ve tutarlı bilgiye zamanında, kolayca ulaşabilmeyi sağlayarak; kamusal kaynakların kimler tarafından, hangi amaçlarla nasıl kullanıldığına yönelik bilgilerin kamuoyu tarafından bilinebilmesine katkıda bulunacaktır. Böylece kamunun yönetimi, kamusal çıkarların gözetildiği ve bireye yönelik hakların korunduğu bir yapıya sahip olacaktır. Aynı zamanda bürokratların yetkilerini, kamu yararına aykırı veya kendi çıkarlarını gözetten bir biçimde kullanmalarını engelleyerek devleti yönetenlerin hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmesinde yardımcı olacaktır. Bunların dışında

²⁷İzak Atiyas, Şerif Sayın, a.g.m.(2), s.27.

²⁸Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.1.

²⁹Yasemin Hürçan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., s.100.

³⁰Emin Dedeoğlu, Ferhat Emil, Can M. Erdem, a.g.m.,s.48.

³¹Harun Cansız, a.g.m., s.85.

bütçe politikalarının geliştirilerek hükümetin zayıf noktalarının ortaya çıkarılmasını ve bu yolla gereken önlemlerin alınmasını sağlayacaktır.³²

Kamunun mali yönetimine saydamlığın getirisi; güvenirliliğin artmasını sağlayarak borçlanmanın maliyetini azaltabilmek, tam ve doğru biçimde bilgilendirilen vatandaşların makroekonomi politikalarına desteğini dahil edebilmektir.³³ Mali saydamlığın sağlanmasıyla kaliteli ve tutarlı politikalar uygulanır ve oluşan güvenli ortamda piyasalar istikrarlı bir hal alır.

Saydamlığın amaçları arasında; makroekonomik istikrara ulaşmayı ve dengeli büyümeyi sağlamayı³⁴ sayabiliriz. Aynı zamanda mali saydamlık, yönetimlerin hazırladıkları orta vadeli mali politikalarda başarılı olmayı amaçlar.³⁵

Mali saydamlık, kamuoyunun doğru olarak bilgilendirilmesinde ve aydınlatılmasında önemli rol oynayarak, özel çıkar gruplarının kendi lehine yapacakları yanlış bilgilendirme ve karmaşanın önüne geçilebilmesini amaçlamaktadır.³⁶

Devlete yöneltilen saydamlık çağrılarının hedefi ise; devletlerin ekonomik, siyasi ve bürokratik makamlarında bulunan kişilerin sürdürdüğü politikalardan, sergiledikleri performanstan dolayı sorumlulukları ve hesap verilebilirliklerini sağlamaktır.³⁷

Saydamlık, yönetime toplum bireylerinin aktif biçimde katılmalarını sağlamayı amaçlaması yönünden demokrasi kavramıyla da yakından ilgilidir. Bireylerin sosyal etkileşime katılımlarını sağlayabilmek, erişebildikleri bilgiler ile iletişimi sağlayacak olanaklarla sınırlı olmaktadır. Bu kapsamda günümüzde, bilgi teknolojilerinin önemli ve gerekli olduğu da oldukça açıktır.³⁸

³²Ramazan Gökbnar, Harun Cansız, a.g.m., ss.256-257.

³³Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.4

³⁴Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.2

³⁵Yasemin Hürçan, Emine Kızıltaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., s.103.

³⁶Ramazan Gökbnar, Harun Cansız, a.g.m., s.256.

³⁷Pelin Kuzey, a.g.m. (1), s.2.

1.2.3. Mali Saydamlığın Etkileri

1.2.3.1. Mali Saydamlığın Krizler Üzerindeki Etkisi

Kriz sözcüğü incelendiğinde; bunun, Yunanca “**krinein**” kökünden gelen “**krisis**” sözcüğü olduğu ve anlamının, karar verme olduğu görülür. Bu kavram, bireyler ile devletler yönünden yeni olmamakla birlikte, uluslararası sermaye dolaşımının ve küreselleşmenin hızlandığı 1980 sonrası daha sık kullanılmıştır.³⁹ Yaşanılan küreselleşme olgusu en genel anlamda para ilişkilerinin temel oluşturduğu bir süreç olarak tanımlanabilmektedir.⁴⁰

Devletlerin mali anlamda hızlı bir şekilde birbirlerine bağımlı hale gelmeleriyle, ekonomik anlamda değişim ve dönüşüm yaşanmakta, iletişimde hızlı gelişmelerin yaşanmasıyla, devletlerarası taşımacılık sektöründe de faaliyetlerin artması söz konusu olmuştur. Ancak küreselleşme zaman içinde istikrarsızlığa neden olarak devletleri tehlikeli sonuçlara götüren bir anlam kazanmıştır.⁴¹

Bunun yanı sıra sermaye dolaşımının hız kazanması beraberinde bilgi gereğini arttırmakta; bilginin doğru ve yeterli düzeyde elde edilemediği durumlarda ise öngörülemeyen riskler ortaya çıkmakta ve söz konusu olan bu riskler krizlerin temelini oluşturmaktadır.

Küreselleşme süreci, küresel düzeyde paranın ve bunun toplumlar üzerinde oluşturduğu etkiyle mali krizlerin yaşanarak, sonucunda toplumsal bunalıma neden olan bir süreçtir.

Küresel ekonominin üretim merkezleri, Batılı ülkelerden Asya’daki ülkelere kaymaya başlamıştır. Hızlı bir büyüme kaydeden bu ekonomiler önce maliyeti düşüren unsurlarla üretim yaparken sonraları daha kaliteli ürünler üretmeye başlamaktadır.

³⁸Deidre M.Curtin, “Transparency And Political Participation In EU Governance:A Role For Civil Society?” Cultural Values, Volume 3, Issue 4, 1999, s. 446. (Çevrimiçi) https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2394012, 20.04.2019.

³⁹ C.Erdem Hepaktan, Serkan Çınar, “Mali Krizler ve Son Mali Krizlerin (2008) Reel Sektöre Etkileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:30, Ağustos 2011, s.156, (Çevrimiçi) <http://sbe.dpu.edu.tr/index/sayfa/2692/30sayi>, 29.03.2019.

⁴⁰ C.Erdem Hepaktan, Serkan Çınar, a.g.m., s.155.

⁴¹ C.Erdem Hepaktan, Serkan Çınar, a.g.m., s.156.

Küresel anlamda bütünleşmiş bir ekonomik yapının varlığı, oluşabilecek krizlerin kısa sürede yayılabilmesiyle krizin etkisini küresel boyuta taşımaktadır.⁴²

Krizlerin yaşanması artık tüm ülkelere sıçrayacağından ülkelerin mali sistemleri tümüyle sarsılmaktadır. 1997 Güneydoğu Asya Krizi bu duruma örnek olarak verilebilir.⁴³

1997 yılında Güneydoğu Asya'da yaşanan mali krizin temelinde; sermaye hareketlerine serbestlik sağlanırken, bankacılık sektörünü düzenleyen kanunların güncel gelişmeleri takip edememesi, denetim yetersizliği, kurlarda yaşanan dalgalanma ve yüksek dış borçlanmaya gidilmesi yatar. Bu sebeplerle önce Mayıs 1997'de Tayland'da, sonra Filipinler, Malezya ve diğer Asya ülkelerine sıçrayan ulusal para birimini terk ediş ile başlayan ve spekülâtif sermaye yatırımlarının bu ülkelerden ayrılması sonucunda meydana gelen mali nitelikli krizdir.⁴⁴

Söz konusu krizin incelenmesinde öne sürülen fikirlerden birisi; mali anlamda meydana gelen ve mevcut durumu yansıtacak bilginin üretilmesi aşamasında görülen problemlerdir. Bu açıdan piyasalardaki açıklık ve saydamlığın yetersiz düzeyde olması krizlerin nedeni olarak gösterilmektedir.⁴⁵

1980 öncesinde Türkiye'de meydana gelen krizler, küresel kaynaklı olmaktan uzaktılar. Ancak Türkiye'de dışa açılmanın gerçekleşmesinden sonra mali krizlerin ortaya çıkması sıklaşmıştır. Küresel özellikleri bünyesinde barındıran ilk mali kriz ise 1994 yılında yaşanmıştır. Aslında Türkiye'nin 1994'te Güneydoğu Asya Krizi yaşadığı belirtilmektedir.⁴⁶

⁴²Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), 06.06.2013 tarih ve 28699 mükerrer sayılı Resmi Gazete, s.6, (Çevrimiçi) www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/07/20130706.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/07/20130706.htm, 06.09.2018.

⁴³C.Erdem Hepaktan, Serkan Çınar, a.g.m., s.157.

⁴⁴Emine Kızıltaş, "IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere ilişkin Öneriler", T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2001, s.2, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/5479,ekiziltaspdf.pdf?0>, 29.03.2019.

⁴⁵Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.14

⁴⁶C.Erdem Hepaktan, Serkan Çınar, a.g.m., ss.158-159.

Ekonomik saydamlık, kaynak dağılımlarının net biçimde gerçekleştirilmesine, etkinlik sağlanmasına ve ekonomide büyümeye yönelik potansiyelin artmasına katkı sağlar. Tersi bir durumda piyasada oluşan eksik bilgi işlemlerin maliyetlerini arttırır, piyasada dengesizlikler görülür. Öyle ki firmalar yatırıma yönelik kararlarını eksik bilgiler kullanarak yapılan analizler doğrultusunda vermektedir. Bu durumda da rasyonellikten uzak yatırım kararları alınmakta ve piyasalarda istikrarsızlık oluşmaktadır. Bilgi toplamak ve yaymak konusunda finansal piyasalarda, borç alan kesim harcamalarını nereye yaptığını bildiğinden borç veren kesime göre daha bilgili olacağından piyasa aktörleri arasında asimetriye sebep olmaktadır. Bu noktada bilginin eksik olması özellikle de sermaye piyasasının çalışmasını aksatmaktadır.⁴⁷

Kamu kesiminin saydamlığı özellikle de ekonomik saydamlığı sağlaması, ekonomi alanındaki başlıca sorumluluğunun, makroekonomik istikrarın korunması olmasından kaynaklanmakta ve saydamlığı temin ettiği ölçüde mali piyasalar sorunsuz işleyeceğinden, yapılacak doğrudan yatırımların oranlarında yükselme görülebilecektir.⁴⁸

Yönetimlerin sahip olduğu eksik bilgi nedeniyle, piyasada meydana gelen krizlere müdahale edilememektedir.⁴⁹ Yabancı doğrudan yatırımları çekmek isteyen ülkelerde, firmalardan ve devlet kurumlarından istenilen bilgi taleplerinde artış görülmektedir.⁵⁰ Bu durumda bilginin sahip olduğu önem ve değer her geçen gün artmaktadır. Yenilikçi olma ile farklılık yaratabilme temel rekabet unsurları olmuştur.⁵¹

Bilginin akışında yeterli açıklığa ulaşılmasıyla, piyasaların aktif çalışabilmesi sağlanırken uygulanan politikalara yönelik belirsizlikler azalmış olmaktadır. “Saydam

⁴⁷Pelin Kuzey, a.g.m. (1), ss.1-8.

⁴⁸Pelin Kuzey, a.g.m. (1), ss.2-14.

⁴⁹Pelin Kuzey, a.g.m. (1), ss.7-8.

⁵⁰Pelin Kuzey, a.g.m. (1), s.1.

⁵¹Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), s.7.

olmayan mali politika uygulamaları ise; istikrarsızlığa, kaynak tahsisinde isabetsizliğe, ekonomik ve mali durumun daha da kötüleşmesine yol açabilmektedir.”⁵²

Mali saydamlığın sağlanması, ekonomiler için öncelikle uzun dönemli mali istikrar ve disiplin oluşturmak için kapsamlı bilgi yayınlanması olarak görülmektedir.⁵³ Bu doğrultuda mali saydamlık, devlet kurumlarına duyulan güvenin artmasında rol üstlenmektedir.⁵⁴

Kamuoyunda ise saydamlık şimdiye kadar soyut bir kavram olarak algılanmıştır. Ancak, yaşanan krizler, toplumun dikkatini yolsuzluklarla kamuda saydam olmayan uygulamalar arasındaki bağlantılara çekmiştir.⁵⁵

Türkiye 2008 kriziyle uluslararası alanda mali konularda güncel olan ve bu alanı güçlendirecek düzenlemeler gündeme gelmiştir.⁵⁶ Uluslararası kuruluşlardan IMF’nin mali işler bölümü, kamu maliyesi sorunları üzerinde teknik yardım sağlamıştır. Teklif edilen önerilerin birçoğu bütçe ve vergilerde saydamlığı artırmayı önermektedir. Öte yandan, hükümetlerin mali istatistik yöntemlerinin geliştirilmesinde IMF’nin çabaları ve bunların yayınlanması, ülkeler arası karşılaştırmayı mümkün kılmaktadır.⁵⁷

Türkiye, günümüzde Birleşmiş Milletler (BM), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), G-20 gibi uluslararası alanda ve ikili ilişkilerinde saydamlıkla ilgili olarak daha aktif politikalar izlemektedir.⁵⁸

Saydamlığın sağlanmasıyla kamuya ait hesaplar ile kamu kesimindeki davranışlar rahatça izlenebilir, ekonomi konusunda belirsizlikler yüksek oranda önlenmiş olur. Mali saydamlığın tek başına varlığı krizleri önleyerek, sistemde yer

⁵²Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., ss.2-14.

⁵³Harun Cansız, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.87.

⁵⁴Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.2.

⁵⁵M.Ferhat Emil, H.Hakan Yılmaz, “Mali Saydamlık İzleme Raporu I”, **TESEV Yayınları**, 2004, s.9, (Çevrimiçi) http://tesev.org.tr/wp-content/uploads/2015/11/Mali_Saydamlık_Izleme_Raporu_1.pdf, 29.03.2019.

⁵⁶Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), s.8.

⁵⁷Harun Cansız, a.g.m., s.89.

⁵⁸Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), s.9.

alan sorunları çözmek için yeterli gelmeyebilir; fakat ortaya çıkan sorunlara çözüm üretebilmek ekonomik krizlerin azaltılmasını sağlayabilir.⁵⁹

1.2.3.2. Bilgi Edinme Hakkının Saydamlığın Sağlanması Üzerindeki Etkisi

Vatandaşların, devlet yönetimi ile ilgili olarak her türlü bilgi ve belgeye ulaşılabilme hakkı bilgi edinme hakkı kapsamında değerlendirilebilir. Şöyle ki Anayasa'nın Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı başlıklı 74. maddesinde “*Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir.*” hükmüyle kişilerin bilgi edinmek istedikleri konuyu kurumlardan talep etme hakları anayasa tarafından güvence sağlanmıştır.

Yine Anayasa'nın 74. maddesinde “*Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir.*” 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu'nun⁶⁰ 11. maddesinde “*Kurum ve kuruluşlar, başvuru üzerine istenen bilgi veya belgeye erişimi onbeş iş günü içinde sağlarlar.*” hükmüyle de yapılan başvuruların vakit kaybetmeden cevaplandırılması sağlamaya çalışılmıştır. Teknolojik anlamda gelişmelerin yaşandığı günümüzde artık çoğu işlemin internet ortamında yapılması sebebiyle kurumlara iletilen soruların cevapları talep edenlere Kanunda yer alan sürelerden daha kısa sürede ulaşmaktadır. Böyle bir durumun sağlanabilmesi ise başka gerekliliklerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır ki bunları; gelişmiş teknolojik altyapı ve eğitilmiş personelin gerekliliğinin yanı sıra bilgilerin düzenli, sistemli ve karşılaştırılmayı sağlayacak şekilde raporlanması olarak sıralamak mümkündür.

Bilgi Edinme Kanunun 3. maddesinde yer alan bilgi veya belgeye erişimin tanımı; “*istenilen bilgi veya belgenin niteliğine göre, kurum ve kuruluşlarca, başvuru*

⁵⁹Ramazan Gökbunar, Harun Cansız, a.g.m., s.258.

⁶⁰24.10.2003 tarih ve 25269 sayılı Resmi Gazete.

sahibine söz konusu bilgi veya belgenin bir kopyasının verilmesini, kopya verilmesinin mümkün olmadığı hallerde, başvuru sahibinin bilgi veya belgenin aslını inceleyerek not almasına veya içeriğini görmesine veya işitmesine izin verilmesini” ifade etmektedir. Bu maddede bilgi ve belgeye erişim, geniş olarak yer almasına rağmen her kanunda olduğu gibi bu Kanunda da istisnalar mevcuttur. Konumuz açısından bakıldığında istisnaların varlığı saydamlığın sağlanmasını güçleştirmektedir. Şöyle ki devlet sırrına, ülkenin ekonomik çıkarlarına, istihbarata, idari soruşturmaya, özel hayata, haberleşmeye, ticari sır, kurum içi düzenleme ve görüşlere, tavsiye ve mütalaa taleplerine ilişkin talepler bu kanun kapsamı dışında tutulmuştur.⁶¹ Ancak kavramların tanımlarının yeterince açık, daha gerçekçi ve saydamlığa yönelik olarak yapılması, söz konusu bilgi ve belge talepleri değerlendirilirken istisna kapsamında olan kavramların sınırlarının dar çizilmesine özen gösterilmesi saydamlığı kısıtlayıcı faktörlerin sınırlarını da daraltmış olacaktır.

1.2.3.3. Saydamlığın Kamu Sektöründe Etkinliğin İzlenebilmesine Etkisi

Kamu sektörü; kamu kesiminin ticari nitelik taşımayan faaliyetlerinin tümünü kapsamaktadır. Oysa devlet sadece kamu kesimi faaliyetlerinden ibaret değildir. Bu nedenle devlet, kamunun ticari faaliyetlerinin yanı sıra özel kesim faaliyetlerini de izlemek zorundadır. Hazırlanan Bütçe Kanunu hükümetin bütçe içinde gerçekleştirdiği faaliyetlerinin yanı sıra bütçe dışındaki faaliyetlerine yönelik bilgiler de sağlamalıdır.⁶²

Bütçe dışı faaliyetler kapsamında fonların varlığı önem taşımaktadır. Fon, bir kurumu, teşebbüsü finans anlamında desteklemek için bulundurulmuş sermaye olarak tanımlanabilmektedir.⁶³ Ancak bütçe içi fonlar tam anlamıyla fon değildir; şöyle ki bütçede (Yatırımları Hızlandırma Fonu, Yedek Ödenek gibi) belirli bir ödenek ayrılmakta, toplu ödeneğin kuruluşların çeşitli tertiplerine dağıtım kararı, Hazine ve

⁶¹4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu 15-27. maddeleri.

⁶²Yasemin Hürkan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., ss.104-107.

⁶³Figen Altuğ, **Mali Denetim**, (1), U.Ü.İ.İ.B.F. İşletme İktisadi ve Muhasebe Araştırma Uygulama Merkezi, Yayın No:110, Bursa, Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1995, s.154.

Maliye Bakanlığı veya Bakanlar Kuruluna bırakılmakta ve ödenekler bütçe kaynaklarından sağlanmaktadır. Bunlar bütçe içinde kalıp herhangi bir bankaya aktarılmamakta ve kullanılmayan ödenekler gelecek yıllara devredilmemektedir. Bütçe içi fonların denetimleri genel bütçeli kurumların denetimlerinden farksızdır; dolayısıyla mali saydamlık konusunda eksik bilgiye neden olmazlar. Bütçe dışı fonlarda ise durum farklıdır. Bu fonlara ayrılan paralar (bütçeden başlangıç aşamasında ayrılacak ödenek varsa bu ödenek ile fon gelirleri) ayrı bir banka hesabında tutularak bütün ödemeler bu hesaptan yapılmaktadır.⁶⁴

Kamu fonlarından olan; Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Tanıtma Fonu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Özelleştirme Fonu⁶⁵ ve Varlık Fonu⁶⁶ gibi bazı fonların “bütçe dışında izlenmesinin geçerli nedenleri olsa bile bu kaynakların yoğun biçimde kullanılması saydamlığı ve mali politika üzerindeki kontrolleri azaltmaktadır.” Bütçenin dışında gerçekleştirilen faaliyetlerin bütçelerin tabi olduğu ilkeler doğrultusunda, yürütülerek denetlenmesinin gerekliliği IMF’nin hazırladığı Tüzükte asgari şart olarak yerini almıştır.⁶⁷

Devletin etkinliğinin izlenebilmesi açısından saydamlık, vatandaşların siyasi varlıklarının niteliğini etkileyen bir olgudur.⁶⁸ Saydamlığın sağlandığı ölçüde vatandaşlar hükümet politikalarını ve bunların sonuçlarını daha iyi anlamlandıracağından oy verme haklarıyla seçim zamanlarında tercihlerini belirleyeceklerdir.

Ancak politikacılar tarafından belirsizlik ortamının seçileceğini savunan iki yaklaşım vardır. Bunlardan biri “mali yanılma”, diğeri ise “stratejik belirsizlik”

⁶⁴Gülay Coşkun, **Devlet Bütçesi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1986, ss.77-78.

⁶⁵Ahmet Kesik, “Türk Kamu Mali Yönetiminde Yerinden Yönetim İlkesi ve Harcamacı Kuruluşların İdari Kapasitelerinin Geliştirilmesi”, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Haziran 2005, İstanbul, s.6, (Çevrimiçi) www1.worldbank.org/publicsector/pe/turkeysymposium/16%20Ahmet%20Kesik.ppt, 12.05.2019.

⁶⁶Ali Koplay, Bütçe Dışı Fon Uygulamaları ve Türkiye Varlık Fonu, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.habergunebakis.com/haberdetay/2400-B%C3%BCt%C3%A7e-d%C4%B1-C5%9F%C4%B1-fon-uygulamalar%C4%B1-ve-T%C3%BCrkiye-Varl%C4%B1k-Fonu-2.html>, 06.09.2018.

⁶⁷Yasemin Hürçan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., s.105.

⁶⁸Pelin Kuzey, a.g.m. (1), s.2.

teorisidir. Mali yanılma teorisine göre, saydam olmayan bir bütçenin varlığıyla seçmenler bilgisiz kalacaklarından yapılan harcamaların maliyetlerini doğru tahmin edememektedirler. Stratejik belirsizlik teorisine göre, belirsizlik politikacıları hedeflerine ulaştıran bir avantajdır.⁶⁹ Bu teorilere göre bilgisizlik ve belirsizlik siyasi arenada politikacıların lehine bir durum yaratmaktadır.

Mali saydamlık; devletlerde, kamu kurumlarına güvenin oluşması, mali istikrarın sağlanarak sürdürülmesi, piyasaları yönlendirecek kaliteli kararlar alınması, kamuoyu tarafından devlet faaliyetlerine yönelik değerlendirmelerin yapılabilmesi ve yönetimi etkin kılacak mekanizmaların kurulması açılarından son derece önem taşımaktadır.⁷⁰ Denetim mekanizmasının iyi işlemesi ise devletin etkinliğini arttıran temel öge konumundadır.

Kamu kesiminin etkinliğinin sağlanması açısından saydamlık; devlet eliyle gerçekleştirilen işlerin bilinmesi ile kamuoyu tarafından da denetime tabi tutulma açısından önemlidir. Özellikle gerçekleştirilmesi düşünülen işlerin biliniyor olması, bu işlere verilecek olan tepkiler doğrultusunda yeniden şekillendirilme yapılarak kamuoyu tarafından kabul gören işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlar. Böylece devlet açısından maliyetleri düşürücü etki sağlanır ve halkın isteklerinin göz önünde tutulduğu bir yapı oluşur.

Saydamlığın sağlanması kamu kesiminde işleyişin etkin bir biçimde devam etmesini sağlar. Örneğin, saydamlığı sağlanmış sistemlerde kamusal hizmetlerin maliyetleri, israf edilip edilmediği izlenebilmektedir. Eğer israf yüksekse hizmetin sunumu gözden geçirilebilir.

Saydamlık, kamu kaynaklarının dağılımında etkinliği ve verimliliği sağlayarak kamunun yönetimini yetkin hale getirir ve sonuç olarak da kamu yönetimine duyulan güveni artırır.⁷¹

⁶⁹Harun Cansız, a.g.m., s.86.

⁷⁰Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.1.

⁷¹ İzak Atiyas, Şerif Sayın, a.g.m.(2), s.29.

1.3. MALİ SAYDAMLIĞIN ÖNEMİ

Saydamlık; devlet tarafından gerçekleştirilen faaliyetleri izlenebilir kılarak devletin topluma karşı sorumluluğunun artmasını sağlamaktadır.⁷² “Mali saydamlık, mali politikaların planlanması ve sonuçları ile ilgili daha bilinçli bir kamuoyunun oluşmasına, mali politikaların uygulanmasından hükümetlerin sorumlu tutulmasına” ve makro anlamda ekonomi politikalarının daha net anlaşılmasını sağlamaktadır.⁷³

Devletin sadece kamuoyuna yönelik saydamlığı sağlaması yeterli değildir. Aynı zamanda devlet hiyerarşisinde bilginin akışı azaldıkça kontroller zayıflamakta, israfın ve yolsuzluğun artmasının yanı sıra eksik mal ve hizmet üretimine de neden olmaktadır. Bu durum hizmet maliyetleri arttırarak devletin asıl görevini gerçekleştirebilmesi için gereken finansmanı sağlamayı da zorlaştırmaktadır. Devlet hesabının takibini yapamaz duruma geldiğinde ise vatandaşların devlete olan güveni azalmaktadır.⁷⁴

1.3.1. Mali Saydamlığın Önemi Bakımından Bütçeleme İlkeleri

Kamusal olarak bütçe, kamu kesimi tarafından üretilen en önemli bilgi dokümanıdır.⁷⁵ Devletin gelir ve harcamalarını detaylı şekilde gösteren, belirli dönemi kapsayan, yapılacak harcamaların nerede, nasıl, ne kadar olması gerektiği ile gelirlerin toplanabilmesini sağlayan hukuksal belgedir.⁷⁶

Tarihi süreci itibariyle bütçeyi incelendiğimizde, mali ve siyasal sistemlere paralel olarak doğup ve geliştiğini söyleyebiliriz.⁷⁷ Bütçe, devletlerin sosyal ve

⁷²Tebliğ Verenler: Emin Dedeoğlu, v.d., a.g.m., s.19.

⁷³ Harun Cansız, a.g.m., s.85.

⁷⁴ İzak Atiyas, Şerif Sayın, a.g.m.(2), s.30.

⁷⁵ Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.3.

⁷⁶ Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.11.

⁷⁷Selami Er, “Bütçe İlkeleri, Bütçe Hukuku ve Anayasanın 161. maddesi Karşısında Bütçeleştirilmeyen Giderler Sorunu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:331, Nisan, 2016, s.173.

ekonomik yapısını göstermesi sebebiyle toplum bireylerinin yaşamlarını dolaylı yönden etkilemektedir.⁷⁸

Bütçelerin toplumların iktisadi ve sosyal mücadelelerinin temelinde yatan belgeler olma özelliğinden ve toplum tercihlerinin öncelikle siyasal kararlara sonrasında ise kamusal politikalara dönüşümü bütçeler vasıtasıyla gerçekleştiğinden, kamusal kaynaklar üzerinde kullanıma yönelik yetkilerin kurallara bağlanması anlamında bütçeler birer toplumsal sözleşme fonksiyonunu yerine getirmektedirler. Demokratik toplumlarda sosyal sözleşme niteliği taşıyan bütçeler aynı zamanda bir yetki devri içermektedir.⁷⁹

Bu yetki devri, yasama organının yürütmeye verdiği halk yerine kamuya ait gelirleri toplayarak, yine onlar yerine harcamalara izin vermeyi içerir ve buna da “bütçe hakkı” denilmektedir. Kısaca halk yasama organına, yasama organı da yürütme organına yeki devri yapmaktadır. Bütçe kanunu vasıtasıyla meclis, hükümetin kaynak kullanımını zaman bakımından, miktar ve bileşimi yönünden sınırlandırmakta ve kesin hesap kanunu ile de uygulamalarını denetlemektedir.⁸⁰

Kamu harcamalarının görünüşte artma sebeplerini; aynı ekonomiden para ekonomisine geçiş, safi-gayrisafi bütçe usulü, işletmelerin devletçe satın alınması-millileştirilmesi, ülke ve nüfustaki değişiklikler, paranın satın alma gücünün azalması, gerçek artış sebeplerini ise; iktisadi sebepler, sosyal sebepler, şehirleşme, sosyal güvenlik, dinlenme, tatil, çevre sağlığı, siyasal sebepler, demokratik yönetimin yaygınlaşması, dış ilişkiler, savaş ve savunma harcamaları olarak sıralarsak⁸¹ kamu hizmetlerinin genişlemesi sonucu bütçenin mali işlevinin; artan kamu giderleri ile gelir sağlayıcı mali araçlar arasında yapılacak parasal kıyaslamalar sonunda, yararlı ve uygun bir denge bulmaya olanak hazırlamak; binlerce iş arasından hangisinin ele alınıp

⁷⁸Pelin Yenigün, Dilek, “Sivil Toplum Bütçeyi İzliyor:2006 Kamu Bütçesini İzlerken Nelere Dikkat Edilmeli?”, **TESEV Yayınları**, s.3, (Çevrimiçi) http://tese.org.tr/wp-content/uploads/2015/11/Sivil_Toplum_Butceyi_Izliyor.pdf, 29.03.2019.

⁷⁹Emin Dedeoğlu, Ferhat Emil, Can M. Erdem, a.g.m.,s.46.

⁸⁰Selami Er, a.g.e., s.173.

⁸¹Bedri Gürsoy, **Kamusal Maliye**, Birinci Cilt, Giriş-Masraflar, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı-Sevinç Matbaası, Ankara, 1980, ss.83-111.

yapılmasına karar vermede yardımcı olmaktır diyebiliriz. Bu bir değerlendirme işidir. Bu sebeple başarılı bir bütçe, tahminleri isabetli yapılmış bir bütçedir.⁸²

Bütçe ayrıca planlamanın da bir aracı olup, gelir ve giderlerin tahmin edilmesini ve gelirle gider arasında bir denge kurulmasını gerektirir. Bütçe bu özellikleri ile yönetim fonksiyonunun bir parçasıdır.⁸³ Bu sebeple, bütçe bilgilerinin süresinde yayınlanması, devlete ait hedeflerin neler olduğu hususunda piyasaların değerlendirme yaparak kendilerini buna göre ayarlamalarına imkân vermektedir.⁸⁴ Bu yönüyle bütçe, devlet için bir denetim aracıdır.

Bütçenin görevini yapabilmesi için zaman içinde çeşitli ilkeler geliştirilmiştir. Bütçenin ilkeleri; geleneksel ve çağdaş olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Geleneksel bütçe ilkeleri; birlik, genellik, yıllık olma, alenilik, anlaşılır olma, önceden izin alma, doğruluk, denklik, giderlerde ayırım ve tasarruf* ilkeleridir. Çağdaş bütçe ilkeleri ise mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, mali disiplin, toplama ve yeknesaklık ilkeleridir.

Belirlenen bu ilkelerin yanı sıra 5018 sayılı KMYKK ile Türkiye’de bütçenin kapsamı ve ilkeleri yeniden ele alınmış, uluslararası alanda tanımlanan biçimine uygun hale getirilmeye çalışılmıştır.

5018 sayılı KMYKK’nun 13. maddesinde; bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde uyulacak ilkelere ver verilmiş; bu ilkelere bazıları saydamlığın sağlanmasını bütçe açısından destekleyici niteliktedir. Söz konusu ilkelere; mevzuat doğrultusunda hazırlanacak olan bütçelerin izleyen iki yılın tahminleriyle birlikte görüşülüyor olması, gelir ve giderlerin gayri safi olarak gösterilerek bütçe denkliğinin sağlanması ve belirlenmiş uluslararası standartlara

⁸²Bedri Gürsoy, **Kamusal Maliye**, İkinci Cilt, Bütçe- Yeniden Yazılmış, Genişletilmiş 2. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1981, ss.20-22.

⁸³Selami Er, a.g.m., s.173.

⁸⁴Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.3.

*Tasarruf ilkesi; belirli bir tutardaki para ile mümkün olan en yüksek faydanın sağlanması (verimlilik ve etkinlik), kamu hizmetlerinde kalitenin artırılması, savurganlığın önlenmesidir. Figen Altuğ, **Kamu Bütçesi**, (2), İstanbul, Beta Yayıncılık, 2019, ss.13-25.

uygun şekilde sınıflandırılması sonucunda hazırlanacak raporların açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.

Saydamlığı bir sonuç olarak ele aldığımızda; yukarıda sayılan bütçenin geleneksel ve çağdaş ilkeleri ki bu ilkeler 5018 sayılı KMYKK da yer alan ilkeler olup, temelinde saydamlığı sağlamaya yöneliktir. Karşılaştırılabilir, açık, doğru hazırlanmış bir bütçe saydamlığın temel taşıdır.

Bütçe ilkelerinden sapmalara birlik, genellik ve yıllık olma ilkelerinde rastlandığından bu ilkelere ve ilkelere sapmalara ileriki alt başlıklarda yer verilmiştir.

1.3.1.1. Bütçenin Birliği İlkesi

Bütçenin birliği ilkesi; merkezi hükümetin doğrudan kullanımında olan tüm gelir ve giderlerin tek bir bütçe belgesi üzerinde gösterilmesini ve kamusal hesaplarda mali saydamlığın sağlanabilmesi, kamuya ait tüm birimlerin mali yapısının bütün halde izlenebilmesini sağlayan tek bütçe ilkesi de denilen bütçe ilkesidir. Ancak kamunun mali yönetimine yönelik uygulamalar bazı politik gerekçelerle bütçe ilkelerinden sapmalar göstererek yapılan giderlerde gizliliğe neden olmaktadır.⁸⁵

İlkelerden sapmaya neden olan uygulamalar; yedek ödenek uygulamalarıyla ödenek aktarmaları, ek bütçeler ve döner sermaye bütçeleri olmakla birlikte ülkemizde de bütçe etkinliğinin zedelenmesine yol açan bu uygulamalara rastlanmaktadır.⁸⁶

Yedek ödenek ve ödenekler arası aktarma Bütçe Kanunlarımızda sürekli yer alan maddelerdir. 2019 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda da gerektiğinde kullanılabilecek ödenekler başlıklı 5. maddesinin 2. fıkrasında yer alan Yedek Ödenek ve aynı kanunun 6. maddesinde Ödenekler Arası Aktarma yapılabilmesine ilişkin hususlar ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu Kanun'da bütçede hangi hizmetler için

⁸⁵ Selami Er, a.g.e., ss.173-174.

⁸⁶ Yasemin Hürçan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., s.115.

yedek ödeneğin kullanılabileceği belirtilmeyerek sadece ekonomik kodun I. düzeyine göre yedek ödeneklerle ilgili hususlar düzenlenmiştir.

Ayrıca bütçenin birlik ilkesinden sapmanın en yaygın örneklerinden biri ödenemeyen hazine alacaklarının bütçeleştirilmeden gelirlerden alacaklar hesabında takip edilmesidir. “Nitekim 16.7.2008 günlü ve 5787 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlemesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile benzer bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Anayasa Mahkemesi bahsedilen düzenlemeyi iptal etmiş ve iptal gerekçesinde bütçe ilkelerinin anlam olarak Anayasa’nın 161. maddesinde var olduğunu kabul etmiştir. Anayasa Mahkemesinin bu yorumu hukuk ve maliyeyi ya da ekonomiyi buluşturan çizgide önemli bir adım olarak kabul” edilmektedir.⁸⁷

Bütçe hazırlık sürecinde öngörüleemeyen ulusal ve uluslararası yardımlar, yurtiçi ve yurtdışı projeler gibi bütçenin dışında kalan gelir ve faaliyetler bütçe kanunu ile birlikte meclise sunulmamaktadır.⁸⁸ Bu durumda hazırlanan bütçeler, kamu kesiminin mali durumunu gerçek anlamda yansıtan belge niteliğini kaybederek inanırlılıkları azalmaktadır. Bunun önemli nedenlerinden biri olarak ek bütçelerin yaygın bir biçimde kullanılması⁸⁹ gösterilebilir.

Ek ödeneye baktığımızda, Devlet tarafından hizmetleri gerçekleştirmek için bütçede yer verilen ödenek tutarlarının eksik kalması sebebiyle, hükümetin meclisten talep edip sağladığı ödeneklerdir. Ülkemize bakacak olursak sıklıkla bu ödeneye ihtiyaç duyulmuş, bu şekilde sağlanan ödenekler tüm yıl için belirlenen ödeneğin % 20 sine ulaşmıştır.⁹⁰

Ek bütçeler; başlangıç ödeneklerinin yetersizliği, yıl içinde ortaya çıkan ihtiyaçlar ve ekonomik hedeflere ulaşılamaması gibi sebeplerle hazırlanan bütçelerdir. Ek bütçelerin büyüklüğü incelendiği takdirde, yüksek oranlar sebebiyle bütçe

⁸⁷Selami Er, a.g.e., s.172.

⁸⁸Yasemin Hürcan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., s.120.

⁸⁹İzak Atıyas, Şerif Sayın, a.g.m.(2), s.36.

⁹⁰Haldun Darıcı, “Bütçe Niçin Ek Ödenek İster?”, s.6, (Çevrimiçi) <https://maliyederGISi.sgb.gov.tr/yayinlar/md/md139/H.%20DARICI.pdf>, 16.06.2019.

kanunlarının geçerliliğini yitirmiş olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü ek bütçeye ihtiyaç duyulması hazırlanan bütçelerin başlangıçta düşük tutulmaları sebebiyle gerçeklikten uzaklaşmaktadır. Ayrıca bütçe dengesinin çoğunlukla negatif olması⁹¹ da bütçelerin gerçekçiliğini sorgulamamıza neden olmaktadır.

1982 Anayasası'nın 164. maddesinde yer verilen ve bütçelerin inandırıcılıklarını kaybetmelerinde önemli bir rol oynayan unsur Kesin Hesaptır. Kesin Hesap Kanunlarına yönelik meclis görüşmelerde ciddi olarak değerlendirilmemeleri söz konusudur.⁹² 1924-2019 yılları arasındaki döneme baktığımızda sadece 1967-1982 yılları arasındaki kesin hesaplar bütün olarak kanunlaşmamıştır. 1969-1976 yılları arasında Kesin Hesap Kanunu çıkmamış, diğer yıllar ise kurum bazlı olarak kanunlaşma olmuştur. Konsolide edilmiş bir kanundan söz edilememektedir. 1984 yılında 3 kurumun (Atatürk Üniversitesi, İnönü Üniversitesi ve Karadeniz Teknik Üniversitesi) 1977-1982 yılları arası bir seferde kanunlaşmıştır.⁹³ 2017 yılı dahil düzenli bir şekilde yayımlanmıştır.

Birlik ilkesinin Türkiye'deki istisnalarından biri de döner sermaye* bütçeleridir. Döner sermayeli işletme kurarken, kamu hizmet biriminde bir kapasite fazlası olmasına, bu fazla kapasitenin ürettiği mal ve hizmetlerin belirlenmiş bir fiyat ile farklı kesimlere satılabilmesine; ve bu faaliyetinin asıl görevi aksatmamasına dikkat etmek gerekir.⁹⁴ Bu işletmeler sabit sermayede belli dönemlerde boşalan kapasiteyi üretimde kullanmaya devam ederek ve üretimini piyasa fiyatından satarak mevcut sabit sermayenin tam kullanımını sağladıktan sonra, toplam talebin bir kısmını düşük maliyetli üretim ile karşılar ve devlete ek gelir kazandırır.⁹⁵ Döner sermaye işletmeciliği devletin temel fonksiyonlarından başka, ekonomik girişimlerde

⁹¹Bütçe Büyüklükleri ve Gerçekleşmeleri - Detaylı Grafikler, 2019, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/TR,227/detayli-grafikler.html>, 20.04.2019.

⁹²Yasemin Hürkan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., s.115.

⁹³1924-2019 yılları arası çıkarılmış Kesin Hesap Kanunları, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx>, 20.04.2019.

*1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu, 49. madde ile döner sermaye işletmelerinin kuruluşu yasalaşmış ve 2003 yılında yayınlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu geçici 11. maddesinde yer verilmiştir. Figen Altuğ, a.g.e. (1), s.137.

⁹⁴Kenan Bulutoğlu, Erciş Kurtuluş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, İstanbul, Araştırma Eğitim Ekin Yayınları, 1981, s.45.

⁹⁵Gülşay Coşkun, a.g.e., s.69.

bulunmasına ilişkin yasal kalıpların, belirginleşmediği yıllarda genel bütçenin içerisinde yönetilen sınai ve ticari kurumların işlemlerine esneklik kazandırmak için başvurulmuş bir uygulamadır.⁹⁶

Özel bütçeli kuruluşlardan devlet üniversitelerinin basımevi ve hastaneleri döner sermayeli işletmelere örnektir. Ancak kurum bütçesi dışında ayrı olarak tutulan bir bütçeye ve farklı muhasebe uygulamasına sahiptir.⁹⁷ Bu yönüyle birlik ilkesini zedeleyici unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu tür uygulamalarla birlik ilkesini saptırmalara uğratarak hazırlanan bütçeler parçalı bir yapı arz etmekte, tek bir bütçede devletin tüm gelir-giderleri görülememektedir. Klasik bütçe anlayışında makul olan bu yapı günümüz bütçeleme anlayışında saydamlığın gereği gibi sağlanamamasına yol açmaktadır.

1.3.1.2. Bütçenin Genellik İlkesi

Genellik ilkesi; bütçe gelirleri ile giderlerinin, aralarında bağlantı kurulmayacak şekilde bütçeye kaydedilmesidir. Yapılacak kayıtların “gayri safi tutarlarıyla bütçede yer alması, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi” kuralını gerektirir. İlkenin amacı ise tüm gelir ve giderlerin detaylı bir biçimde bütçede görünmesini sağlamaktır.⁹⁸ IMF’nin Devlet Mali İstatistikleri (GFS-Government Finance Statistic) El Kitabında da bütçe büyüklüklerinin brüt olarak kaydedilmesi gerektiği vurgulanmıştır.⁹⁹

Belli gelirler belli giderlere tahsis edilmeden ve tüm rakamlar gayrisafi tutarları ile işlenerek bütçenin düzenlenmesini savunan bu ilke toplanan gelirlerin harcanacakları yerlerin belli olan bütçe dışı fonlarla bozulmaktadır.¹⁰⁰ Toplumda değişik adlarla yapılan kesintilerin, fon yasalarında belirlenmiş kişi veya grupların

⁹⁶Figen Altuğ, a.g.e. (1), s.140.

⁹⁷2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. maddesine göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğin (a) bendinin 2. Fıkrası, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2547.pdf>, 20.04.2019.

⁹⁸Selami Er, a.g.e., s.174.

⁹⁹Yasemin Hürkan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., s.111.

¹⁰⁰Figen Altuğ, a.g.e. (1), s.157.

yararına sunulup tekrar bankadaki hesaba dönmeleri, esasına dayalıdır ve bu kamu paraları Sayıştay’ın bilgisi dışında toplanıp harcanmaktadır. Fonlar sadece bütçeyle bağlantıları ölçüsünde Sayıştay tarafından denetlenmektedir. Bu şekliyle fon uygulamalarının genişlemesi, bütçe dengesini bozmaktadır.¹⁰¹ Ancak söz konusu uygulama günümüzde değişiklik göstermiş ve Sayıştay’ın denetim alanı genişletilerek kurumların özel hesaplarını da içerecek şekilde kamusal hesaplar, fonlar, kaynaklar ve faaliyetler denetlenir duruma gelmiştir.¹⁰²

Bu ilkede de birlik ilkesinde olduğu gibi tüm gelir-giderlerin aynı anda görülebilmesi söz konusu olmaktadır. Gayri-safılık ilkesini de içinde barındıran şekilde genellik ilkesi, gelir ve giderin mahsuplaşmadan bütçelerde yer almasını gerektirir. Saydamlık anlamında bu ilke sağlandığında, devletin elde etmiş olduğu gelirleri ve yaptığı harcamaları nerelere yönlendirdiğini de net şekilde görmemizi sağlar.

1.3.1.3.Bütçenin Yıllık Olma İlkesi

Bütçenin gelirleri ile giderlerinin kullanımına yönelik verilen yetki ile izinlerin bir yılı geçmemesini öngören bir ilkedir. Bu ilkeye göre, gelirlere yönelik tahminler ile kullanılabilecek ödenekler sadece bir yıllık dönemde geçerli olabilmektedir. Yasama organı her yıl “bütçe ile vergilerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına yeniden izin vermektedir.”¹⁰³

Bütçenin yıllık olması demek; bütçenin uygulama döneminin de yıllık olması demek olduğundan, istisnaları olmakla birlikte kullanılmayan ödenekler yılsonunda iptal edilerek gelecek yıla devredilmez.¹⁰⁴

¹⁰¹Figen Altuğ, a.g.e. (1), s.162.

¹⁰²Sayıştay- Denetim Alanı, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=76>, 20.04.2019.

¹⁰³Bütçenin İşlev ve İlkelerinin 5018 Sayılı Kanun ve Diğer Kanunlar Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Kamu Finans, 15.03.2019, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.kamufinans.com/butcenin-islev-ve-ilkelerinin-5018-sayili-kanun-ve-diger-kanunlar-cercevesinde-degerlendirilmesi-2/>, 29.03.2019.

¹⁰⁴Figen Altuğ, a.g.e. (1), s.156.

1982 Anayasa'sında Bütçenin Hazırlanması ve Uygulanması başlıklı 161. maddesinin üçüncü fıkrasında kamusal harcamaların yıllık bütçelerle yapılmasının esas olduğu yer almaktadır.¹⁰⁵ Hazırlanan bütçelerin yıllık olması karşılaştırmaya kolaylık sağlamaktadır. Şöyle ki bir yıl makul bir süre olmakla birlikte tüm kamu kurumlarının işlemleri bu süre dahilinde gerçekleştirildiğinden yıllar itibariyle karşılaştırma yapılması kolaylaşmaktadır.

Ancak fonlar ve döner sermaye işletmeleri bu ilkenin de istisnasını oluştururlar; tahsis edilen gelirlerle gerçekleştirilen giderler yılsonunda karşılaştırılmakta ve gelirlerin toplandığı banka hesabında bir bakiye fazlası varsa, bu miktar gelecek yıla devredilmektedir¹⁰⁶

Diğer bir istisna ise 906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabıdır. Bu hesabın muhasebe sisteminde yer almasındaki düşünce yılı içerisinde veya özellikle yılın son ayında ödeneği yetmeyen dolayısıyla ek ödenek talep etmenin pratik bir çözüm olmayacağı durumda, devlet yükümlülükleri avans şeklinde ödenerek işlemler gerçekleştirilir, ödenek sağlandığı anda da bu ödemelerinin bütçeye gider kaydedilerek bütçeleştirilmesine dayalıdır.

Muhasebe açısından doğru bir işlem olmakla birlikte, bitmiş bir yıla ait bu işlemlerin daha sonraki yıl bütçe kanunu ile ödeneksiz bir biçimde yapılması, bütçelerin hem yıllık olma ilkesine aykırılık yaratmakta hem de meclisi başta vermediği bir etkiyi sonradan vermek mecburiyetinde bırakmak gibi bir sakıncayı da bünyesinde taşımaktadır. Faizlerin ödenmesinde, bütçe dışından temin edilen tutarlarla ödenen faizler için ödenek alınmayarak, kullanılan hesapların bakiyeleri ertesi yıllara devretmekte yani gider kaydedilmeyerek devam edebilmektedir.¹⁰⁷

Hazine alacaklarının tahsil imkanı kalmadığı için terkin edilmesinde, saydamlığın gereği olarak bu işlemlerin bütçe dışında yapılmaması gerekmektedir. Silinecek miktarlar, alacağın kaydının yapıldığı yıllara ilişkin bütçeye gider

¹⁰⁵Anayasa Mahkemesi'nin 08/09/1989 tarihli ve E.:1988/37 K.:1989/36 sayılı Kararı.

¹⁰⁶Figen Altuğ, a.g.e. (1), s.156.

¹⁰⁷Emin Dedeoğlu, Ferhat Emil, Can M. Erdem, a.g.m.,s.65.

kaydedilmesi gerekli olan tutarlardır. Dolayısıyla bu alacakların silinmesinin bütçeye ödenek konulmak ve bütçe gideri olarak gösterilmeden yapılması, bütçede yer alan rakamların gerçekleri yansıtması ve mali disiplini sağlama yönünden önemlidir. Bu tür işlemlerin kayıt dışı kalması bütçe büyüklüklerinin gerçek tutarlarının görünmemesine neden olmaktadır.¹⁰⁸

Alacak kayıtlarının “silindiği yıllarda gider bütçesi, olması gerekenden daha az görünmektedir. Bütçe, merkezi yönetimin bütün faaliyetlerini kapsayan bir belge olmaktan çıkmakta, yapılan işlemler kesin hesap sürecinin dışında kalmaktadır. Kesin hesap sürecinin etkin olmaması; bütçenin öneminin ve etkisinin azalmasına, meclis denetiminin devre dışı kalmasına, dolayısıyla meclisin etkinliğinin azalmasına yol açmaktadır.” Bütçelerde gerçek büyüklüklere yer verilmemesi, maliye politikalarının gerçekçi şekilde uygulanmasını engellemektedir. Bütçe ilkelerinden birlik ve genellik ilkeleri de göz ardı edilmektedir.¹⁰⁹

1982 Anayasası’nın 161. maddesi “*Kanun, kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller koyabilir.*” diyerek yıllık bütçelerde, bütçe süresi dışında kamu harcamaları için yasal düzenlemelere olanak vermektedir.¹¹⁰

Nitekim fon uygulamaları Anayasa Mahkemesi tarafından söz konusu fıkra kapsamında özel usul olarak kabul edilmiş ve Anayasa’ya aykırı görülmemiştir. Terkin edilmesi gereken Hazine alacaklarının kalkınma planlarıyla ilgisi veya yıllara sari faaliyetlerle ilgili olması yönünden önem taşımaktadır. Anayasa’nın 161. maddesinde bahsedilen fıkra bu özel usulün yıllara yaygın işler için bütçenin yıllık olma ilkesinin istisnası mahiyetinde bir özel usul olarak öngörüldüğü anlaşılmaktadır.¹¹¹

Hazine alacaklarının bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin silinmesini öngören, 5787 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un ilgili hükümleri Anayasa’nın 161.

¹⁰⁸Selami Er, a.g.e., s.176.

¹⁰⁹Selami Er, a.g.e., s.178.

¹¹⁰Anayasa Mahkemesi’nin 08/09/1989 tarihli ve E.:1988/37 K.:1989/36 sayılı Kararı.

¹¹¹Selami Er, a.g.e., s.181.

maddesine aykırı görülerek iptal edilmiştir.¹¹² Bu alacaklarda silinmeye yönelik olarak 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun İç Borçlanma başlıklı 6.maddesi ile 5018 sayılı KMYKK'nun Kamu Alacaklarının Silinesi başlıklı 79.maddesinde yer alan hükümler kamu alacaklarının bütçe dışında silinmesine izin vermemiştir.¹¹³ Böylece yapılacak olan silinme işlemleri bütçe içinde kalacağından izlenmesi sağlanacak ve saydamlığı sağlamaya katkıda bulunacaktır.

Kamu kurumları arasında mahsuplaşma anlamındaki tahkimler; mali disiplinsizliği teşvik eden dolayısıyla saydamlığı engelleyici tehlikeli unsurlarındandır. Tehlikeleri ise tamamen bütçe dışında gerçekleştirilmelerinden kaynaklanmaktadır. İstatistiksel anlamda borç stoklarını arttıran bir unsurdur. Çünkü kurumlar tahkim beklentisi sebebiyle tercihlerini borcunu ödememekten yana kullanmaktadırlar. Böylece tahkimler giderek yükselen tutarlarda borç birikimine neden olmuşlardır.¹¹⁴

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un İç Borçlanmaya yönelik olan 6. maddesi gereği bu işlemlerin ilgili yıl bütçesine ödenek konmak kaydıyla bütçeye gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak 5787 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile getirilen düzenlemede, hazine alacaklarının bütçeyle ilişkilendirilmeden silinmesi öngörülmektedir. Böylece kurumların dış borçlarını tahsis ederek kredi kullanmaları durumu kalkmıştır. 5018 sayılı KMYKK'daki değişiklikle, üniversiteler tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren yapılan ve yapılacak kullanımlar çerçevesinde söz konusu olan tutarın "Hazine Müsteşarlığı tarafından uygulayıcı devlet üniversitelerine ödünç verilmesi sonucunu ortaya koymuştur. 4749 sayılı Kanun'a 2006 yılında Geçici 12. madde eklenmiştir. Böylece hazinenin hesaplarına giren dış borçlar, karşılığında giderler hesabı çalıştırılarak söz konusu tutarların üniversitelerce kullanılması sağlanmıştır." 4749 sayılı Kanun'a 5787 sayılı Kanun'un 16. maddesi ile eklenen Geçici 12. maddenin

¹¹²Selami Er, a.g.e., s.181.

¹¹³Selami Er, a.g.e., s.176.

¹¹⁴Selami Er, a.g.e., s.178.

yürürlük tarihi itibarıyla ödenmeyen tutarının, bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeden silinmesi hususunda Hazine ve Maliye Bakanı yetkilendirilmiştir.¹¹⁵ Örnek olarak çalıştığımız kurum olan İstanbul Üniversitesi'nden 20.177.954 TL hazine alacağı tarafların belirlemiş olduğu bir hakem aracılığıyla çözüme kavuşturulmuştur.¹¹⁶

4749 sayılı Kanun'un Geçici 12. maddesine eklenen fıkranın ve yine Kanun'a eklenen Geçici 16. maddenin Anayasa'nın 2., 6., 7. ve 8. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek ana muhalefet partisi tarafından iptalleri istenmiş; Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir.¹¹⁷ Anayasa'nın ilgili maddeleri genel anlamda yetkilendirmeye yönelik olup kaynağının Anayasadan almayan bir devlet yetkisini kullanılamayacağından, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen silme yetkisi kaldırılmış olmaktadır.

Yıllık olma ilkesiyle ilgili diğer bir kavram mali disiplindir. Mali disiplin geniş anlamda, kamu gelirleri ile giderlerinin denk olması anlamına gelmektedir, söz konusu denklik süre olarak bir yılın sonundaki denklidir.¹¹⁸ Bu yüzden kaynak dağılımı ve harcamalar bu süre dahilinde gerçekleştirilir.¹¹⁹

Çok yıllık bütçeleme sistemi de yıllık olma ilkesine bağlıdır ve bu sistem; genel özellikleri bakımından, ilgili yılın verileri ile izleyen iki yılın gelir ve gider tahminlerinin yer aldığı; bunlardan bir yıla ilişkin kısmının uygulanması hususunda hükümetin yasamadan yetki ve izin aldığı bir bütçe şekli olarak ifade edilmektedir.¹²⁰

¹¹⁵Selami Er, a.g.e., s.179.

¹¹⁶Sayıştay, **2008 Yılı Hazine İşlemleri Raporu**, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2009, s.70, (Çevrimiçi)https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/Stratejik%20Planlama/2008_Faaliyet_Raporu.pdf, 12.05.2019.

¹¹⁷12.07.2011 tarih ve 27992 sayılı Resmi Gazete.

¹¹⁸Fatih Yar, "Mali Disiplinin Sağlanmasında Mali Reformların Önemi", **Vergi Dünyası**, Sayı:403, Mart 2015, s.93.

¹¹⁹Ayşe Günay, **Mali Disiplinin Sağlanmasında Anayasal Denk Bütçe Yaklaşımı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2007, s.27, (Çevrimiçi) <http://www.maliye.gov.tr/Kitaplar/Mali%20Disiplin%20Sa%C4%9Flanmas%C4%B1nda%20Anayasal%20Denk%20B%C3%BCt%C3%A7e%20Yakla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1%20ve%20T%C3%BCrkiyede%20Uygulanabilirli%C4%9Fi.pdf>, 12.12.2017.

¹²⁰Kamil Tüğen, Ahmet Özen, "Çok Yıllı (Orta Vadeli) Bütçeleme Sistemi ve Uygulamaları", **Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 3, 2004, ss.114-115, (Çevrimiçi) <http://www.sbe.deu.edu.tr/dergi/cilt6.say%C4%B13/6.3%20tugen-ozen.pdf>, 29.03.2019.

Ayrıca bu bütçe sistemi, mevcut politikalar ile geleceğe dair tahminlerin mali stratejiyle uyumunu göstermekle beraber saydamlığın sağlanmasını ve harcama önceliklerinin yeniden ele alınmasını sağlamaktadır. Ancak sistemin olumsuzluğu olarak; gelecek tahminlerine fazlasıyla güvenme sebebiyle mali politikalarda hantallık veya esnek olmama gösterilebilir. Aşırı iyimserlik de söz konusu olabilmektedir.¹²¹

1.3.2. Mali Saydamlık Açısından Mali Raporlamanın Önemi

1.3.2.1. Mali Raporlamanın Tanımı

Raporlama sözcük olarak herhangi bir işte, bir konuda yapılan inceleme ve araştırma sonuçları, tespit, düşünce veya gözlemleri yazılı şekilde oluşturma demektir.¹²² Raporlama; “devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilginin düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde” hazırlanması olarak tanımlanmaktadır.¹²³

Mali raporlama ise kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimlilik “ilkeleri çerçevesinde mali saydamlık ve hesap verilebilirlik temelinde elde edilmesi ve kullanımı için gerekli mali dokümanların yazılı olarak ilgili makamlara sunulması ve kamuoyuna düzenli olarak” duyurulması¹²⁴ şeklinde tanımlanabilir.

5018 sayılı KMYKK gereği kamu idareleri, mali saydamlığı sağlayabilmek adına gereken düzenlemeleri yaparak önlemleri almalı, her türlü kamusal kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasından sorumlu tutulduğundan, kamu idareleri mali yönetim ve kontrol sistemi ile bütçe sistemi ortak tanımlara ve kurallara bağlanmıştır.

İdareler, mali saydamlığı, raporlama açısından sağlayabilmek adına kurulan mekanizmalar olan Faaliyet Raporu ile Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporunu hazırlamakla yükümlü kılınmıştır. Kamuoyunun zamanında

¹²¹ Fatih Yar, a.g.m., s.98.

¹²² İlhami Söyler, Mustafa Çolak, “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama”, **Maliye Dergisi**, Sayı:162, Ocak-Haziran 2012, s.146, (Çevrimiçi) <https://maliyederisi.sgb.gov.tr/yayinlar/md/162/7.pdf>, 12.05.2019.

¹²³ İzak Atiyas, Şerif Sayın, a.g.m.(2), s.28.

¹²⁴ İlhami Söyler, Mustafa Çolak, a.g.m., s.146.

bilgilendirilmesi ve denetimin sağlanması amacıyla, bu hususları izleme görevi ise Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir.¹²⁵

1.3.2.2. Mali Raporlamanın Gerekliliği

Mali saydamlığın sağlanması, toplum bireylerinin; bütçe süreci, güncel politikalar, makroekonomik hedefler gibi bilgilere erişimlerinin sağlanması; dokümantasyonunun geliştirilmesi sonucu mali raporlamaya ağırlık verilmesi halinde mümkün olabilecektir.¹²⁶

Yeni kamu mali yönetimi anlayışının odak noktası saydamlığın sağlanmasının, esasında bir raporlama ve raporlamanın sunumu şeklinde ortaya çıktığı söylenebilir.

Etkin bir mali raporlamada, devletin mali politikalarındaki niyetleri ile bunların gerekçeleri, politikalar ile hedeflenenleri net şekilde ortaya koyar, uygulamaların yakından takip edilmesini sağlar ve uygulamanın sonuçlarını paylaşır; bu sonuçların ilk konan hedefler ile ne kadar uyumlu olduğunu ve söz konusu hedeflerden ne oranda sapıldığını belirlemeye yardımcı olur.¹²⁷

Etkin bir raporlama olmaması ise, kamusal faaliyetler hakkında vatandaşın anlaşılabilir bilgiye ulaşmasını zorlaştırmaktadır.¹²⁸

Mali raporlama ile belirlenmiş hedefler ve mevcut durum görülebilmekte, bunların sonucunda da hedeflerden sapmalar tespit edilebilmektedir. Hizmetlerin etkin ve verimliliği hususunda bilgi üretmeyen yani raporlama yapamayan kurumun ise iyi yönetilmesi imkansızlaşmaktadır.¹²⁹

¹²⁵Ömer Duman, “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Alanındaki Gelişmeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:346, Haziran 2010, ss.25-27.

¹²⁶Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.12.

¹²⁷İzak Atiyas, Şerif Sayın, a.g.m.(2), s.31.

¹²⁸Pelin Yenigün-Dilek, a.g.m.,s.3.

¹²⁹İzak Atiyas, Şerif Sayın, a.g.m.(2), s.34.

1.3.2.3. Raporlamada Olması Gerekenler ve Mevcut Durum

Saydamlık, kamuoyunun kaynakların nasıl kullanıldığını izleyebilmesini sağlarken, siyasilerin kamunun yararı doğrultusunda karar almalarını teşvik ederek kamusal kaynakların kullanımında etkin ve verimli olmasını özendirerek kamusal harcamalarda etkinliği arttırmak suretiyle kamu yönetimini yetkinleştirir.¹³⁰

Mali saydamlığın raporlama ile etkin hale gelebilmesi iki koşulun varlığına bağlıdır. Birinci koşul; istenilen bilginin verilme gücü ve kararlılığına sahip olması; ikinci koşul ise bilgiyi kullananların kabul edilmiş standartlar dahilinde, bilgi sağlayanları değerlendirebilmeleri için verilen bilgiyi kullanabilmesidir.¹³¹ Bilgiye erişimin sağlanmasının yanında verilen bilginin de kamuoyu tarafından anlaşılabilir şekilde sınıflandırılmış olması gerekmektedir.¹³²

Mali bilgilerin yayınlanmasında etkinliğin sağlanması için; bütçenin kapsamının genişletilmesi, tahminlere ve gerçekleştirmelere yönelik kapsamlı bilgiler hazırlanması, gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler, vergi harcamalarına ve faaliyetlere yönelik raporlar hazırlanması ve borçlar ile varlıklar hususunda zamanında ve detaylı veriler yayınlanmasının önemi büyüktür.¹³³ Ayrıca mali raporlamanın gereği gibi etkili olabilmesi için, etkin ve güvenilir olması ve belirlenen hedeflerden sapmaları açıklaması¹³⁴ gerekmektedir.

Mevcut raporlama sistemlerinin kamunun, kamusal kaynak kullanılarak yaptığı tüm mali faaliyetleri kapsamaması nedeniyle dar bir çerçeve çizilmektedir.¹³⁵ Sınırların dar olması raporların yansıttığı bilginin de sınırlı olması anlamını taşımaktadır. Aynı zamanda yapılan raporlamanın, rapor kullanıcıları tarafından

¹³⁰Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., ss.3-4.

¹³¹Haluk Egeli, Ahmet Özen, “Türk Bütçe Sürecinin Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 197, Şubat 2005, s.164, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/turk-butce-surecinin-mali-saydamlık-ve-5018-sayili-kamu-mali-yonetimi-ve-kontrol-kanunu-cercevesinde-degerlendirilmesi/6187>, 29.03.2019.

¹³²Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.12.

¹³³Yasemin Hürçan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., ss.106-107.

¹³⁴Yasemin Hürçan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., s.112.

¹³⁵Tebliğ Verenler: Emin Dedeoğlu, v.d., a.g.m., s.13.

yeterli düzeyde anlaşılabilmesi sonucunda raporlama kağıt üzerinde kalmakta ve üzerinde gerekli tartışmalar yapılmamaktadır. Kamuoyu ve sivil toplum kuruluşlarının raporlama konusunda daha duyarlı olmaları ve raporların anlaşılır bir dilde olmasını talep etmeleri de raporlamada gelişmelerin hız kazanmasında etkili olacaktır.

1.3.2.4. Uluslararası Alanda Mali Raporlama

Bir fon olan IMF, Temmuz 1944 yılında ekonomik işbirliği için bir çerçeve olarak inşa edilmiştir. Temel sorumluluğu uluslararası para sisteminin istikrarını sağlamak olan IMF tarafından¹³⁶ 16 Nisan 1998 tarihinde Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü (Code Of Good Practices On Fiscal Transparency) kabul edilmiştir. Bu düzenlemenin asıl amacı, kısa vadede bütçenin etkili olabilmesi için bütçenin dışında da yürütülen faaliyetlerin ve gerçekleştirilecek yükümlülöklere yönelik makul bilginin üretilmesini sağlamak, uzun vadede ise sistemin ürettiğı verilerle devletin ekonomik sürdürülebilirliğinin net bir şekilde görülmesini sağlamaktır.¹³⁷

IMF Yönetim Kurulu Ara Komitesince Ekim 1998’de yayınlanan rehberde; IMF mali saydamlığın bir zorunluluk değil, uyulması gereken birtakım prensipler bütünü şeklinde değerlendirilmektedir, IMF nin ilgili komitesi söz konusu prensipler gereğı, üye ölkelerin saydamlığı artırmaları ve dolayısıyla iyi bir hükümetin anahtar özelliğı, mali politikanın kredibilitesi ile sorumluluğun artırılması olarak belirtilmektedir.¹³⁸

¹³⁶ IMF Neden Oluştı ve Nasıl Çalıştı?, (Çevrimiçi) <http://www.imf.org/en/About>, 20.04.2019.

¹³⁷ Yasemin Hürçan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., s.100.

¹³⁸ Harun Cansız, a.g.m., s.87.

Tablo 1.1 : IMF-Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğünde Yer Alan Prensipler

A. Roller ve Sorumlulukların Açıklığı
1. Devlet sektörü, kamu sektörünün geri kalanından ve ekonominin geri kalanından ayrılmalıdır ve kamu sektöründeki politika ve yönetim rolleri açık olmalı ve kamuya açıklanmalıdır.
2. Mali yönetim için açık ve anlaşılır yasal, düzenleyici ve idari bir çerçeve olmalıdır.
B. Bütçe Süreçlerinin Açıklığı
1. Bütçe hazırlığı belirlenen bir zaman çizelgesini takip etmeli ve iyi tanımlanmış makroekonomik ve maliye politikası hedefleriyle yönlendirilmelidir.
2. Bütçe yürütme, izleme ve raporlama için açık prosedürler olmalıdır.
C. Bilgilerin Kamuya Açıklığı
1. Kamu, geçmiş, güncel ve öngörülen mali aktivite ve büyük mali riskler hakkında kapsamlı bilgi sağlamalıdır.
2. Mali bilgiler politika analizini kolaylaştıracak ve hesap verebilirliği teşvik edecek şekilde sunulmalıdır.
3. Mali bilgilerin zamanında yayınlanması için bir taahhüt yapılmalıdır.
D. Bütünlük Güvencesinin Sağlanması
1. Mali veriler kabul edilen veri kalite standartlarını karşılamalıdır.
2. Mali faaliyetler etkin iç gözetim ve güvencelere tabi olmalıdır.
3. Mali bilgiler harici olarak incelenmelidir.

Kaynak: Mali Saydamlık Üzerine İyi Uygulamalar Tüzüğü, 2007, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm>, 29.03.2019.

Birinci prensip, kamu sektörünün kendi içinde diğer sektörlerden ayrı olarak değerlendirilerek yönetim kademesinde roller arasında bir sınır çizilmesi gerektiğini belirterek hükümetlerce çıkarılan kanunların saydamlığa yer vermesi ve hükümet işlerinde açıklığı teşvik etmesi olduğunu vurgulamıştır. İkinci prensip, bütçenin hazırlanması, uygulanması ve raporlanması ile ilgili olup, açıklığa yeniden karşımıza çıkmaktadır. Bütçe mali yapıyı göstermesi sebebiyle mali saydamlığın temel taşıdır. Üçüncü prensip ise kapsamlı, düzenli ve doğru mali bilgilerin hazırlanmasına ve hükümetlerce söz konusu bilgilerin sunumuyla ilgilidir. Dördüncü prensip, açık olmayı zorunlu tutmak yoluyla bilgi iletişimindeki boşluğun kapatılmasına yöneliktir.

Genel olarak tabloda, vergilemenin netleştirme işleminin açık bir şekilde raporlanmasının gerektiği vurgulanmıştır. Verginin ödeyicileri tarafından ise mükellefin sahip olduğu vergi ödevinden doğan haklar ile sorumlulukların net olarak

belirtilmesi gerekliliğine değinilmektedir. Mali saydamlığın sağlanabilmesi için bilginin kamuoyuna açık olması; kamuya etkin ve düzenli bilgi akışının sağlanması gerektiği belirtilmektedir. IMF bu tüzükle mali risklerin doğru değerlendirilebilmesi amacıyla tahakkuk esaslı muhasebe ilkelerinin kullanılmasının yararlı olacağını belirtmektedir.¹³⁹ Ayrıca bu tüzük esas alınarak devletlerin saydamlık düzeyini ölçmek için kullanılan bir anket hazırlanmıştır.¹⁴⁰

Anket formunda yer alan soruların yanıtlanması ve çıkan sonuçların analiz edilmesi, ülkelerin kamu mali yapısının saydamlık standartları açısından hangi noktada olduğunu göstermesi yanında ayrıca problemlerin hangi alanlarda yoğunlaştığını ortaya koyması açısından da önem taşımaktadır.¹⁴¹

1.3.2.5. Türkiye’de Mali Raporlama

5018 sayılı KMYKK’ nun yürürlüğe girmesiyle birçok yeni kavram mali literatürde yer almaya başlamış ve söz konusu Kanun kapsamında, hazırlanan stratejik plan, performans programı ile faaliyet raporları mali saydamlığı sağlamaya yönelik araçlar¹⁴² olarak karşımıza gelmiştir. Türkiye’de bu Kanunla birlikte saydamlık kavramı önem kazanmış buna paralel olarak da mali raporlama gelişme göstermiştir.

Raporlamayı standartlaştırmak ve saydamlığı sağlayabilmek adına yönetmelikler çıkarılmış ve internet tabanlı sistemler geliştirilmeye başlanmıştır. Bu doğrultuda atılan önemli adımlardan biri, SAY2000i adlı internet üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulacağı ve tutulan kayıtların merkez tarafından görüleceği sistemin kuruludur. Bu sistem tam anlamıyla 2001 yılında uygulamaya konulmuştur.¹⁴³ Diğer bir adım da karşılaştırılabilir ve anlaşılır mali tablolar

¹³⁹Yasemin Hürcan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., ss.106-108.

¹⁴⁰Tebliğ Verenler: Emin Dedeoğlu, v.d., a.g.m., s.21.

¹⁴¹Yasemin Hürcan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., s.121.

¹⁴²Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.5.

¹⁴³Bekir Karagöz, Say2000i ile Gelen Mutluluk, s.1, (Çevrimiçi) http://www.konya-seydisehir-mal-md.gov.tr/yayinlar/say_2000i_gelen_mutluluk.htm, 29.03.2019.

hazırlamak amacıyla Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 2014 yılında yayımlanmasıdır.¹⁴⁴

Türkiye’de yıllık programlar, bütçe tasarısı metniyle birlikte TBMM’ne sunulan genel ekonomik hedefler ile bütçenin gerekçesi ana hatlarıyla mali hedefleri, makroekonomik çerçeveyi ve bütçenin hangi politikalara dayandırıldığını içermekle genel bir raporlama yapmakta ancak mali riskleri tanımlamaması açısından bakıldığında eksik kalmaktadır.¹⁴⁵

Bütçenin dışında yer alan fonlar, döner sermaye işletmeleri ve görevlerden kaynaklı zararlar olarak sayılabileceğimiz yarı mali işlemler,¹⁴⁶ raporlamada yer almamalarına rağmen mali işlemlere benzeyen sonuçlar yaratmaktadır. Sonuçlar üzerinde etkili olmaları; işlemlerde meclis tarafından verilen kaynağı kullanma yetkisinin ötesine geçerek, yürütme organınca fazladan kaynağın uygulamada kullanılabilmesini¹⁴⁷ söz konusu yapmaktadır.

Yarı-mali işlemlere devletin hesaplarında doğru şekilde yer verilmemesi sonucu bütçe açığı yani kamu sektörü borçlanma gereği doğru ölçülememektedir.¹⁴⁸ Doğru bir biçimde ölçülmesi; kamu açığı hesaplarına dahil edilerek, meclis ile topluma yükün açık bir şekilde gösterilmesi ve saydamlığın gereğinin yanı sıra makroekonomik anlamda istikrarın sağlanmasına yönelik politikalar açısından da kaçınılmayacak bir zorunluluktur.¹⁴⁹ İstisnaların fazla olması rapor sonuçlarının doğruluğunu olumsuz yönde etkilemekte olduğundan, söz konusu işlemlerin hesaplara dahil edilmesiyle hazırlanacak olan raporlarla mali yapının daha gerçekçi görebilmesi sağlanmaktadır.

Bunun yanı sıra Merkez Bankası’nın artan sıklıkta ve düzenlilikle yayınlanan para programları, bankanın hedeflerini ve bu hedeflerin gerekçelerini ortaya

¹⁴⁴27.12.2014 tarih ve 29218 mükerrer sayılı Resmi Gazete.

¹⁴⁵Yasemin Hürcan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., s.117.

¹⁴⁶Güner Demirel, Analitik Bütçe Sınıflandırması, (1) s.4, (Çevrimiçi) <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/612,abstanim2007pdf.pdf?0>, 29.03.2019.

¹⁴⁷Emin Dedeoğlu, Ferhat Emil, Can M. Erdem, a.g.m.,ss.66-67.

¹⁴⁸Emin Dedeoğlu, Ferhat Emil, Can M. Erdem, a.g.m.,s.66.

¹⁴⁹Emin Dedeoğlu, Ferhat Emil, Can M. Erdem, a.g.m.,s.67.

koyduğundan saydamlığa katkıda bulunmaktadır.¹⁵⁰ Bu yönüyle banka, haftalık yayınladığı bilançolar ile de kamunun en saydam kuruluşlarından biri haline gelmiştir.¹⁵¹

Ayrıca IMF tarafından hazırlanan ve bir önceki başlıkta yer verilen tüzük doğrultusunda hazırlanan anket formunun Türkiye için doldurulması ile ülkenin mevcut mali yönetim yapısının ne düzeyde saydam olduğunu ortaya koymak amaçlanmıştır. Söz konusu anketi değerlendirme iki ayrı hesaplama yöntemiyle yapılmıştır. Türkiye'nin ilk yöntemle anketten aldığı toplam değer %59,7 çıkarken, ikinci yöntemle yapılan hesaplamada bu değer %48,9 çıkmıştır. %100 oranına göre düşünüldüğünde iki oran da aslında düşük değerlere karşılık gelmektedir. Bilgiye ulaşılabilirlik ise, ikinci yöntemle yapılan hesaplamada %46,9 değerini alarak %50'nin altında gerçekleşmiştir.¹⁵²

İki farklı hesaplama yönteminde de Türkiye için en düşük değerler rollerin ve sorumlulukların açık olması ilkesinde çıkmıştır. Değerlendirme sonucunda temel sorunlar; devlet ile ekonominin diğer aktörleri arasındaki ilişkinin açıkça ortaya konması gerekliliği ile kamuda rollerin ve sorumlulukların yeterince açık bir şekilde tanımlanmamış olması olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁵³

Özetle değerlendirmenin yapıldığı dönemde elde edilen bu sonuçlarda, devlet ve diğer ekonomik aktörler arası ilişkinin yeterli düzeyde kurulamaması sonucu eksik bilgilendirme sorunlarının yaşandığı ve iletişimsizlik sorununun kamu kesiminin kendi içerisinde de hissedildiği söylenebilir. Bu durum da sorumluluktan kaçma gibi sonuçlara neden olacağından, yapılacak faaliyetlerde bilgilerin eksik olması ve sunulmasına neden olmaktadır. Sonuçlara bakarak ülkemizde mali saydamlığın sağlanmasına yönelik kurulmuş olan sistemlerde özellikle iletişim alanında iyileştirmelerin yapılması gerektiği vurgulanabilir.

¹⁵⁰İzak Atiyas, Şerif Sayın, a.g.m.(2), ss.35-36.

¹⁵¹İzak Atiyas, Şerif Sayın, a.g.m.(2), ss.34-35.

¹⁵²Yasemin Hürcan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., ss.121-127.

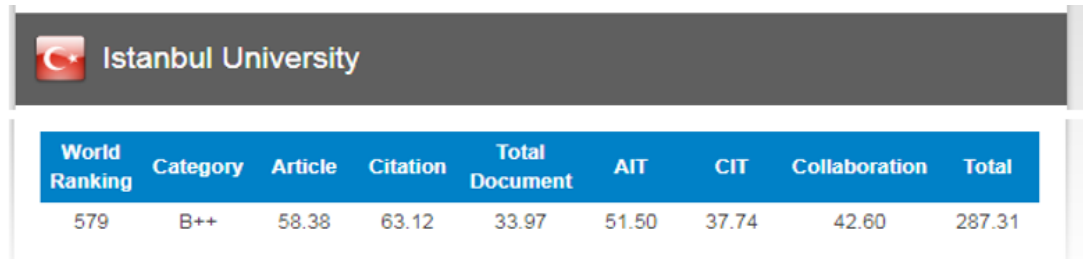
¹⁵³Yasemin Hürcan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., s.127.

1.3.2.6. İstanbul Üniversitesi'nde Mali Raporlama

İstanbul Üniversitesi (İ.Ü.); kuruluşu İstanbul'un fethine kadar uzanan ve Gazi Mustafa Kemal ATATÜRK 'ün direktifleriyle köklü bir üniversite reformu gerçekleştirildikten sonra bu adı alan, 566 yıllık geçmişiyle Türkiye'nin ilk üniversitesi olmasının yanında dünyanın da kuruluşu eski tarihli üniversitelerden biri olarak çalışmalarını sürdürmektedir.¹⁵⁴ Ayrıca Üniversitelerde yürütülmekte olan araştırma faaliyetlerinin hem kalitesini hem de miktarını artırmak için incelediğimiz üniversite de olan İ.Ü. bir araştırma üniversitesi statüsüne geçmiştir.*

Dünya üniversite sıralamalarını yapan Akademik Performansa Göre Üniversite Sıralaması (URAP-University Raking by Academic Performance) Araştırma Laboratuvarı tarafından yapılan sıralamada İ.Ü. Şekil 1.1 de gösterildiği gibi 2018-2019 yılları arasında 287,31 puan alarak 2500 üniversite arasından 579. sırada yer almaktadır.¹⁵⁵

Şekil 1.1 : URAP Sıralamasında İstanbul Üniversitesi



World Ranking	Category	Article	Citation	Total Document	AIT	CIT	Collaboration	Total
579	B++	58.38	63.12	33.97	51.50	37.74	42.60	287.31

Kaynak: 2018-2019 Dünya Sıralaması, İstanbul Üniversitesi, (Çevrimiçi) <http://www.urapcenter.org/2018/university.php?q=Istanbul+University>, 02.03.2019.

¹⁵⁴İstanbul Üniversitesi, 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.1, (Çevrimiçi) http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=istanbul-universitesi-2018-yili-faaliyet-raporu_636869793322305764.pdf, 01.04.2019.

*2017-2018 Akademik Yılı Açılış Töreni, 26 Eylül 2017 tarihinde Beştepe Millet Kültür ve Kongre Merkezi'nde gerçekleştirildi. Törende Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan, konuşmasında araştırma üniversitesi olarak tespit edilen 10 üniversiteyi açıkladı. Bu törende yani 26 Eylül 2017 de İstanbul Üniversitesi de söz konusu 10 “Araştırma Üniversitesi”nden biri oldu. (Çevrimiçi) <http://www.istanbul.edu.tr/tr/haber/istanbul-universitesi-arastirma-universitesi-oldu-7600610057007100460049007A004E005A004B0038003100>, 01.04.2019.

¹⁵⁵2018-2019 Dünya Sıralaması, İstanbul Üniversitesi, (Çevrimiçi) <http://www.urapcenter.org/2018/university.php?q=Istanbul+University>, 02.03.2019.

Mali raporlama anlamında; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanuna ekli (II) sayılı cetvellerde yer alan özel bütçeli kamu idareleri arasında bulunmaktadır. Yapılacak tüm çalışmaların maliyeti, devlet tarafından kuruma sağlanan ödeneklerden karşılanmaktadır. Ancak ödeneklerin tahsisi konusunda İ.Ü. de yapılan incelemelerde, kurumun ödenek taleplerinden çok Hazine imkanları dahilinde şekillendiği tespit edilmiştir.¹⁵⁶

Köklü geçmişi sebebiyle büyük bir yapılanmaya sahip olan İ.Ü. nün tüm birimlerinin yer aldığı organizasyon şeması Ek-1 de yer almaktadır ve bu şema da yer alan Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (SGDB) tarafından tüm mali tablo ve raporlar hazırlanmaktadır.

Hazırlanan raporlar ile kuruma sağlanan kaynakların alt birimlere dağılımı ve dönem içerisinde kullanımı, faaliyetlerin ne şekilde finanse edildiği ve nakit ihtiyacının hangi yolla karşılandığını ortaya koymakla birlikte sağlanan kaynakların kurumun bütçesine ve mevzuata uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığı konusunda açıklayıcı bilgiler edinilebilmektedir. Ayrıca, bütçenin uygulanması hususunda da bilgi sağladığından, mali işlemlere yönelik saydamlık kavramına ışık tutmaktadırlar.¹⁵⁷

Kurumlarda kullanılan mevcut muhasebe sistemi üzerinden veri girişleri yapıldıkça oluşan raporlara yine aynı sistem üzerinden erişilebilmektedir. Ancak muhasebe sisteminde yer alan düzeltme kayıtları olması gereken rakamların daha fazla görülmesine yol açmaktadır. Raporlama yapılırken bu duruma dikkat edilmesi gerekmektedir. Saydamlığın tam anlamıyla sağlanabilmesi için tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu teyit edilmiş olmalıdır.

Mali raporlamada en önemli nokta şudur ki sadece tabloların varlığı saydamlığı sağlamada yeterli olmamaktadır. Saydamlığın amacının yerine getirilmesi sunulan tablolara yönelik açıklamalara yer verilmesiyle mümkün olacaktır. Özellikle

¹⁵⁶E-bütçe sistemi, Üniversiteler Bütçe Hazırlık Modülünde Ek Formlar- Form 9 Ödenek Cetveli (Ekonomik 2.Düzey), (Çevrimiçi) <https://ebutce.bumko.gov.tr/>, 02.03.2019.

¹⁵⁷Nejat Akıncı ve Necmettin Erdoğan, **Finansal Tablolar ve Analizi**, ss.2-9, İzmir, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 1995.

de mali tablolar söz konusu olduğunda raporlama rakamlar bütünü olmaktan ileriye gidememektedir.

Söz konusu üniversitenin mali bilgilendirilmesinin yapıldığı SGDB’ nin internet sayfası incelendiğinde hizmetler başlığı altında; kuruma ait iç kontrole, mali tablolara, idare faaliyet raporlarına, hizmet envanteri ve hizmet standartlarına, stratejik planına ve performans bütçesine yer verilmiştir. Ancak önemli mali belgeler olan kurum bütçesi ve kesin hesabı hazırlanan ancak yayınlanmayan mali belgeler arasındadır. Mali belgelerin yayınlanmıyor olması eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bazı çalışmalar ise kendi içinde tezat durumlar oluşturabilmektedir. Şöyle ki kurum bütçeleri yayımlanmamakla birlikte, kurumun internet sitesinde mali tablolar başlığı altında, aylar itibariyle bütçe uygulama sonuçları, gelir giderlerin sınıflandırma tabloları ile mizan cetveli yayınlanmaktadır.¹⁵⁸

İ.Ü. ye ait faaliyet raporu; mali bir rapor olmamakla birlikte yıl içinde kuruma ait tüm çalışmaları içerdiğinden, bu rapor mali raporlamayı destekler nitelikte önemli bir kaynak olduğunu söylenebilir. Ayrıca faaliyet raporlarında bütçe bilgilerine yer verilerek mali raporlamadaki eksiklik giderilmektedir.

¹⁵⁸İstanbul Üniversitesi, 2015-2018 yılları arası Temel Mali Tablolar ve Diğer Mali Tablolar, <http://strateji.istanbul.edu.tr/tr/content/hizmetler/mali-tablolar>, 12.05.2019.

Tablo 1.2 : İstanbul Üniversitesi 2016 Yılı Alan Bütçe Bilgileri

BAŞLANGIÇ ÖDENEĞİ (TL)	ÖZGELİR (TL)	HAZİNE YARDIMI (TL)	TOPLAM GELİR (TL)
1.082.002.000	111.800.000	970.202.000	1.082.002.000
2016 TAHMİNİ BÜTÇE (TL)		2016 GERÇEKLEŞEN GİDER (TL)	
713.781.089		780.681.691	
KANUN	1.082.002.000	EKLENEN	216.857.249
BAŞLANGIÇ ÖDENEĞİ	1.082.002.000	DÜŞÜLEN	124.312.725
		ÖDENEK	1.174.546.523
		SERBEST	1.174.546.523

Kaynak: İstanbul Üniversitesi 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.60, (Çevrimiçi)
<http://cdn.istanbul.edu.tr/statics/strateji.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2017/02/2016-Y%C4%B1%C4%B1-%C4%B0dare-Faaliyet-Raporu.pdf>, 04.03.2019.

Tablo 1.3 : İstanbul Üniversitesi 2017 Yılı Bütçe Bilgileri

BAŞLANGIÇ ÖDENEĞİ (TL)	ÖZGELİR (TL)	HAZİNE YARDIMI (TL)	TOPLAM GELİR (TL)
1.171.378.000	117.033.000	1.054.345.000	1.171.378.000
2017 TAHMİNİ BÜTÇE (TL)		2017 GERÇEKLEŞEN GİDER (TL)	
990.314.069		883.892.669	
KANUN	1.171.378.000	EKLENEN	237.340.595
BAŞLANGIÇ ÖDENEĞİ	1.171.378.000	DÜŞÜLEN	133.056.958
		ÖDENEK	1.275.661.637
		SERBEST	1.275.661.637

Kaynak: İstanbul Üniversitesi, 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.63, (Çevrimiçi)
<http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=2017-yili-idare-faaliyet-raporu.pdf>, 04.03.2019.

Tablo 1.4 : İstanbul Üniversitesi 2018 Yılı Bütçe Bilgileri

BAŞLANGIÇ ÖDENEĞİ (TL)	ÖZGELİR (TL)	HAZİNE YARDIMI (TL)	TOPLAM GELİR (TL)
1.272.285.000	118.881.000	1.153.404.000	1.272.285.000
2018 TAHMİNİ BÜTÇE (TL)		2018 GERÇEKLEŞEN GİDER (TL)	
991.381.723		1.007.964.390	
KANUN	1.272.285.000	EKLENEN	282.553.420
BAŞLANGIÇ ÖDENEĞİ	1.272.285.000	DÜŞÜLEN	222.717.369
		ÖDENEK	1.332.121.051
		SERBEST	1.332.121.051

Kaynak: İstanbul Üniversitesi, 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.56, (Çevrimiçi) http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=istanbul-universitesi-2018-yili-faaliyet-raporu_636869793322305764.pdf, 04.03.2019.

Tablo 1.2, Tablo 1.3 ve Tablo 1.4 te 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ait kurumun faaliyet raporlarında bulunan bütçe bilgileri yer almaktadır. Ancak görüldüğü üzere bir rakamlar bütünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu tablolar incelendiğinde Bütçe Kanunuyla belirlenen ödeneklerden daha fazla ödenek kullanıldığı görülmekte bunun nedenin ise yıl içinde gerçekleştirilen faaliyetlerden sağlanan gelirlerin gelir fazlası oluşturmaları ile likit kaynaklardan yapılan eklemeler olduğu belirtilmemiştir.

Kamuoyuyla paylaşılan bu ve benzeri tablolar için kısaca bir açıklama yapılması raporlamanın amacını gerçekleştirmesine katkı sağlayabilmektedir. Bu kapsamda İ.Ü. gerek sahip olduğu bütçenin büyüklüğü gerek çalışmalarından elde ettiği gelirler anlamında Türkiye'deki birçok¹⁵⁹ üniversite ile kıyaslandığında elde ettiği gelir anlamında mali anlamda göreceli olarak üstünlük sağlamıştır.

¹⁵⁹Üniversitelere 33 milyar ödenek...En çok bütçeyi hangi üniversite aldı?, s.1. 2019 yılı için bütçe rakamları; Ankara üniversitesi 1.050.767.000 TL, İstanbul Üniversitesi 990.022.000 TL, Ege Üniversitesi 878.195.000 TL, İstanbul Üniversitesi-Cerrahpaşa 601.460.000 TL, Anadolu Üniversitesi 489.859.000 TL (Çevrimiçi) <http://www.hurriyet.com.tr/egitim/universitelere-33-milyar-lira-odenek-en-cok-butceyi-hangi-universite-aldi-40984680>, Haber Tarihi: 12.10.2018- 11:41, 04.03.2019.

Tablo 1.5 : İstanbul Üniversitesi'nin 2016 Yılı Harcamaları

	BÜTÇE	GÖNDERİLEN ÖDENEK	HARCAMA	KALAN	HARCA MA ORANI (%)
PERSONEL GİDERİ	779.177.000	761.623.947	751.428.717	10.195.230	98,7
MAL HİZMET GİDERİ	151.770.000	165.687.247	150.021.287	15.665.960	91
SERMAYE GİDERİ	119.702.000	182.178.708	141.687.971	40.490.737	78
CARİ TRANSFER LER	31.353.000	31.467.000	27.656.349	3.810.651	88
TOPLAM	1.082.002.000	1.140.956.902	1.070.794.324	70.162.578	94
HAZİNE YARDIMI VE ÖZGELİR AYRIMI					
HAZİNE YARDIMI	970.202.000	1.019.206.335	965.661.807	53.544.528	95
ÖZGELİR	111.800.000	121.750.567	105.132.517	16.618.050	86

Kaynak: İstanbul Üniversitesi, 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.60, (Çevrimiçi)
<http://cdn.istanbul.edu.tr/statics/strateji.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2017/02/2016-Y%C4%B1%C4%B1-%C4%B0dare-Faaliyet-Raporu.pdf>, 04.03.2019.

Tablo 1.6 : İstanbul Üniversitesi'nin 2017 Yılı Harcamaları

	BÜTÇE	GÖNDERİLEN ÖDENEK	HARCAMA	KALAN	HARCA MA ORANI (%)
PERSONEL GİDERİ	819.723.000	818.200.967	797.111.549	21.089.418	97,4
MAL HİZMET GİDERİ	165.257.000	186.631.682	171.785.558	14.846.124	92
SERMAYE GİDERİ	152.425.000	217.537.403	182.103.805	35.433.598	84
CARİ TRANSFERLER	33.973.000	34.959.311	29.330.895	5.628.416	84
TOPLAM	1.171.378.00 0	1.257.329.363	1.180.331.80 7	76.997.556	94
HAZİNE YARDIMI VE ÖZGELİR AYRIMI					
HAZİNE YARDIMI	1.054.345.00 0	1.125.780.269	1.062.583.45 4	63.196.815	94
ÖZGELİR	117.033.000	131.549.094	117.748.353	13.800.741	90

Kaynak: İstanbul Üniversitesi, 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.63, (Çevrimiçi) <http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=2017-yili-idare-faaliyet-raporu.pdf>, 04.03.2019.

Tablo 1.7 : İstanbul Üniversitesi'nin 2018 Yılı Harcamaları

	BÜTÇE	GÖNDERİLEN ÖDENEK	HARCAMA	KALAN	HARCA MA ORANI (%)
PERSONEL GİDERİ	874.904.000	857.451.303	856.440.139	1.011.164	99
MAL HİZMET GİDERİ	164.956.000	170.399.220	158.544.546	11.854.674	93
SERMAYE GİDERİ	191.520.000	239.957.222	192.344.779	47.612.443	80
CARİ TRANSFERLER	40.905.000	46.466.700	41.354.797	5.111.903	89
TOPLAM	1.272.285.000	1.314.274.445	1.248.684.261	65.590.184	95
HAZİNE YARDIMI VE ÖZGELİR AYRIMI					
HAZİNE YARDIMI	1.153.404.000	1.179.779.732	1.117.443.906	62.335.826	95
ÖZGELİR	118.881.000	134.494.713	131.240.355	3.254.358	98

Kaynak: İstanbul Üniversitesi, 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.58, (Çevrimiçi) http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=istanbul-universitesi-2018-yili-faaliyet-raporu_636869793322305764.pdf, 04.03.2019.

İ.Ü. eğitim ve öğretimin yapıldığı bir kurum olmasından kaynaklı olarak bütçeden alınan ödeneklerin çoğunluğunu personelin giderlerini karşılamada kullanıldığı yıllar itibariyle Tablo 1.5, Tablo 1.6 ve Tablo 1.7'de görülmektedir. Aynı zamanda bu tablolarda yer alan gider kalemlerinin yine yıllar itibariyle harcama oranlarına Tablo 1.8 de yer verilmiştir.

Tablo 1.8 : İstanbul Üniversitesi'nin Yıllar İtibariyle Harcama Oranları

HARCAMA KALEMLERİ	2013 HARCA MA ORANI (%)	2014 HARCA MA ORANI (%)	2015 HARCA MA ORANI (%)	2016 HARCA MA ORANI (%)	2017 HARCA MA ORANI (%)	2018 HARCA MA ORANI (%)
PERSONEL GİDERİ	98	99	99,7	98,7	97,4	99
MAL ve HİZMET GİDERİ	75	84	89	91	92	93
SERMAYE GİDERİ	71	73	70	78	84	80
CARİ TRANSFERLER	81	82	84	88	84	89

Kaynak: -İstanbul Üniversitesi, 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.63, (Çevrimiçi) <http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=2017-yili-idare-faaliyet-raporu.pdf>, 04.03.2019.

-İstanbul Üniversitesi, 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.58, (Çevrimiçi) http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=istanbul-universitesi-2018-yili-faaliyet-raporu_636869793322305764.pdf, 04.03.2019.

Yer verilen tablolara ilgili kurumun internet sitesinde erişimin mümkün olmasının yanı sıra bu tablolara harcama oranları bulunurken esas alınan değerlerin neler olduğuna yer verilmesi gibi açıklamaların eklenmesi anlaşılabilirliği arttıracğından saydamlığa katkı sağlayacaktır.

Ayrıca üniversitelerin kaynakları arasında devletin sağladığı hazine payının yanında döner sermaye gelirleri ile araştırmalar için dış kaynaklardan alınan proje yardımları da yer almaktadır. Döner sermaye işletmeleri diğer birimlerden tamamen ayrı bir biçimde çalışmakta ve faaliyetleri sırasında mali yapıyı oluşturan diğer unsurlardan bağımsız bir şekilde hareket etmektedir.¹⁶⁰ Şöyle ki ayrı bir bütçeye sahip olması ve sahip olduğu bu bütçeyi mevcut bütçe kodlarından farklı kodları kullanarak oluşturması ve harcamalarını da bu doğrultuda yapması bütçesel anlamda ikili bir yapı

¹⁶⁰Hakan Seldüz, Katma Bütçeli Kuruluşlardan Devlet Üniversitelerinin Bütçeleme ve Yönetmel Muhasebe Açısından İncelenmesi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, s.101, (Çevrimiçi) <file:///C:/Users/user/Desktop/4.%20BÖLÜM%20İÇİN%20KAYNAKLAR/hakan%20seldüz.pdf>, 14.03.2018.

oluşturarak saydamlığın tam anlamıyla sağlanmasının önünde engel oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra dış kaynaklardan sağlanan proje yardımları sunulan mali raporlarda açıkça gösterilmemektedir.

1.3.3. Mali Saydamlığın Denetim Açısından Önemi

Toplumun kamu kesimi üzerindeki denetimini arttıran bir unsur olarak saydamlığın sağlanmasıyla, bu kesimin kendini sınırlayan kuralları koyup, bunlara uyacağı hususunda kamuoyunu ikna ederek inandırıcılığını arttırması daha kolay olacaktır.¹⁶¹

Ancak “etkin bir mali yönetim sisteminin kurulması ve çalıştırılması; saydamlık, hesap verebilirlik ve etkin denetim sistemlerinden her birinin sağlam kurulması ve çalıştırılmasına bağlıdır. Bu üç ayaktan birinin zayıf olması ya da aksaması, diğerlerini de olumsuz etkileyecektir.” Kısaca saydamlık, iyi işleyen bir hesap verebilirlik ile denetimle desteklenmesi gerekmekte olduğu söylenebilir.¹⁶²

Bir kişi, kurum veya iktidarın; yapısı, işlerliği ve uğraşları içerisinde, yanlışlık, tutarsızlık veya eksiklik olup olmadığının, kanunlar, tüzükler, yönetmelikler, kararlar, kurallar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde, ölçülerek, gözlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm uğraşlara denetim diyebiliriz.¹⁶³ Faaliyetlerin planlanması, programların yürütülmesi ve denetçilerin bulgularının raporlanması sonucu denetim, denetimi yaptıranın karar verebilmesi için bilginin üretilme süreci olarak ele alınabilir. Bu kapsamda denetim, çeşitli kararlarda isabeti sağlamak, mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı aramak, uygulamalarda farklılıkları gidererek bir takım olumsuzlukları ortaya çıkarmak için gereklidir.¹⁶⁴

Kamu idaresi de hem idari teşkilatın içinden, hem de dışından denetlenir. İdarenin içerden denetlenmesi; hiyerarşik üstler tarafından yapılabileceği gibi içerde

¹⁶¹İzak Atiyas, Şerif Sayın, a.g.m.(1), ss.49-52.

¹⁶²Baki Kerimoğlu, “Yerel Düzeyde Mali Saydamlık”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, 10 c., Sayı:8, 2005, s.20.

¹⁶³Arslan Yüzgün, **Genel Denetim Yaklaşımı**, Dünya Yayınları, İstanbul 1984, s.20.

¹⁶⁴Figen Altuğ, a.g.e. (1), ss.4-6.

oluşturulmuş denetim organlarınca da gerçekleştirebilmektedir. İdarenin dışardan denetlenmesi ise baskı ve çıkar grupları ile genelde toplumun, idarenin faaliyetlerini denetim altında tutmasıdır.¹⁶⁵ Bu kapsamda iç denetim; yönetimde başarılı olmak için başvurulmuş bir denetimdir. Dış denetim ise; kurumun dışında çeşitli yasa, tüzük vb. nin verdiği denetim yetkisine sahip bağımsız bir denetleme organının, üstlenilen mali işlemleri iç denetimin de üstünde denetlemesidir.¹⁶⁶

Bu açıdan bağımsız dış denetim, hükümetlerin mali hedefleri ile uygulama sonuçlarının karşılaştırılması açısından saydamlık sisteminin önemli bir parçasıdır.¹⁶⁷ Konumuz açısından üzerinde duracağımız dış denetimin bir ayağını oluşturan mali denetimdir. 6085 sayılı Sayıştay Kanununda 2. maddesinin (c) bendinde yer alan şekliyle “mali denetim; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi” ifade etmektedir.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen mali denetimin amaçlarını; kamu faaliyetlerinin yasalara uygunluğu ile tutulan muhasebe kayıtlarının yasal bakımdan doğruluğunu sağlamak, kamuoyunu bilgilendirmek, ekonomi politikası hedeflerine ulaşabilmek için verimliliği arttırmak olarak sıralanabilir. Ayrıca uluslararası ekonomik ve mali ilişkiler sonucu oluşacak karşılıklı yükümlülüklerin ortaya konması için etkin bir planlama ile mali denetime de ihtiyaç duyulmaktadır.¹⁶⁸

Ancak yasal kurallara uyulsa bile, bazen sorumlu görevliler harcamalarında akılcılık ve tutumluluk ilkelerinden uzaklaşabilirler.¹⁶⁹ Bu durumda çeşitli analizler kullanılarak harcamaların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği araştırılmalıdır ki buna performans denetimi denmektedir.¹⁷⁰

Sunulan hizmetin girdi ve çıktısı parasal değerlerle açıklanabiliyorsa verimlilik analizleri; parasal değerlerle tanımlanamıyorsa etkinlik analizleri ile yönetim

¹⁶⁵Figen Altuğ, a.g.e. (1), ss.7-8.

¹⁶⁶Figen Altuğ, a.g.e. (1), s.22.

¹⁶⁷Tebliğ Verenler: Emin Dedeoğlu, v.d., a.g.m., s.13.

¹⁶⁸Figen Altuğ, a.g.e. (1), ss.10-11.

¹⁶⁹Kenan Bulutoğlu, Erciş Kurtuluş, a.g.e., ss.238-241.

¹⁷⁰Figen Altuğ, a.g.e. (1), s.27.

veya yöneticinin performansı ölçülmektedir. Verimliliğin saptanabilmesi girdi ve çıktı değerlerinin para cinsinden ölçülmesine bağlıdır; oysa kamu kesiminde üretilen milli savunma gibi bazı mal ve hizmetlerin parasal değerlerle ifadesi, dolayısıyla üretim verimliliğinin ölçülmesi zor olmaktadır. Etkinlik ise bir amacın gerçekleştirilebilme derecesi olarak tanımlandığından çıktı miktarından çok onun niteliğiyle ilgilenilmektedir. Çıktıların ve faydaların parasal olarak değeri ölçülemeyince etkinlik kıstası kullanılmaktadır.¹⁷¹ Bunun nedenlerine bakıldığında verilerin istenilen biçimde ve sürede toplanamaması, analiz tekniklerini uygulayabilen yeterli sayıda personel olmamasını gösterebilmek mümkündür.¹⁷²

Bütçe, bütün kamu kurumlarının gelir-giderlerini ayrıntılı olarak gösterdiği takdirde denetim; yönetimin ve planlamanın aracı olabilir.¹⁷³ Bu kapsamda devletin faaliyetlerini sürdürdüğü her alan denetlenebilmelidir. Denetlenen alanının genişlemesiyle birlikte, hesap verme sorumluluğuna yönelik çalışmalar etkinlik kazanarak yönetimin bütününde saydamlık sağlanabilir.¹⁷⁴

Ayrıca bağımsız bir şikayet mekanizmasının varlığı, bireylerin şikayetlerini ilgili makamlara duyurabilmeleri saydamlık ile hesap verilebilirliği sağlamada etkili olacağından¹⁷⁵ hareketle 12 Eylül 2010 tarihinde halk oylamasıyla kabul edilen 5982 sayılı Kanun ile Anayasamızın 74. maddesine eklenen hükme göre “Kamu Denetçiliği Kurumu”, anayasal anlamda bir dayanağa sahip olmuş ve ardından 29 Haziran 2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren¹⁷⁶ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile de TBMM Başkanlığına bağlı, kamu tüzel kişiliği olan, özel bütçeli bir kamu kurumu olarak; kamusal hizmeti gerçekleştiren görevlilerle alakalı disipline yönelik cezalar yargının denetim kapsamına alınarak,

¹⁷¹Figen Altuğ, a.g.e. (1), ss.27-28.

¹⁷²Figen Altuğ, a.g.e. (1), s.112.

¹⁷³Selami Er, a.g.m., ss.180-181.

¹⁷⁴Bayram Barun, Mustafa Ekinci, Özlem Temizel, “Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü”, **22. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 9-13 Mayıs 2007, Antalya, s.140, (Çevrimiçi) http://maliesempozyumu.org/wp-content/uploads/2016/11/Maliye-Sempozyumu_22.pdf, 29.03.2019.

¹⁷⁵Pelin Kuzey, a.g.m. (1), s.13.

¹⁷⁶Kamu Denetçiliği Kurumu 2017 Yıllık Raporu, s.41, (Çevrimiçi) <https://www.ombudsman.gov.tr/wp-content/uploads/2016/06/2017-y%C4%B1ll%C4%B1k-rapor-SON-PDF.pdf>, 29.03.2019.

idarelerin işleyişini iyileştirmek ve hızlandırmak adına kurulmuştur.¹⁷⁷ Aynı zamanda Ombudsman adı verilen bu kurum, kamu yönetiminin hukuka uygun hareket etmesini sağlamak amacını da taşımaktadır.¹⁷⁸

Sonuç olarak kamu yönetiminde mali saydamlığın olmaması, idarelerden kaynaklı hatalar ile kuralsız uygulamaları açığa çıkacak, mali konularda düzensizlik yaratarak belirsizlik ortamı oluşturacaktır.¹⁷⁹ Saydamlığın sağlanmasıyla Sayıştay tarafından incelenecek bilgi ve belgelerde de açıklık sağlandığından denetim yapmak kolaylaşacaktır. Aynı zamanda Sayıştay tarafından yapılan denetimlerinin sonuçlarının kamuoyuyla paylaşılması saydam bir yapının tesis edilmesini desteklemektedir. Saydamlık kamuoyunun denetiminin yapılmasına olanak tanırken; denetimin varlığı, hesap verilebilirlik anlamında gerçekleştirilmiş çalışmaların doğruluğunu teyit etmektedir.¹⁸⁰

1.3.4. İstanbul Üniversitesi'nde Denetim

Denetim tüm kurumlar için; süreçlere müdahale etme imkanı olmaksızın, kuruluşun faaliyet sonuçları ve uygulama yöntemlerinin, iç ve dış mevzuata uygunluğunun belirli zaman aralıklarıyla ölçülmesini ifade etmektedir. Kontrol ise; kuruluşun faaliyetlerini mercek altına yatırarak, bu faaliyetlerin kuruluş amaçları doğrultusunda yönlendirilip yönlendirilmediğini belirleme ve gerektiğinde süreçlere müdahale ederek amaçlara doğru yönlendirmenin sağlanması şeklinde tanımlanabilir.¹⁸¹

Denetim kurum içinde SGDB'ce işletilen iç kontrol mekanizması ve iç denetçiler, kurum dışında ise dış denetçiler yani Sayıştay tarafından yapılmaktadır. İç kontrol mekanizmasıyla mevcut durum ortaya konmakta, iç denetçilerin denetim faaliyetiyle mevcut durumda ne olduğuna ve gelecekte ne olacağına bakarak özellikle

¹⁷⁷Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), s.37.

¹⁷⁸Harun Cansız, a.g.m., s.92.

¹⁷⁹Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.14.

¹⁸⁰Emine Uzunali Kızıldaş, **IMF Mali Saydamlık Standartları Çerçevesinde 2000'li Yılların Başlarında Türkiye'de Mali Saydamlık**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2007, s.87.

¹⁸¹Hakan Seldüz, a.g.m., s.154.

risk odaklı bir çalışma yapılmaktır. Sayıştay ise yapılmış olan faaliyetlerin sonuçlarını değerlendirmektedir.

Bu başlıkta İstanbul Üniversitesi tarafından gerçekleştirilen iç kontrol ve iç denetim ele alınmakta, üniversiteye ait dış denetime ise üçüncü bölümde bulunan 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu başlığı altında yer verilmektedir.

1.3.4.1. İstanbul Üniversitesi'nde İç Kontrol

5018 sayılı Kanunda oldukça önem verilen bir kontrol mekanizması olarak iç kontrol vardır ki; bu kontrol makul bir güvence sağlayarak mali raporlamanın doğruluğu ile güvenilirliğini amaçlamaktadır.¹⁸²

İç kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 8. maddesinde iç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklar başlığı altında; idarelerin üst yöneticileri, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumlu tutulmuşlardır. Kurumların malî hizmetler birimleri, iç kontrol sisteminin kurulumunu sağlayıp, standartların uygulanarak faaliyetlerde bulunulması, gelişme göstermesi gereken konularında çalışmalar yaparak sistemin kurum içinde yerleştirilmesine katkıda bulunmaktadır. Üniversitelerde bu görev SGDB lere verilmiştir.

İ.Ü. SGDB tarafından, iç kontrole yönelik olarak 2017 için hazırlanan değerlendirme raporunda iç ve dış denetim raporları, soru formları ve diğer kaynaklar incelenerek yapılan değerlendirme sonucunda İ.Ü. nün iç kontrol sisteminde güçlü yönlerine ve iyileştirmeye gerek duyulan alanların nasıl iyileştirilmesi gerekliliğine yer verilmiştir. Bu adımlar kurumun ileriye taşınmasına katkıda bulunmaktadır.

Konumuz itibarıyla bakıldığında; bilgi ve iletişim alanında; kurum içi ve dışı yararlanıcıların görüş ve şikâyetlerin alındığı ve geribildirim sağlandığı bir sistemin

¹⁸²Nuray Bircan, a.g.e., s.9.

olması ile dikey ve yatay iletişim kanallarının açık olması güçlü yönler olarak belirlenmiştir.¹⁸³

1.3.4.2. İstanbul Üniversitesi'nde İç Denetim

Kurumun faaliyet etkinliğinin artması amaçlanarak yapılan iç denetim sonucunda oluşturulan raporlar, üst yöneticilerin mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun yerine getirmesine olanak sağlar.¹⁸⁴ Üniversitelerde yapılan iç denetim sürecinin etkinliği açısından bakıldığında genel olarak kurumun iç denetim sistemi ile kontrol ediliyor olması; çalışanlar açısından, suistimaller ve yolsuzluklar konusunda caydırıcı etki yapmanın yanı sıra, kamuda kaynak kullanımındaki etkinsizliklerin ve israfın azalacağına, kamu idarelerinde saydamlığın öne çıkacağına ve kamu kurumlarının daha kaliteli olacağı düşünülmektedir.¹⁸⁵

İ.Ü. de iç denetim; İç Denetim Birim Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir. Ayrıca internet üzerinden denetim planlama, yürütme, danışmanlık, raporlama, izleme ve dönemsel gözden geçirme çalışmaları yapılmaktadır. Bunlarla ilgili işlemlerin nasıl yürütüldüğüne dair şemalar da ilgili birimin sitesinde yer almaktadır.¹⁸⁶

İç denetim birimi faaliyetlerini bağımsız olarak yürüttüğü müddetçe denetim yaptığı kuruma ve kurum dışında bulunan ilgililere objektif bir güvence sağlamaktadır. Bunu sağlayabilmek de çıkar ilişkisi ve çatışmasından uzak olabilmesini gerektirmektedir.¹⁸⁷

Yapılan bir akademik çalışmada, iç denetimin, bütünlük yerine sadece raporlama zihniyeti ile ele alınması ise bir kısıtlama olarak kabul edilmektedir.¹⁸⁸ Oysa

¹⁸³İstanbul Üniversitesi, 2017 yılı İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Haziran 2018, s.89.

¹⁸⁴Nuray Bircan, a.g.e., s.93.

¹⁸⁵Nuray Bircan, a.g.e., s.91.

¹⁸⁶İstanbul Üniversitesi, İç Denetim Birim Başkanlığı Teşkilat Şeması, (Çevrimiçi) <https://icdenetim.istanbul.edu.tr>, 10.03.2019.

¹⁸⁷Nuray Bircan, a.g.e., s.92.

denetim, verimliliği artıran bir işlev olarak algılanmalı ve raporlamanın da denetimin temelini teşkil ettiği unutulmamalıdır. Yine aynı çalışmada üniversitede gerçekleştirilen iç denetimden elde edilen faydayı maksimize etmek için; idarenin katkılarıyla risk analizi yapılması vurgulanmaktadır. Türkiye'deki tüm üniversitelerde iç denetim birimlerine ilişkin bir birlik kurularak, iç denetim ile ilgili yeterli bir veri tabanı sistemi oluşturulması¹⁸⁹ saydamlık anlamında standart uygulama anlamında katkı sağlamaktadır. Bunun yanı sıra yapılan incelemeler kurum içinde kaldığından kamuoyuna yansımamaktadır.

Kurum içinde gerçekleştirilen iç denetim ile iç kontrolün ilişkisinde, gereği gibi yarar sağlanabilmesi, desteklenmesi ve geliştirilmesi anlamında yönetimin tutumu büyük önem taşımaktadır.

1.4. MALİ SAYDAMLIĞIN HESAP VERME SORUMLULUĞU İLE İLİŞKİSİ

Demokratik sistemlerde meclis yürütmeye harcama yetkisi verir ve hesap verme sorumluluğuyla bu yetkinin kullanımı birbirleriyle bağlantılı bir kavramdır. Bilinçli bireylerin bulunduğu, gelişmiş demokrasiye sahip toplumlar, hesap verme sorumluluğunu işletmekte, mali anlamda bilgiye sahip olmayan bireylerin bulunduğu toplumdan daha güçlüdür.¹⁹⁰

1.4.1. Hesap Verme Sorumluluğunun Tanımı

“İyi yönetim ilkeleri arasında önemli bir yere sahip olan hesap verilebilirlik; bir kurumdaki görevlilerin, yetki ve sorumluluklarının kullanılmasına ilişkin olarak

¹⁸⁸Büke Tolga, Internal Audit In Universities And An Application In A Turkish State University,(Üniversitelerde İç Denetim ve Türk Devlet Üniversitesi'nde Bir Uygulama), s.11, (Çevrimiçi) <file:///C:/Users/user/Desktop/4.%20BÖLÜM%20İÇİN%20KAYNAKLAR/büke%20tolga.pdf>, 19.03.2018.

¹⁸⁹Büke Tolga, a.g.m., ss.120-121.

¹⁹⁰Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.7.

ilgili kişilere karşı cevap verebilir olma, bunlara yönelik eleştiri ve talepleri dikkate alarak bu yönde hareket etme, bir başarısızlık, yetersizlik ya da usulsüzlük durumunda sorumluluğu üzerine alma gerekliliği olarak ifade edilmektedir.” Bu kapsamda hesap verme sorumluluğunu; görev ve yetkiler çerçevesinde gerçekleştirilen işlemler dolayısıyla karşı açıklamada bulunma süreci olarak tanımlayabiliriz.¹⁹¹

Bu sorumluluk, diğer bir ifadeyle; kaynak kullanım yetkisi olanların bu kaynakları kullanma sırasında görevlerini nasıl gerçekleştirdiklerine yönelik açıklama sorumluluğu şeklinde belirtilebilir.¹⁹² Kamu personeli, yasal düzenlemelerin yanı sıra siyasal anlamda beklentilerin olduğu ortamda çalışmalarını sürdürmektedir. Böyle bir durumda, kamu personeli kendisinin dışında örgütünün de gerçekleştirdiği faaliyetlere ilişkin hesap verme zorunluluğunu beraberinde getirir.¹⁹³

5018 sayılı KMYKK’nun 8. maddesi hesap verme sorumluluğuna yer vermiş ve “*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.*” demekle sorumluluğu yasal zemine taşımıştır.

Bireyler hesap vermediklerinde kurumlar etkin bir biçimde işlemez. Bu durum da bilginin önemini bir kez daha gündeme getirmektedir. Çünkü ne yapıldığı bilinmeden hesap verme söz konusu olamaz. Hesap verebilirlikle personelin faaliyetlerini izlemenin yanı sıra, programın, projelerin, performansın geliştirilmesi ile değerlendirilmesi doğrultusunda politika ile süreçlerin belirlenmesi sağlanabilmektedir.¹⁹⁴

¹⁹¹Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., ss.6-7.

¹⁹²Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.13.

¹⁹³Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.7.

¹⁹⁴Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.7.

Saydam bir mali sistemin sağlanması; hiyerarşi içinde kimlerin hangi faaliyetleri gerçekleştirdiğinin bilinmesini sağlayarak kurumlarda sorumluluğun dağılımını kolaylaştırmaktadır.¹⁹⁵

Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu birbirleriyle bağlantılıdır.¹⁹⁶ Çünkü sağlıklı işleyen hesap verme sorumluluğu saydamlığın sağlanmasında vazgeçilmeyen araç olmakla birlikte, saydamlığı sağlanmış mali yapıda bu sorumluluğun olmazsa olmaz bir ön koşuludur.¹⁹⁷ Ayrıca her iki kavram için güvenilir mali politikalara ihtiyaç duyulmaktadır.¹⁹⁸

“Hesap verme sorumluluğu, kamu kaynaklarının oy verenlerin istekleri doğrultusunda akılcı, verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlayan bir güvence sistemidir.” Bu yönüyle ilgilileri sorumlu tutabilen yönetim aracı olabilmektedir.¹⁹⁹

Hesap verme sorumluluğunun saydamlık temelinde sağlanabilmesi, devletin ürettiği raporların kamuoyunca takip edilerek, gerektiğinde rapor sonuçlarına yönelik devletin sorgulanmasını gerektirir.²⁰⁰

Ancak, idari sorumluluklar yeterli şekilde açık veya kesin olarak tanımlanmadığında hesap verme yükümlülüğünde zayıflama görülerek, diyalog kurulamama gibi bir sonuçla karşılaşarak etkin kararlar alınamayacaktır.²⁰¹

Aynı zamanda yapılan harcamaların kim tarafından yapıldığı, zarara uğratma gibi durumlarda kimin, hangi faaliyeti sonucu olumsuz durumların ortaya çıktığının da yayınlanıyor olması saydamlığa katkı sağlayacaktır.

¹⁹⁵Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.3.

¹⁹⁶Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.5.

¹⁹⁷Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.1.

¹⁹⁸Mehmet Karakaş, “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, 10 c., Sayı:2, 2005, s.293, (Çevrimiçi) <http://iibfdergi.sdu.edu.tr/tr/yayinlanmis-sayilar/yil-2005-cilt-10-sayi-2-5244s.html>, 29.03.2019.

¹⁹⁹Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.14.

²⁰⁰İzak Atiyas, Şerif Sayın, a.g.m.(2), s.32.

²⁰¹Yasemin Hürcan, Emine Kızıltaş, Hakan Yılmaz, a.g.m., s.105.

1.4.2. Hesap Verilebilirliğin Türleri

1.4.2.1. Yapısına Göre Hesap Verilebilirlik

Yapısına göre hesap verilebilirlik dikey ve yatay hesap verilebilirlik olarak ikiye ayrılır. Bu türlerden dikey hesap verilebilirlik üç araç ile sağlanabilir ki bunlar; seçimlerin yapılması, sivil toplum kuruluşlarının faaliyetleri ile medyadır. Dikey hesap verilebilirliğin etkili biçimde uygulanabilmesi etkin ve iyi örgütlenmiş sivil toplum kuruluşların varlığı gerektirir. Meslek kuruluşları, işçi ve memur sendikaları, vakıflar, kadın kuruluşları, öğrenci grupları, seçim izleme ve insan hakları grupları gibi sivil toplum kuruluşları, genel anlamda kamu kesiminin hesap verilebilirliğini geliştirerek ve yönetimi iyileştirme amacıyla, yapılacak düzenlemelerle ilgili lobi faaliyetlerinde bulunarak, kamu görevlilerinin eylemlerini izleyerek dikey hesap verilebilirliğin gerçekleşmesine katkıda bulunabilmektedir.²⁰²

Toplum yararını sağlama amacıyla faaliyet gösteren sivil toplum örgütleri, saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun hayata geçirilmesinde önemli rol üstlenmektedir. Bunun sonucunda da kavramların kamu yönetiminin temel ilkeleri haline gelmesinde etkisi büyük olmaktadır. Sivil toplum örgütleri bu alandaki ilgisizliği gündeme taşıyarak bireyler için uygulamaya konmuş bütçe politikalarını değerlendirmek suretiyle devletlerin çeşitli planlardaki amaç ve hedeflerine ulaşmasında etkili olabilir. Ancak önemli olan bireylerin ihtiyaç ve beklentilerine cevap verebilme hususunda verimli olunmasına katkıda bulunabilirler.²⁰³ Objektif kıstasların bulunmayışı da bütçe kararlarında, siyasi pazarlık ve baskı gruplarının etkilerini arttıran bir unsurdur.²⁰⁴

Yatay hesap verilebilirlik ise, devlet tarafından kaynakların kötü kullanılarak verimsizliğe yol açıp açmadığının izlenebilmesi için kontroller gerektiğinde, bu

²⁰²Nihal Samsun, “Hesap Verilebilirlik ve İyi Yönetişim”, s.23, (Çevrimiçi) <http://debis.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/hesap%20verebilirlik.pdf>, 29.03.2019.

²⁰³Pelin Yenigün-Dilek, a.g.m., s.3.

²⁰⁴Nihat Falay, **Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri**, İstanbul, Edebiyat Fakültesi Basımevi, 1987, s.135.

kontrollerin yargı organları, denetçiler, çeşitli kurul ve komisyonlarca gerçekleştirilmesidir.²⁰⁵

Dikey ve yatay hesap verilebilirlik, birbirlerine bağlı olup, birinin yokluğu diğerini anlamsız kılmakta²⁰⁶ olduğundan bu hesap verme mekanizmaları birbiri ile tamamlanmalıdır.²⁰⁷

1.4.2.2. Niteliğine Göre Hesap Verilebilirlik

Niteliğine göre hesap verilebilirlik kendi içerisinde üç kısma ayrılarak ele alınabilir. Bunlar siyasi, yönetsel, yasal ve mali hesap verme sorumluluğudur.²⁰⁸

Siyasal hesap verme sorumluluğu; seçimler ile yapılan oylamalar aracılığıyla vekillerin denetlemesini içermektedir. Bu sorumluluk türü demokratik yönetimlerin temel prensiplerindendir. Bu sorumluluğun varlığına imkan sağlayan mekanizmalara baktığımızda; seçim sisteminin varlığı, görev süresinin önceden belirlenmiş olması tekrar seçilebilme hakkının sınırlı olması, başarı sağlayamayan seçilmiş yöneticilerin belirlenmiş şartlar doğrultusunda görev sürelerinin sonlandırılması şeklinde sıralanabilir.²⁰⁹

Yönetsel hesap verme sorumluluğu; içsel anlamda, kurum içindeki hiyerarşiyle, kurum dışında bağlı olunan Bakana karşı sorumlu olmayı ifade eder. Dış kurumlar anlamında yönetsel hesap verilebilirlikse kurum performansının meclise ya da onların yerine hareket eden Sayıştay gibi kurumlara karşı olan hesap verilebilirliği ifade etmektedir.²¹⁰

Yasal hesap verme sorumluluğu ise; tamamıyla yargı sistemine ilişkin olup, mahkemelerle alakalı olmasının yanı sıra Sayıştay yargısı ve Kamu Denetçiliği

²⁰⁵Nihal Samsun, a.g.m., ss.22-23.

²⁰⁶Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.9.

²⁰⁷State-Society Synergy For Accountability, World Bank (2004) Working Paper, No: 30, ss.8-9, (Çevrimiçi)<https://siteresources.worldbank.org/INTPCENG/214578-1116499844371/20524131/297010PAPER0State1society0synergy.pdf>, 29.03.2019.

²⁰⁸Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.9.

²⁰⁹Coşkun Can Aktan, Serpil Ağcakaya, Dilek Dileyici, a.g.m., s.171.

²¹⁰Nihal Samsun, a.g.m., s.22.

Kurumu gibi yargı benzeri yapılar arasındaki diyaloglarda bu sorumluluğa eklenebilmektedir.²¹¹

Mali hesap verme sorumluluğu; anayasa dahil olmak üzere oldukça kapsamlı yasal bir çerçevede yer almaktadır. Bu sorumlulukta seçilmiş veya atanmış yöneticilerin değerlendirilmeleri ile hesap vermelerine imkân sunmaktadır. Mali kaynakların tahsis edilerek kullanılması ve ödeme süreçlerinin, bütçe ve muhasebe sistemlerinin yanı sıra denetim vasıtasıyla da izlenerek raporlanmasını içerir. Bu sorumluluk, kamusal kaynağın yöneten ve kullandıran kişilerin sorumluluğudur.²¹²

Bu sorumluluk, bazen politik veya idari hesap verme olarak görülmekte, bazen de zararın tazmini, para cezaları ile gecikme faizinin uygulanması şeklindeki mali yaptırımları bünyesinde barındırmaktadır.²¹³

Hükümetlerin, gelirlerin toplamasına yönelik izinlerin ve giderlerin yapmasına yönelik yetkilerin meclisten bütçeler ile alması, hesap verme sorumluluğunun dolayısıyla saydamlığında odak noktasını oluşturmaktadır. Bütçenin sınıflandırılması iyi bir şekilde oluşturulduysa; gerçekleştirilecek hizmetlerde kullanılan kamu kaynaklarının sorumluluğunun kimde olduğunu net bir şekilde gösterecektir.²¹⁴

²¹¹Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s. 11.

²¹²Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.10.

²¹³İlhami Söyler, “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi”, (1), **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 16, Aralık 2006, s.292, (Çevrimiçi)

<http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG /16/283-299.pdf>, 29.03.2019.

²¹⁴Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.13.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE MALİ SAYDAMLIĞI SAĞLAMA YÖNÜNDEKİ REFORMLAR

Toplumun ihtiyaçlarında meydana gelen artışlar, değişimin temelindeki ana unsur olmakla²¹⁵ beraber teknoloji kullanımının önem kazandığı günümüz mali düzeninde, devletin tanımını giderek değiştirmektedir. Devletin sahip olduğu mali rolde de değişim yaşanmış ve küreselleşme sürecinde söz konusu değişim karmaşık hale gelerek hızlanmıştır. Ancak toplumun, ekonominin ve siyasal altyapının yaşanan değişime uyabilmesi en az değişimin kendi kadar önemlidir.²¹⁶

Ülkemizde ise reform kelimesi sık kullanılmaktadır. Ancak getirilmelerinde neyin amaçlandığı birçok defa göz ardı edilmektedir. Toplanan gelirlerin nerelere harcandığı sorgulandığında veya kaynakların savurganlığı konularında kısıtlı şekilde ortaya çıkmakta ve tartışılmaktadır. Kamusal harcamalara yönelik sistemlere işlerlik kazandırılması ise devletin kaynaklarının kamusal hizmetlerde doğru alanda kullanılarak hesabının net şekilde verilmesini sağlayacaktır.²¹⁷

Reform yapımını gerekli kılan olumsuz durumların ve eksikliklerin temelindeki ana unsur, geleneksel kamu yönetimi anlayışı olmakla beraber bu anlayış merkezi planlamaya dayalı, mevzuat temelli, kurallara dayalı ve girdi odaklıdır. Bu anlayışta merkezi yönetim ve kontrol anlayışının yanı sıra hata arama temelli, usulsüzlük ve yolsuzluğu araştıran bir denetimin varlığı söz konusudur. “Oysa çağdaş yönetim anlayışı; katılımcı ve paylaşımcı, saydam ve hesap verilebilir, stratejik planlamaya ve performans yönetimine dayalı, sonuç ve hedef odaklı, yerel ve yerinden yönetime ağırlık veren, yatay organizasyon yapısını ve yetki devrini öngören” bir yönetim anlayışı sergilemektedir.²¹⁸ Bu açıdan hizmetin sunumunda etkinliğin ve

²¹⁵Esra Demircan, “Kamu Mali Yönetimindeki Değişim Trendinin Dış Ticaret Politikasına Etkileri”, s.81, (Çevrimiçi) <http://sbe.dpu.edu.tr/index/sayfa/2686/24sayi>, 29.03.2019.

²¹⁶Esra Demircan, a.g.m., s.82.

²¹⁷Bekir Karagöz, a.g.m., s.1.

verimliliğin sağlanabilmesinde gerekli olan performansın artırılmasına yönelik olan özellikle de günümüz teknolojilerine uyum sağlayabilen uygulamaların mali sisteme dahil edilmesi gereklidir.

Bu durumda çalışmamızda ele alınan uygulamaların temel faydasının, kamusal kaynakların kullanımında etkili, ekonomik ve verimliliğin sağlayarak mali saydamlığa özellikle teknolojik yönden katkıda bulunmakta olduğunu söyleyebiliriz.

2.1. İNTERNET TABANLI MUHASEBE SİSTEMLERİ

Saydam bir mali muhasebe sistemi, piyasaların, devletin yaptıkları ile yapılanlarla bütçeleşen ödeneklerin karşılaştırmasına imkan vermektedir.²¹⁹ Bu amaçla 1995 yılında Otomasyona Dayalı Kamu Mali Yönetimi Bilişim Sisteminin (KMYBS) kurulması kararlaştırılmış olup, projenin çalışmaları tamamlanarak 2001 yılsonu itibariyle bütün saymanlıklarda (Strateji Geliştirme Birimlerinde) kullanılır duruma gelmiştir.

2.1.1. Sistemlerin Tarihçesi

1995 yılında ekonomi yetkililerimiz ile IMF uzmanlarının görüş birliğine varmasıyla Dünya Bankası teknik görev ekibi, ülkemizde mali sistemin öncelikli ihtiyacı olan KMYBS'nin kurulması sonucuna varmıştır. Projenin tamamlanması için 2000 yılı hedef seçilmekle birlikte, bazı yasal ve teknik aksaklıklar sebebiyle o yıllarda adları saymanlık olan bazı Strateji Geliştirme Birimlerinde 2001 yılı itibariyle uygulamaya geçilmiştir. Aynı yılın sonu itibariyle ise bütün Strateji Geliştirme Birimlerinde sistemin kurulumu tamamlanarak ve işleyişi başlamıştır.²²⁰

²¹⁸Stratejik Yönetim Sistemi Projesi (Model ve Yazılım) Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, TÜSSİDE, STRATEK, (Çevrimiçi) <https://docplayer.biz.tr/675936-Stratejik-yonetim-sistemi-projesi-model-ve-yazilim-maliye-bakanligi-strateji-gelistirme-baskanligi-tusside-stratek.html>, ss.6-7, 21.04.2019.

²¹⁹Harun Cansız, a.g.m., s.85.

²²⁰Bekir Karagöz, a.g.m., s.1.

Tek muhasebe sistemi uygulamasını sağlayacak bu ve benzeri sistemler, günümüzde bilişim teknolojileri kullanılarak yapılması gerekmekte, bu doğrultuda yeni oluşturulacak muhasebe sisteminin uygulanması esasında sorun yaşanmaması sebebiyle, kurumlardan gelen talepler doğrultusunda ve her kurumun kendi yazılımını oluşturmalarının getireceği mali yükün, kurulumu, işletimi gibi birçok konu da dikkate alınarak, ilk muhasebe uygulama yazılımı olan Say2000i Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi Maliye Bakanlığı'na geliştirilmiştir. Bu sistemi kullanacak olan idareler muhasebe eğiticisi olarak seçtikleri personele, Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulmuş proje grubunca uygulamalı Say2000i eğitimi verilmiştir. Ayrıca hazırlanan uygulama eğitim kılavuzuyla Say2000i sistemine geçişte ve uygulama da çıkabilecek muhtemel sorunların en aza indirilmesi²²¹ amaçlanmıştır.

Uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun olarak hazırlanan 5018 sayılı KMYKK'nda, kamu hesaplarının uluslararası standartlara uygun bir şekilde hazırlanan muhasebe sistemine göre tutulması öngörülmüştür.

Ayrıca Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanarak genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerince kullanılacak olan ortak muhasebe ve raporlama standartlarına yer verilen “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 2005 yılında yayımlanmıştır.²²² İnternet tabanlı sistem çıkarılmış olan bu yönetmelik ile desteklenmiştir.

2.1.2. Sistemin Kullanım Alanı

Say2000i muhasebe sistemi ile Strateji Geliştirme Başkanlıkları (SGB) çalışanları bilgisayar ile internet sistemi kullanılarak muhasebe kayıtları yapmakta ve yapılan tüm işlemler internet ağı sayesinde merkeze hemen ulaşmaktaydı.²²³ Mevcut yapı korunmak suretiyle muhasebe kayıt bilgileri günlük periyotlarla işlenmekte,

²²¹T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Özel Bütçeli İdareler İçin Say2000i Uygulama Eğitim Kılavuzu, Aralık 2005, s. önsöz, (Çevrimiçi) <http://strateji.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2013/12/say2000i.kilavuzu.pdf>, 02.04.2019.

²²²03.05.2005 tarih ve 2005/8844 nolu Bakanlar Kurulu Kararı ile 08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²²³Bekir Karagöz, a.g.m., s.1.

manuel yapılan işlemlere son verilmektedir. Kuruma ait muhasebe bilgileri ilgili kişilerce görülebilir hale gelmiştir. Aşamalı olarak kullanıma açılan sistemden tüm kuruluşlar yararlanmaya başlamıştır.

Sistemin avantajı, muhasebe kayıtlarının düzenli tutulacak olması dolayısıyla mali raporlama ile bütçelemeye ilişkin verileri sağlayarak veri tabanı oluşturulmasıdır.²²⁴

Ücret sistemi, maaşa yönelik hesaplamaları konunun uzmanı olanların yapabildiği detaylı bir yapıya sahiptir. Ancak Say2000i ile tüm devlet memurlarının personel ve maaş bilgileri güncel olarak Say2000i internet ortamında tutulup izlenebilir; aylık olarak maaş bordroları alınıp, kontrolü sağlanabilir, aylıklardan yapılan kesinti, tazminat ve terfiye yönelik kayıtlar Muhasebat Genel Müdürlüğü'nde saklanabilir ve birimler itibariyle personel sayı ve hareketleri izlenebilir hale gelmiştir.²²⁵

Özellikle maaşı ele almamızın sebebi maaşı etkileyen unsurların dinamik bir yapıda olmasından kaynaklıdır. Bu dinamik yapı izlemeyi ve kontrolü zorlaştırmakta ve dolayısıyla belli bir uzman kesim tarafından anlaşılarak uygulanabilir durumdaydı.

Haziran 2002 tarihi sonu itibariyle tüm kamu kuruluşlarında kullanılır duruma gelmiştir.²²⁶ Böylece SGB'lerin kanun, tüzük, karar, tebliğ ve genelgelere dayalı olarak yapacakları işlemlerde güncel değişikliklere, duyurular bölümünde yer verilmekte olup, aynı anda tüm kamu idareleri haberdar olmaktadır.

Çalışmamız üniversite üzerine olduğundan 5018 sayılı KMYKK'na ekli cetvellerde yer alan (II) sayılı cetvelin (A) başlığında yer alan üniversitelerde yapılan uygulamalarda kullanılmış olan Say2000i uygulamasına ve eklerde sayfa görüntülerine yer verilecektir.

²²⁴Bekir Karagöz, a.g.m., s.2.

²²⁵Bekir Karagöz, a.g.m., s.3.

²²⁶Bekir Karagöz, a.g.m., s.4

Bu sisteme (Ek-2) de yer alan giriş ekranında T.C. kimlik numarası ile Maliye Bakanlığı tarafından verilen şifreler ile giriş yapılmaktadır. İşlemler ana başlıklar olarak yer almaktadır. Ayrıca söz konusu başlıklar kendi içinde alt başlıklara ayrılmaktadır (Ek-3). Muhasebe girişleri Muhasebe Kayıt Formuna (Ek-4) yapılmakla birlikte, bu sistemden ödenek işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve personel maaşları yapılmaktadır.

Muhasebe Kayıt Formu; muhasebeye yönelik işlemlerin gerçekleştirildiği temel formdur. Hesaplara ilişkin olan tüm defter, rapor ve cetveller bu forma girilen bilgiler doğrultusunda üretilmektedir. Dolayısıyla bu forma girilen bilgilerin yanlış olması raporların doğruluğunu zedeleyecektir. Form, hesaplara ilişkin detay kayıtları girilmeye uygun şekilde tasarlanmıştır.²²⁷ Muhasebe kayıt formu ödenek bilgileri bölümünden; muhasebe kaydı yapıldığında sırasında ödeneğin mevcut durumunun kontrolü yapılabilmektedir.²²⁸

Devletin temel görevinin başında; yeterli ve sürekli gelir kaynaklarının temini gelmekte ve bunu sağlayabilmek içinde sektörlerle ilgili bilgiye hızlıca ulaşmak gerekmektedir. Bu doğrultuda 2010 yılında Maliye Bakanlığınca, bilgi teknolojilerinden yararlanılarak Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) projesine yönelik çalışmalara başlanarak, sistem geliştirilmiştir.²²⁹ Ekim 2010 da eğitimler düzenlenmek suretiyle sistem kurumlara tanıtılarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunları aza indirmek amaçlanmıştır.

KBS projesi, harcama tahakkuku işini yapan harcama birimleri ile ödeme işlemini yapan muhasebe birimi tek otomasyon sistemi içerisinde toparlayarak, güvenli, hızlı ve elektronik ortamda bilginin akışını sağlamayı hedeflemiştir. Çünkü bu sistem incelendiğinde Kamu Mali Yönetimine katkısı olacak sağlayacak birçok farklı modülü de içerdiği görülmektedir.

²²⁷T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Özel Bütçeli İdareler İçin Say2000i Uygulama Eğitim Kılavuzu, s.19.

²²⁸T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Özel Bütçeli İdareler İçin Say2000i Uygulama Eğitim Kılavuzu, s.22.

²²⁹Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) Nedir?, s,1, (Çevrimiçi) <https://www.kbs.gov.tr/Portal/kbs.jsp>, 29.03.2019.

KBS ye geçişle birlikte; harcama birimleri ile muhasebe birimi arasındaki veri transferinde kâğıt kullanımı aza indirilmiş, harcama sürecinde bütçe ile verilen ödeneğın dağıtımından başlanarak, aşamasından başlayarak tahakkukun, harcamanın, muhasebeleştirmenin, raporlamanın ve kesin hesabı hazırlamaya kadar tüm aşamaları izlenebilmiş; elektronik bir denetim için uygun, hızlı ve güvenli ortamda işleyen sistem kurulmuştur.²³⁰ KBS içeriğiyile mali saydamlık için gerekli çoğı unsuru bünyesinde barındırmaktadır.

KBS Kullanıcı Profiline baktığımızda; KBS de alt sistemler olarak bulunan uygulamalar (Ek-5), yaklaşık 60.000 harcama birimi tarafından farklı rollerde olmak üzere 200.000 e yakın personel tarafından kullanılmaktadır. Ayrıca, kamu kurumlarındaki 1,8 milyon personelin maaşlarının hesaplanması, bordrolarının ve ödeme emri belgesinin otomatik oluşturulması, oluşturulan bordroların ödeme emri ekine bağlanmadan e-Denetim kapsamında Sayıştay Başkanlığı Bilgi İşlem Merkezine elektronik ortamda aktarılması sonucu personel, kısa adı e-bordo olan Kamu Elektronik Bordro Sistemi üzerinden aylık maaş bordrolarını alabilmektedir.²³¹

Harcama Yönetim Sistemi (HYS); (Ek-6 ve Ek-7) de görüldüğü şekilde KBS içinde yer alan sistemlerdendir. Bu sistemden harcama birimleri evrak düzenlemekte ve muhasebata yani önceden Say2000i günümüzde ise Muhasebe Yönetim Sistemi (MYS) ne göndermektedirler.

Birimlerin HYS sistemi üzerinden yaptığı işlemler Strateji Geliştirme Birimlerinde Say2000i (Ek-8) de gösterildiği şekilde giriş yapılarak Muhasebe Kayıt Formu seçilmekte ve (Ek-9) de görüldüğü şekilde Tahkkuk İşlem No alanına ilgili numara girilerek evrak sistemden çağırılarak gerekli konrtoller yapıldıktan sonra çıkış yapılacak hesap seçilerek kabul ve onay butonlarına basılarak ödemeye hazır hale getirilmekteydi.

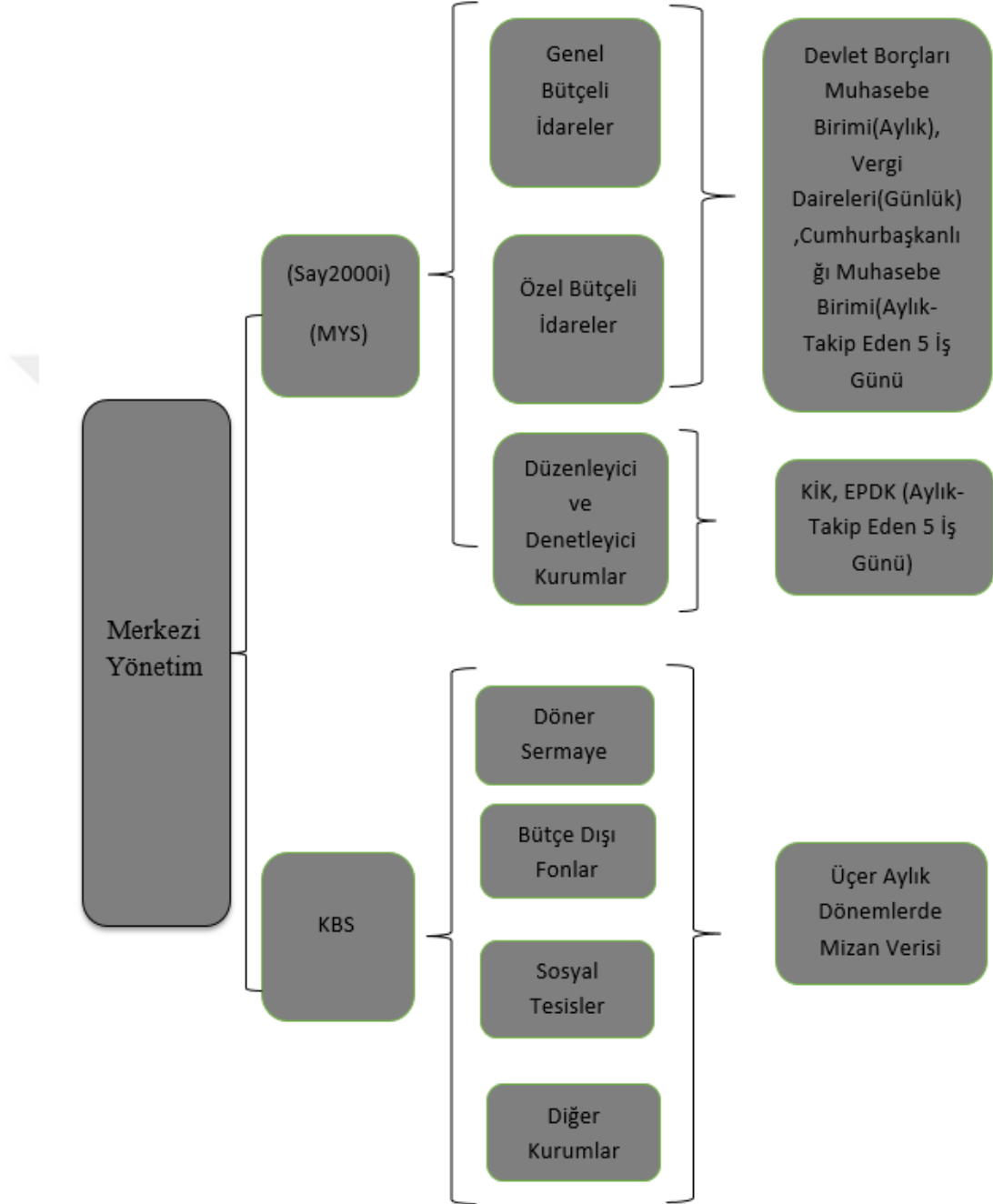
²³⁰Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) Nedir?, s.1.

²³¹Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) Nedir?, s.1.

Mali istatistik tablolarına esas veriler, Şekil 2.1 ve Şekil 2.2 de görüleceği üzere, merkezi yönetim kapsamındaki kurumlardan 5018 sayılı KMYKK’ nun 52. maddesine göre tanımlanan genel ve özel bütçeli kurumlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar için “Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi-Say2000i” ve MYS aracılığıyla; bütçe dışı birimler olarak adlandırılan döner sermayeler, bütçe dışı fonlar, sosyal tesisler ve diğer kurumlar için ise “Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi-KBS” aracılığıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca derlenmektedir. Şekil 2.1 ve Şekil 2.2 de görüldüğü üzere sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ile kalkınma ajanları ve gençlik ve spor il müdürlüklerinin verileri üçer aylık, diğer mahalli idarelerin verileri ise aylık dönemler itibariyle KBS aracılığıyla derlenmektedir.²³²

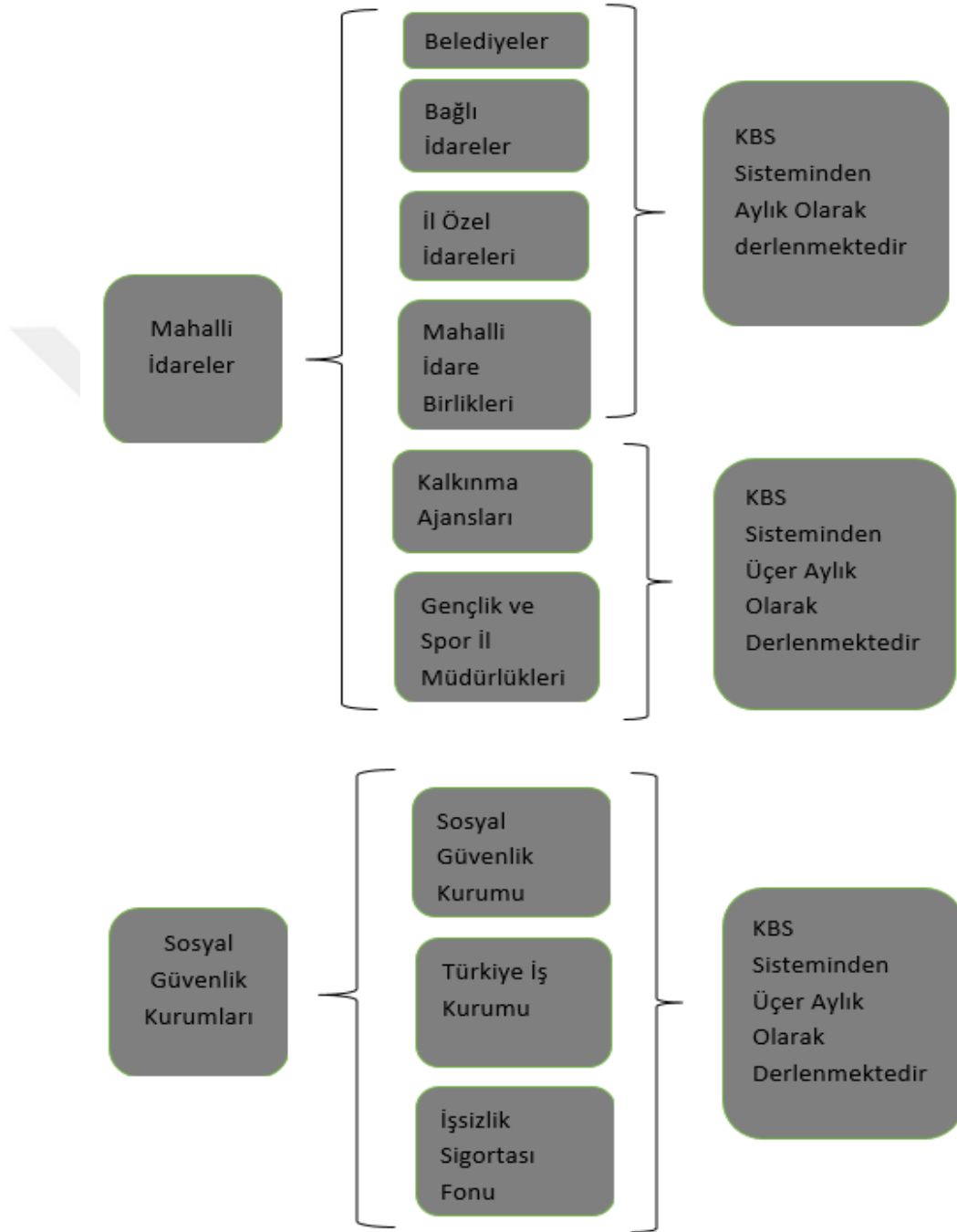
²³²2015 yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Eylül 2016, ss.8-10, (Çevrimiçi) http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/mali_istatistik/2015_Mali.pdf, 29.03.2019.

Şekil 2.1 : Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kurumların Veri Toplama Aşamaları



Kaynak: 2015 yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Eylül 2016, ss.8-10, (Çevrimiçi) http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/mali_istatistik/2015_Mali.pdf, 29.03.2019.

Şekil 2.2 : Mahalli İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumları Veri Toplama Aşamaları



Kaynak: 2015 yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Eylül 2016, ss.8-10, (Çevrimiçi) http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/mali_istatistik/2015_Mali.pdf, 29.03.2019.

2.1.3. Sistemin Geliştirilmesi Gerekliliği

Say2000i sistemi, HYS ve MYS mali saydamlığın sağlanması açısından veri girişlerinin yapıldığı alanlar olarak önem taşımaktadır. Söz konusu sistemler yapılacak veri girişlerini kendi içlerinde otomatik olarak rapor düzenleyecek şekilde oluşturulmuşlardır. Mali saydamlığın sağlanmasında en önemli ayağı oluşturan raporlama bu sistemlerden elde edilen veri topluluklarından meydana gelmektedir. Bu aşamada dikkat edilmesi gereken husus, yapılacak girişlerin doğru olması ve sistemlerde geliştirilen veya sistemlere eklenen düzenlemelerin tüm kullanıcılar tarafından bilinmesinin sağlanması olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun sağlanması içinse eğitimler düzenlenmeli ve personelin kendini bu yönde geliştirilmesi için imkan sağlanmalıdır.

Say2000i sistemi ve KBS daha önceki bölümlerde yer verildiği üzere birbiriyle uyumlu şekilde ilerlese de iki sistemin birden kullanılıyor olması zamansal anlamda kayba neden olmakta, bu sebeple de Say2000i sisteminin en kısa sürede kaldırılarak tüm işlemlerin daha kapsamlı bir sistem olan KBS üzerinden gerçekleştirilmesi sağlanmıştır.

Söz konusu çalışmalar MYS (Ek-10) ile hayata geçirilmektedir. Bu sistemin önce pilot olarak belirlenen idarelerde 2017 yılsonu itibarıyla de merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe birimlerinde devreye alınması planlanmıştır. 02.11.2017 tarihinde mevcut muhasebe sistemi olan Say2000i sistemi kapatılarak 06.11.2017 tarihi itibarıyla MYS uygulamaya konması düşünülmüştür. Bu tarihten sonra mevcut sistemler (HYS ve Say2000i) sadece izlemeye açık olacak ancak işlem gerçekleştirilemeyecektir. Özetle Say2000i ile HYS sistemleri birleştiren yeni sistem olan MYS 17.11.2017 itibarı ile yürürlüğe konması amaçlanmıştır.²³³ Ancak yeterli altyapı işlemleri gerçekleştirilemediğinden sürecin tamamlanmasının ileriki bir

²³³KBS Duyurular, (Çevrimiçi) <https://www.muhasebat.gov.tr/content/duyuru/6-kasim-2017-tarihinde-yeni-devlet-muhasebesi-bilisim-sistemi-ve-harcama-yonetim-sistemine-alinacak-idarelere-iliskin-yazi/182880>, 21.04.2019.

tarihte gerçekleşeceği Say2000i sistemindeki duyurularda (Ek-11) yer almıştır. 2018 yılı itibariyle de tam anlamıyla MYS sistemine geçiş sağlanmıştır.

Günümüzde ise kurumlardaki harcama birimlerinin MYS sistemi üzerinden yaptığı işlemler, Strateji Geliştirme Birimlerinde, Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi (BKMYs) (Ek-12) da görülen ekranda Belge No alanına ilgili numara girilerek evrak sistemden çağırılarak gerekli kontroller yapıldıktan sonra ödemede çıkış yapılacak hesap seçilerek kabul ve onay butonlarına basılarak ödemeye hazır hale getirilmektedir.

2.2. E-BÜTÇE SİSTEMİ

Kamu kurum ve kuruluşların yapacakları harcamaların takibinde en önemli belgelerden biri, bütçedir. Bütçenin hazırlanması ve uygulanması konusunda günümüzde artık teknolojik gelişmeler doğrultusunda hazırlanan sistemlere ihtiyaç duyulmuş olması sebebiyle e-bütçe sistemi geliştirilmiştir. Bu sistemde bütçenin hazırlanma ve uygulama aşamalarında yer alan ödenek gönderme, ekleme, aktarma, revize ve tenkis işlemleri gerçekleştirilmektedir.

2.2.1. Sistemin Tarihçesi

E-bütçe sistemi, bütçe hazırlık ve uygulamasında teknolojinin getirdiği yenilikleri kullanmak suretiyle gerçekleştirilecek işlemlerde zaman maliyetini azaltmak, yapılabilecek yanlışlıkların önüne geçilmesinin sağlanmaya çalışılması amaçlarıyla kurulmuştur. 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle de sistemin kullanılmasında, 06.07.2005 tarihinde yeni kullanıcılar için şifre talepleri kurum kullanıcı yöneticilerine bildirilmiş ve kullanıcı sayısında giderek artış yaşanmıştır. Ayrıca 28.07.2006 yılında kurumsal mali durum ve beklentiler raporu sisteme dahil edilmiştir.²³⁴

²³⁴ Duyurular, s.4, (Çevrimiçi) <https://ebutce.bumko.gov.tr/Duyuru/duyuru.aspx>, 14.09.2018.

Bu raporun hazırlanmasıyla ilişkili olan gelir gider rakamlarına e-bütçenin Üniversiteler Bütçe Uygulama – Kurum Düzeyinde- Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu (Bölüm 1) den giriş yapılmak suretiyle ulaşılmaktadır.

23.01.2007 tarihinde ise kesin hesap modülü kullanıma açılmıştır. Ancak 12.04.2007 tarihinden itibaren kesin hesap işlemleri muhasebat genel müdürlüğü tarafından yürütüleceğinden bu modül kullanıma kapatılmıştır.²³⁵

11.01.2010 tarihinden itibaren e-bütçe üzerinden ödenek gönderme belgesi düzenlenmeye başlamıştır.²³⁶ Ancak günümüzde gelir ve gider sistemini ayrı ayrı takip etmek amacıyla bu belge MYS üzerinden düzenlenmektedir.

Bilindiği üzere, 5018 sayılı KMYKK'nun 22.maddesinin birinci fıkrasında, *“kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri, merkez dışı birimlere, ihtiyaçlarında kullanılmak üzere Ödenek Gönderme Belgesi düzenlemek suretiyle ödenek gönderirler.”* Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, *“merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ödenek gönderilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanı yetkilidir.”* hükümleri yer almıştır. Bu doğrultuda bütçe kanunlarıyla verilen ödenekler söz konusu belgelerin düzenlenmesi süratiyle gönderilmektedir.

2006 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliğindeki²³⁷ hükümler çerçevesinde; *“Bürokratik süreçlerin kısaltılarak iş süreçlerinin etkinleştirilmesi, ödenek gönderme belgelerinin evrak olarak postalanmasından kaynaklanan zaman ve maliyet gibi sorunların ortadan kaldırılması, harcama yetkililerince bu amaçla imzalanan evrak sayısının azaltılması amacıyla”* sistemin kullanılması uygulamada kolaylık sağlamıştır.

Kurumlar ile muhasebe birimleri mali bilgilere erişebilmekte, izleyebilmekte ve kontrol edebilmektedirler. Sistemden döküm alınan belgelerle sistemde yer alan kayıtlar arasında tutarsızlık olması durumunda sistemdeki kayıtlar esas alınmaktadır.

²³⁵ Duyurular, ss.3-4, (Çevrimiçi) <https://ebutce.bumko.gov.tr/Duyuru/duyuru.aspx>, 14.09.2018.

²³⁶ Duyurular, s.2, (Çevrimiçi) <https://ebutce.bumko.gov.tr/Duyuru/duyuru.aspx>, 14.09.2018.

²³⁷ 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazete.

Ancak gerektiği takdirde sistemlerden alınan çıktılar yenilenebilecektir Söz konusu belgeler, muhasebe birimlerine postalanmamaktadır²³⁸ ve böylece bu sistemde yer alan bilgilere ulaşılması kolaylaşmış, evrak kalabalığı azalmıştır.

2.2.2. Sistemin Kullanım Alanı

Bütçe uygulamaları 2006 yılından itibaren e-bütçe sistemi; muhasebe uygulamaları genel ve özel bütçeli idarelerde Say2000i sistemi ile günümüzde ise MYS tarafından, diğer idarelerde ise kendilerince yürütülmektedir. 2006 yılının bütçe uygulamasında elektronik ortamın sağladığı destekle, merkezi yönetime dahil kamu idarelerinde ve muhasebe birimlerinde mükerrer veri girişleri engellenmiş iş yükü azaltılarak oluşturulan verilerin paylaşılabilmesi sağlanmıştır.²³⁹ E-bütçe sistemine giriş ekranı (Ek-13) ve ödenek gönderme belgesi hazırlama ekranı (Ek-14) kullanılarak üretilen, ödenek gönderme belgesi (Ek-15), ödenek gönderme belgesi icmal (Ek-16) ve tenkisler (Ek-17) yer almaktadır.

2.2.2.1. Harcama Birimleri Tarafından Yürütülecek İşlemler

Harcama birimleri, ihtiyaç duydukları ödeneklerin dağılımını planlayarak düzenleyecekleri Ödenek Gönderme Belgesiyle tertipler arasında dağıtımını sağlar. E-bütçe sistemini kullanarak Ödenek Gönderme Belgesi İcmal listesini oluşturulup harcama yetkililerine imzalatılarak Strateji Geliştirme Birimlerine iletilir.

İletilen ödenek gönderme belgeleri e-bütçe sistemi üzerinde onaylanana kadar kurumlar, ödenek gönderme belgeleri üzerinde değişiklik yapabilmektedirler. Ayrıca, henüz onaylanmayan Ödenek Gönderme Belgesinden vazgeçildiğinde iptal edilebilmektedirler. Harcama birimleri, isterlerse e-bütçe sisteminde onaylanan ödenek gönderme belgelerinin birer örneğini dosyalarında muhafaza edebilir, ilgili taşra teşkilatını da bilgilendirebilirler.²⁴⁰

²³⁸2006 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği, s.2.

²³⁹2006 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği, s.1.

²⁴⁰2006 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği, s.2.

2.2.2.2. Mali Hizmetler Birimleri Tarafından Yürütülecek İşlemler

Harcama Birimleri tarafından gönderilen ödenek gönderme icmalinde “yer alan ödenek gönderme belgeleri, yılı bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine, bütçe tertibine, ayrıntılı harcama/finansman programına, bütçe ödeneklerinin dağıtım ve kullanımına ilişkin usul ve esaslara uygunluğu yönünden” SGB’lerce kontrol edilmektedir.

İcmal listesinde olan ancak yapılan kontrol sonucu uygun olmadığı tespit edilen ödenek gönderme belgeleri gerekçesi belirtilerek harcama birimine iadesi yapılmaktadır. Uygun bulunanlar ise e-bütçe sisteminde onaylanmaktadır.

Sistemde onaylanan ödenek gönderme belgeleri üzerinde değişiklik ya da yapılamamaktadır. Bu belgelerde değişiklik veya düzeltme gerektiğinde ilgili birim tarafından tenkis işlemi yapılarak tenkis belgesi düzenlenmektedir.²⁴¹

2.2.2.3. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yürütülecek İşlemler

E-bütçe sisteminde onaylanan ödenek gönderme veya tenkis belgeleri önceden Say2000i sistemine günümüzde ise MYS ne elektronik ortamda aktarılır. Önceden Say2000i sistemine ve günümüzde MYS ne aktarılan ödenek gönderme veya tenkis belgeleri sistem tarafından ilgili muhasebe birimlerinin hesaplarına aktarılmaktadır.

Muhasebeleştirilen ödenek gönderme belgelerine ait bilgiler önceden Say2000i sisteminden günümüzde MYS den e-bütçeye aktarılmakta aktarılan tutarlar ilgili idarelerin bilgisine açıktır. Ayrıca ödemelerinin yapıldığı muhasebe birimleri tarafından, birimlerce düzenlenen tenkis belgelerine ait bilgiler de benzer biçimde e-bütçe kayıtlarına alınarak ilgili idarelerin bilgisine sunulmaktadır.²⁴²

²⁴¹ 2006 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği, s.3.

²⁴² 2006 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği, s.3.

2.2.2.4. Muhasebe Birimleri Tarafından Yürütülecek İşlemler

Muhasebe birimleri, muhasebe hesaplarına elektronik ortamda aktarılan ödenek gönderme belgesi kayıtlarını önceden Say2000i sistemini ve günümüzde MYS kullanarak muhasebeleştirmektedirler.

İdareler yazılı olarak talep etmesi durumunda muhasebe birimleri, muhasebeleştirdikleri ödenek gönderme belgelerinin birer nüshalarını onaylayarak idarelerin ilgili birimlerine vereceklerdir.

Aynı şekilde muhasebe birimleri evrak düzeni açısından gerekli olduğu takdirde ödenek gönderme belgelerinin istenilen kadar nüshası döküm alınmak suretiyle muhafaza edilebilmektedir.

Harcama birimleri muhasebe birimine iletilen ödenek gönderme belgelerini e-bütçe sistemi üzerinden kontrol edebilmekte ve gerekli olduğunda dökümünü alabilmektedirler.²⁴³

2.2.3. Sistemin Geliştirilmesi Gerekliliği

Devletin önemli mali belgesi olan bütçenin, anlaşılabilir ve kamusal harcamalarının tümünü kapsayan nitelikte olması²⁴⁴ gerekmektedir. E-bütçe sisteminin, bütçe hazırlık ve uygulama işlemlerinde son derece kolaylık sağladığını söylenebilir. Sistem öncesi dönemde tabloların elle doldurulması söz konusuysa teknolojinin gelişmesi ve gerekli sistem alt yapısının sağlanmasıyla yapılan işlemlere erişim ve kontrol kolaylaşmıştır. Uzun yıllar kullanılan bir sistem olması sebebiyle de günümüzde tamamen yerleşmiş durumdadır.

Ancak e-bütçe sisteminde yapılan ödenek işlemlerinin özellikle de tenkis işlemlerinin, muhasebata gönderilme adımından sonra söz konusu ödeneklerin

²⁴³2006 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği, s.4.

²⁴⁴Pelin Kuzey, a.g.m. (1), s.5.

muhasibatın sistemine yani Say2000i sistemine/MYS ye düşmesi zaman almaktadır. Bu zaman sürecinde sürekli takip edilmelidir.

Ayrıca sistemden düzenlenen ödenek gönderme belgesi ve ödenek gönderme belgesi icmali sistemde her zaman görülmesi mümkün olan evraklardır. Sistem tarafından otomatik yedekleme yapılmaktadır. Ayrıca bu belgelerin basılı halinin alınıp birimlere gönderilmesi, harcama yetkililerince imzalanması zaman kaybına; dosyalanması ve arşivlenmesi ise yetersiz olan fiziki alanların daha da daralmasına yol açması sebebiyle gereksiz maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Döküm alınmamasını gerekli kılan bir başka durum ise kontrol aşamasında görülmektedir. Sistem üzerinden yapılan kontrollerde hatalı kayıt olması durumunda, bu kayıt farklı renkte gösterildiğinden tespiti daha kolaydır.

2.3. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI

Analitik Bütçe Sınıflandırmasıyla; adından da anlaşıldığı üzere çözümlemeye dayalı bir sınıflandırma olup, kamu kesiminin tümünde hazırlanan mali plan ve raporları uluslararası standartlara uygun bir şekilde konsolide edebilmek ve IMF ve Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlara uyum sağlayabilmek amaçlanmıştır. Bu sınıflandırma, bir bütçe sistematığıdır, ayrıca bir bütçe sistemi değildir.²⁴⁵

Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasını amaçlayan proje kapsamında, Devlet Mali İstatistiklerine (GFS-Government Finance Statistics) dayanan Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) ile kod yapısı oluşturularak, genel ve özel bütçeli idarelerin 2004 mali yılı bütçelerinin söz konusu kodlamaya uygun şekilde hazırlanarak uygulamaya başlanılmıştır.²⁴⁶

²⁴⁵Hatice Dayar, Yasemin Esenkar, “ Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl:2008, C.13, Sayı:2, ss.264-265, (Çevrimiçi) <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/sduiibfd/article/view/5000122556/5000112861>, 29.03.2019.

²⁴⁶Hatice Dayar, Yasemin Esenkar, a.g.m., s.266.

Bütçelerinin ABS'na göre hazırlanabilmesini sağlamak amacıyla; kurumlar tarafından personelleri arasından bir çalışma grubu görevlendirilerek 24.03.2004 tarihine kadar Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne bildirilmiş ve bu çerçevede eğitim programı oluşturulmuştur. Mahalli idarelerin bu sisteme geçiş çalışmalarının ise koordinasyonu İçişleri Bakanlığına Mahalli İdareler Genel Müdürlüğüne yapılmıştır.²⁴⁷

Uluslararası sınıflandırma standartlarına (GFS ve ESA 95) uygun olarak hazırlanan analitik bütçe sınıflandırması, 2002 mali yılında Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Hacettepe Üniversitesi ve Ege Üniversitesi olmak üzere seçilen 6 pilot kurumda mevcut bütçe sınıflandırmasına paralel şekilde uygulanmış ve bu 2003 yılında da sürdürülmüştür. Bu çerçevede, sınıflandırmaya dahil olan tüm kamu idarelerinin mali plan ile raporlarının uluslararası standartlara uygunluğu sağlanarak, konsolide edilebilir duruma getirilebilmesi, performans esaslı bütçelemeye temel teşkil edebilmesi ile mali yapıda saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlanması amacıyla;

-01.01.2004 tarihinden itibaren genel ve katma (özel) bütçeli idareler,

-01.01.2005 tarihinden itibaren mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları, kamu tüzel kişiliğini haiz kurul ve üst kurullar, fonlar ile bütçenin yatırım ve transfer tertibinden yardım alan kurum ve kuruluşlar,

-01.01.2006 tarihinden itibaren döner sermayeli kuruluşlar ile diğer kurum ve kuruluşlar, bütçelerini, analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak hazırlayıp, uygulamaktadırlar.²⁴⁸

²⁴⁷2004 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı, Sıra No:7, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/1738,sirano7htm.htm?0>, 29.03.2019.

²⁴⁸2003 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı, Analitik Bütçe Sınıflandırması, Sıra No:12, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/07/20030702.htm#13>, 29.03.2019.

Bütçe hazırlığı ve uygulamasında, ödemelerin tahakkuk evrakında hangi kodlara kaydedileceği hususunda görevlilere yardımcı olmak üzere rehber niteliğinde hazırlanan bütçe uygulama talimatı esas alınmaktadır.²⁴⁹

2002 yılından itibaren pilot uygulamaya tabi tutulan 6 kamu kurumu ile genel ve özel bütçeli kamu idarelerinin birimlerinde, analitik bütçe sınıflandırması 2003 yılından itibaren uygulanmıştır. Bakanlıktan talepte bulunulduğunda talepler, analitik bütçe sınıflandırmasının kanunlaşma düzeyi olan ekonomik sınıflandırmanın ikinci düzeyinde hazırlanacaktır. Düzenlemeye paralel olarak, ödeme emirleri, ödenek tenkis belgesi vb. belgeler analitik bütçe sınıflandırmasının kanunlaşma düzeyi olan ekonomik sınıflandırmanın ikinci düzeyinde hazırlanmaktadır.²⁵⁰

Bu kod sistemi 4 kod grubunun bir araya getirilmesiyle oluşturulmuştur.²⁵¹ Ayrıca kod sisteminde bir kurumda kurumsal, fonksiyonel ve finansal kodlar çok çeşitli olmadığından ekonomik sınıflandırma bir nebze daha önemlidir denebilir. Çünkü ekonomik sınıflandırma, asıl kullanım amacına, yerine değil gerçekleştirilen işlemin ilk özelliğinin üzerinde durmaktadır.

2.3.1. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Tanımı

“Analitik” sözcüğü Fransızca kökene sahip olup Türkçede “çözümlemeye dayanan, çözümlemeli, çözümle ilgili, tahlil” anlamlarında kullanılmaktadır. Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) çözümlemeye dayanan bir biçimi ortaya koymaktadır.²⁵²

Günümüzde bütçeler; ekonomik istikrar sağlanmasında, gelir dağılımının düzeltilmesinde, kalkınmanın hızlandırılarak yatırımlara yön verilmesinde mali araç olarak kullanılmaktadır. Bununla birlikte bütçedeki gelir-gider kalemleri ekonomi

²⁴⁹2004 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı, Sıra No:9, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/1741,sirano9htm.htm?0>, 29.03.2019.

²⁵⁰2003 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı, a.g.e., s.2.

²⁵¹N.Selcen Hançer, “Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, 2 c., Sayı:16, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayınları, Sonbahar 2003, s.8.

²⁵²Bilal Kocabaş, “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:26, Yıl:7, Ankara, Ekim-Aralık 2004, s.62.

alanında mali araç görevini üstlenmesiyle bu gelir ve giderin sınıflandırılması ile denetlenmesi belli esaslara tabi olmayı gerektirmektedir.²⁵³

Bütçe devletin gerçekleştireceği hizmet ve faaliyetleri inceleme aracı olduğuna göre, bütçenin sınıflandırılması da gelir-gider arasında karşılaştırma yapmak olumlu veya olumsuz sonuçlara ulaşmak ve faaliyetlerinin ve yapısı hakkında anlamlı bilgileri elde etmek açısından önemli ve gereklidir.²⁵⁴ Kısaca sınıflandırmayla, bütçenin gelir-giderleri sistematik bir şekilde sınıflandırılarak formüle edilmesi olarak tanımlanabilir.

Gelir ve giderlerin sistematik bir biçimde sınıflandırılması, aynı türde olanlarının konsolide edilmesi ve bütçede yer alan gelir ve gider rakamları ile ilgili bazı istatistikler tutulması gibi önemli amaçlara hizmet eden bütçe sınıflandırması, bu özellikleri nedeniyle en az bütçe kadar önem taşımaktadır.²⁵⁵

Diğer bir ifadeyle bütçe sınıflandırılması; devlet faaliyetlerinin ekonominin bütünü ve belirli kısımların üzerindeki etkilerinin tespiti ile birlikte maliye politikalarının uygulanmasına imkân veren ve devlet çalışmalarının kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırılması şeklinde nitelendirilmektedir.²⁵⁶ Aynı zamanda bütçe sınıflandırılmasından elde edilen bilgiler milli gelir hesaplamalarında güvenilir bir kaynak olarak kullanılabilmesi ve milli gelir hesaplarının uygulanması aşamasında kullanılan metotlar ve sınıflandırmalar arasında çelişki yaratmamalıdır.²⁵⁷ Bu yüzden sınıflandırma, ulaşılmak istenen sonuçlar göz önünde bulundurularak oluşturulmalıdır.

5018 sayılı KMYKK da 13. maddenin (k) bendinde bütçelerin; kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak, gelir ve giderlerin mali

²⁵³Güner Demirel, “Yeni Bütçe Kod Yapısı”, (2), **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı:8, 2001, s.9.

²⁵⁴Tülay Erken, Kamu Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırılması ve Türk Bütçe Sistemi İçin Model Bir Çalışma, **Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**, Ankara, 1987, s.2.

²⁵⁵Ebru Ayyıldız, “Yeni Bütçe Kodlaması: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:13, Sayı:73, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ekim-Kasım 2004, s.106.

²⁵⁶Ertan Tosun, “Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçe Anlayışı”, (1), **Bütçe Dünyası Dergisi**, 2 c., Sayı:19, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayınları, 2004, ss.19-20.

²⁵⁷Ertan Tosun, “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, (2), **Bütçe Dünyası Dergisi**, 2 c., Sayı:15, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayınları, 2003, s.3.

analizinin yapılmasına imkan tanıyacak, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak biçimde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uluslararası standartlara uyumlu şekilde oluşturulan sınıflandırma sistemine göre hazırlanıp uygulanması gerektiği yer almaktadır.

Bu özelliklere göre oluşturulan Analitik Bütçe Sınıflandırması; gelir, gider, açık ve finansman olarak sıralayacağımız mali işlemler ile kamusal politikaların sonuçlarını kapsamaktadır. Ancak devlet tarafından piyasada gerçekleştirdiği üretim kapsamının dışında tutulmakla beraber, aynı nitelikli işlemler ile para otoritelerinin işlemlerini kapsamamaktadır.²⁵⁸

2.3.2. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Amacı

ABS' nin temel amacı; devlet faaliyetlerinin sonuçlarını ölçüp, izleyerek, analiz ederek, ülkelerin ve dönemlerin arasında karşılaştırma yapabilmektir. Bu sınıflandırma devletin idari hesaplarına dayanmaktadır. Söz konusu hesaplar, idari birimlerce denetim ve hesap verme, planlı harcama yapabilme ve ileriye yönelik tahminde bulunabilme amacıyla tutulan hesaplardır.

ABS ile birlikte kamu hesapları, hesap verilebilirlik doğrultusunda bütçe kodlamasına uygun şekilde düzenlenmektedir. Söz konusu sistemle gelen kodlamanın nitelikleri şu şekilde özetlenebilir:

- Sadelik; veriler mümkün olduğunca az tekrarlanmalı,
- Standartlara Uygunluk; uluslararası standartlara uygun olmalı,
- Tutarlılık; kullanılan ve üretilen verilerin tutarlılığı sağlanmalı,
- Güvenilirlik; elde edilen veriler güvenilir olmalı,
- Esneklik; ileride duyulabilecek veri ihtiyacına hazır olmalı,

²⁵⁸Güner Demirel, a.g.m. (1), s.25.

-Ölçülebilirlik; üretilen veriler ölçmeye dayandırılmalı,

-Karşılaştırılabilirlik; üretilen veriler dönemler ve ülkeler itibariyle karşılaştırmaya elverişli olmalı, şeklinde sıralanabilir.²⁵⁹

Analitik bütçe sınıflandırmasına yönelik yapılan çalışmalar özünde bütçelerin hazırlanış amacını tamamlayıcı nitelik taşır. Bu sebeple ulaşılmak istenen hedefleri vardır. Bu hedefleri de aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz;

- Devlet kapsamına giren bütün kurumlarda mali plan ile raporların uluslararası standartlara uygun şekilde konsolide edilmesi,

-Performans esaslı bütçeleme gibi modern bütçe tekniklerinin uygulanmasına esas teşkil etmesi,

- Mali yapıda saydamlık ile hesap verilebilirlik ilkelerinin sağlanması,

- Bütçe hazırlığını, uygulanmasını, uygulama çalışmalarını daha detaylı ve daha sistemli bir biçimde planlamak, izlemek, değerlendirmek ve kamu hizmetlerinin finansman yöntemlerini ve maliyetlerini izlemek,²⁶⁰

- Bütçe politikasının esnekliğini ve seçiciliğini arttırmak,

-Kamu kurumlarının yürüttükleri faaliyetleri, finansman yöntemlerini ve maliyetlerini izlemek²⁶¹,

-Değişimler karşısında uyarlanabilir olarak ve karşılaştırılabilir bir bilgi sistemi kurulmasıyla birlikte mali raporlamayı kolaylıkla oluşturulabilmeyi hedeflemektedir.

²⁵⁹ Güner Demirel, a.g.m. (1), s.30.

²⁶⁰ Ebru Ayyıldız, a.g.m., ss.112–113.

²⁶¹ Güner Demirel, a.g.m. (1), s.128.

2.3.3. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Tarihçesi

2.3.3.1. Analitik Bütçe Sınıflandırması Öncesi

ABS öncesi kullanılan sistem, program bütçe kodlama sistemidir ve sınıflandırma sistematğinde ilk olarak ödenegin hangi kuruluşa verildiğini belirten “kuruluş kodu” gösterilmektedir.

Kuruluş kodu (01)’den başlar ve devam eder. Sonrasında ise ödenegin hangi hizmete tahsis edileceğini gösteren program, alt program, faaliyet ve projelere kod numarası verilmektedir.

- Programa ait kodlar üç hanelidir ve (101)’den (999)’a kadardır,
- Alt programlara ait kodlar iki hanelidir ve (01)’den (99)’a kadardır,
- Faaliyet ve proje kodu ise üç hanelidir ve (001)’den başlayıp devam etmektedir.
- Faaliyetlerin rakamı (1) olan ve projelerin rakamı ise (2) olan ödenek türü ile ifade edilmektedir.

-Son olarak da harcama kalemlerine kod tanımlanmaktadır. Harcama kalemlerinin kodu (100)’den başlayarak devam etmektedir.²⁶²

Bu sistemde yer alan kodlara Tablo 2.1’de yer verilmiştir.

²⁶²Süleyman Akpınar, “Ülkemizde Program Bütçe Uygulamasının Son Durumuna İlişkin Notlar”, **Maliye Dergisi**, 1978, s.50.

Tablo 2.1: Program Bütçe Kodlama Sistemi

001-999	DAİRE KODLARI
01-99	KURUM KODLARI
101-999	PROGRAM KODLARI
01-99	ALT PROGRAMLAR
1-3	ÖDENEK TÜRÜ
001-999	FAALİYET KODLARI
100-900	HARCAMA KALEMİ
110-970	AYRINTI KODU

Kaynak: Güner Demirel, Analitik Bütçe Sınıflandırması, (1), s.4, (Çevrimiçi) <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/612,abstanitim2007pdf.pdf?0>, 29.03.2019.

İlerleyen yıllarda daire kodları ve kurum kodları birleştirilmiştir. 1985 yılına kadar bütçede yer alan ayrıntı kodları 1985 yılı sonrasında sadece kesin hesaplarda kullanılmaya başlamıştır. Ancak program bütçe kamunun yönetim anlayışında sadece bütçenin sınıflandırmasındaki şekil değişikliği olarak algılandığından ekonomik ve mali araç olma özelliğinden uzaklaşmıştır.²⁶³ Şekil 2.3 te program bütçenin uygulamada kullanılan hali yer almaktadır.²⁶⁴

²⁶³Ertan Tosun, a.g.m. (2), s.4.

²⁶⁴Güner Demirel, a.g.m., s.4.

Şekil 2.3 : Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Geçilmeden Önceki Dönemde Yapılan Sınıflandırma

Program	Altprogram	Ödenek Türü	Faaliyet/Proje	Harcama Kalemi	Açıklama	Harcama Kalemi	Faaliyet/Proje	Ödenek Türü	Altprogram	Program
111					ULAŞTIRMA POLİTİKASININ DÜZENLENMESİ HİZMETLERİ					104.200
	02				KARA ULAŞTIRMASI HİZMETLERİ				104.200	
		1						104.200		
			001		Kara Ulaştırması Hizmetleri		104.200			
			100		Personel Giderleri	95.000				
			200		Yolluklar	6.000				
			300		Hizmet Alımları	1.700				
			400		Tük. Mal. Matz. Alımları	1.500				

Kaynak: Güner Demirel, Analitik Bütçe Sınıflandırması, (1), s.4, (Çevrimiçi) <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/612,abstanim2007pdf.pdf?0>, 29.03.2019.

Ancak üst politika belgelerinde yer verilen amaçları gerçekleştirme ile ödenekler arasında bağlantı kurulmasına imkan verme anlamında ve bütçe önceliğini harcama temelli olmak yerine programların önceliği göz önünde bulundurularak yapılması sebebiyle günümüzde program bütçeye geçiş yönünde söylemler gündeme gelmektedir. Saydamlık anlamında bakıldığında; temel program başlıkları altında daha özet bilgiler sunulması anlamında katkı sağlayacaktır.

2.3.3.2. Analitik Bütçe Sınıflandırması Sonrası

20. yüzyılda maliye biliminde yaşanan gelişmeler ve anlayış değişiklikleri sonucunda devlet faaliyetlerini en iyi şekilde yürüterek, ekonomiye etkide bulunmak adına devlet faaliyetlerinin ölçülmesi, özetlenmesi ve analiz edilmesi amacıyla²⁶⁵ çalışmalara ağırlık verilmiştir.

²⁶⁵N. Selcan Hançer, a.g.m., s.8.

Türkiye’de yapılan çalışmalar sonucu görünürde program bütçeye geçilmiş fakat sistemin gerektirdikleri yeterince sağlanamamıştır. Bunun nedeni 1973 yılında çıkarılan rehberde öngörülenlerin uygulama aşamasında yeterli etkinliğe ulaşamamış, harcama kalemleriyle sürekli oynanmış, tutarlı-dinamik bir yapı sağlanamamış, kurumların tüm faaliyetlerini içeren fonksiyonel bir sınıflandırma gerçekleştirilememiştir. Yaşanan bu problemler idarenin bir takım tedbirler almasını gerekli hale getirmiştir. Ayrıca 5 Nisan 1994 tarihinde yaşanan ekonomik kriz sonucunda uluslararası kuruluşlarında tavsiyesi üzerine 1995 te yeni bir bütçe sınıflandırma sistemi kurulmuştur.²⁶⁶ Böylece 1995 yılı içinde başlayan kamu mali yönetim projesi çerçevesinde çeşitli çalışmalar yapılmış, devletin gerçekleştirdiği faaliyetlerin gelir üzerinde etkisinin ölçülebilmesine imkân sunacak ve uluslararası alanda geçerliliği kabul gören standartlardan yararlanarak oluşturulan bir bütçe sınıflandırmasının gerekliliğine karar verilmiştir.²⁶⁷

Daha sonra AB’ne katılım sürecinde bütçe sınıflandırmasının uluslararası standartlara uygun olmasının gerekliliği ortaya çıkınca bütçenin kod yapısı revize edilerek GFS’de olan değişiklikler ile Avrupa Birliğinde uygulanan ESA 95 (European Systems of Integrated Economics Accounts – Avrupa Bütünleştirilmiş Ekonomik Hesaplar Sistemi) standartlarına uygun hale getirilmiş²⁶⁸ ve adına da Analitik Bütçe Sınıflandırması denilmiştir.

Böylece GFS ve ESA 95 standartlarına uygun olarak hazırlanan ABS’ nin test edilmesi için Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Hacettepe Üniversitesi ve Ege Üniversitesi pilot kuruluşlar olarak seçilmiş ve bu 6 kuruluşun 2002 yılına ait bütçeleri ABS’ na uygun olarak hazırlanmış ve uygulama başlatılmıştır.²⁶⁹

²⁶⁶Ertan Tosun, a.g.m.(2), s.4.

²⁶⁷Bilal Kocabaş, a.g.m., s.64.

²⁶⁸Serkan Cura, “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2 c., Sayı:1, 2003, s.6.

²⁶⁹2003 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı, Analitik Bütçe Sınıflandırması, a.g.m., s.1.

2003 yılında bütçeler, program bütçe ve ABS'ye göre yapılmıştır.²⁷⁰ Ayrıca mevcut sistemin yetersizlikleri sebebiyle 10.12.2003 tarihinde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılarak bu kanunla birlikte performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmiştir. 2004 yılında bütçe kanunu sadece ABS'ye göre kanunlaşmış ve aynı yılda özel bütçeye dâhil kuruluşların tamamında ABS uygulaması başlatılmıştır.²⁷¹ Bu sınıflandırma ile hukuki statüleri farklı olan kurumların farklı bütçe uygulamaları son bulmuş ve karşılaştırma yapabilme imkanı elde edilmiştir.

2.3.4. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Kodlama Yapısı

ABS gider, gelir ve finansman sınıflandırması şeklinde üç bölümden oluşmaktadır. Ayrıca dört kod grubunun bir araya gelmesi sonucu oluşmuş bir yapıya sahiptir. Bu kod grupları; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırmadır.²⁷²

ABS'nin dördüncü kod yapısını oluşturan ekonomik sınıflandırma ise kendi içinde harcama ve borç vermenin ekonomik sınıflandırması, gelirin ekonomik sınıflandırması ve finansmanın ekonomik sınıflandırması olarak üç kısımdan meydana gelmektedir.²⁷³

2.3.4.1. Giderin Kodlanması

2.3.4.1.1. Kurumsal Sınıflandırmanın Kodlanması

Kurumsal sınıflandırmada, yönetim yetkisi temel kriter olarak kabul edilmiştir ve bütçe sistemi içindeki idari yapılanma esas alınmıştır. Bu sınıflandırmada, siyasi ve idari sorumluluğun belirlenerek sorumlu olanların tespit edilebilmesini amaçlamaktadır.²⁷⁴ Kurumsal sınıflandırmanın temel kriterinin yönetim

²⁷⁰Güner Demirel, a.g.m. (2), s.25.

²⁷¹Ebru Ayyıldız, a.g.m., s.107.

²⁷²N.Selcen Hançer, a.g.m., s.8.

²⁷³2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, B Bölümü, s.3, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/TR,7933/2018-2020-donemi-butce-cagrisi-ve-butce-hazirlama-rehberi.html>, 29.03.2019.

²⁷⁴2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, s.4.

yetkisi olduğu kabul edilebilir. Aynı hukuki statüye tabi otoriteye tahsis edilen kaynakların aynı kodun içinde olması sağlanmıştır. Ancak, bütçe türleri itibarıyla gruplandırma bu durumun istisnası olarak sayılabilir.

Dört düzey ile sekiz haneden oluşan kodlama benimsenmiştir.

-I. Düzeyde, bakanlıklar ile anayasal olarak eşdeğer kurumları ve bütçe türlerini belirlemektedir.

-II. Düzeyde, birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türleri kapsamında yer alan kurumları ifade etmektedir.

-III. Düzeyde, ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimleri kapsar.

-IV. Düzeydeki kodlar ise, destek ve lojistik birimleri ile politikaları uygulayan birimleri tanımlamaktadır.

Yeni kurulan veya teşkilatlanan idareler III. ve IV. Düzeylerinde yer alacak kodları Hazine ve Maliye Bakanlığıyla görüşerek oluşturmaktadır.²⁷⁵ Harcama biriminde yönetici olacak kişi kendi birim harcamalarından sorumlu tutulacaktır.²⁷⁶ Burada sadece I. Düzey kodlara gruplandırılmış şekilde yer verilmiştir. Örnek olması sebebiyle de İstanbul Üniversitesi'nin dahil olduğu kod kullanılmıştır.

Tablo 2.2 : Kurumsal Sınıflandırmada I. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı

38-39	YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI
-------	-------------------------

Kaynak: 2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, s.23, <http://www.bumko.gov.tr/TR,7933/2018-2020-donemi-butce-cagrisi-ve-butce-hazirlama-rehberi.html>, 29.03.2019.

İstanbul Üniversitesi'nde kullanılan kurumsal kodlama:

KURUMSAL				FONKSİYONEL				FİNANSMAN	EKONOMİK			
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
38	06	00	01									

²⁷⁵2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, s.4.

²⁷⁶ Bilal Kocabaş, a.g.m., s.66.

38 : Yüksek Öğretim Kurumları

06 : İstanbul Üniversitesi

00 : İstanbul Üniversitesi bünyesinde bağlı birim bulunmadığından boş bırakılmıştır.

01 : Üniversite kendi fonksiyonlarını kendisi yürütmektedir bu nedenle kullanılan numara 1'dir.

2.3.4.1.2. Fonksiyonel Sınıflandırmanın Kodlanması

Devlet faaliyetlerinin türünü görebilmek amacıyla oluşturulan ve kaynakların kullanılacağı hizmetler belirlenmektedir.²⁷⁷ Devlet faaliyetleri ile bunlara yönelik harcamaların belli dönemler halinde izlenmesiyle uluslararası karşılaştırmanın yapılabilmesi bu sınıflandırmanın bir sonucudur.²⁷⁸ Özellikle harcamaların işlevselliğinin belirlenmesi bu sınıflandırma sayesinde olmaktadır.²⁷⁹ Bu sınıflandırmada fonksiyonları yerine getiren sektörler de ayrılacağından kalkınma planları ve bütçe politikalarının oluşturulmasında katkı sağlamaktadır.

Dört düzey ile altı haneden oluşan kodlama benimsenmiştir.

-I. Düzey, devletin faaliyetlerini on temel fonksiyona ayırmaktadır.

-II. Düzeyde ana fonksiyonlar programlara bölünmektedir.

-III. Düzey kodlarda ise nihai hizmetler yer almaktadır.

-IV. Düzey özel olarak izlemeyi gerektiren bazı kurumsal planlama ihtiyaçlarının karşılanması ve izlenmesi amacıyla yapıya dahil edilmiştir ancak muhtemel ihtiyaçlar için boş bırakılmıştır.

Burada sadece I. Düzey kodlara gruplandırılmış şekilde yer verilmiştir. Örnek olması sebebiyle de İstanbul Üniversitesi'nin dahil olduğu kod kullanılmıştır.

²⁷⁷ Ebru Ayyıldız, a.g.m., s.109.

²⁷⁸ 2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, B Bölümü, 3. Kısım, 3.1. Genel Esaslar, s.5.

²⁷⁹ Ertan Tosun, a.g.m.(1), s.13.

Tablo 2.3: Fonksiyonel Sınıflandırmada I. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı

09	EĞİTİM HİZMETLERİ
----	-------------------

Kaynak: 2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, EKFS1, <http://www.bumko.gov.tr/TR,7933/2018-2020-donemi-butce-cagrisi-ve-butce-hazirlama-rehberi.html>, 29.03.2019.

09. Eğitim hizmetleri; her seviyedeki okulların işletilmesi, idaresi, tesislerin yapımı gibi örgün ve yaygın eğitim hizmetleri, eğitim kurumlarının düzenlenmesi, denetimi, lisanslanması gibi işler bu ana fonksiyona dahil edilmiş, hizmet içi eğitim ise hariç tutulmuştur.²⁸⁰

İstanbul Üniversitesi'nde kullanılan fonksiyonel kodlama:

KURUMSAL				FONKSİYONEL				FİNANSMAN	EKONOMİK			
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
38	06	00	01	09	4	1	00					

09 : Eğitim Hizmetleri

4 : Yükseköğretim Hizmetleri

1 : Fakülteler

00 : Muhtemel ihtiyaçlar söz konusu olduğunda kullanılmaktadır.

Çalışmamızda devlet üniversitesine yer verildiğinden yüksek öğretim kurumları için bazı alanların fonksiyonel kodları aşağıda yer verdik.

09.4.1.00 : Fakülteler, Yüksekokullar, Bölümler

09.4.1.07 : İkinci Öğretim

09.4.1.09 : Tezsiz Yüksek Lisans

09.4.1.11 : Şartlı Bağışlar

²⁸⁰Güner Demirel, a.g.m. (1), s.75.

09.4.2.00 : Enstitüler

09.6.0.00 : Sağlık Kültür Spor Daire Başkanlığı

09.6.0.03 : Öğrencilerin Beslenmesi

09.6.0.04 : Barınma

09.6.0.06 : Kültür Spor Faaliyetleri

09.9.9.00 : Üst Yönetim

09.9.9.03 : İç Denetim

01.3.2.00 : Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı

2.3.4.1.3. Finansman Tipi Sınıflandırmanın Kodlanması

Finansman tipi sınıflandırma GFS standartlarında yer alan bir sınıflandırma biçimi değildir²⁸¹ mali mevzuatımız gereği geliştirilmiştir. Devlet tanımına giren bütün kurumları kavrayabilmek için ihtiyaç duyulmuştur. Yapılan harcamaların hangi kaynaktan finanse edildiğini göstermektedir ve ödemenin nereye yapıldığı hususu önem taşımaktadır.²⁸² Harcamanın hangi kaynakla finanse edildiğinin kurumsal anlamda gösteren tek haneli koddan ibaret bir sınıflandırmadır. Örnek olması sebebiyle de İstanbul Üniversitesi'nin dahil olduğu kod kullanılmıştır.

Tablo 2.4 : Finansman Tipi Sınıflandırmada Yer Alan Kodlar ve Kapsamı

2	ÖZEL BÜTÇELİ KURUMLAR
8	BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Kaynak: 2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, FTS1, <http://www.bumko.gov.tr/TR,7933/2018-2020-donemi-butce-cagrisi-ve-butce-hazirlama-rehberi.html>, 29.03.2019.

²⁸¹Güner Demirel, a.g.m. (2), ss.9-11.

²⁸²2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, B Bölümü, 4. Kısım, s.8.

İstanbul Üniversitesi'nde kullanılan finansman kodlaması:

KURUMSAL				FONKSİYONEL				FINANSMAN	EKONOMİK			
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
38	06	00	01	09	4	1	11	2				

KURUMSAL				FONKSİYONEL				FINANSMAN	EKONOMİK			
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
38	06	00	01	09	4	1	11	8				

Bağışın finansman kodu tertibi 38.06.00.01-09.4.1.11-2- ve Şartlı Bağışın tertibi 38.06.00.01-09.4.1.11-8- dir. Bütçe sistemimizde yer alan özel ödenek ve dış proje kredileri gibi devredebilen ödeneklerin bütçeleştirilmesinde bu ayrım önem kazanmaktadır.

2.3.4.1.4. Ekonomik Sınıflandırmanın Kodlanması

Ekonomik sınıflandırma devlet faaliyetlerinin, milli ekonomi üzerindeki etkilerine göre gruplanmasıyla oluşturulmuştur. Devlet görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin, milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi hedeflenmektedir.²⁸³ Bu sınıflandırma bütçe politikalarının seçici bir şekilde uygulanmasını sağlamaktadır.²⁸⁴ Altı haneli ve dört düzeyli kod grubundan oluşur. Ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin ayrı tertiplerde bütçeleştirilmesi söz konusudur. Ayrıca bu sınıflandırma kendi içinde üç bölümden oluşmaktadır. Harcama ve borç vermenin, gelirin ve finansmanın ekonomik sınıflandırılması olarak adlandırılmıştır. Örnek olması sebebiyle de İstanbul Üniversitesi'nin dahil olduğu kodlar kullanılmıştır.

²⁸³2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, B Bölümü, 5. Kısım, s.8.

²⁸⁴ Serkan Cura, a.g.m., s.8.

Tablo 2.5 : Ekonomik Sınıflandırmada I. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı

01	PERSONEL GİDERLERİ
02	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA DEVLET PRİMİ GİDERLERİ
03	MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ
04	FAİZ GİDERLERİ
05	CARİ TRANSFERLER
06	SERMAYE GİDERLERİ
07	SERMAYE TRANSFERLERİ
08	BORÇ VERME
09	YEDEK ÖDENEKLER

Kaynak: 2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, ES1, <http://www.bumko.gov.tr/TR,7933/2018-2020-donemi-butce-cagrisi-ve-butce-hazirlama-rehberi.html>, 29.03.2019.

Ekonomik Sınıflandırmada I. düzeyde yer alan 9 kod ve içerdiği alanların detaylarına aşağıda yer verilmiştir.²⁸⁵

01. Bu bölüm, kamu personeli ile kamu personeli olmasa bile onlar gibi çalıştırılan veya hizmetinden faydalanan kişilere bordroya dayalı olarak nakden yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Ancak aynı nitelikte yapılan ödemeler mal ve hizmet alım giderlerine kaydedilir.

02. Devletin işveren sıfatıyla ödediği sosyal güvenlik katkı paylarının izlendiği koddur. Personelden kesilen primler personel giderlerine dahil edilmektedir.

03. Faturalı olarak veya ilgili mevzuatına uygun şekilde belgelendirilerek alınan mal ve hizmet bedellerini kapsamaktadır. Bu bölümde, büro malzemesi alımları, kira, yakıt, elektrik ödemeleri ile rutin bakım-onarım ödemelerini, telefon vb. haberleşme giderlerini, düşük değerli veya bir yıldan az kullanım ömrü olan ekipmanlar için yapılan ödemelere yer verilmektedir.

²⁸⁵Güner Demirel, a.g.m. (1), s.98.

04. Faiz, ödünç alınan paranın kullanımı karşılığında yapılan ödeme olarak tanımlanır. Bu itibarla, faiz ödemeleri finansman bölümünde sınıflandırılan borç alınan paranın anapara geri ödemesinden ve borçlanma için ödenen komisyon ve ihraç giderlerinden ayrılmaktadır. Devlet borçlarına ilişkin faiz ödemeleri (iskonto giderleri dahil) bu bölümde yer almaktadır. İ.Ü. de bu kod kullanılmamaktadır.

05. Bu kodda sermaye birikimi hedeflemeyen ve cari nitelikli mal ve hizmet alımını finanse etmek amacıyla karşılıksız olarak yapılan ödemeler yer almaktadır. Transferler nihai olarak kime ödendiğine göre sınıflandırılmaya tabi tutulmaktadır.

06. Sermaye giderleri, sabit sermaye edinimleri, gayrimenkuller ya da gayri maddi aktiflerin edinimi için yapılan ve devlet mal varlığını artıran ödemelerdir. Bu bölüme dahil olanlar; binalar ve diğer inşaat işlerini kapsayan gayrimenkul sabit sermaye malları ile ulaşım araçları, makineler ve diğer teçhizat gibi menkul sabit sermaye mallarıdır. Aynı zamanda, mevcut sabit sermaye varlıklarını geliştirmek, ekonomik ömürlerini uzatmak, verimlerini artırmak, performanslarını geliştirmek veya yeniden yapılandırmak amacıyla yapılan ödemeler de bu bölüme dahildir. Ancak az tutarlı bakım ödemelerini içermemektedir. Bu ödemeler cari giderlere (03.7.3) dahil edilmektedir. Bu ödemeler, her yıl bütçe kanunlarıyla belirlenecek asgari limit esas alınarak yapılmaktadır.

07. Bütçe dışına sermaye birikimi veya sermaye nitelikli mal ve hizmetlerin finansmanı amacıyla yapılan karşılıksız ödemelerdir. Transferin cari nitelikli mi yoksa sermaye nitelikli mi olduğunu belirlemek için cari - sermaye harcaması ayrımında kullanılan kriterler dikkate alınmaktadır. İ.Ü. de bu kod kullanılmamaktadır.

08. Bir mali hakka dayanan veya devletin teşebbüs mülkiyetinde hisse (sermaye) katılımına neden olan ve likidite yönetimi veya kazanç sağlama amaçları dışında kamusal amaçlarla yapılan ödemeleri kapsamaktadır. İ.Ü. de bu kod kullanılmamaktadır.

09. Bütçede başlangıçta öngörülemeyen hizmetlerin karşılığı olmak üzere veya yıl içi gelişmeler neticesinde yapılan tahminlerde sapmalar olması ihtimaline karşılık hizmetleri aksatmamak amacıyla ihtiyat olarak ayrılan ödeneklerdir. Merkezi

yönetimde sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesinde yer almakta olup, İ.Ü. de bu kod kullanılmamaktadır.

Harcamanın ekonomik sınıflandırmasında harcamalar, cari ve sermaye giderleri ile cari ve sermaye transferi olmak üzere gruplandırılmaktadır. Cari giderlere personel giderleri, borç faizi ödemeleri, sermaye giderlerine ise gayrimenkul satışı, bina yapımı örnek olarak gösterilebilmektedir.²⁸⁶

2019 yılı Bütçe Kanununa bağlı cetvellerden E cetveli (Bazı Ödeneklerin Kullanımına ve Harcamalara İlişkin Esaslar) nin 33.maddesinde “Aşağıda yer alan her bir alım için ihtiyacın nereden ve hangi usulle temin edileceğine bakılmaksızın vergiler dahil olmak üzere;

- a) Menkul mal alımlarında (03.7.1); 25.000 Türk Lirasını,
- b) Gayrimaddi hak alımlarında (03.7.2); 20.000 Türk Lirasını,
- c) Menkul malların bakım ve onarımlarında(03.7.3); 25.000 Türk Lirasını,
- d) Gayrimenkullerin bakım ve onarımlarında (03.8); 55.000 Türk Lirasını,

aşan tutarlar “(03) Mal ve Hizmet Alım Giderleri” tertiplerinden ödenemez. “(06) Sermaye Giderleri” ne ilişkin olarak yukarıdaki limitlerin uygulanmasında toplam ödenek esas alınır. Türk Silahlı Kuvvetlerinin (Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı dahil) “(03) Mal ve Hizmet Alım Giderleri” tertiplerine analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak tahsis edilen ödeneklerle yapılacak askeri amaçlı alımlarda yukarıda belirtilen limitler uygulanmaz.” denmektedir.²⁸⁷

Burada sadece “ 03 ” Mal ve Hizmet Alım Giderleri kaleminin alt kodlarına değinilecektir.

²⁸⁶Ebru Ayyıldız, a.g.m., s.110.

²⁸⁷2019 yılı Bütçe Kanununun E-Cetveli Bazı Ödeneklerin Kullanımına ve Harcamalara İlişkin Esaslar, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/12369,2019ecetvelipdf.pdf?0>, 29.03.2019.

Tablo 2.6 : Ekonomik Sınıflandırmada II. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı

03	1	ÜRETİME YÖNELİK MAL VE HİZMET ALIMLARI
03	2	TÜKETİME YÖNELİK MAL VE HİZMET ALIMLARI
03	3	YOLLUKLAR
03	4	GÖREV GİDERLERİ
03	5	HİZMET ALIMLARI
03	6	TEMSİL VE TANITMA GİDERLERİ
03	7	MENKUL MAL, GAYRİMADDİ HAK ALIM, BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
03	8	GAYRİMENKUL MAL BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
03	9	TEDAVİ VE CENAZE GİDERLERİ

Kaynak: 2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, ES2, <http://www.bumko.gov.tr/TR,7933/2018-2020-donemi-butce-cagrisi-ve-butce-hazirlama-rehberi.html>, 29.03.2019.

Tablo 2.7 : Ekonomik Sınıflandırmada III. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı

03	2	1	KIRTASIYE VE BÜRO MALZEMESİ ALIMI
03	2	2	SU VE TEMİZLİK MALZEMESİ ALIMI
03	2	3	ENERJİ ALIMI
03	2	4	YİYECEK, İÇECEK VE YEM ALIMI
03	2	5	GİYİM VE KUŞAM ALIMI
03	2	6	ÖZEL MALZEME ALIMI
03	2	7	GÜVENLİK VE SAVUNMAYA YÖNELİK MAL, MALZEME VE HİZMET ALIMLARI, YAPIMLARI VE GİDERLERİ
03	2	8	NATO GİDERLERİ İLE GAYRİMENKUL ALIM VE KAMULAŞTIRMA GİDERLERİ
03	2	9	DİĞER TÜKETİM MAL VE MALZEMESİ ALIMLARI

Kaynak: 2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, ES3, <http://www.bumko.gov.tr/TR,7933/2018-2020-donemi-butce-cagrisi-ve-butce-hazirlama-rehberi.html>, 29.03.2019.

Tablo 2.8 : Ekonomik Sınıflandırmada IV. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı

03	2	1	01	KIRTASIYE ALIMLARI
03	2	1	02	BÜRO MALZEMESİ ALIMLARI
03	2	1	03	PERİYODİK YAYIN ALIMLARI
03	2	1	04	DİĞER YAYIN ALIMLARI
03	2	1	05	BASKI VE CİLT GİDERLERİ
03	2	1	99	DİĞER KIRTASIYE VE BÜRO MALZEMESİ ALIMLARI

Kaynak: 2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, ES4, <http://www.bumko.gov.tr/TR,7933/2018-2020-donemi-butce-cagrisi-ve-butce-hazirlama-rehberi.html>, 29.03.2019.

Ayrıca ekonomik kodlarda; mevcut kodların değişiklikleri ile yeni açılacak kodlara ilişkin olarak yapılan düzenlemeler Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün internet sayfasından takip edilebilir. 2019 yılında yapılan değişiklik ve yeni getirilen kodlardan birkaçı Tablo 2.9'da gösterilmiştir.²⁸⁸

Tablo 2.9 : Mevcut Kodların Değişiklikleri ile Yeni Açılacak Kodlara İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler

Niteliği	Yılı	Kodun İlk Hali	Kodun Yeni Hali
Yeni	2019		03.5.1.12 - Çağrı Merkezi Hizmeti Alım Giderleri
Değişiklik	2019	05.2.9.17 - Türkiye Yatırım Destek ve Tanıtım Ajansı'na	05.2.9.17 - Yatırım Ofisi'ne

İstanbul Üniversitesi'nde kullanılan ekonomik kodlama:

²⁸⁸ABS Kodlamasına İlişkin Ekonomik Sınıflandırmada Son Yıllarda Yapılan Değişiklikler, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/TR,5086/abs-kodlamasina-iliskin-ekonomik-siniflandirmada-son-yillarda-yapilan-degisiklikler.html>, 29.03.2019.

KURUMSAL				FONKSİYONEL				FİNANSMAN	EKONOMİK			
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
38	06	00	01	09	4	1	00	2	03	2	1	01

2.3.4.2. Gelirin Kodlanması

Gelirler, yurtiçinden veya uluslararası kuruluşlardan elde edilen, geri ödemesiz karşılıklı veya karşılıksız elde edilen bütün tahsilatı içermektedir. Gelirler; cari ve sermaye olarak ikiye ayrılmakla beraber; cari gelirler vergi gelirleri ile vergi dışı gelirleri kapsamaktadır. Sermaye aktifleri satışları ile devlet dışı kaynaklardan yapılan sermaye transferleri ise sermaye gelirlerine dahil edilir. Gelirler, düzeltici işlemler dışında brüt olarak gösterilirler.²⁸⁹ Gelirlerin kodlama yapısı 4 düzey, 6 hane olacak şekildedir.

Vergi gelirleri, vergilerin ödenmemesinden veya geç ödenmesinden doğan cezaları da kapsar. Toplanan harçlar da bu kategoriye dahil edilir. Vergiler, vergi iadeleri ve düzeltici işlemlerden arındırılarak net biçimde gösterilmektedir.

Hibeler; karşılıksız, geri ödemesiz ve zorunluluk esasına dayanmayan tahsilatlardır. Tahsilat olması dolayısıyla da gelir olarak nitelendirebiliriz. Aynı olarak edinilen hibe biçimindeki mallar ve hizmetler devlet mali istatistiklerine dahil edilmezler.

Gelirlerin Kodlanmasında I. düzeyde yer alan kodlar ve kapsamına aşağıda yer verilmiştir. Örnek olması sebebiyle de İstanbul Üniversitesi'nin dahil olduğu kodlar kullanılmıştır.

Tablo 2.10 : Gelirlerin Kodlanmasında I. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı

²⁸⁹Güner Demirel, a.g.m. (1), s.106.

03	TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ
04	ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR İLE ÖZEL GELİRLER
05	DİĞER GELİRLER
09	RED VE İADELER(-)

İstanbul Üniversitesi’nde gelirin kodlamasında ikinci öğretimden elde edilen gelirler:

EKONOMİK KODU			
I	II	III	IV
03	1	2	31

2.3.4.3. Finansmanın Kodlanması

Toplam finansman, devletin ilerideki döneme ilişkin geri ödeme yükümlülükleri ile elindeki likit varlıklar arasındaki farkı yansıtır. Bu sınıflandırma, kaynağı ne olursa olsun bütün borçlanmaları finansman kapsamında ele alır. Finansman, devletin borç ana para geri ödemesini kapsar ancak, faiz ödemeleri finansmana değil devlet harcamalarına dahil edilmektedir.²⁹⁰ Gelir ve gider arasındaki farkın; açık ise nasıl finanse edildiğini, fazla ise nasıl değerlendirildiğini gösteren bir cetveldir. Kodlama yapısı 4 düzey, 4 hane olarak düzenlenmiştir.

Finansmanın Kodlanmasında I. düzeyde yer alan kodlar ve kapsamı Tablo 2.11’de yer almaktadır. Örnek olması sebebiyle de İstanbul Üniversitesi’nin dahil olduğu kodlar kullanılmıştır.

Tablo 2.11 : Finansmanın Kodlanmasında I. Düzeyde Yer Alan Kodlar ve Kapsamı

²⁹⁰Güner Demirel, a.g.m. (1), s.115.

3	LİKİDİTE AMAÇLI TUTULAN NAKİT, MEVDUAT VE MENKUL KIYMETLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER
5	NET FİNANSMAN

İstanbul Üniversitesi'nde kullanılan finansman kodlamasında Türk lirası cinsinden kasa nakdi:

EKONOMİK KODU			
I	II	III	IV
3	2	1	1

2.3.5. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Geliştirilmesi Gerekliği

Toplumlar gelişme gösterdikçe devletin görevlerine kaynakların dağılımı, gelirin yeniden bölüşümü ve iktisadi hayatın yönlendirilmesi açısından büyük etkileri mevcut olacağından mali, siyasi, ekonomik ve sosyal bir takım faaliyetler yüklenmiştir. Bu faaliyetleri üretim yaparak yerine getiren devlet üreteceği kamusal mal ve hizmetlerin tür ve miktarlarını ise bütçe aracılığıyla belirlemektedir. Bu açıdan bakıldığında bütçe hem toplumsal ihtiyaçları karşılamakta hem kamusal mal ve hizmetleri üretmekte kullanılan kaynakların dağılımı ile bu dağılımlara bakılarak alınan kararları gösteren bir araçtır. Ayrıca ekonomide fiyat istikrarının sağlanması, gelir dağılımının düzeltilmesi, yatırımların teşvik edilmesi gibi hedeflerin gerçekleştirilmesinde kullanılan mali bir araçtır.

Devletin her geçen gün görev ve fonksiyonlarının değişiklik göstermesi uygulanan bütçe sistemlerinde de değişikliğe gidilmesine yol açmaktadır. Çünkü bütçelere çeşitli sistemler entegre edilerek etkinliği artırılmaktadır.

İyi bir bütçenin iyi bir bütçe sınıflandırmasından geçtiği önemi ve gerekliliğinin anlaşılmasıyla birlikte de öncelikle Türkiye'de bütçe sınıflandırmasından kaynaklanan problemler belirlenmiş ve mevcut sınıflandırmanın ülkenin mali, ekonomik ve idari gelişmesi ile birlikte mali mevzuattaki değişim

doğrultusunda geliştirilememiş olması ve kod yapısının sağlıklı bir bilgi akışını sağlayacak özellikte olmadığı, teknik altyapının zamanla ortaya çıkan ihtiyaçlara göre geliştirilememiş ve teknolojik gelişme ihtiyacın oldukça gerisinde kalmış olması olarak belirlenmiştir.

Ancak mevcut sınıflandırma da koda karşılık gelen harcama kalemlerinde farklılıklar gözlenmektedir. Örneğin flash bellek (64 GB) ise 03.2.1.01 tertibinden, hard diskler 03.7.1.90 diğer dayanıklı mal ve malzeme alımı gider tertibinden ödenmektedir. Plastik çöp kovası 03.2.9.90 tertibine, metal çöp kovası ise 03.7.1.01 tertibinden ödenmektedir.

03.5.1.03 bilgisayar hizmeti alımları kurumların bilgi işlemle ilgili yazılım, donanım, işletme gibi her türlü ihtiyacın bir bütün olarak hizmet sözleşmesi ile karşılanması halinde ödenecek tutarlar bu bölüme gider kaydedilmektedir. 03.7.2.01 bilgisayar yazılım alımları ve yapımları; bilgisayarlar için kullanılacak olan hazır programların satın alma ve lisans bedelleri, bu programların güncelleme ve revizeleri, özellik ve kapasite artırımı için ödenecek bedeller ile yeni program yazdırılmasına ilişkin giderler bu bölüme kaydedilmektedir.

Kısaca ABS'nin uygulanıyor olması, devlet tarafından, üretilen mal ve hizmetleri kurumlar bazında görmemizi sağlayan, fonksiyonel ve ekonomik anlamda ise yapılan harcamalara ilişkin olarak karşılaştırılabilirlik imkanı sağlayan, geleceğe yönelik plan yapılmasına imkan veren bir sistemin var olması demektir. ABS yi mali saydamlığın sağlanmasında zincirin parçalarından birisi olarak görülebilir ki bu sistem özellikle bütçe açısından anlam ifade etmektedir. Kodların çok fazla olması ve bu kodların anlamlarının toplumun her kesimi tarafından anlaşılamayacağı açısından bakıldığında biraz daha teorik kaldığını söylenebilir. Ayrıca sadece sınıflandırma yapılması tam anlamıyla saydamlığa hizmet etmeyecektir. Bunun uluslararası standartlara uygun muhasebe sistemiyle desteklenmesi gerekmektedir.

2.4. TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİ

2.4.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe, tüm kuruluşların mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden ve sonuçlarını yorumlayan ve analiz eden bir bilim dalıdır. Ayrıca muhasebe, işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının oluşumunu, bunların kullanılma biçimini, işletmelerin yaptığı işlemler sonucunda varlıklarındaki ve kaynaklarındaki değişimleri, kısacası mali durumlarını ilgili kişi ve kurumlara iletilecek şekilde, açıklayıcı bilgileri sağlayan bir sistemdir.²⁹¹

Literatürde yer alan ve genel kabul görmüş muhasebe tanımına bakacak olursak; bir örgütün varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan mali nitelikteki olayları kaydetme, sınıflama, özetleme, analiz etme ve yorumlama bilim ve sanatıdır.²⁹² Muhasebe, tüm kurum ve kuruluşlar içindir ve mali durumun görülmesinde kullanılmaktadır.²⁹³ Ayrıca geleceğe yönelik verilecek kararlarda mevcut mali durumun görülmesi, doğru bir şekilde yorumlanması sürekliliğin sağlanmasında önem arz etmektedir.

Muhasebe, genel anlamda mali işlemler yapan tüm kurum ve kuruluşları kapsamaktadır. Ancak devletin mali nitelikli ve para ile ifade edilebilen işlemlerinin kaydedilmesi, kaydedilen bilgilerin topluca gösterilmesi ve yorumlanmasına ilişkin faaliyetlerin tümünü²⁹⁴ devlet muhasebesi adı altında toplanabilir.

Ancak devlet muhasebesinin kavradığı kurumlar ve işlemler olduğu gibi muhasebe sisteminin dışında kalan kurumlar ve işlemlerin varlığı da söz konusudur. Sistemin dışında kalan bütçe işlemlerini “mahsup borçlanma”, “nakit dışı borçlanma” ve “yarı mali işlemler” olarak üçe ayırabilmek mümkündür. Sistem öncesinde bütçenin kavradığı işlemler muhasebeleştirilmekte, bütçe dışında kalan kamu faaliyetleri ise

²⁹¹Muhasebenin Tanımı ve Fonksiyonları, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.muhasebedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebe-tanimi.html>, 29.03.2019.

²⁹²Erkan Karaarslan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, (1), (Çevrimiçi) <http://www.erkankaraarslan.org/?p=926>, s.1, 29.03.2019.

²⁹³Muhasebenin Tanımı ve Fonksiyonları, a.g.m., s.1.

²⁹⁴Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.1.

muhasabe sistemi içerisinde izlenememekteydi.²⁹⁵ Bütçe kanunlarında yapılan düzenlemelerle bazı giderlerin doğrudan bütçe dışında izlenmesine yetki verilmiştir. Bu uygulamayla muhasabe sistemi dışında bırakılan kurumların hem bütçe uygulamasından aldıkları pay hem de bütçe ile olan ilişkileri izlenememektedir.

Maliye Bakanlığı ve Dünya Bankası'nın 2001 yılında ortaklaşa düzenlediği, "Etkin Devlet İçin Kamu Harcama Yönetimi Reformu" konulu uluslararası konferansta Türkiye'nin son 10 yılın bütçe açıkları ve enflasyon oranları, mali yönetimin verimsizliğini gösteren en açık kanıt olduğu belirtilmiştir. Ayrıca raporda yer verilen görüşler; stratejik karar almanın ihmal edilmekte olduğu ve politika ve planların bütçeyle bağlantısının kurulamadığı yönündedir. Ayrıca raporda, devlet tarafından finanse edilen programlar hakkında kapsamlı ve kullanılabilir bilgilerin eksikliğinin, bu politikalar hakkında önceden karar alabilme ile sonradan değerlendirme yapmayı zorlaştırdığı ifade edilmiştir.²⁹⁶

Dünya Bankası tarafından hazırlanan Türkiye Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi Raporu'nda (PEIR) 1999 yılında konsolide bütçe giderlerinin Gayrisafi Yurtiçi Hasılanın % 36'sı olmasına karşın gerçekte kamu harcamalarının bütçe dışı fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, sosyal güvenlik kuruluşları ve yerel yönetimler dahil edildiğinde Gayrisafi Yurtiçi Hasılanın % 46'sı olarak gerçekleştiği belirtilmektedir. Bu oranın büyüklüğü bütçe ve devlet muhasebesinin çok önemli bir büyüklüğü kavrayamadığı göstermektedir.²⁹⁷

Sınırlı izleme imkanına neden olan programlar, bünyesinde taşıdığı eksik bilgilerin yanı sıra saydamlığın sağlanmasında da eksik bilgi sunulmasına yol açmaktadır. Sonuçta istenilen düzeyde saydamlık sağlanamamaktadır.

Sayıştay Başkanlığı tarafından düzenlenen 2000 yılı Mali Raporunda yer alan örneğe göre 1997 yılında bütçe açığı 2,2 katrilyon iken net borçlanma hasılatı 3 katrilyon lira olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda gerçek açığın 2,2 değil 3 katrilyon

²⁹⁵Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.4.

²⁹⁶Kamu Harcama Performansımız Kötü, Hürriyet Haber, 10.12.2001, (Çevrimiçi) <http://www.hurriyet.com.tr/kamu-harcamasi-performansimiz-kotu-38287341>, 29.03.2019.

²⁹⁷Erkan Karaarslan, a.g.m. (1), s.3.

olduğu anlaşılmaktadır. Bu iki rakam arasındaki farkın (800 trilyon lira) bir nevi gizli bütçe açığı²⁹⁸ olarak ifade edebiliriz. Aynı şekilde 2016 yılı kamu net toplam borç 147,7 milyar TL²⁹⁹ 2016 yılı 12 aylık cari işlemler açığı 33 milyar 651 milyon dolardır.³⁰⁰

Devlet bütçesinin ve muhasebesinin kavrayamadığı alanların bu denli büyük olmasının tespiti sonucunda, devlet için yeni bir devlet muhasebesi çalışmaları³⁰¹ yapılması gerekliliği doğmuştur.

Bu kapsamda Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 03.05.2005 tarih ve 2005/8844 nolu Bakanlar Kurulu Kararı ile 5018 sayılı KMYKK na dayandırılarak 08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır. Yönetmeliğin 2. maddesinde,

“Bu Yönetmelik, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsar. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi ve aynı zamanda kurumlar vergisi mükellefi olan kamu idareleri, bu Yönetmeliğin sadece bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve hesapların konsolidasyonuna ilişkin hükümlerine tabidir.”

şeklinde hüküm olması yürürlüğe konan yönetmeliğin kapsamının oldukça geniş tutulduğunu göstermektedir.

Devlet muhasebesi ilk kullanımıyla bugünkü durumunda değildi. Hesaplar nakit esaslı muhasebe ve tahaddüt esaslı muhasebe³⁰² aşamalarını geçerek şimdiki hali olan tahakkuk esaslı muhasebe ile kayıt altına alınmaktadır. Nakit ve tahakkuk esaslı muhasebe arasındaki farkı, kısaca mali raporlama ve muhasebe esasları açısından farklı yapıdaki sistemler olarak belirtilebilir.

²⁹⁸Erkan Karaarslan, a.g.m. (1), s.4.

²⁹⁹Borç Stoku, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/TR,154/borc-stoku.html>, 29.03.2019.

³⁰⁰Cari Açık Verileri Açıklandı, Milliyet Ekonomi, 11.01.2017, (Çevrimiçi) <http://www.milliyet.com.tr/cari-acik-aciklandi-ekonomi-2376560/>, 29.03.2019.

³⁰¹Erkan Karaarslan, a.g.m. (1), s.4.

³⁰²Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.1.

2.4.2. Nakit Esaslı Muhasebe

Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman olduğuyula ilgilenmeksizin nakdin ödendiği veya alındığı zamanla ilgilenen devlet hesaplarını tutmak için kullanılan en basit yaklaşımlardandır.³⁰³ Bu yönüyle çağdaş anlamda devlet muhasebesinin başlangıç noktasıdır.³⁰⁴ Mal ve hizmetleri temin edenlere bedelleri ödendiğinde tüketilmiş sayılarak hesaplara alınırlar. Kullanımların ödeneklerden düşülmesi ise ödeme anında yapılır ve gelirler tahsil edildiklerinde kazanılmış sayılarak hesaplara kaydedilirler.³⁰⁵ Burada bir harcamanın bütçe giderlerine kaydedilmesi için hak sahibine ödeme yapılmış olması gerekmektedir. Eğer harcama gerçekleşmiş fakat herhangi bir nedenden ötürü hak sahibine ödeme yapılamamış ise muhasebe kayıtlarına bir gider veya nakit çıkışı kaydedilmez. Yine aynı şekilde bir gelirin kaydının yapılabilmesi için o kamu gelirinin yükümlü olan kişiden tahsil edilmesi gerekmektedir. Eğer gelir tahakkuk etmiş fakat tahsil edilememişse herhangi bir kayıt yapılamaz.³⁰⁶ Ulaşılan mali sonuçlar, tahsilat ve ödeme arasındaki fark bazında raporlanır. Üretilen bilgiler ise, nakit olarak gerçekleştirilen tahsilat ve harcamalardan sağlanmaktadır.³⁰⁷ Kısaca nakit esaslı muhasebe; ödendiğinde bütçeye gider, gelirlerin de nakden ya da hesaben tahsil edildiğinde bütçeye gelir yazılması anlamına gelen nakit esasına dayanmaktadır.³⁰⁸

Bu muhasebe, devletin mal varlığını, tahakkuk eden gelir ve giderlerini, aktiflere yapılan yatırımlarını, devletin yükümlülük ve borçlarını, uzun vadeli varlıkların değerlemesini, girişilen taahhütlerini, yarı mali nitelikli işlemlerini, ertelenen ödemelerini, hazine garantilerini ve vergi harcamalarını kapsamamakta ve

³⁰³Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.1.

³⁰⁴Hatice Dayar, Yasemin Esenkar, a.g.m., s.271.

³⁰⁵8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2000, s.70, (Çevrimiçi) <http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/103/oik535.pdf>, 29.03.2019.

³⁰⁶Kenan Bulutoğlu, Erciş Kurtuluş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, İstanbul, Ekin Yayınları, 1981, s.205.

³⁰⁷Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.1.

³⁰⁸Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.5.

kaydetmemektedir.³⁰⁹ Ancak harcama limitlerine uygunluğunun gösterilmesi ve bütçeleme ile birimlerin sorumlu tutulması amacıyla geleneksel bir temel oluşturmuştur.³¹⁰ Devletin mali durumu ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınamamaktadır. Odak noktası nakit olduğundan mali yılda idareye gelen talepler konusunda bilgi sağlama yönünden eksik kalmaktadır.

Kamu sektöründeki sorumluluğun yapısı, harcama limitlerine uygunluk şeklindeki dar bir bakış açısından, ürünler üzerindeki sorumluluğa, faaliyetlerin etkinliğini ve sonuçlarını, operasyonların tam maliyetini, uzun dönemli yükümlülükleri ve genel olarak mali durumu kapsayan bir bakış açısına kaymıştır.³¹¹ Bu nedenle yaşanan gelişmelerle birlikte, genişleme yönünde değişiklik gösteren sorumluluklar, geleneksel muhasebe esaslarının da bu değişimden etkilenen ihtiyaçları karşılamak için yeniden gözden geçirilmesi ve şekillendirilmesi gerekliliğini gündeme getirmiştir.

Bunun dışında nakit esaslı devlet muhasebesi ile aynı özelliklere sahip olan uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebe geliştirilmiştir ve tek yararı mali işlemlerin ve olayların ait oldukları dönemdeki muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ilgili dönemde raporlanmaya³¹² başlanmasıdır.

2.4.3. Taahhüt Esaslı Muhasebe

Taahhüt esaslı muhasebeye göre, mali işlemler hesaplara taahhüde girildiğinde kaydedilirler. Böylece taahhütlerin kaydı suretiyle ödenekleri aşan harcamalardan kaçınılması ve ödenek üstü harcamanın daha taahhüt aşamasında engellenmesi söz konusu olur.³¹³ Bu muhasebe türünde, girilen taahhütlerle ilgili ek

³⁰⁹Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.2.

³¹⁰Erkan Karaarslan, “Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları”,(3), **TÜRMÖB Yayınları**, Yayın No:276, Sirküler Rapor Serisi, 2005, Ankara, s.6, (Çevrimiçi)

³¹¹Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.2.

³¹²Hatice Dayar, Yasemin Esenkar, a.g.m., s.272.

bilgi sağlandığından, nakit esasına göre daha avantajlıdır diyebiliriz. Ancak sadece girişilen taahhütleri ve sonradan yapılan ödemeleri göstermektedir. Bu sebeple bazı kamu hizmetlerinin maliyetlerini doğru bir şekilde ölçemeyebilir. Bu durumda sunacağı mali bilgi, her durumda kolayca anlaşılan eksiksiz bir bilgi olmayacaktır.

Ulusal ekonominin yönetimi nedeniyle değişen bilgi gereksinimleri, işlemlere ait bilgiler, istatistiksel bilgiler ve mali bilgiler gibi farklı türden bilgilerdir. Ulusal seviyedeki bilgiler, farklı kaynaklardan sağlanmaktadır. Ancak örneklemeye dayanmayan, liste, tablo ve cetveller gibi tek taraflı kayıt sistemlerinin hata risklerini taşımayan ve öngörü yöntemleri ile hazırlanmayan bilgi, muhasebe sisteminden üretilen bilgidir. Bu nedenle de devlet muhasebe sistemlerinin değişen bilgi ihtiyacını karşılayacak şekil ve esaslarda oluşturulmaları bir zorunluluk halini almıştır.³¹⁴ Muhasebe sistemlerinden ulaşılmak istenen bilgiler sadece rakamlar kümesi değildir. Bu sebeple sunulacak veriler objektif ve karşılaştırmaya imkan verecek şekilde olmalıdır.

2.4.4. Tahakkuk Esaslı Muhasebe

2.4.4.1. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Tanımı ve Gerekliliği

Tahakkuk esaslı muhasebe, nakdin ne zaman ödendiği veya alındığına bakmaksızın işlemin veya olayın ne zaman olduğuyla ilgilenmektedir.³¹⁵ Bu muhasebe, muhasebe işlemlerini kaydetmek için nakit ve tahakkuk esaslarının bir karışımını kullanan ve devlet borcu gerçekleştiğinde gider, gelirlerin de tahakkuk ettiğinde gelir kaydedileceği sistemdir.³¹⁶

Muhasebe sistemi kamu kesiminin bütünü hakkında veriler toplayabilmeli, bu verilerden tablolar çıkarabilmeli ve bunları kullanıcılara sunabilmelidir. Bu ise ancak detaylı bilgi üreten bir muhasebe sistemi ile mümkün olabilir.³¹⁷ Ancak önceki

³¹³8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, s.71.

³¹⁴8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, s.72.

³¹⁵Mehmet Alpertunga Avcı, “Türkiye’de ve Dünyada Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Bursa, 2005, s.41.

³¹⁶Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.2.

³¹⁷Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.9.

başlıklarda yer alan muhasebe sistemlerinde hesaplar sistemli bir kodlamaya sahip olmamakla birlikte zaman ayırıcı hesaplar da yoktur. Sürekliliğin temel muhasebe ilkelerinden biri olmasından hareketle faaliyetlerin ve bütçe uygulamalarının gelecek yıllara olan etkilerinin de muhasebe sisteminde gösterilmesi gerekmektedir. Hesapların, niteliklerine göre sınıflandırmaya tabi tutulmasıyla muhasebe sisteminden anlamlı mali raporlar üretmek³¹⁸ mümkün olacaktır.

Nakit esaslı muhasebe gerçekte yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmesine ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulamamasına sebep olmaktadır, bu durumda yatırımların verimliliği azalmaktadır. Yine taahhütlerin muhasebe sisteminde izlenmemesi nedeniyle devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilememekte orta-uzun vadeli planlar yapılamamaktadır.³¹⁹

Tahakkuk esaslı muhasebe ile birlikte, girişilen taahhütler muhasebe sistemi tarafından izlenebilmekte ve bütçedeki ödeneklerle ilişki kurulabilmektedir. Böylece hangi zaman diliminde hangi taahhüde girişildiği bilindiğinden uzun vadeli planlama yapılabilmektedir. Raporlamaya ve yorumlayarak sonuç üretmeye elverişli, uluslararası muhasebe standartlarına uygun bir devlet muhasebesi sistemi oluşturulmuştur.³²⁰ Bu yönüyle de devletin hem mali hem de fiziki varlıkları ortaya çıkmaktadır.³²¹ Bu yönüyle sistem, gelişmiş kamu yönetimi ve kamu sektörü performansına ilgi çekmek ve katkıda bulunmak bakımından bir başlangıçtır.³²² Muhasebe sistemi ve onun sağlayacağı veriler, hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında en sağlam referans kaynağıdır.³²³

Mali yönetimde saydamlığın geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasına yönelik olarak tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi; tahakkuk etmiş ancak ödenememiş borç ve yükümlülüklerin tespit edilebilmesini, devletin gerçekleşmesi muhtemel bütün

³¹⁸Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.7.

³¹⁹Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.8.

³²⁰Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.9.

³²¹Mehmet Alpertunga Avcı, a.g.e., s.38.

³²²Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.1.

³²³Mehmet Alpertunga Avcı, a.g.e., s.38.

yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını, mali işlem ve süreçlerin ait oldukları dönemde kaydedilmesi ile varlık ve yükümlülüklerin vadeleri itibariyle düzenli bir biçimde sunulabilmesini sağlamaktadır.³²⁴

2.4.4.2. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçiş

Nakit esaslı muhasebe sisteminde hesaplar, alt hesaplara ayrılmadığından bir hesabın içindeki farklı ve ayrıntılı bilgileri ayrıştırmaya imkan vermemekte ve dolayısıyla muhasebe sistemi tarafından gösterilip raporlanamamaktadır. Uyarlanmış nakit esaslı muhasebe, işlemlerin ilgili dönemlerde raporlanmasını; taahhüt esaslı muhasebe sistemi taahhütlerin görülmesini sağlayarak gelecek dönemlerdeki yükümlülüklerin görülmesinde katkı sağlamıştır.

Bu sistemlerin yanı sıra uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi oluşturulmuştur. Bu sistem nakit esaslı devlet muhasebesiyle karşılaştırıldığında, eksik bilgi üretmez ve bütçe odaklı değildir. Tahakkuk etmiş işlemleri ile ileride ortaya çıkabilecek taahhüt ve garantileri kaydederek performans denetimine sağlam bir zemin oluşturmaktadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinden ayrıldığı en önemli özelliği ise; bu sistemin arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıkları kapsamaması ve muhasebe kayıtlarında görülmemesidir. Böylece bu sistemde maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlendirme gibi işlemler yer almadığı için tahakkuk esasına göre anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır.³²⁵ Ancak kamu muhasebesi, belli bir sistematığa ve kamu kurumlarının tüm işlemlerine dayanmalıdır ki sonuçlarından fayda sağlanabilsin.

Nakit, uyarlanmış nakit, taahhüt ve uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulandıktan sonra; devlet muhasebesinin kapsam itibariyle dar olması ve kamuda mevcut bir muhasebe birliğinin olmaması, muhasebe kayıtlarının nakit esasına göre tutulması, hesaplarda yeterli detay ve sistem sürekliliğinin olmaması,

³²⁴Gökçe Maraş, **Mali Saydamlık: Teori ve Uygulama, Doktora Tezi**, Ocak 2011, Kayseri, s.165, (Çevrimiçi) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, 21.04.2019.

³²⁵Erkan Karaarslan, “Kamu Sektörünün Tasnifi Yazı Dizisi”, (4), **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:27, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ocak-Mart 2005, ss.15–16.

kapsamındaki eksikliklerden dolayı sağlıklı bilgi sunamaması ve bu sebepten de mali tablolar hazırlanamaması³²⁶ gibi eksikliklerin anlaşılması üzerine yeni bir sisteme gerek duyulmuş ve sonrasında 2003 yılı başından itibaren detaylı bir hesap planı hazırlanarak hazırlanmış olan plan www.muhasabat.gov.tr adresinde kurumların tartışmasına açılmıştır.³²⁷

Yeni hesap planı ile nakit esaslı muhasebe sistemi uygulamasında karşılaşılan sorunlar ve bunları takiben yapılan eleştirilerin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Ayrıca karşılaşılan bu belirsiz durumları azaltmak için taahhütleri ve zamanlarını göstermeyen devlet muhasebesinden harcama taahhütlerinin detaylı izlenebildiği bir devlet muhasebesi sistemine geçiş yapılması düşünülmüştür. Buradaki amaç ise, kamu yönetiminde işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek maliyetlerine göre sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesidir.³²⁸

2003 yılı başında genel ve katma (özel) bütçeli idarelerde, 2004 yılı başında ise tüm genel devlet sektörü içindeki kurumlarda uygulanmaya başlamak üzere ortak muhasebe standartları ile hesaplar konsolide edilerek, kamu kesiminin tümüne ilişkin mali verilerin elde edilmesi planlanmıştır.³²⁹

Bu kapsamda Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 03.05.2005 tarih ve 2005/8844 nolu Bakanlar Kurulu Kararı ile 5018 sayılı KMYKK' na dayandırılarak 08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yönetmeliğin yayınlamasını takiben Özel Bütçeli Kurumlar, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahalli İdarelerde 2006 yılı başından itibaren ortak standartları olan Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi uygulamasına geçilmiştir.³³⁰

³²⁶Erkan Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, (5), **Sayıştay Dergisi**, Sayı:54, Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri, Temmuz Eylül 2004, s.49, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der54m2.pdf>, 29.03.2019.

³²⁷Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.7.

³²⁸Hatice Dayar, Yasemin Esenkar, a.g.m., s.263.

³²⁹Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.5.

³³⁰Erkan Karaarslan, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi ile Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi Arasındaki Farklar”, (2), s.1, (Çevrimiçi) <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/31.6.pdf>, 29.03.2019.

Muhasebe sistemi ve kamu hesapları konuları 5018 sayılı KMYKK 49. madde de belirtilmektedir ve “*muhasabe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.*” şeklinde yer almaktadır. Düzenli işleyen bir mali yönetim oluşturulması için, sağlıklı verilerin elde edileceği bir muhasebe sisteminin kurulması şarttır.

Bütçe muhasebesi açısından baktığımızda ise, mevcut muhasebe kayıt sistemi yansıtma hesaplarının (9 lu grup) yardımıyla devam ettirilmiştir. Bu esasa göre işlemler nakit esasına göre kaydedilmekte ve borçları, alacakları, varlık ve yükümlülükleri tahakkuk esasına göre kaydetmek için belli dönemlerde hesap ayarlamaları (yansıtma) yapılmaktadır.³³¹

2.4.4.3. Tahakkuk Esaslı Muhasebenin Katkıları

Tahakkuk esaslı muhasebede kullanılacak hesap planı, değişen ekonomik ve mali yaşamın kendisini hissettirdiği gelir, gider ve finansman konusunda, ortaya çıkabilecek yeni gelişme ve enstrümanları izleyebilecek esneklikte hazırlanmıştır. Bu plan ile amaçlanan, devlet muhasebesinde yer alan hesapların nitelikleri ve taşıdıkları anlamların herkes tarafından³³² mümkün olduğunca anlaşılmasını sağlamaktır.

Yeni sistemde hesaplar niteliklerine göre gruplara ayrılmakta ve devletin varlık ve yükümlülükleri kısa dönem ve uzun dönem ayrımına tabi tutulmuştur. Kısaca hesaplar vade yapılarına göre ayrılarak izlenmeye başlanmış; dönem ayırıcı hesaplar ihdas edilmiş, avans hesaplarında değişiklikler yapılmış; sayım noksanlarının kayıt yönteminde değişiklikler yapılmış ve amortismanlar kaydedilmeye başlanmıştır. Gerçek bir aktifi veya pasifi ifade etmeyen, sadece bilgi gösterme görevini yüklenen hesaplar 900 lü nazım hesaplar grubunda tanımlanmıştır.³³³ Aslında uygulanan yeni devlet muhasebesi nakit esası ile tahakkuk esasının bir karışımıdır. Çünkü bütçe ile

³³¹Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.2.

³³²Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.6.

³³³Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.7.

ilgili bütün işlemler nakit esasına göre, bütçe dışındaki tüm mali işlemler ise tahakkuk esasına göre kaydedilmektedir. Tahakkuk esasında yapılan muhasebe kayıtları ile nakit esasında yapılan bütçe muhasebesi kayıtları arasındaki bağlantı da yansıtma hesapları aracılığıyla sağlanmaktadır.³³⁴

Yeni hesap planı, yeni bütçe kod yapısı yani analitik bütçe sınıflandırması ile birlikte tüm kullanıcıların tahminini de aşan bir ölçüde detay bilgiyi gösterecek şekilde hazırlanmıştır.³³⁵ Bu haliyle yeni muhasebe sisteminin oldukça detaylı bir yapıda olduğunu söyleyebilir.

Önceki muhasebe sistemi bütün maliyeti maddi duran varlığın elde edildiği yıl bütçesinde göstermesi, doğru bir bütçe uygulama ve faaliyet sonuçlarına ulaşılmasını engellemekteydi.³³⁶ Ancak yapılması gereken maddi duran varlıkların maliyetinin kullanıldıkları yıllar itibarı ile gider yazılmasıdır. Aksi takdirde elde edilen veriler gerçek durumu yansıtamamaktadır. Maddi duran varlıkların muhasebesi ile ilgili tüm sektörlerde tahakkuk esaslı muhasebeye geçildikten daha sonra maddi duran varlıkların kayda alınması yönünde takvim öngörülerek tamamlanmıştır.³³⁷

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde bütçeye ilişkin hesaplar detayları ile ABS' nin ekonomik sınıflandırması yapılan çalışmalarla üst üste yerleştirilmiştir. Böylece kullanıcıların hem mükerrer veri kaydından kurtarılması hem de sınıflandırılan unsurların ve muhasebe hesaplarının detaylarının öğrenilmesine kolaylık sağlanmaktadır.³³⁸

Tablo 2.12 de Muhasebe ve ABS nin birlikte yer aldığı durumundan örnek verilmiştir. 630- Bütçe Giderleri Hesabı olarak muhasebe sistemini tertip de ABS nin varlığını göstermektedir.

Tablo 2.12 : Bütçe Hesaplarıyla Analitik Bütçe Sisteminin Birleştirilmesi

Hesap No	KURUMSAL	FONKSİYONEL	FİNANSMAN	EKONOMİK
----------	----------	-------------	-----------	----------

³³⁴Hatice Dayar, Yasemin Esenkar, a.g.m., s.279.

³³⁵Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.8.

³³⁶Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.6.

³³⁷Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.7.

³³⁸Hatice Dayar, Yasemin Esenkar, a.g.m., s.278.

	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
630	38	06	00	01	09	4	1	00	2	03	2	1	01

Emanet niteliğindeki tutarların izlendiği hesaplar değiştirilmiştir; hesaplar ayrıntılı hale gelmiştir. (333- Emanet Hesapları, 23-Kalkınma Ajanslarıncı Desteklenen Projelere Aktarılan Tutarlar gibi)

Yılsonunda kapatma kayıtları yapılarak faaliyet sonuçları çıkarılmasına imkan tanınmaktadır.³³⁹ Devir veren hesaplar için günümüzde devir işlemleri kullanılan muhasebe sistemi tarafından otomatik olarak gerçekleştirilmektedir.

Analitik bütçe ve tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistematığı ile getirilen yeniliklerden biriside bütçelerin ABS na uygun olarak hazırlanmasında bütçe gelirlerinden yapılacak olan red ve iadelerin bütçe gideri olarak gösterilmeyip bütçe gelirlerinden düşülmesi suretiyle gösterilmesidir. Bu suretle izlenmesini sağlamak amacıyla hesap planında 810- Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Hesabı oluşturulmuştur.³⁴⁰ İlk işlem muhasebeleştirme ikinci işlem ise bilanço hesaplarıyla ilişkilendirilmesidir.

Red ve İade İşlemine Ait Muhasebe Kaydı:

-----/-----
810-Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Hesabı
600- Gelirler Hesabı
03.1.2.31- İkinci Öğretimden Elde Edilen Gelirler
-----/-----

³³⁹Erkan Karaaslan, a.g.m.(2), s.8.

³⁴⁰Erkan Karaarslan, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesapların Çalışması IV-Yazı Dizisi”, (6), **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:25, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Temmuz-Eylül 2004, s.184.

-----/-----
630- Giderler Hesabı

805- Gelir Yansıtma Hesabı
-----/-----

Tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebesi sistemi kullanılarak üretilen mali tablo seti; bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ve nakit akış tablosu, varlıklar/yükümlülükler değişim tablosu, muhasebe politikaları ve mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlardan oluşmaktadır.³⁴¹ Sistemin sunduğu verilere göre hazırlanan bu rapor ve tablolar, mali saydamlığın sağlanmasında sağlam bir altyapı oluşturmaktadırlar.

Bu tablolar devletin ve yönetsel birimlerin kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun kullanıp kullanmadıklarını göstermektedir. Mali tablolar kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için en az bir önceki yılın verilerini de içerecek ve herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde açıklamaları ile birlikte hazırlanmaktadır.³⁴²

Tahakkuk esaslı muhasebe; devlet sektörü içindeki kamu kaynağı kullanan kurumların mali nitelikli tüm işlemlerinin aynı muhasebe standartlarına göre kayıt edilmesini ve aynı tip mali raporlar hazırlanmasını sağlamıştır. Kamu faaliyetleri hakkında karşılaştırılabilir bilgi sunmakta ve daha doğru değerlendirme ve çıkarımlar yapılmasına imkan tanımaktadır.³⁴³

Bunun yanı sıra mali raporlama sadece kurum içindeki kullanıcılara yönelik olmayıp, devlet faaliyetleri hakkında bilgi almak isteyen herkese açık olmasıyla³⁴⁴ kapsamın geniş tutulması mali saydamlığa katkı sağlamaktadır.

³⁴¹Ömer Dağ, Temel Mali Tablolar Eğitimi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Antalya, 15-18.04.2019.

³⁴²Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.1.

³⁴³Erkan Karaarslan, a.g.m.(1), s.1.

³⁴⁴Mustafa Sert, “Kamuda Mali Raporlama”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:1, Sayı:3, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Kış 1999, s.226.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE MALİ SAYDAMLIĞI SAĞLAMAYA YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER

3.1. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU

3.1.1. Kanunun Çıkarılmasına İlişkin Çalışmalar

1995 yılında Maliye Bakanlığı ile Dünya Bankası arasında “Kamu Mali Yönetim Projesi”nin “Harcama Yönetimi” sistemini yeni bir esasa bağlamaya yönelik bir anlaşma imzalanmıştır. Bu anlaşma doğrultusunda çalışmalar yapılmış ve yapılan çalışmalarda; 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yenileneceği; Sayıştay’ın yetkisinin genişletileceği; saydamlığın sağlanmasının gerekliliği belirtilmiştir. Bakanlar Kurulunun 12.01.2002 tarihli ve 2002/3 sayılı prensip kararı ile oluşturulmuş bulunan Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu bir rapor hazırlayarak, “nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmesi, denetimde etkinliğin artırılması, devlet mallarının muhasebe sistemine alınması” gibi önerilerde bulunmuştur. 2001, 2002 ve 2003 yıllarına ilişkin ulusal programlarda, IMF ile yapılan Stand-by anlaşmalarında ve verilen niyet mektuplarında 2003 yılında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun çıkarılacağı taahhüt edilmiştir. 10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı KMYKK kabul edilmiş ancak 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmesi gerekirken bu kanun, Anayasa’da uygun değişikliklerin yapılmaması, ikincil mevzuatın yetiştirilmemesi ve diğer hazırlık çalışmalarının tamamlanamaması nedeniyle 2004 ve 2005 yılı bütçe kanunları ile iki kez ertelenmiştir.³⁴⁵

Kamu idareleri, 5018 sayılı kanun hükümleri ve bu kanuna ilişkin olarak bütçe kanununda yer alan hükümler çerçevesinde, 2005 yılı içinde bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü işlemleri ile bu kanunların uygulamaya konulmasında tereddüte düştüklerinden 2005 Mali Yılı Bütçe Kanun’un 37. maddesinin (j) fıkrası ile 5018 sayılı Kanunun uygulanmasına yönelik bazı düzenlemeler yapılmıştır.³⁴⁶ Buna göre, bütçe kanunları 2005 yılı içinde 1050 sayılı

³⁴⁵İlhami Söyler, a.g.m.(1), ss.284-285.

³⁴⁶2005 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı, Sıra No:3, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/1699,sirano3htm.htm?0>, 29.03.2019.

kanun hükümleri çerçevesinde uygulanarak ve sonuçlandırılmıştır. Ancak 2005 Mali Yılı bütçe kanununda yer alan hüküm ile 5018 sayılı Kanunun bütçe uygulamalarına ilişkin hükümlerinin uygulanmaması ön görüldüğünden, 5018 sayılı Kanunun bütçelerin hazırlanmasına ilişkin hükümleri 01.01.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olarak kabul edilmiştir.³⁴⁷

5018 sayılı Kanun 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı kanunla önemli değişikliğe uğradıktan sonra 01.01.2006 tarihi itibarıyla tam anlamıyla yürürlüğe girmiş ve 1050 sayılı Kanun da bu tarih itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.³⁴⁸

Batı Avrupa ülkelerinde geçerli olan, temel idare hukuku ilkeleri arasında da yer alan güvenilirlik, saydamlık, hesap verilebilirlik ile etkinlik gibi anlayışlarla³⁴⁹ hazırlanan ve 2006 yılının başında yürürlüğe giren KMYKK kamu mali yönetim sistemimize modern bütçeleme ilkeleri, yeni kavramlar ve kurumlar kazandırmıştır.³⁵⁰

3.1.2. Kanunun Saydamlık Alanında Getirdiği Yenilikler

3.1.2.1. Bütçe Dışı Fonların Kaldırılması

Fon yönetimlerinin* kurulmasında temel hareket noktası, varlıkları risk ve getiri dengesi gözeterek kazanç amaçlı kullanmaktır.³⁵¹ Fonlar ki Osmanlı

³⁴⁷2005 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı, Sıra No:3, s.2.

³⁴⁸İlhami Söyler, a.g.m.(1), s.285.

³⁴⁹Pelin Kuzey, “Avrupa Kamu Yönetim İlkeleri - Sigma Raporları No:27”, (2), **Maliye Dergisi**, Sayı:147,s.62,(Çevrimiçi) <https://maliyedergisi.sgb.gov.tr/yayinlar/md/md147/kamuyonetimi.pdf>, 15.05.2019.

³⁵⁰İlhami Söyler, a.g.m.(1), s.283.

*Halktan katılma payları karşılığında toplanan paralarla, katılma payı sahipleri adına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına (fona inançlı olarak fon kurucusu sahiptir ve tasarruf sahipleri ise fonla ilgili işlemleri yapma yetkisini bu kurucuya verirler. Bu yetki devri de fon içtüzüğü ile olur. Kurucu, fonu bu içtüzük çerçevesinde ve tasarruf sahiplerinin haklarını koruyarak yönetmek zorunda olması) göre, portföy işletmek amacıyla kullanılan mal varlığıdır. (Çevrimiçi) <http://www.ktporfoy.com.tr/yatirimci-kilavuzu/yatirim-fonlari/fon-nedir.16.aspx>, 29.03.2019.

³⁵¹Varlık Fonu nedir?, (Çevrimiçi) <http://www.bik.gov.tr/varlik-fonu-nedir-hisseler-nasil-aktarilir-varlik-fonu-nasil-calisir/>, 29.03.2019.

* III. Selim’in padişahlığı sırasında 1793 yılında İrad-ı Cedid Hazinesi(III. Selim devrinde yeni kurulan Nizâm-ı Cedid ordusu ile savaş masraflarını karşılamak üzere 2 Mart 1793’te “îrâd-ı cedîd” adıyla yeni bir hazine teşkil edildi.) kurulmuş ve böylece Osmanlı İmparatorluğu’nda tek ve merkezi hazine düşüncesinden sapma ortaya çıkmıştır. Bunu Tersane Hazinesi(Tersane Hazinesi; îrâd-ı cedîdin kurulmasından sonra tersane masrafları için 1804 sonlarından itibaren bazı teşebbüslere girilmiş ve Şubat 1805’te bu hazine kurularak tersane personelinin maaş, tayın, gemi yapım ve donanım masrafları buradan karşılanmaya başlanmıştır.) ve Zahir Hazinesi(III. Selim döneminde İstanbul’un zahire

İmparatorluğu döneminde görülmektedir.*Ancak mali disiplin bozulmuştur. Bu sebeple 1839 yılında tek ve merkezi hazine sistemine geri dönülmüştür.³⁵² 1980 li yıllarda yaygınlaşmaya başlayan fon uygulamaları da zamanla bir nevi “hazie-i hassa”** haline gelerek kamu savurganlığının değişik bir örneğini oluşturmuşlardır.³⁵³ 2000 li yıllarda yapılmak istenen yapısal reformların mevcut olan çoklu mali yapının giderilmesini amaçladığı söylenebilir.

Ancak aralarında Özelleştirme Fonu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ve Varlık Fonunun³⁵⁴ bulunduğu 29 kurum, 5018 sayılı Kanun kapsamının dışında tutulduğu için TBMM tarafından denetlenememektedir.³⁵⁵ Oysa 5018 sayılı Kanunun Bütçe Türleri ve Kapsamı Başlıklı 12.maddesinde “*Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.*” hükmü yer almasına rağmen, kapsam dışına çıkarılan kurumlar adı konulmamış olsa bile “özerk bütçe” uygulamasına geçmiş olmaktadır.³⁵⁶ Böylece fonlar çoklu mali yapının giderilmesi amacının dışına çıkılmasına sebep olmaktadır.

(gerektiğinde kullanılabilir için saklanan tahıl) temini için bir nezâret kurulmuştur. Buranın hesapları ve paranın işletilmesi için Darphâne’de “zahire sermayesi” adıyla bir fon oluşturulmuş ve ardından da Eylül 1795’te zahire hazinesi teşkil edilmiştir. Bu hazine, belirli gelir kaynaklarının tahsisi ile değil meydana getirilen fon yani döner sermaye ile işletilmekteydi.) takip etmiştir. Cengiz Orhonlu, “Hazine”, **Türk Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi**, 17 c., s.132, (Çevrimiçi) <http://www.islamansiklopedisi.info/dia/ayrmetin.php?idno=170132>, 29.03.2019.

³⁵²Mahfi Eğilmez, “Varlık Fonu”,(1), 25.08.2016, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.mahfiegilmez.com/2016/08/varlik-fonu.html#more>, 29.03.2019.

³⁵³**Hazine-i Hassa, Fatih Sultan Mehmed (1451-1481) zamanında kurulmuş olan Osmanlı padişahların ın şahsi gelir ve giderlerine ait işlere bakan teşkilattır. Muayyen kanunlarla toplanarak lüzum ve ihtiyaç halinde Divan-ı Hümayun hazinesine yardım eden iç ihtiyat hazinesidir. (Çevrimiçi) http://www.turkcebilgi.com/hazine-i_hassa, 29.03.2019.

³⁵⁴İlhami Söyler, “Kamu Kesiminde Kaynak Savurganlığı ve Çözüm Yolları”,(2), **Maliye Dergisi**, Sayı: 125, ss. 60-72, (Çevrimiçi) <http://www.sgb.gov.tr/sayfalar/maliyederlisi.aspx>, 29.03.2019.

³⁵⁵Figen Altuğ, **Kamu Bütçesi**, (2), İstanbul, Beta Yayıncılık, 2019, s.20.

³⁵⁶Selahattin Tuncer, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2006, ss. 4-7, (Çevrimiçi) <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3149>, 29.03.2019.

³⁵⁶ İlhami Söyler, a.g.m.(2), s.63.

Dünya genelindeki varlık fonlarına bakıldığında ise Norveç emeklilik fonu 850 milyar dolar, Çin yatırım şirketi 813 milyar dolar, Abu Dabi yatırım kurumu 792 milyar dolarla ilk üç sırada yer almaktadır.³⁵⁷

Türkiye’de de daha önceleri denenerek, olumsuzlukların görülmesine rağmen 6741 sayılı Kanun³⁵⁸ ve 2017/9756 ve 2017/9758 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları³⁵⁹ doğrultusunda Türkiye Varlık Fonu³⁶⁰ kurulmuştur. Varlık fonu, genel olarak çeşitli finansal varlıklara yatırım yaparak gelirini artırmayı hedefleyen, devletin sahipliği ve yönetimi altında çalışan bir fondur. Bu fonun geliri genellikle bütçe fazlalarından oluşur.³⁶¹ Bunun yanı sıra Türkiye için bakıldığında 2016 yılı için cari işlemler dengesi 28,6 milyar dolar, bütçe dengesi ise 29,2 milyar TL açık vermektedir. Merkezi yönetim toplam borç stoku ise 759,6 milyar TL³⁶² olması fonun gerekliliğini düşündürmektedir.

6741 sayılı Kanunun 6. maddesinde bağımsız denetime tabi olduğu ve *“mali tabloları ile faaliyetleri, her yıl ekim ayında Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından, Cumhurbaşkanlığı tarafından gönderilen denetim raporları üzerinden görüşülerek denetlenir.”* hükmü yer almıştır. Söz konusu denetleme sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılmasına yönelik bir hüküm bulunmadığından saydamlık açısından eksik kaldığını söylenebilir.

Bütçede birlik ilkesine aykırı bir şekilde varlığını sürdüren ve bütçe disiplini bozan fon uygulamalarına³⁶³, kamu mali yönetim sisteminin bütünlüğü

³⁵⁷Dünyanın En Büyük Varlık Fonları, Sözcü Gazetesi, 06.02.2017, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.sozcu.com.tr/2017/ekonomi/dunyanin-en-buyuk-varlik-fonlari-1663228/>, 29.03.2019.

³⁵⁸26.08.2016 tarih ve 29813 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

³⁵⁹05.02.2017 tarih ve 29970 sayılı mükerrer Resmi Gazete, 2017/9756 Türkiye Varlık Fonuna Aktarılan Kuruluş, Kaynak ve Varlıklar Hakkında Karar 2017/9758 Türkiye Varlık Fonuna Kaynak Aktarılmasına İlişkin Karar.

³⁶⁰ Türkiye Varlık Fonu; fonun özelleştirme fonundan karşılanan 50.000.000 TL (13 milyon dolar) lik kuruluş sermayesine sahiptir. Ziraat Bankası, BOTAS, TPAO, PTT, Borsa İstanbul, TÜRKİSAT’ın Hazineye ait hisselerinin tamamı, Türk Telekom’un %6,68 oranındaki Hazineye ait hissesi ile Eti Maden ve Çaykur ile THY’nin %49,12 ve Halkbank’ın %51,11 oranındaki hisseleri de Fona devredilmiştir. (Çevrimiçi) <http://turkiyevarlifikonu.com.tr/TR/Portfoy/5>, 29.03.2019.

³⁶¹Mahfi Eğilmez, a.g.m.(1), s.1.

³⁶²Mahfi Eğilmez, “Göstergeler”, (2), s.1, (Çevrimiçi) <http://www.mahfiegilmez.com/p/gostergeler.html>, 29.03.2019.

içerisinde son verilerek bir çözüm bulunması gerekmektedir.³⁶⁴ Daha önce denenerek olumsuzlukları görülmüş olan fon uygulamalarının devam ettirilmesinin sonuçları uzun vadede istenmeyen mali sonuçlara neden olabilmektedir.

3.1.2.2. Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi

Gelişmiş olan ülkelerde uygulanmakta olan çok yıllık bütçeleme sistemi ülkemizde de 5018 sayılı Kanunun 15.maddesinde “...yılı ve izleyen iki yılın...” şeklinde yer almak suretiyle uygulama alanı bulmuştur.

Çok yıllık bütçe hazırlanmasının nedeni, bütçenin bir yönetim aracı olarak kullanılması ve orta vadede uygulanacak politikaların belirlenmesinde yardımcı olmasındandır. Ayrıca çok yıllık bütçe hazırlanmasının diğer bir nedeni de bütçeleme sürecinin bürokrasideki değişikliklerden etkilenmemesini sağlamaktır.³⁶⁵ Bu sisteme geçilmesiyle üç yılın karşılaştırması yapılabilmektedir. Karşılaştırmanın yapılmasına imkan veriyor olması mali açıdan daha genel bir tablonun ortaya konması demek olduğundan saydam bir yapının yerleştirilmesine katkıda bulunmakta olduğu söylenebilir.

Kalkınmanın sürdürülebilirliğini merkeze alan bir yaklaşımla hazırlanan 2014-2018 yıllarını kapsayan Onuncu Kalkınma Planı; kalkınma planlarında yer verilen politikaların etkili bir şekilde hayata geçirilebilmesi için kamu kurumlarının orta ve uzun vadeli amaçlarının, temel ilke, hedef ve önceliklerinin ve bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarının kalkınma planıyla uyumlu olması önemini vurgulamıştır.³⁶⁶

Bu anlamda Orta Vadeli Programın (OVP) önemi ortaya çıkmaktadır ki bu program kalkınma planına uygun olarak hazırlanmakta ve bütçe hazırlık sürecini başlatmaktadır. Ayrıca programda yer alan politikaları hayata geçirecek tedbirler ile

³⁶⁴İlhami Söyler, a.g.m.(1), s.287.

³⁶⁵İlhami Söyler, a.g.m.(1), s.288.

³⁶⁶Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), s.2, (Çevrimiçi) www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/07/20130706.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/07/20130706.htm, 29.03.2019.

öncelikli eylem planlarından ilgili yılda uygulamaya geçirilecek tedbirlere ise Orta Vadeli Mali Plan ve yıllık programlarda yer verilmektedir.³⁶⁷

Çok yıllık bütçeleme anlayışı kapsamında hazırlanan, gerek yurtiçinde gerekse uluslararası platformda Türkiye ekonomisine ait genel bir perspektif çizen OVP'ler çerçevesinde maliye politikası yürütülmektedir.³⁶⁸

3.1.2.3. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi

Bütçeleme süreçleri, karar vericilerin toplumun ihtiyaç ve taleplerini karşılamak için sürekli bir şekilde değişime maruz kalan “yaşayan sistemler” dir.³⁶⁹ Performans bütçeleme ise, performans yönetimini vurgulayan bir bütçe hazırlık ve uygulama sürecidir ve bu sistemde tahsis kararları hizmet sunumunun etkinlik ve verimliliği temelinde verilmektedir.³⁷⁰ Bu bütçeleme sistemi, kamu idarelerinin, belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşmak için kaynak ve tahsisini amaçlamaktadır ve kurumların performans ölçütlerine göre istenen hedeflere ulaşıp, ulaşamadığını değerlendiren ve raporlayan bir bütçeleme sistemidir.³⁷¹ Performans bütçe sisteminde çıktı ve sonuç önemli olduğundan bunlar değerlendirilir. Denetim açısından harcama öncesi değil, harcama sonrası süreç önemlidir.³⁷²

Performans esaslı bütçeleme sistemine geçiş nedenlerine bakıldığında; yeterli bir kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırma imkânının olmaması, analize elverişli bir ortamın bulunmaması ve uygulanan sınıflandırma biçiminin uluslararası karşılaştırmaların yapılmasına imkân vermemesiyle karşılaşılmaktadır. Performans

³⁶⁷Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), s.3.

³⁶⁸Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), s.72.

³⁶⁹Robert C Burns, JR Robert D. Lee, “The Ups and Downs of State Budget Process Reform: Experience of Three Decades”, Public Budgeting & Finance, Ağust 2004, s.12, (Çevrimiçi) <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.0275-1100.2004.02403001.x#accessDenialLayout>, 21.04.2019.

³⁷⁰J.Richard Herzog, “Performance Budgeting: Descriptive, Allegorical, Mythical, And Idealistic”, International Journal of Organization Theory and Behavior, Spring 2006; 9/1, s.72, (Çevrimiçi) <https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/IJOTB-09-01-2006-B003>, 21.04.2019.

³⁷¹Ertan Erüz, “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, **Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayınları**, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yayın No:1, Denizli, 2005, s.62.

³⁷²Kamil M. Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Bütçe Hukuku**, 3.bs., İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Kasım 2006, s.108.

esaslı bütçeleme sistemine geçişin nedeninin kısaca mali saydamlığın sağlanması³⁷³ olduğunu söylenebilir.

Performans esaslı bütçenin dört bileşeni olduğu ileri sürülmektedir. Bunlar; belirlenen politikalara uygun, ölçülebilir hedefler belirlenmesi, hedeflerden yola çıkarak bunların maliyetlendirilmesi (kaynak tahsisi), yönetici ve kuruluşlara idari ve mali esneklikler sağlanması ve sonuçların izlenmesi (başlangıç hedefleriyle karşılaştırılması) şeklinde sayılabilmektedir.³⁷⁴

5018 de yer alan etkinlik ilkesinin genel olarak başarısı, bütçelerde performans göstergelerinin açıkça gösterilmesine, kaynakların optimum çıktı sağlayacak şekilde tahsisine, kaynak-harcama dengesinin sağlıklı bir şekilde kurulmasına ve çıktının fayda-maliyet analizleri ile değerlendirilmesine imkan tanınmasına bağlıdır.³⁷⁵

Ne var ki kamu harcamalarında fayda maliyet analizini sınırlayan bir takım faktörler vardır; birincisi her şeyden önce kamu harcamalarının sonunda, ortaya çıkan kamu hizmetlerini ölçmek zordur; çünkü dışsal faydaları sebebiyle gerçek faydaları para birimi ile belirlemek güçtür. İkincisi, kamu harcamaları içerisinde önemli bir yer tutan yatırım harcamaları uzun dönemlidir. Özellikle yatırım harcamaları uzun dönemli olduğundan, bunlara kısım kısım başlanmakta ve bitirilmektedir. Dışsallıklar sebebiyle bu durum girdi-çıktı hesaplarına başvurmayı gerektirmektedir.³⁷⁶

Kamu harcama programları genel olarak uzun dönemli uygulamalar oldukları için bir yıl gibi kısa bir sürede hedeflerine ulaşmaları mümkün değildir. Bundan dolayı performans esaslı bütçe sistemi uzun dönemleri esas alır.³⁷⁷ Bu yönüyle çok yıllı

³⁷³Haluk Egeli, Ahmet Özen, a.g.m., s.161.

³⁷⁴İlhami Söyler, a.g.m.(1), s.289.

³⁷⁵Ahmet Karaaslan, “Bütçeleme Sürecinin Rasyonelleştirilmesi: Kamu Harcamalarında Etkinlik Sağlama Yöntemi Olarak Fayda –Maliyet Analizi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:8, s.22, (Çevrimiçi)
http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG_/8/251-276.pdf, 29.03.2019.

³⁷⁶Ahmet Karaaslan, a.g.e., s.22.

³⁷⁷Sibel Yılmaz, “Performans Esaslı Bütçenin Gelişimi ve Uygulanması”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, 3 c., Sayı:27, 2007, s.36.

bütçeleme anlayışıyla da uyumlu bir sistemdir. Bu sisteme 5018 sayılı Kanunun 9. maddesinde yer verilmiştir.

3.1.2.4. Analitik Bütçe Sınıflandırması

5018 sayılı Kanunun kabulünden sonra analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmiştir. Bu geçiş bütçenin ayrıntılı analiz yapmaya elverişli bir kod yapısına sahip olması düşüncesinin ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Analitik bütçe sınıflandırması ile bu güne kadar farklı hukuki statüleri nedeniyle farklı bütçe uygulamaları olan idarelerin bütçelerinin konsolide edilerek, karşılaştırılması mümkün hale gelmiş ve kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri güçlendirilmiştir.³⁷⁸ Bir önceki bölümde ayrıntılı olarak yer verildiğinden kısaca değinilmiştir.

3.1.2.5. 5018 Sayılı Kanunda Mali Saydamlık

Mali saydamlık ilkesi, 5018 sayılı Kanunun Mali Saydamlık başlıklı 7. maddesinde “ *Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir.*” hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin bentlerinde yer verildiği gibi; gerekli bilgilendirmenin sağlanabilmesi, kamu hesaplarının görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanmış personel tarafından, standardı sağlanmış bir muhasebe düzenine göre bir yılı geçmeyecek şekilde belirlenmiş dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması aynı zamanda makro saydamlığa erişebilmek için hazırlanan mali içerikli plan ve programlar ile bunların sonuçlarının da kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması gerekmektedir.

Bunun yanı sıra; Bütçe İlkeleri başlıklı 13. maddenin (I) bendinde ise “*Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır.*” şeklinde yer almıştır.

³⁷⁸Hasan Basri Aktan, “Türk Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:298, Haziran 2006, s.12, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4121>, 29.03.2019.

Merkezi Yönetim Bütçesinin Hazırlanması başlıklı 17. maddede “*Gider ve gelir teklifleri, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanır.*” hükmü yer almıştır.

Mali saydamlığı sağlamak üzere kamuda raporlama, mali istatistikler oluşturma ve faaliyet raporları düzenleme ve yayımlama sistemine geçilmiştir.³⁷⁹ Bu sayede kamusal yetkilerin yanlış kullanılmasının kontrol altına alınması; kamusal kaynakların hukuka uygun olarak kullanımının güvenceye alınması; yönetim ve kamu işletmeciliği alanında bilginin teşviki ve yayılması sağlanmıştır.³⁸⁰

İdarelerin mali saydamlığı sağlamak için gerekli düzenlemeleri yapma sorumluluğu (5018/7.md.), bakanların başbakana karşı sorumluluğu (5018/10.md.) siyasi hesap verme; harcama yetkisini devredenlerin sorumluluğu (5018/31.md.), kamu idarelerinin sorumluluğu (5018/76.md.) idari hesap verme kapsamında ele alınır; idari hesap verme sorumluluğunun yaptırımı ise genellikle disiplin cezası şeklinde karşımıza çıkar. Mali hesap verme sorumluluğu ise gerek siyasi ve idari hesap verme sorumluluğu çerçevesinde ortaya çıkan, gerekse tazmin, para cezası ve gecikme faizi gibi adlar altında parasal içerikli yaptırımlardır.³⁸¹ Bu sorumluluk türüne harcama yetkililerinin sorumluluğunu (5018/32.md.) gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu (5018/33.md.), gelirlerin toplanma sorumluluğunu (5018/38.md.), şartlı bağış ve yardımların zamanında kullanılması sorumluluğunu (5018/40.md.), mal yönetiminde etkinlik ve sorumluluğu (5018/48.md.) ve muhasebe yetkililerinin sorumluluğunu (5018/61.md.) gösterebiliriz. Cezai hesap verme sorumluluğu ise 5018 sayılı Kanunun “kamu zararı” başlıklı 71.maddesinde düzenlenmiştir.³⁸²

³⁷⁹ Ahmet Arslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Maliye Dergisi**, Sayı:145, 2004, s.41, (Çevrimiçi) <http://www.sgb.gov.tr/sayfalar/maliyederGISi.aspx>, 29.03.2019.

³⁸⁰ Coşkun Can Aktan, Serpil Ağcakaya, Dilek Dileyici, Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Ed.: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004, s.175.

³⁸¹ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

5018 sayılı Kanunda yer verilen mali saydamlık, bunu sağlamaya yarayan ve destekleyici sistemlerin kurumlar tarafından kullanılması, gerekli belge ve raporların süresinde tesliminin sağlanabilmesi için çeşitli yaptırımlarla desteklenmiştir. Böylece kanunun saydamlığın sağlanmasına yüksek düzeyde önem verdiği söylenebilir.

5018 sayılı KMYKK dışında kalan özerk bütçeli kuruluşların varlığı söz konusu olmakla birlikte örnek vermek gerekirse; Devlet Malzeme Ofisi (DMO), Kalkınma Ajansları, Türkiye Halk Bankası A.Ş. Genel Müdürlüğü vb. kuruluşlar Sayıştay denetimine de tabi değillerdir.³⁸³ Bu sayının fazla olması bütçenin birlik ilkesine aykırı olmakla birlikte denetimi kısıtlayıcı ve mali saydamlığı kapsam anlamında zedeleyen bir yapının varlığından söz ettirmektedir.

Uluslararası Şeffaflık Derneği tarafından, Avrupa Birliği ve Açık Toplum Vakfının desteğiyle hazırlanan Türkiye'nin 15 kurumunun derinlemesine incelendiği Türkiye Şeffaflık Sistemi Analiz Raporunu yayınlanmıştır. Rapora göre, kurumlar yeterli sayabilecek kaynaklara ve yasal çerçeveye sahip olmalarına karşın; etkin, hesap verilebilir, şeffaf ve katılımcı bir yönetim anlayışını hayata geçirmemektedir. Bunun en önemli nedeni yetersiz ve zayıf uygulama olarak görülmektedir.³⁸⁴

Ayrıca kurumlar kaynaklar açısından değerlendirildiğinde çoğunun etkin ve verimli bir biçimde işleyebilecek beşeri, finansal ve teknik kaynaklara sahip olduğu saptanırken, gösterdikleri zayıf performansın yönetim konusundaki aksaklıklardan kaynaklandığı belirlenmiştir.³⁸⁵ Anketten yola çıkarak değerlendirme yapacak olursak bu aksaklıkların tespit edilerek zaman kaybetmeden giderilmelerine yönelik çalışmalar başlatılmalıdır.

3.1.3. 5018 Sayılı Kanunda Yapılan Değişikliklerin Mali Saydamlığa Etkisi

³⁸²İlhami Söyler, a.g.m.(1), s.293.

³⁸³5018 sayılı Kanun Dışında Kalan Özel Bütçeli Kuruluşlar, (Çevrimiçi) <http://euuygulama.dpb.gov.tr/devletteskilati/kontrollu/Butce.aspx>, 18.09.2018.

³⁸⁴Umut Gündüz, Pelin Erdoğan, Yalın Hatipoğlu, **Türkiye Şeffaflık Sistemi Analizi**, Açık Toplum Vakfı, 07.04.2016, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.seffaflik.org/wp-content/uploads/2016/04/NIS-RAPOR-TR.pdf>, 12.05.2019.

³⁸⁵Umut Gündüz, Pelin Erdoğan, Yalın Hatipoğlu, a.g.e., s.3.

Mali uygulamaya yönelik olarak düzenlemeler içermesinden ötürü 5018 sayılı Kanun çıkarıldığından itibaren birçok değişikliğe uğramıştır. Uygulamada aksaklıklar yaşandıkça eksiklikler görüldükçe yeni düzenleme ve değişikliklere gidilmiştir.

Öncelikle idarelerin sayısının artması sonucu Kanunda ekli cetvellerde değişiklikler olmuştur. Bu durumu mali saydamlık açısından değerlendirdiğimizde yeni açılan kurumların saydamlık temelli olan bu Kanuna ekleniyor olması kapsamın geniş tutulmasından dolayı olumlu bir gelişme olarak nitelendirilebilir. Değişiklikleri maddeler itibariyle incelemek konunun daha net anlaşılmasını sağlar.

1. 5018 sayılı Kanunun 9. maddesine 24/7/2008-5793/30. madde ile eklenen *“Kamu idareleri, yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlar.”* ifadesiyle mali saydamlığın sağlanmasının, büyük kısmı sözel verilerden oluşan performans programının hazırlanmasıyla, saydamlığı gerçekleştirmenin adımı atılmıştır.

2. 10. maddesine 2/7/2018-703/213. madde ile eklenen *“Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Cumhurbaşkanına karşı sorumludurlar.”* ifadesiyle mali konularda sorumluluk net bir şekilde yüklenmiştir ve bu sorumluluğun tek makama karşı olması da konunun üzerinde daha bir önemle durulmasında etkili olmuştur.

3. Bakanların sorumluluğunun yer aldığı 10. maddeye 17/2/2011/6114 sayılı 11. maddesiyle, söz konusu maddede yer alan *“Yükseköğretim Kurulu,”* ibaresinden sonra gelmek üzere *“Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı,”* ibaresi eklenmiş olması mali saydamlık için kapsamın genişlemiş olması açısından değerlendirdiğimizde olumlu bir gelişme olduğu söylenebilir.

4. 13. maddenin (e) bendi 22/12/2005-5436/10. maddesiyle *“Bütçe, hükümetin malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.”* ibaresi *“Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini*

sağlar.” şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklikte daha genel bir ifade kullanılmasından kaynaklı olarak bütçeye yüklenen anlam artmıştır.

5. Kanunun önceki halinde *“Orta Vadeli Program için öngörülen süre Mayıs ayının sonuna kadar, Orta Vadeli Mali Plan içinse en geç Haziran ayının on beşine kadar ve Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi Haziran ayının sonuna kadar hazırlanmaktadır”* şeklinde yer almaktaydı. Ancak Kanunun 16. maddesinde bütçe hazırlık sürecinde kurumlara yardımcı olacak plan, program ve rehberin Maliye Bakanlığı tarafından kapsamlı olarak hazırlanma zorluğunun gecikmelere neden olması sebebiyle 26/9/2011 tarihli ve 659 sayılı KHK’nın 17. maddesiyle *“Mayıs ayının sonuna kadar”* ibaresi *“en geç Eylül ayının ilk haftası sonuna kadar”* şeklinde, *“Haziran”* ibaresi *“en geç Eylül”* şeklinde ve *“Haziran ayının sonuna kadar”* ibaresi *“en geç Eylül ayının on beşine kadar”* şeklinde değiştirilmiştir. Aynı şekilde 5018 ve 26/9/2011 tarihli ve 659 sayılı KHK’nın 17. maddesinde de kamu idarelerinin çalışmalarını ve hazırlıklarını Eylül ayına kadar tamamlamaları gerekli görülmüştür. Böylece Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanacak özel sektör kesimi için yol gösterici kamu kesimi için zorunlu olan bu belgelerin içeriğinin aceleyle gelmeden hazırlanması ve daha doğru tespitlerin yer alması sağlanmış; KHK ile de kamu idareleriyle daha ahenkli bir uyum sağlanmıştır.

6. 5018 sayılı Kanunun 17. maddesinin ilk halinde *“Gider teklifleri, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca belirlenmiş kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine; gelir teklifleri ise ekonomik sınıflandırma sistemine uygun olarak hazırlanır.”* şeklinde yer alan bu madde 22/12/2005-5436/10 madde ile *“Gider ve gelir teklifleri, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Cumhurbaşkanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanır.”* şeklinde değiştirilmiştir. Gelir tekliflerinin de eklenmesi ve uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanmasının öngörülmüş olması mali saydamlığın lehine olmuştur.

7. 18. maddeye eklenen 22/12/2005-5436/10.maddesiyle TBMM ve Sayıştay'ın bütçelerinin de Maliye Bakanlığına gönderilmesi gerekli kılınmıştır. Bu durumun saydamlığın sağlanması açısından olumlu olduğu söylenebilir. Ancak daha sonra 2/7/2018-703/213.madde ile *Cumhurbaşkanlığına* gönderilmesi olarak değişiklik yapılmıştır.

8. 20. maddenin (f) bendinde yer aldığı şekliyle “*Cari yılda kullanılmayan ödenekler yıl sonunda iptal edilir.*” Ancak yılı merkezi yönetim bütçe uygulama tebliğinde likit karşılığı ödenek kaydı işleminin³⁸⁶ varlığı ile aslında ödeneklerin iptal edilmeyerek ertesi yıla likit adıyla devrederek kullanılması mali anlamda saydamlıktan uzak bir duruma neden olmaktadır. Çünkü söz konusu işlemin genel adı eklemenin altında yer almaktadır.

9. 23. maddede yedek ödeneye yer verilmiş olup,

“Merkezî yönetim bütçe kanununda belirtilen hizmet ve amaçları gerçekleştirmek, ödenek yetersizliğini gidermek veya bütçelerde öngörülme-yen hizmetler için, 5018 sayılı kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan idareler ile (II) sayılı cetvelde yer alan idarelerden merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilecek olanların bütçelerine aktarıl-mak üzere, genel bütçe ödeneklerinin yüzde ikisine kadar Maliye Bakanlığı bütçesine yedek ödenek konulabilir. Bu ödenekten aktarma yapmaya Hazine ve Maliye Bakanı yetkilidir.”

denmiştir. Önceki hali “(I) sayılı cetvelde yer alan idarelerin” ibaresi şeklinde iken 22/12/2005-5436/10. maddesiyle bu ibare “(I) sayılı cetvelde yer alan idareler ile (II) sayılı cetvelde yer alan idarelerden merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilecek olanların” olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliğin ödeneye ihtiyacı olan kurumların ihtiyaçlarının giderilmesi açısından bakıldığında kapsamlı hale gelmesidir. Mali saydamlık açısından ise bütçeler yapılırken ileriye dönük tahminlerin tutarsız olmasına yol açabilir. Ayrıca bütçelerde yer almayan bu ödenekler, hazırlanan kesin hesaplarda yapılan eklemelere yer verilmektedir.

³⁸⁶2017 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği, Sıra No:4, s.2, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10621,2017teblig4pdf.pdf?0>, 29.03.2019.

10. 24. maddede yer alan örtülü ödenek belki de kanunun tartışmalı konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü bu ödenek, kapalı istihbarat ve kapalı savunma hizmetleri, Devletin millî güvenliği ve yüksek menfaatleri ile Devlet itibarının gerekleri, siyasi, sosyal ve kültürel amaçlar ve olağanüstü hizmetlerle ilgili Devlet ve Hükümet icaplarında kullanılmak için Cumhurbaşkanlığı bütçesine konulmaktadır. Ödenek bu kurumlarla da sınırlı değildir. Tahsis edilecek olan ödeneklerin toplamı ise, genel bütçe başlangıç ödenekleri toplamının binde beşini geçemez. Bu geçilemeyecek rakam 2019 yılı için 4.745.128.075,00 TL dir.*

Ancak 2/7/2018-703/213. madde ile, “*Örtülü ödeneklere ilişkin giderler Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenen esaslara göre gerçekleştirilir ve ödenir.*” hükmü getirilmiştir. Yapılan bu değişiklik ile tartışmalı olan örtülü ödeneğin kapsamının Cumhurbaşkanlığı lehine genişletilmiş olması zaten mali saydamlığın kanımızca en zayıf halkasını oluşturan bu ödeneği daha tartışmalı hale getirmiştir. Bunun sebebi ise Cumhurbaşkanlığı bütçe giderleri içerisinde “Cumhurbaşkanlığı Ödeneği”³⁸⁷ ve olarak yer alıyor olmasının yanı sıra nereye harcandığı gizli tutulan örtülü ödenekten 2017 Ocak ayında 163.8 milyon lira harcanmış, bu ödenekten 2016 yılının Ocak ayında 103.4 milyon lira harcama yapılmıştı. 2016 yılında ise yapılan harcamanın toplamı ise 1.6 milyar liraya ulaşmıştır.³⁸⁸ Ödeneğin verilme sebeplerine göre ayrıma gidilerek, söz konusu ödeneğin nerelerde hangi oranlarda kullanıldığının görülmesi mali saydamlığın sağlanması için önem teşkil etmektedir.

11. 5018 sayılı Kanunun 30. maddesinin ilk halinde “*Merkezî yönetim kapsamındaki idareler, bütçelerine ilişkin ilk altı aylık uygulama sonuçlarını, ekonomik ve malî duruma ilişkin gelişmeleri, ikinci altı aya ilişkin beklentilerini, hedefleri ile faaliyetlerini kapsayan bilgileri, kamuoyuna açıklar.*” şeklinde yer alan

*2019 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, 1.maddesi (a) bendine göre Ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerine verilen ödenek 949.025.615.000 Türk Lirasıdır ve bunun binde beşi alınmıştır. (Çevrimiçi) <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/12377,2019mybkanunupdf.pdf?0,29.03.2019>.

³⁸⁷2017 yılı Cumhurbaşkanlığı Bütçesi, E Cetveli, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/12/20161224M1-1-2.pdf>, 29.03.2019.

³⁸⁸Mustafa Çakır, Örtülü Ödenek Yıla Hızlı Başladı, Cumhuriyet Gazetesi, 15.02.2017, s.1, (Çevrimiçi) http://www.cumhuriyet.com.tr/haber/ekonomi/676811/Ortulu_odenek_yila_hizli_basladi_163.8_milyon_lira.html, 29.03.2019.

Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu 5436³⁸⁹ sayılı Kanunun 10.maddesi ile

“Genel yönetim kapsamındaki idareler bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini; cumhurbaşkanlığı 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.”

şeklinde değiştirilmiştir. Son haliyle kapsamının genişletilmiş olması daha fazla kurumun mali yapısının saydamlaşmasını sağlaması açısından olumlu bir gelişmedir.

12. 5018 sayılı Kanun’un 41. maddesinde faaliyet raporlarına yer verilmiştir. İlk halinde “*Faaliyet raporlarının düzenlenmesi, ilgili idarelere verilmesi, bu işlemlere ilişkin süreler, diğer usul ve esaslar, ilgili idareler ve Sayıştay’ın görüşü alınarak Cumhurbaşkanlığı tarafından yönetmelikle belirlenir.*” şeklindeydi ancak 22/12/2005-5436/3 madde ile değişiklik yapılarak “*ilgili idareler*” ibaresi çıkarılmıştır. İlgili idarelerin görüşlerine yer veriliyor olması uygulayıcıların çıkarılacak yönetmeliklere katkı sağlayabilmeleri açısından önemli bir adımken yapılan düzenlemenin saydamlık açısından olumsuzluk içerdiği söylenebilir.

13. 5018 sayılı Kanun’un 49. maddesinde,

“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususlar, Kurul tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, ilgili idarelerin de görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenir ve Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacak yönetmelikle düzenlenir.”

şeklinde yer almıştır. 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun 18. maddesi ile de söz konusu yönetmeliğin 1/1/2007 tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır. “*Maliye Bakanlığınca belirlenir ve Bakanlar Kurulu kararıyla* “ kısmı kaldırılarak

³⁸⁹5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 22.12.2005 tarih ve 26033 sayılı Resmi Gazete.

2/7/2018-703/213. maddesiyle “*Hazine ve Maliye Bakanlığınca*” ibaresi getirilmiştir.

14. 5436 sayılı Kanun’un 10. maddesiyle, 50. maddenin madde başlığında yer alan “*kayıt zamanı ve kullanılacak belgeler*” ibaresindeki başlıktan “*ve kullanılacak belgeler*” kısmı çıkarılmış ve başlık sadece Kayıt zamanı olarak kalmıştır. Kayıt zamanı 50. maddede “*Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır.*” olarak yer almaktadır. Saydamlığın sağlanmasında belgelendirmenin karşılaştırmaya imkan vermesi açısından önemli bir konumda bulunduğu göz ardı edilmemelidir.

15. 7061 sayılı Kanunun 78. maddesiyle³⁹⁰ 5018 sayılı Kanuna eklenen Ek Madde 4 te,

“Bu Kanun kapsamında yer alan tüm iş ve işlemler elektronik ortamda gerçekleştirilebilir. Bu maddenin uygulanması ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı; a) Defter, kayıt, belge ve benzeri içeriklerin elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, b) Elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerin kaynağı, bütünlüğü, gizliliği ve güvenliğinin sağlanmasına yönelik sertifika altyapısı oluşturmaya veya mevcut olan altyapıları kullanmaya, c) İlgili bilişim sistemlerine yönelik her türlü birlikte işlerlik standartlarına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, yetkilidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu madde kapsamında yapacağı belirlemelerde Sayıştay’ın uygun görüşünü alır.”

hükmü eklenmiştir ve günümüzde artık çoğu işlemin internet ortamında gerçekleştirilmesi sebebiyle eklenen bu maddenin zaman ve fiziki varlıklar açısından tasarruf sağlayacağı söylenebilir. Ayrıca söz konusu olan elektronik ortamın gereği olarak kamu kurumlarında sistem güncellemelerinin başladığına bir önceki bölümde değinilmişti.

³⁹⁰05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

16. Kanunun 51. maddesinde kamu gelir ve giderlerinin yılı ve mahsup dönemi yer almaktadır. Kamu hesapları malî yıl esasına göre tutulmaktadır ve hesaplardan malî yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri malî yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılmaktadır. Kanuna 24/7/2008 tarihli ve 5793 sayılı Kanunun 46. maddesi ile eklenen “*Zorunlu hallerde bu süre, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde iki ayı geçmemek üzere uzatılabilir.*” ibaresi ile önceden beş ay olan süre iki aya indirilmiştir. Mahsup döneminin kısa tutulması işlerin geciktirilmesini engellediği gibi saydamlık açısından da hesapların daha kısa sürede toparlanarak raporlanabilir hale getirilmesine süre anlamında katkı sağlamıştır.

17. Kanunun 2. Bölümünde mali istatistiklere yer verilmiştir. Konumuz itibariyle mali istatistikler; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî işlemlerini kapsayan, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanmaktadır.

18. Kanunun 53. maddesine 24/7/2008-5793/34 madde ile eklenen ve

“24/7/2008-5793/33. maddeye göre belirlenen kamu idarelerinden, mali istatistiklerine esas verilerini süresinde göndermeyenlere Hazine ve Maliye Bakanlığınca bir ay ek süre verilir. Ek süre sonunda da verilerin gönderilmemesi halinde, Hazine ve Maliye Bakanlığının talebi üzerine, ilgili kamu idaresinin üst yöneticileri tarafından mali hizmetler birimi yöneticisi ile muhasebe yetkilisine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamı tutarında idari para cezası verilir. İdari para cezası uygulanmış olması bilgi verme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.”

hükmüyle mali istatistiklerin verilmemesini idari para cezasına bağlayarak yaptırım öngörülmüş olması, mali saydamlığı sağlayan önemli unsurlardan biri olan istatistiklerin zamanında hazırlanmasını güvence altına almış olmaktadır.

19. Kanunun 54. maddesinde malî istatistiklerin değerlendirilmesine yer verilmektedir. Bu maddede bir yıla ait malî istatistiklerin izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara³⁹¹ uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilerek, değerlendirme raporu hazırlanması ve TBMM ile Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilmesi yer almaktadır. Sayıştay'ın dış denetim mekanizması olarak yapacağı bu değerlendirme mali durumun görülmesi açısından önem arz etmektedir. Ancak hazırlanan bu raporların TBMM tarafından daha etkin bir şekilde değerlendirilmesi ve verilecek olan kararlarda göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

20. Kanunun 69. maddesi “Sayıştay’ın Denetlenmesi” iken, 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun 10. maddesiyle değiştirilmiş ve maddenin başlığına “Türkiye Büyük Millet Meclisi ve ” ibaresi eklenmiş, daha sonra maddenin başlığında ve metninde yer alan “Türkiye Büyük Millet Meclisi ve” ibaresi çıkarılmıştır.³⁹² Ancak yapılan bu değişiklikle TBMM nin denetim dışı bırakıldığı gibi bir algı ortaya çıkmaktadır. Bu durumda mali saydamlığı sağlamanın araçlarından biri olarak gördüğümüz “hakkında bilgi verilen kurum sayısı” açısından eksik kalacağı gündeme gelmektedir.

3.1.4. 5018 Sayılı Kanunun İkincil Mevzuatının Mali Saydamlığa Katkısı

5018 sayılı kanunun uygulanmasının bu kanunun dayanağını oluşturduğu çeşitli alt kanun ve yönetmeliklere bağlı olması sonucunda ikincil mevzuat karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan raporlama yapılarak oluşturulan ve yayımlanan faaliyet raporlarına, kesin hesap hazırlanmasına ve kurumsal mali durum beklentiler raporuna değinilecektir.

³⁹¹Mali İstatistikleri Değerlendirme Rehberi, Sayıştay Başkanlığı, Mart 2013, ss.7-8, (Çevrimiçi) http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Rehberler/Mali_Istatistikleri_Degerlendirme_rehberi.pdf, 29.03.2019.

³⁹²6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete.

3.1.4.1. Faaliyet Raporlarının Mali Saydamlığa Katkısı

5018 sayılı KMYKK 41. maddesine dayanılarak Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik doğrultusunda rapor hazırlamaya yönelik yapılan çalışmalarda esas alınacak temel ilkeler; sorumluluk, doğruluk ve tarafsızlık, açıklık, tam açıklama, tutarlılık ve yıllık olmadır. Bu ilkelerin tümü saydamlığı sağlamada da göz önünde bulundurulmuş ilkeler olduğundan saydamlık konusu içinde bu alana değinmek gerekir.

Faaliyet raporları yıllık olarak hazırlanmakla birlikte; birim faaliyet raporu, idare faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu, genel faaliyet raporu olmak üzere 4 türü vardır. Bu raporlardan kısaca bahsedecek olursak;³⁹³

-Birim faaliyet raporu, kendilerine ödenek tahsis edilen, harcama yetkisi verilen harcama birimlerinde ilgili mali yıla ilişkin olarak hazırlanacak raporları harcama yetkilileri tarafından izleyen mali yılın en geç Ocak ayı sonuna kadar üst yöneticiye sunulmaktadır. Harcama yetkililerinin, raporun içeriğinden ve raporda yer alan bilgilerin doğruluğundan üst yöneticiye karşı sorumluluğu vardır. İstanbul Üniversitesi'nin harcama birimleri tarafından oluşturulmaktadır.

-İdare faaliyet raporları ise birim faaliyet raporlarının üst yönetici tarafından konsolide edilmesiyle ilgili mali yıla ilişkin olarak üst yöneticileri tarafından izleyen mali yılın en geç Şubat ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanmaktadır ve bu raporların birer örneği aynı süre içerisinde Sayıştay'a ve Cumhurbaşkanlığına gönderilmektedir.

İdare faaliyet raporlarında da üst yönetici raporlarının içeriğinden ve raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğundan ilgili Bakanlara karşı sorumludur.

-Mahalli idarelerde, birim faaliyet raporu, kendilerine ödenek tahsis edilen, harcama yetkisi verilen harcama birimlerinde ilgili mali yıla ilişkin olarak hazırlanacak raporları harcama yetkilileri tarafından izleyen mali yılın en geç Şubat ayı sonuna kadar üst yöneticiye sunulmaktadır. Mahalli idarelerce hazırlanan idare faaliyet

³⁹³ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, 10.11.12.13.maddeleri.

raporlarından; il özel idarelerinin faaliyet raporları Mart ayı toplantısında vali veya genel sekreter tarafından il genel meclisine, belediyelerin faaliyet raporları Nisan ayı toplantısında belediye başkanı tarafından belediye meclisine, mahalli idare birliklerinin faaliyet raporları ise Nisan ayında birlik başkanı tarafından birlik meclisine sunulmaktadır. Mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludur.

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından mahalli idarelerin idare faaliyet raporları esas alınarak hazırlanan Mahalli idareler genel faaliyet raporu Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından izleyen mali yılın Haziran ayının on beşine kadar kamuoyuna açıklanır. Bu raporun birer örneği aynı süre içerisinde Sayıştay'a ve Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

-Genel faaliyet raporuna ise yönetmeliğin 14.maddesinde yer verilmiştir ve bu rapor, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan konsolide bir rapordur. Bu rapor, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar da kamuoyuna açıklanarak ve aynı süre içinde Sayıştay'a gönderilmektedir.

2006 yılında yayımlanmış olan yönetmelikte 2014 yılında değişiklik yapılarak bu yönetmeliğin 10. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “*Mart ayı sonuna kadar*” ibaresi “*Ocak ayı sonuna kadar*” şeklinde Aynı Yönetmeliğin 11. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “*Nisan ayı sonuna kadar*” ibaresi “*Şubat ayı sonuna kadar*” şeklinde değiştirilmiştir.³⁹⁴ Yapılmış olan bu süreye yönelik değişimin saydamlığa katkısı, çalışmaların hızlandırılması sonucu karşılaştırma yapılacak raporların daha kısa sürede oluşturulmasıdır.

Faaliyet raporlarına genel anlamda bakıldığında kurumla ilgili olarak bilgiler bulunmaktadır. Şöyle ki Yönetmeliğin Birim ve İdare Faaliyet Raporlarının Kapsamı başlıklı 18. maddesinde; idarenin misyon ve vizyonuna, teşkilat yapısına, idarenin

³⁹⁴22.11.2014 tarih ve 29183 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile 17/3/2006 tarihli ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik.

stratejik amaç ve hedeflerine, teşkilat yapısına, sunulan hizmetlere, insan kaynakları ve fiziki kaynakları ile ilgili bilgilere, faaliyet yılı önceliklerine ve izlenen temel ilke ve politikalarına, iç ve dış denetim raporlarında yer alan tespit ve değerlendirmelere, mali bilgiler* ile performans bilgilerine** detaylı olarak yer verilmektedir.³⁹⁵ Ayrıca faaliyet yılı sonuçları ile genel ekonomik koşullar, bütçe imkânları ve beklentiler göz önüne alınarak, idarenin gelecek yıllarda faaliyetlerinde yapmayı planladığı değişiklik önerilerine, hedeflerinde meydana gelecek değişiklikler ile karşılaşabileceği risklere ve bunlara yönelik alınması gereken tedbirlere yer verilmektedir. Böylece kurumlara ait yayınlanan diğer raporlarla karşılaştırma yapılabilmekte ve özellikle yapılan harcamalarla nelerin gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu durumu, mali saydamlığın sağlaması gibi düşünmek mümkündür.

Faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklanması 20. maddede yer almıştır ve basın açıklaması yapmak suretiyle kamuoyuna duyurularak ilgili idarenin internet sayfasında yayınlanmaktadır. Mali yönü ağır basmasa da saydamlığın sağlanmasında katkıda bulunan bir hükümdür.

Ancak gizlilik gerektiren bilgiler 21. maddede ele alınmış; milli güvenlik, savunma ve istihbarat hizmetlerine ilişkin gizlilik gerektiren bilgiler ile devlet sırrı ve ticari sır niteliğindeki bilgilere ve ülkenin ekonomik çıkarları açısından gizli kalması gereken bilgilere faaliyet raporlarında yer verilmemektedir. Bu durum saydamlıkla ilgili olarak tartışmalı olan alandır denebilir.

³⁹⁵Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/Eskiler/2006/03/20060317-8.htm>, 01.04.2019.

*Mali bilgiler başlığı altında, kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, varlık ve yükümlülükler ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgilere, temel mali tablolara ve bu tablolara ilişkin açıklamalara yer verilir. Ayrıca, iç ve dış mali denetim sonuçları hakkındaki özet bilgiler de bu başlık altında yer alır. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik.

**Performans bilgileri başlığı altında, idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerine, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, diğer performans bilgilerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilir. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik.

3.1.4.2. İstanbul Üniversitesi Faaliyet Raporunun Mali Saydamlığa Katkısı

Faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklanması hususu; önceki başlıkta belirtildiği gibi Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin 20. maddesinde yer almaktadır. Bu kapsamda İ.Ü. ye ait idari anlamda özet bilgilerin yer aldığı rapor, idare faaliyet raporudur. Bu rapor; kurumun yıl içinde yapılan faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin olarak ve muhasebe sistemlerinden elde edilen mali tablolar da eklenmek suretiyle, SGDB tarafından hazırlanarak internet sitesinde yayınlanmaktadır.

Çalışmanın bu başlığında İ.Ü. nün 2018 yılı faaliyet dönemi için yayınlamış olduğu faaliyet raporunda yer alan bilgiler ele alınmaktadır. Ancak Kurum bütçesine ait olan bilgiler birinci bölümde İstanbul Üniversitesi'nde Mali Raporlama başlığı altında verildiğinden bu başlıkta tekrarlanmamaktadır.

İ.Ü. ye ait idari birimler tarafından yapılan harcamalara yönelik olarak SGDB tarafından 29 adet ön mali kontrol yapılmış olup, 32.442 yevmiye evrakı incelemeye tabi tutularak ödeme işlemi gerçekleştirilmiştir.³⁹⁶

İ.Ü. Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı (SKS) üniversitelerde hizmet verdiği kesimin bütünü için bir sağlık kuruluşu, öğrencilerin sosyal, kültürel danışma ve rehberlik ile spor ihtiyaçlarını karşılayan bir hizmet birimi ve aynı zamanda eğitim-öğretimin desteklenmesi amacıyla bu alanda uygulama ve araştırmaların yapıldığı bir uygulama dairesi³⁹⁷ olarak faaliyet göstermektedir.

396 İstanbul Üniversitesi, Muhasebe Yönetim Sistemi, (Çevrimiçi)
<https://muhasebe.muhasebat.gov.tr/muhasebe/muhasebe-islemleri/muhasebe-fisi/sorgula?queryRouteParams=%7B%22eq%22%3A%7B%22maliYil%22%3A%7B%22value%22%3A%222018%22%7D%7D%2C%22rng%22%3A%7B%7D%2C%22sortInformation%22%3A%7B%7D%2C%22limit%22%3A50%2C%22offset%22%3A0%7D.01.04.2019.>

³⁹⁷Yükseköğretim Kurumları, Mediko Sosyal Sağlık, Kültür ve Spor İşleri Dairesi Uygulama Yönetmeliği, 2. madde.

Etki alanının geniş olması sebebiyle SKS ye ait faaliyetlerin raporlanmasına bakacak olursak; SKS tarafından gerçekleştirilen temel faaliyetler için 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yapılmış olan harcamalara Tablo 3.1’de yer verilmiştir.³⁹⁸

Tablo 3.1 : Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı Tarafından Yapılan Harcamalar

BİRİM GİDERLERİ	2016 (TL)	2017 (TL)	2018 (TL)
Beslenme Giderleri	28.155.364,93	35.019.321,36	37.043.147,07
Barınma Giderleri	537.452,60	558.921,93	313.786,50
Kültür ve Spor Giderleri	1.947.313,35	2.105.189,56	2.131.441,37
Cari Hizmet Giderleri	20.867.334,80	18.806.685,22	24.690.839,76
Sağlık Giderleri	0,00	0,00	0,00
ARA TOPLAM	51.507.465,68	56.490.118,07	64.179.214,70
İadeler	128.502,95	181.515,00	96.675,00
GENEL TOPLAM	51.635.959,63	56.671.633,07	64.275.889,70

Kaynak: -İstanbul Üniversitesi, 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.95, (Çevrimiçi) <http://cdn.istanbul.edu.tr/statics/strateji.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2017/02/2016-Y%C4%B1%C4%B1-%C4%B0dare-Faaliyet-Raporu.pdf>, 02.03.2019.

-İstanbul Üniversitesi, 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.103, (Çevrimiçi) <http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=2017-yili-idare-faaliyet-raporu.pdf>, 02.03.2019.

-İstanbul Üniversitesi, 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.89, (Çevrimiçi) http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=istanbul-universitesi-2018-yili-faaliyet-raporu_636869793322305764.pdf, 02.03.2019.

Tablo 3.1 i incelediğimizde en fazla harcamanın beslenme giderleri kaleminde yapıldığı görülmektedir. Bu gider kalemi ele alınan yıllar itibariyle %33 oranında artış göstermiştir. Aynı zamanda kültür ve spor giderleri ile cari hizmet giderlerinde de artış olmuştur. Bu artışın temel sebebi ise öğrenci sayısında meydana gelen artıştan

³⁹⁸İstanbul Üniversitesi, 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.89, (Çevrimiçi) http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=istanbul-universitesi-2018-yili-faaliyet-raporu_636869793322305764.pdf, 02.03.2019.

kaynaklanmaktadır. 2016 yılında 248.376 olan³⁹⁹ öğrenci sayısı 2018 yılına gelindiğinde 309.095 e ulaşarak %24 oranında bir artış olmuştur.⁴⁰⁰

Ayrıca sağlık giderleri kalemi; ülke sınırları kapsamında yaşayan herkesi 5510 sayılı Sosyal Güvenlik ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun⁴⁰¹ 60. maddesi gereğince genel sağlık sigortası kapsamına alındığından kurum bütçesinden harcama gerçekleştirilmemiştir.

Tabloda görünen iade satırı ise SKS tarafından elde edilen gelirlerden yapılan iadeleri belirtmekle birlikte, gelirden azalmaya neden olduğundan gider niteliğini taşımakta ve toplam gideri arttırmaktadır. Söz konusu iadeler; öğrencilerin barınma ihtiyaçlarını karşılayan yurtlara girişlerde ödemiş oldukları depozito ve yurt yatak bedellerinin yurtlardan ayrılmaları sonucu yapılan iadelerdir.

Diğer bir destek birimi olan, İ.Ü. İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı (İMİD) tarafından yapılan harcamalar, bütçelerin takip edildiği e-bütçe sistemi üzerinden ve ayrıca söz konusu Başkanlıkla iletişime geçilerek tutarların doğruluğu teyit edilmiş bilgilere Tablo 3.2 de yer verilmiştir.

³⁹⁹İstanbul Üniversitesi, 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.39, (Çevrimiçi) <http://cdn.istanbul.edu.tr/statics/strateji.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2017/02/2016-Y%C4%B1%C4%B1-%C4%B0dare-Faaliyet-Raporu.pdf>, 02.03.2019.

⁴⁰⁰İstanbul Üniversitesi, 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.34, (Çevrimiçi) http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=istanbul-universitesi-2018-yili-faaliyet-raporu_636869793322305764.pdf, 02.03.2019.

⁴⁰¹16.06.2006 tarihli ve 26200 sayılı Resmi Gazete.

Tablo 3.2 : İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı Tarafından Yapılan Harcamalar

BİRİM GİDERLERİ	2016 (TL)	2017 (TL)	2018 (TL)
Personel Taşıma Hizmeti Alımı	12.562.470,90	16.187.480,13	19.611.320,27
Temizlik Hizmeti Alımı	14.094.091,35	16.780.762,69	6.615.294,96
Güvenlik Hizmeti Alımı	21.983.424,03	25.469.383,20	7.268.188,59
TSE Eğitimi, Muhtelif Eğitim ve Kurslara Katılım Giderleri	180.440,49	22.125,99	35.915,22
GENEL TOPLAM	48.820.426,77	58.459.752,05	33.530.719,04

Kaynak: -İstanbul Üniversitesi, 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.96, (Çevrimiçi) <http://cdn.istanbul.edu.tr/statics/strateji.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2017/02/2016-Y%C4%B1%C4%B1-%C4%B0dare-Faaliyet-Raporu.pdf> 02.03.2019.

-İstanbul Üniversitesi, 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.103, (Çevrimiçi) <http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=2017-yili-idare-faaliyet-raporu.pdf>, 02.03.2019.

-İstanbul Üniversitesi, 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.89, (Çevrimiçi) http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=istanbul-universitesi-2018-yili-faaliyet-raporu_636869793322305764.pdf, 02.03.2019.

Tablo 3.2 yi incelediğimizde en yüksek harcama rakamına personel taşıma hizmetinde rastlanmaktadır. Ele alınan yıllar itibariyle bu hizmette %57 oranında bir artış söz konusu olmuştur. Ancak bu artış personel sayısı ile bağlantılı olmayıp hizmet maliyetinin artmış olması sebebiyledir. Şöyle ki ilgili yılların faaliyet raporları incelendiğinde; 2016 yılında 12.307 olan toplam personel sayısının 2018 yılına gelindiğinde 9.422 e gerilediği görülmektedir. %31 oranında meydana gelen bu azalmanın temel nedeni ise üniversitenin bölünmesi sonucu personelin diğer üniversiteye geçmeleri ile emekliye ayrılan personelin varlığıdır.

Temizlik ve güvenlik hizmeti alımı için yapılan harcamalarda ise %60 oranında azalma olmuştur. Bunun sebebi; Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Sözleşmeleri Kapsamında Çalıştırılmakta Olan İşçilerin Sürekli İşçi Kadrolarına veya Mahalli İdare Şirketlerinde İşçi Statüsüne Geçirilmesine İlişkin 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Geçici 23 ve Geçici 24 üncü Maddelerinin Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslar⁴⁰² ile hizmet alımı

⁴⁰²01.01.2018 tarih ve 30288 sayılı Resmi Gazete.

yöntemiyle temin edilen personelin kadroya geçirilmesi sebebiyle bu hizmetlerin alım yönetimiyle gerçekleştirilmesinde azalma olmuştur.

Aynı zamanda günümüzde televizyon haberlerinde sıkça konu olan makam araçları ve diğer taşıtlar Bütçe Kanununa bağlı cetvellerden T Cetvelinde yer almaktadır. İstanbul Üniversitesi nezdinde taşıtların yıllar itibariyle rakamsal değişimi Tablo 3.3’de görülmektedir.⁴⁰³

Tablo 3.3 : İstanbul Üniversitesi’nin Taşıt Sayısı ve Toplam Maliyeti

	2016	2017	2018
TAŞIT SAYISI	6 8	39	13
TOPLAM MALİYETİ (BAKIM ONARIM GİDERİ)	163.936,31	178.318,87	75.000,00

Kaynak: -İstanbul Üniversitesi, 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.14, (Çevrimiçi) <http://cdn.istanbul.edu.tr/statics/strateji.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2017/02/2016-Y%C4%B1l%C4%B1-%C4%B0dare-Faaliyet-Raporu.pdf>, 02.03.2019.

-İstanbul Üniversitesi, 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.106, (Çevrimiçi) <http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=2017-yili-idare-faaliyet-raporu.pdf>, 02.03.2019.

-İstanbul Üniversitesi, 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.93, (Çevrimiçi) http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=istanbul-universitesi-2018-yili-faaliyet-raporu_636869793322305764.pdf, 02.03.2019.

Ele almış olduğumuz tablolarda yer alan rakamlar tek başlarına yeterli bir anlam ifade etmemektedir. Bununla birlikte yer verilecek açıklamalar sunulan tabloların anlaşılabilirliğine katkı sağlamaktadır. Böylelikle raporlamanın asıl amacı olarak nitelendirilebilen, faaliyetlerin açıklanması hususu da yerine getirilmiş olmaktadır. Kurumların mali anlamda raporlamanın tam, doğru ve anlaşılır olarak yapılmış olması denetimlerini de kolaylaştırmaktadır.

Aynı zamanda 2018 yılı İ.Ü. Faaliyet Raporunda yer alan tespitlerle de bazı kaynakların yaratılmasına ve kullanıma ilişkin genel bir çıkarım yapılmaktadır. Şöyle ki mevzuatla gelen kısıtlamaların üniversitelerin mali kaynak yaratmasını ve var olan kaynakların hızlı, etkin ve verimli kullanılmasını engellemesi, üniversite açısından bir

⁴⁰³İstanbul Üniversitesi, 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.93, (Çevrimiçi) http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=istanbul-universitesi-2018-yili-faaliyet-raporu_636869793322305764.pdf, 02.03.2019.

tehdit olarak belirtilmektedir. En başında ise devlet bütçesinden eğitime ayrılan kaynakların yetersizliği gelmektedir. İ.Ü. de dahil olmak üzere devlet üniversitelerinin karşı karşıya kaldıkları bu tehdit temel olarak Maliye Bakanlığı'nın mali sistem ve bütçe sınırlamalarından kaynaklanmaktadır.

3.1.4.3. Kesin Hesap Hazırlanmasının Mali Saydamlığa Katkısı

Kesin Hesap Kanunu günümüzde dayanağını 5018 sayılı Kanun'dan almaktadır ve bu kanunun çıkarılmasındaki amaç Türkiye Büyük Millet Meclisinin, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onayabilmesidir. Kesin Hesap Kanun Tasarısı ve Kanunun 42. maddesinde,

“muhasabe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Bu tasarı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar Cumhurbaşkanlığı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Sayıştay'a gönderilir.”

şeklinde belirtilmiştir.

Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Kesin Hesap Tasarısını hazırlayabilmesi için, kamu kurumlarının kesin hesap cetvellerini düzenlemesi gerekmektedir. Bunun için de 5018 sayılı Kanunun 42. maddesinin dayanak oluşturduğu Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik gereği, idarelerce kullanılan muhasebe sisteminden, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, Yönetmeliğin Kamu İdarelerince Düzenlenecek Kesin Hesap Cetvelleri başlıklı 6.maddesi gereği toplamda 22 ayrı cetvel ve icmal Yönetmeliğin 3. Bölümünde belirlenen esaslara göre düzenlenir.⁴⁰⁴

⁴⁰⁴26.04.2006 tarih ve 26150 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

Söz konusu yönetmeliğin Bütçe Giderleri Kesin Hesap Cetveli Açıklaması başlıklı 19. maddesindeki,

“Bütçe giderleri kesin hesap cetvelinin açıklaması, bütçe hazırlama rehberi dikkate alınarak hizmet gerekçeleri belirtilmek suretiyle açık ve anlaşılır biçimde yapılır. Ödenek ve gider arasındaki farklar, nedenleri, iptal edilen ödenekler ve iptal edilme nedenleri açıklanır. Ödeneklerin bütçe giderlerine oranı gösterilerek, hedef, malî ve fiziki gerçekleşme durumu, bütçe başlangıç ödenegine göre sapmalar ve nedenleri hakkında yeterli bilgi verilir.”⁴⁰⁵

ifadeleri saydamlık açısından önemlidir. Kamu kurumlarının yapmış oldukları harcamaların sadece rakamsal olarak değil sözel olarak açıklanmış olması, özellikle eğitim durumu farklı olan her kesime hitap edebilecek bir yapıda olduğundan mali saydamlığın sağlanmasına daha fazla kişiye ulaşma açısından katkıda bulunmaktadır.

Kamu idarelerince hazırlanmış olan cetveller Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca konsolide edilerek Kesin Hesap Kanun Tasarısı hazırlanır ve Kesin Hesap Kanun Tasarıları, Kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Cumhurbaşkanınca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.⁴⁰⁶ TBMM tarafından internet sitesinden yayınlanmak suretiyle kamuoyuna duyurulur.⁴⁰⁷

3.1.4.4. Kurumsal Mali Durum Beklentiler Raporunun Mali Saydamlığa Katkısı

5018 sayılı Kanunun Bütçe Politikası, Gelir ve Giderlerin İzlenmesi başlıklı 30. maddesi gereği,

⁴⁰⁵26.04.2006 tarih ve 26150 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 19.madde.

⁴⁰⁶5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

⁴⁰⁷2017 yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu Tasarısı, (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.mv_goruntule?pTutanakId=12878, 22.04.2019.

“Genel yönetim kapsamındaki idareler bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini; Hazine ve Maliye Bakanlığı ise merkezî yönetim bütçe kanununun ilk altı aylık uygulama sonuçları, finansman durumu, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetleri kapsayan malî durumu temmuz ayı içinde kamuoyuna açıklar.”

Kamu idareleri hazırladıkları raporlarını, kamuoyunun etkin bir şekilde bilgilendirilmesi amacıyla uygun görülecek araçlarla duyurulmasını sağlamak zorundadırlar.⁴⁰⁸ Bu raporlar sonucunda yararlanıcılar kurumun bir önceki sene ilk 6 aylık dönemini ve ilgili yılın ilk 6 aylık dönemini rakamsal anlamda karşılaştırma imkanı bulmaktadırlar. Ayrıca gelecek olan Temmuz- Aralık (6 aylık) aylarına ait beklentilerini de görme imkanı sağlanmaktadır. Bu durumda kurumlarca yapılan ve yapılacak harcamaların görülmüş olması mali anlamda saydamlığın sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

3.2. 4734 SAYILI KAMU İHALE KANUNU

Kamu kesiminde mali saydamlığın sağlanması açısından ihale, önem taşıyan bir konudur. İhale, kurumların yapacakları alımların belli limitlerin üzerinde olması halinde kullanılacak satın alma yöntemlerinin genel adıdır denebilir. Saydamlık için önemi de bu noktada kendini göstermektedir. İhale sistemini düzenleyen kurallar; rekabet ilkesini gözetmeli, etkinliği sağlamalı ve şikayetleri çözüme bağlamalıdır.⁴⁰⁹

3.2.1. Kanunun Amacı

Yapılan harcamaların tarafsız bir şekilde ve kamu yararı düşünülerek yapılmasını sağlayabilmek için 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu çıkarılmıştır.⁴¹⁰ 4734

⁴⁰⁸Maliye Bakanlığı, 30.06.2017 tarih ve 5758 sayılı yazısı, 2017 yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu hakkında yazı, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10716,2017-kurumsal-beklentiler-genel-yazisipdf.pdf?0>, 01.04.2019.

⁴⁰⁹ Pelin Kuzey, a.g.m. (1), s.5.

⁴¹⁰22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete.

sayılı Kanununda “İhale; kanunda yazılı usul ve şartlarla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemleri ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunun 1. maddesinde amacı; “kamu hukukuna tâbi olan veya kamunun denetimi altında bulunan veyahut kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları ihalelerde uygulanacak esas ve usulleri belirlemektir.” şeklinde belirtilmiştir. Kanun amaç açısından bakıldığında kapsamlı görülmekle birlikte 3. maddesinde yer alan oldukça fazla istisna ile de birçok kurum kapsam dışında kalmıştır.⁴¹¹ Bu durum kanunun amacını gereği gibi gerçekleştireceği konusunda şüphe uyandırmaktadır.⁴¹²

Kanunun Temel İlkeler başlıklı 5. maddesinde “İdareler, bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur.” demek suretiyle saydamlığı ilke olarak benimsenmiştir.

İdarelerin yapacağı sözleşmelerde, hem yetenekli kişilerin bulunması hem de yolsuzluk şüphe ve söylentilerinin önlenmesi amacıyla, sözleşme konusu işin herkese duyurulması ve mümkün olduğu kadar çok kişinin ihaleye katılmak üzere başvurusu sağlanmalıdır.⁴¹³ Tarafsızlık anlamında saydamlığa ve güvenilirliğe olumlu katkı sağlamaktadır.

⁴¹¹4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 3. maddesinde 24 adet istisnaya yer verilmiştir. (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4734.pdf>, 21.04.2019.

⁴¹²Özlem Toğuz, “4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu Arasındaki Farklar Bu Farkların İhale Hukuku Yönünden Getirdiği Yenilikler”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2002-3, s.179, (Çevrimiçi) <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2002-3/9.pdf>, 01.04.2019.

⁴¹³Özlem Toğuz, a.g.m., s.179.

3.2.2. 4734 Sayılı Kanunun Getirdiği Değişiklikler

4734 sayılı Kanun çıkarılmadan önce yürürlükte olan 08.09.1983 tarih 2886 sayılı Devlet İhale Kanunun kapsamının dar olması (sosyal kamu kurumları dahil değildir), 44. maddede yer alan ve aleniyet ilkesinin istisnasını teşkil eden belli istekliler arasında kapalı teklif usulünün varlığı, maddelerde idareye takdir hakkı sağlanan alanların fazla olması, sorumluluk idarede olacak şekilde ödenek olmadan ihaleye çıkılabiliyor olması, ihale ilanlarında yer esaslı gözetiliyor olması (ihalenin yapılacağı yerdeki ilanlar, diğer şehirlerde yapılacak ilanlar, Resmi Gazete de yapılacak ilanlar şeklinde ayırım yapılmıştır) aksaklıklarından dolayı alım ihalelerinde kullanılması sakıncalı bir hal almıştır.⁴¹⁴

2886 sayılı Kanunun 44. maddesinde yer alan ve aleniyet ilkesinin istisnasını teşkil eden belli istekliler arasında kapalı teklif usulü yerine 4734 sayılı Kanunun 20. maddesinde belli istekliler arası ihale usulü getirilmiş ve idareye tanınan yetkiler sınırlandırılmıştır. Böylece ihaleye katılım idarenin takdirinde olmaktan çıkmış objektif kriterlere göre değerlendirme yapılmaya başlanmıştır. Böylece 4734 sayılı Kanunda açık ihalenin kapsamı daha da geniş tutulduğu söylenebilmektedir.

Dokuzuncu Kalkınma Planı döneminde öncelikli e-devlet uygulama ve hizmetleri, 2006 yılında uygulamaya konan Bilgi Toplumu Stratejisi ve Eylem Planı çerçevesinde yürütülmüştür. Bu dönemde pek çok e-devlet projesi hayata geçirilmiştir. e-Devlet Kapısı uygulamaya alınmış, 2012 yılı sonu itibarıyla 600'e yakın hizmet Kapıya entegre edilerek yaklaşık 14 milyon kayıtlı kullanıcıya ulaşılmıştır. Bu doğrultuda Elektronik Kamu Alımları Platformu (EKAP) oluşturularak kullanılmaktadır.⁴¹⁵

Söz konusu çalışmalardan sonra 4734 sayılı Kanunun Ek Madde 1 de yer alan Elektronik Kamu Alımları Platformu; Kanun kapsamında yapılan ihalelerde; Kanunun İhale ilan Süreleri ve Kuralları ile Ön İlan başlıklı 13.maddesi hükümleri saklı kalmak

⁴¹⁴Özlem Toğuz, a.g.m., s.179.

⁴¹⁵Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), 390. Paragraf, s.53.

üzere, ilan, ihale dokümanının hazırlanması ve verilmesi, katılım ve yeterliğe ilişkin belgelerin sunulması, tekliflerin hazırlanması, sunulması ve değerlendirilmesi, ihalenin karara bağlanması ve onaylanması, kesinleşen ihale kararlarının bildirilmesi ve sözleşmenin imzalanması gibi ihale süreciyle ilgili aşamalar ile her türlü bildirimler kısmen veya tamamen, Kurum tarafından oluşturulan EKAP (Ek-18) üzerinden gerçekleştirilmektedir. Kanunun 13.maddesi uyarınca yapılacak bütün ilanlar EKAP da yayımlanır. Bu durumda ihalelere ilan aşamasından sonuç aşamasına kadar ulaşmak mümkün olacağından saydamlık sağlanmış olmaktadır.

4734 sayılı Kanun, istisnaların varlığına rağmen kapsamının geniş tutulmuş olması, Kamu İhale Kurumunun kurulması, günümüz gereği olan internet kullanımını kanuna dahil etmesi ve ödeneği bulunmayan işler için ihale yapılmayacak olması mali durumun net görülmesini sağlayarak saydam bir mali yapı oluşumuna katkıda bulunmuştur.

3.2.3. 4734 Sayılı Kanunda Yapılan Değişikliklerin Mali Saydamlığa Etkisi

4734 sayılı Kanunun 5. maddesinde idareler *“yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenirliliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur.”* ifadesiyle ihale gerçekleştirmede saydamlığa vurgu yapılmaktadır.

Kanunun 6. maddesinde *“Gerekli incelemeyi yapmalarını sağlamak amacıyla ihale işlem dosyasının birer örneği, ilân veya daveti izleyen üç gün içinde ihale komisyonu üyelerine verilir.”* ifadesinden de anlaşılabacağı üzere ihale komisyonu ilgili ihale dosyasını ilan yapıldıktan sonra inceleyebilmektedir. Böylece inceleme sonrasında sadece kurum bilgisinde olacak türden değişiklik yapılması gibi bir olumsuzlukla karşılaşılma durumu ortadan kalkmış olmakta ve ihalelerin güvenilirliği desteklenmiş olmaktadır.

13. maddede, ihale ilan süreleri ve kuralları ile ön ilan yer almaktadır. Bu maddede belirtilen ilanların ihale türleri ve yaklaşık maliyet esas alınarak yapılacağı ve ilanların Kamu İhale Bülteninde yayınlanması gerekmektedir. Bu bültende sektör olarak ayırım yapılmış; içeriğinde ise ihale şehrine, iş şehrine, işin adı /konusu/cinsine ve ihale tarihi gibi bilgilere yer verilmiştir. Bunlardan ilgili olunanlar ihale dokümanını indirerek incelenebilmektedir. İhaleye katılacak olanların ise söz konusu ihale dokümanını satın almaları gerekmektedir. Ayrıca bu bültende yapılan ihalelerin sonuçlarına da erişebilmek mümkündür.

Kanunun 47. maddesi “*İhale sonucunun ilânı*” iken, 05/12/2008 tarihli ve 5812 sayılı Kanunun⁴¹⁶ 17. maddesiyle değiştirilerek “*Sonuç bildirimi adını*” almıştır. Bu maddeyle,

“idarelerin yapım işleri ile mal ve hizmet alımlarının sonuçları, en geç 15 gün içinde Kuruma bildirilir. Bu sonuçlardan Kanun kapsamındaki ihalelere ilişkin olanlar Kurum tarafından Kamu İhale Bülteninde yayımlanır. Sonuç bildirimlerinde yer verilecek bilgiler ile savunma, güvenlik ve istihbarat alanlarında görev yapan idarelerin Kanun kapsamında yaptıkları mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine ilişkin ihale sonuçlarından hangilerinin yayımlanacağı ilgili idarenin görüşü alınarak Kurum tarafından belirlenir.”

denmektedir. Kurum, bu konuda geniş bir bakış açısıyla yaklaşp, mümkün olduğunca fazla sonucu sisteme yansıtmaya çalışmalıdır.

Ancak ihalelerin sonucuna erişebilmenin sadece bültene abone olanlara açık olması saydamlığı engelleyici bir unsurdur. Bunun yanı sıra EKAP ta ihale işlemleri, ihale arama adımıyla ilgili yerler doldurulmak suretiyle ihale, idare, ilan ve sözleşme bilgileri yer almakta ve sözleşme bilgileri adımıyla yaklaşık maliyet, en düşük ve en yüksek tekliflere yer verilmektedir. Bu açıdan bakıldığında EKAP ın saydamlığa daha fazla katkı sağladığını söylenebilir.

⁴¹⁶5812 sayılı Kamu İhale Kanunu ile Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 05.12.2008 tarih ve 27075 sayılı Resmi Gazete.

Kanunun 53. maddesinin (k) bendi uyarınca, “*Kurumun yıllık hesapları ile gelir ve harcamalarına ilişkin iş ve işlemleri, Sayıştay denetimine tâbidir.*” Böylece, Kamu İhale Kurumun yapacağı mali işlemlerin de denetim altına alınmış olması mali saydamlık açısından olumlu olarak değerlendirilebilir.

3.3. 6085 SAYILI SAYIŞTAY KANUNU

Sayıştay’ın mali saydamlık konusunda önemi, ülkemizde dış denetim ve mali yargı yapan kurum olmasından kaynaklıdır. Saydamlığın sağlanması; mali verilerin toplanıp, istatistik yöntemleriyle hazırlanması ve herkesin ulaşabileceği bir şekilde yayınlanması; denetim ise bu aşamaların sonucunun değerlendirilmesi olarak ifade edilebilir.

3.3.1. Kanunun Amacı ve Kapsamı

Avrupa Birliği’nin sahip olduğu denetim yaklaşımınca gerçekleştirilen denetimler; risk esaslı olarak hazırlanan plan doğrultusunda, sürekli, sistematik ve denetim standartlarına uygun olarak, uygunluk, mali denetim esaslarına göre yürütülmektedir.⁴¹⁷ Bu sebeple mali saydamlık açısından önemli bir konumda bulunan Sayıştay’ın, denetimlerini daha etkin yapabileceği bir şekilde yeniden yapılandırılması gerekir.⁴¹⁸

Yapılandırma sürecinde gerek harcama öncesi gerekse de harcama sonrasında gerçekleştirilen kontrol ve denetim faaliyetlerinin uluslararası genel kabul görmüş norm ve standartlara uygun olarak yeniden tasarlanması gerekmektedir.⁴¹⁹ Bu konuda 1953 yılında kurulan ve 60 yıldan fazla bir süredir devletlerin dış denetimi için şemsiye bir organizasyon olarak faaliyet göstermekte olan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI-The International Organisation of Supreme Audit

⁴¹⁷Ruveyda Kızılboğa, “İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi”, Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi, Sayı:1, İstanbul, 2013, s.114, (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/marusbd/issue/289/1351>, 29.03.2019.

⁴¹⁸Tebliğ Verenler: Emin Dedeoğlu, v.d., a.g.m., s.14.

⁴¹⁹Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.11.

Institutions) yüksek denetim kurumları için, bilginin geliştirilmesi ve aktarılması, hükümet denetiminin dünya çapında iyileştirilmesi ve mesleki kapasitelerin geliştirilmesi, üye devletlerin Sayıştaylarının kendi ülkelerinde ayakta kalması ve nüfuzlarının artması için kurumsal bir çerçeve oluşturmuştur. INTOSAI üyeleri arasında tecrübe değişimi ve sonuçlanan bulgular ve fikirler, INTOSAI' nın "Experientia mutua omnibus prodest" (karşılıklı deneyimin tüm faydaları-her şeyden karşılıklı yarar yaşayın) sloganı ile uyumlu olarak, hükümet denetimlerinin yeni gelişmelerle sürekli olarak ilerlemesinin garantisi olarak faaliyet göstermektedir.⁴²⁰

Bu organizasyona üye olan Türkiye’de, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu INTOSAI tarafından kabul gören uluslararası standartlara olabildiğince uyumlu olacak şekilde 2010 yılında çıkarılmıştır.⁴²¹

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile benimsenen mali saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramları ilgili tüm tarafların, kamu idarelerinin mali durumları hakkında bilgi sahibi olmaları ve kararlarını bu bilgiler ışığında verebilmelerinin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi amaçlanmıştır. Bu bilgilendirme ihtiyacı uluslararası karşılaştırmaya imkan verecek şekilde verilerin hazırlanması ve yayımlanması gereğini ortaya çıkarmıştır ki bu da, mali istatistiki bilgi kavramını gündeme getirmektedir. Kamuoyu ile paylaşılacak bu istatistiklerin bağımsız bir denetim organı tarafından değerlendirilmesi çağdaş yönetim anlayışının bir gereği olmakla birlikte, bu değerlendirme yayımlanan istatistiklere olan güveni de artırır.⁴²²

Ancak kurumlarca düzenlenip yayınlanan her bilginin doğruluğundan söz edilmez. Bu durumda denetim devreye girmektedir. Çünkü Sayıştay tarafından yapılan denetim dış denetimdir ve harcama sonrası süreç ele alınır. Yapılan bu denetimlerin sonucu hazırlanan raporların yayınlanması, kurumların yayınladığı verilerle

⁴²⁰Hakkımızda, İNTOSAI, (Çevrimiçi) <http://www.intosai.org/about-us.html>, 29.03.2019.

⁴²¹19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazete.

⁴²²Mali İstatistikleri Değerlendirme Rehberi, s.sunuş.

karşılaştırma yapma imkanını sunmaktadır. Bu yönüyle bir nevi saydamlığın denetimi de denebilir.

Bu sebeple de Sayıştay'ın denetim alanı ve yayınlayacağı raporlar konumuz açısından önem taşımaktadır. 6085 sayılı Kanunda denetimin alanına 4. maddede yer verilmiş ve oldukça kapsamlı tutulmuştur.⁴²³ 6661 sayılı Kanunun⁴²⁴ 19.maddesiyle “*sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak %50’den fazla olan*” ibaresi “*sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan*” şeklinde değiştirilmiştir. Böylece Kanun yapılan düzeltmelerle daha kapsamlı hale gelmiştir. Ancak diğer kanunlarda olduğu gibi istisnaların olması⁴²⁵, kanunun kapsamı açısından saydamlığın sağlanmasına katkıda bulunmada eksik kaldığı söylenebilir.

3.3.2. Sayıştay’ın Mali İstatistikleri Değerlendirmesi

3.3.2.1. Mali İstatistiklerin Hazırlanması

Mali işlemler, kamu idarelerinin gelir, gider, varlık ve yükümlülükleri ile öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan bütün iş ve işlemleri kapsamakta olup, mali saydamlık da mali işlemler üzerinde yapılan çalışmaların sunumudur denebilir.

Mali istatistikler ise tüm çalışmaların bilimsel bir yöntemle sıralanarak ve raporlanacak hale getirilmesini ifade etmektedir. Bu istatistikler, yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır. Bu istatistiklerin önceden belirlenmiş

⁴²³Anayasa Mahkemesi’nin 4/12/2014 tarihli ve E:2013/114, K:2014/184 sayılı Kararı ile 4. maddenin 1. fıkrasının (a) bendinde yer alan “...%50’den fazla olan...” ibaresi ile (b) bendinde yer alan “...Kamu payı %50’den az olmamak kaydıyla...” ibareleri iptal edilmiş ve daha sonra ise 4. maddenin 1.fıkrasının (a) bendinde “*Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç)*” denmektedir. Anayasa Mahkemesi’nin 4/12/2014 tarihli ve E:2013/114, K:2014/184 sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/c14189c6-478e-45a0-b279-f8a1d5af952d?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, 01.04.2019.

⁴²⁴14.01.2016 tarih ve 6661 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Askerlik Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

⁴²⁵Sayıştay Denetimlerine Hız Kesmeden Devam Ediyor, Anadolu Haber Ajansı, 24.07.2018, s.1, (Çevrimiçi)<https://www.aa.com.tr/tr/turkiye/sayistay-denetimlerine-hiz-kesmeden-devam-ediyor/1212086>, 25.04.2019.

olan standartlara uygunluk bakımından değerlendirilmesi görevi ise Sayıştay'a verilmiştir.⁴²⁶

Sayıştay'ca yapılacak bu değerlendirmedeki hedef, bir mali yıla ait yayımlanan istatistiklerin uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkelerine uygun olarak muhasebe verilerine dayanılarak hazırlanmasına ve zamanında yayımlanmasına katkı sağlamaktır.⁴²⁷

3.3.2.2. Mali İstatistiklerin Değerlendirilmesi

Mali istatistiklere yönelik yapılacak değerlendirme, muhasebe verilerinden üretilen verilerin incelenmesi temellidir. Değerlendirmede kullanılacak veri kaynakları olarak;⁴²⁸ mali rapor ve tablolar, Resmi İstatistik Programı (RİP)⁴²⁹, mali istatistikler⁴³⁰ sayılabilir. Bu istatistikler bir yıllık dönemler itibarıyla değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Mali İstatistiklerin değerlendirilmesi, istatistiklerin hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk açısından yapılır. Ayrıca yetki ve görev kargaşasına yol açmayacak şekilde olması gerekmektedir.⁴³¹ Değerlendirme prosedürleri ise kontrol testleri, analitik prosedürler ve doğrudan maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur.⁴³²

⁴²⁶Mali İstatistikleri Değerlendirme Rehberi, a.g.e., s.sunuş.

⁴²⁷Mali İstatistikleri Değerlendirme Rehberi, a.g.e., s.1.

⁴²⁸Mali İstatistikleri Değerlendirme Rehberi, a.g.e., s.2.

⁴²⁹Resmi İstatistik Programı (RİP): 18.11.2015 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu'na göre resmi istatistiklerin üretimine ve yayımına ilişkin temel ilkeler ile standartları belirlemek, ulusal ve uluslararası düzeyde ihtiyaç duyulan alanlarda güncel, güvenilir, zamanlı, şeffaf ve tarafsız veri üretilmesi sağlamak amacıyla Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılan beşer yıllık periyotlarla hazırlanması ve yayımlanması gereken istatistiklerin yer aldığı programdır. ayrıca Maliye Bakanlığı'na ait İstatistik Yayınlama Programı Maliye Bakanlığı'nca 5018 sayılı Kanunun 52. maddesinde öngörülen ve Resmi İstatistik Programı kapsamında Makroekonomik İstatistikler ana konusu başlığı altında programlanan istatistiklerdir. (Çevrimiçi) <http://www.resmiiistatistik.gov.tr/?q=tr/content/resmi-istatistik-program%C4%B1-nedir>, 01.04.2019.

⁴³⁰Maliye Bakanlığı'nca 5018 sayılı Kanunun 52.maddesinde öngörülen ve Resmi İstatistik Programı kapsamında Makroekonomik İstatistikler ana konusu başlığı altında programlanan istatistiklerdir.

⁴³¹Mali İstatistikleri Değerlendirme Rehberi, a.g.e., s.sunuş.

⁴³²Mali İstatistikleri Değerlendirme Rehberi, a.g.e., s.3.

Mali İstatistikleri Değerlendirme Süreci⁴³³ beş açıdan ele alınabilir. Bunlar;

-Hazırlanma Bakımından Değerlendirme; hesap planlarının birbirleri ile uyumlu olup olmadıkları hususları dikkate alınır.

-Yayımlanma Bakımından Değerlendirme; Ülkemizde Genel Yönetim sektörüne ait mali istatistikler Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmaktadır. Mali istatistiklerin hazırlanmasına ilişkin sektör sınıflamasında ESA 95 (Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar) sistemi esas alınmış olup, bu sisteme göre Genel Yönetim Sektöründe mevcut muhasebe otomasyon sistemine dahil olanların verileri bu sistemden çekilmekte, dahil olmayanların verileri ise haftalık ve aylık olarak ilgili idareler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilmektedir. Bu süreç, yayımlanan mali istatistiklerin yayımlanma araçlarının ve takviminin değerlendirilmesini içerir. Ülkemizde istatistiklerin yayımlanma takvimi ve yayımlama araçları RİP ile belirlenmektedir.

-Doğruluk ve Güvenilirlik Bakımından Değerlendirme; bu değerlendirmede, verilerin derlenmesinde uygulanan usul ve prosedürlerin doğruluğu ve güvenilirliği ile bu usullerin güvenli bir iç kontrol sistemine sahip olup olmadığı araştırılır. İstatistiklerin doğruluk ve güvenilirlik bakımından değerlendirilmesinde, önceki yıllarda Sayıştay'ca verilmiş denetim görüşleri dikkate alınır.

-Önceden Belirlenmiş Standartlara Uygunluk Bakımından Değerlendirme; sınıflamalarda dikkate alınacak uluslararası normlar Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95), Birleşmiş Milletler Ulusal Hesaplar Sistemi (The System of National Accounts-SNA 93) ve IMF Kamu Mali İstatistikleri Sistemi (GFSM 2001) dir.

-Muhasebe Standartlarına Uygunluk Bakımından Değerlendirme; mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, uluslararası muhasebe ve raporlama

⁴³³Mali İstatistikleri Değerlendirme Rehberi, a.g.e., ss.5-8.

standartlarına uygun olarak düzenlenen muhasebe yönetmelikleri ile belirlenmektedir.⁴³⁴

Yapılan çalışmalar sonucunda hazırlanan Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu 6085 sayılı Kanunun 40.maddesinde yer almakta; Mart ayı sonuna kadar Sayıştay Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınmak üzere Sayıştay Başkanlığına sunulup raporun bir nüshası Başkanlıkça Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilmektedir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak da Hazine ve Maliye Bakanı gerekli önlemleri almakla sorumludur.⁴³⁵

3.3.3. Sayıştay Kanununda Mali Saydamlık

6085 sayılı Kanun'un 1. maddesinde amaç ve kapsama yer verilmiş ve kanunun amacı “*kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması.....*” olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda denetimin amaçlarının yer verildiği 34. maddenin (ç) fıkrasında ise “*Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması, amacıyla gerçekleştirilir.*” şeklinde yer almıştır.

7. maddenin 6. bendinde “*Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz.*” denmektedir. Ancak yapılacak olan denetimler sonucu geliştirmeye yönelik önerilerde bulunmaktadır. Denetimin esas olarak amaçladığı yanlışlık, eksiklik vb. sorunlu alanların tespitine yönelik bir çalışma olmasına karşın, tespit edilen hususların üzerinde durularak sorunların en aza indirilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Yapılacak olan çalışmalarda hataların azaltılması amacıyla sorumluluk yüklenmelidir.

35. maddenin 1. fıkrasının (b) bendine göre “*denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür.*” denerek yapılacak olan denetimlerde tarafsızlığın önemi vurgulanmaktadır. Çünkü saydamlığın

⁴³⁴Mali İstatistikleri Değerlendirme Rehberi, a.g.e., s.8.

⁴³⁵Mali İstatistikleri Değerlendirme Rehberi, a.g.e., s.4.

sağlanabilmesi sadece veri yayımlanmasından ibaret değildir. Aynı zamanda doğru, güvenilir değerlendirme ve raporlama gerektirir. Standartların belirlenmiş olması keyfiliği önlemekte, takdir hakkını sınırlandırmaktadır. İşte bu yönüyle güvenilirlik sağlanmaktadır.

Ayrıca 35. maddenin 2. fıkrasının (b) bendinde yer alan “*etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez*” ibaresinin “*etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle*” kısmı Anayasa Mahkemesinin 27/12/2012 tarihli ve E.: 2012/102 K.: 2012/207 sayılı Kararı⁴³⁶ ile iptal edilmiştir. Bu iptal sonucu 5018 sayılı Kanunla benimsenmiş temel kavramların, denetim alanında 6085 sayılı Kanunla daraltılması söz konusu olmuştur, denebilir.

Madde 44 te raporların kamuoyuna duyurulması yer almıştır ve “*Sayıştay raporları, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulur.*” denmiştir. Ancak savunma, güvenlik ve istihbarat ile ilgili yapılacak denetimler sonucunda hazırlanacak raporların kamuoyuna duyurulmasına ilişkin hususlar ise; ilgili kamu idarelerinin görüşleri alınarak Sayıştay tarafından hazırlanır ve Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. Mali saydamlığın sağlanması açısından Sayıştay’ca hazırlanan bu raporların kamuoyuna sunulması oldukça önem taşımaktadır. Bu raporlar kurumlar tarafından mali verilerin bütün halde sunulması sonucu değerlendirmeden geçerek hazırlanmış olmasıyla kuruma ait verilerin doğru ve güvenilir bir özetidir denebilir.

64. maddede izin ve çalışmaya ara vermeye, yer verilmiştir. Bu maddenin 3. fıkrasında “*her yıl bir eylülde başlamak üzere, yirmi temmuzdan otuz bir ağustosa kadar çalışmaya ara verirler. Bu müddet içinde Rapor Değerlendirme Kurulu ile Sayıştay’a gelecek ivedi işlere bakmak ve gereken kararları vermek üzere sıra ile bir*

⁴³⁶Anayasa Mahkemesi’nin 27/12/2012 tarihli ve E.: 2012/102 K.: 2012/207 sayılı Kararı.

daire çalışmaya devam eder.” denmiş olması bile raporlamaya verilen önemi göstermektedir.

6085 sayılı Kanun’un 79. maddesinde Sayıştay’ın denetlenmesi *“her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler de esas alınarak yapılır.”* şeklinde yer almaktaydı. *“Gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan”* hükmüyle açıkça Sayıştay Denetçisi denmemekle birlikte gerekli mesleki niteliklere sahip olma durumu Sayıştay denetçilerini işaret etmektedir. Ayrıca 5018 sayılı Kanunda genel bütçeli kurumların yer aldığı cetvel olan ekli (I) sayılı cetvelde Merkezi Yönetim kapsamındaki bir idare olan Sayıştay’ın temel harcama yetkisine sahip olan TBMM adına kendini denetlemesi gibi bir sonuca varılmaktadır. Ayrıca Anayasa Mahkemesinin 10.11.2009 günlü, E.2007/12, K.2009/153 sayılı kararında da belirtildiği üzere Anayasanın 87. maddesinde Sayıştay bütçesinin uygulamasının denetlenmesi Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri arasında sayılmamıştır. Bu durumda yasa koyucunun kaynağını Anayasanın 6.maddesinden almayan düzenlemeler yaptığı kabul edilerek Anayasa Mahkemesi’nin 28/02/2013 tarihli ve E.: 2011/21 K.: 2013/36 sayılı Kararı ile Anayasanın 6., 87. ve 160. maddeleri uyarınca Sayıştay’ın denetlenmesi iptal edilmiştir.⁴³⁷ Bu karar doğrultusunda Sayıştay’ın denetimi söz konusu değildir.

3.3.4. Sayıştay Raporları

Sayıştay denetimi Kanunun 36.maddesi uyarınca, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsamaktadır. Düzenlilik denetimi;

-Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini,

⁴³⁷Anayasa Mahkemesi’nin 28/02/2013 tarihli ve E.: 2011/21 K.: 2013/36 sayılı Kararı.

-Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesini,

-Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesini kapsamaktadır.

Performans denetimi ise; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak ulaşılan faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. Yapılan denetimler sonucu raporlar hazırlanmaktadır.

Sayıştay tarafından hazırlanacak raporlara 6085 sayılı Kanunun 2. bölümünde yer verilmiş olması, raporlamaya verilen önemi göstermektedir. Bu raporları sıralayacak olursak; Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Genel Uygunluk Bildirimi ve Yargılamaya Esas Rapordur.

3.3.4.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

6085 sayılı Kanun'un 38. maddesi uyarınca, kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen denetim raporlarının, idareler itibariyle birleştirilerek bir örneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilmektedir. Bu raporlara, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevap verilmelidir. Bu cevaplar da dikkate alınarak yeniden düzenlenen denetim raporları Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini takip eden Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulmaktadır. Sunulan bu raporlara kamu idarelerinin cevapları da eklenir. Daireler, raporlar hakkındaki görüşlerini Temmuz ayının on beşine kadar Sayıştay Başkanlığına sunar. Daireler, denetim raporları hakkında görüş oluştururken, söz konusu raporların bu Kanunda öngörülen amaç, çerçeve ve sınırlar içinde olup olmadığı yönünden inceleme yapar ve bu hususlara uygunluk taşımayan raporların düzeltilmesine ilişkin görüşlerini Sayıştay Başkanlığına sunarlar. Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları ile Sayıştay'ca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Sayıştay Rapor Değerlendirme Kuruluna sunulur.

görüşü alınır. Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurulca görüş bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Ayrıca dış denetim sonuçları kurum veya konu bazında müstakil raporlar halinde de hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulabilir.

3.3.4.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

Kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporları, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından hazırlanan mahallî idareler genel faaliyet raporu ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporu denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları da dikkate alınarak 6085 sayılı Kanun'un 39.maddesine göre değerlendirilir. Denetim grup başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanan faaliyet genel değerlendirme raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından mahallî idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Mahallî idarelerin idare faaliyet raporları hakkındaki Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği Çevre ve Şehircilik Bakanlığına bir örneği de ilgili mahallî idarenin meclisine gönderilir.

3.3.4.3. Genel Uygunluk Bildirimi

6085 sayılı Kanun'un 41. maddesi uyarınca, Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Genel uygunluk bildirimi taslağı; denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanır. Uygunluk değerlendirmesinde kesin hesap kanunu tasarısında yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçları, kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılır. Bu karşılaştırmada bunların uygunluk derecesiyle

birlikte kamu idare hesaplarını oluşturan mali rapor ve tablolar ile kesin hesap kanunu tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu da değerlendirilir. Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması gereken diğer hususlar da belirtilerek düzenlenen genel uygunluk bildirimi taslakları grup başkanlıklarınca Sayıştay Başkanlığına sunulur.

Genel uygunluk bildirimi taslakları Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek son şekli verilir. Genel uygunluk bildiriminin görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir. Bu görüşmeler sırasında Maliye Bakanlığı adına bir yetkili ile Sayıştay Başsavcısı da hazır bulunur. Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay'ca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez. Genel uygunluk bildiriminin sunulmasından sonra kesin hesaplara ilişkin olarak ortaya çıkacak bulgular ilk genel uygunluk bildirimi ile birlikte ek olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Kesin hesap kanunu tasarılarına, kesin hesapların ait olduğu yılın sonuna kadar kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının yerine getirilme oranını gösteren bir cetvel eklenir.

Kanunun 42. maddesinde ise diğer raporlar sadece sayılmak suretiyle yer almaktadır. Bunlar;⁴³⁸

- Kamu İdarelerine İlişkin Sayıştay Denetim Raporları
- Kalkınma Ajanslarına İlişkin Sayıştay Denetim Raporları
- Kamu İşletmeleri Denetim Raporu
- Kamu İşletmeleri Genel Raporu
- Siyasi Partilerin Mali Denetim Raporlarıdır.

⁴³⁸Sayıştay, Denetimleri Sonucu Hangi Raporları Üretir?, (Çevrimiçi) <http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=88>, 01.04.2019.

3.3.4.4. Yargılamaya Esas Rapor

Sayıştay Kanununun 48.maddesinde, Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yılsonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenir.

Raporlar üzerinde hesap yargılaması yapıp görüşler bildirildikten sonra gerekçeli olacak şekilde ilamlar hazırlanır.⁴³⁹ Sayıştay ilamları; sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve başsavcılığa tebliğ edilir. Böylece kurum içinde ilamlara konu olan hususlar incelenerek aynı hataların tekrarlanmaması için önlemler alınması açısından mali anlamda saydamlık sağlanması söz konusudur.

Kanunun 53. maddesine göre; Sayıştay ilamları kesinleştikten sonra doksan gün içerisinde yerine getirilir. Bu hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idarelerinin üst yöneticileri sorumlu olmakla birlikte, ilamlarda gösterilen tazmin miktarı hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil edilmektedir.

Sayıştay Kanunu'na bakıldığında ülkemizde denetim denince akla ilk gelen kurumun denetim dışı tutulmuş olmasının mali saydamlığa yönelik anlayışa ters düştüğünü; verilerin sunumu yönünden ise saydamlığın tam anlamıyla sağlanamadığı

⁴³⁹6085 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtildiği şekilde Sayıştay ilamlarında; Daire ve karar numarası, ilgili kamu idaresinin adı ve denetim dönemi, raporu düzenleyen denetçinin, savcının ve ilamı yazan raportörün ad ve soyadları, sorumluların ve varsa vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları ile unvan ve adresleri, denetçinin rapora konu ettiği hususların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti, savcının düşüncesi, istem sonucu ve sorumluların savunmalarının özeti, duruşma yapıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunanların ad ve soyadları, kararın hukuki dayanakları ile gerekçesi, tazmin hükmolunan hallerde tazmin miktarı ve uygulanacak faizin başlangıç tarihi, tahsil edilmek suretiyle ilişki giderilmiş hususlar ve ahizleri ile tahsilat miktarları, sorgu üzerine tahsil edilmiş olan miktarların yersiz tahsil edildiğine karar verilmesi durumunda, tahsilata ilişkin belgelerin tarih ve numarası, sorumluların ve ahizlerin ad ve soyadları ile iade gerekçesi, hüküm dışı bırakılan hususlar, kararın tarihi ve oybirliği veya oy çokluğu ile verilmiş olduğu ve varsa muhalefet şerhi, hesap yargılamasını yapan daire başkan ve üyelerinin ad ve soyadları ile imzaları bulunmaktadır.

söylenbilir. Oysa gerek Sayıştay’ca yapılan denetimler, gerek kurumların hazırladıkları raporlar sonucu ülke çapında mali durum ortaya konmaktadır.

3.3.5. İstanbul Üniversitesi’nde Dış Denetim

Üniversite dışından yapılacak yargısal denetim ve kamuoyuna hesap verme sorumluluğu anlamında dış denetim objektif olma açısından gereklidir. Üniversitelerin kamu kaynağı kullanmaları nedeniyle topluma hesap vermesi, ancak bunun, bilimsel özgürlüğü ve özerkliği zedeleyecek, yok edecek tarzda ve siyasi nitelikli bir dış denetim olmaması; bağımsız kurumlarca yapılacak denetimin de baskı mekanizması olarak kullanılmaması gerekir.⁴⁴⁰

Üniversitelerin işleyiş, yönetim, istihdam ve finansmanı gibi pek çok konuda geniş yetkileri olan Yükseköğretim Kurulu (YÖK) Türkiye’deki üniversiteler arası kuruldur ve bu kurulların merkezîyetçi yapıda olduğu ülkelerde üniversiteler, küreselleşme sürecinde dinamik ve yaratıcı olmak yerine mevcut durumu sürdürmek durumunda kalmaktadır.⁴⁴¹ Oysa bu kurulun yetkisinin denetim ve planlamayla sınırlı olması üniversitelere hareket serbestisi sağlayacaktır.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimler sonucu bulgular tespit edilmektedir. İ.Ü. de 2017 yılında yapılmış olan denetime ait raporda yer alan bulgular; üniversitenin döner sermaye işletmesi olmasına rağmen bunu 242 Döner Sermayeli Kuruluşlar Hesabında takip etmemesi, gelirlerden takipli alacaklar hesabının mali tablolarında yer almaması, peşin tahsil edilen kira gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde dönem ayırıcı hesapların kullanılmaması, üniversite bünyesindeki bazı eğitim birimlerinde zorunlu ders yükünü tamamlamamış olan çok sayıda öğretim üyesi olması ve aynı zamanda bazı öğretim elemanlarına da ek ders

⁴⁴⁰Sevim Öztürk, Türkiye’de Üniversite Özerkliğinin Mali, Akademik ve Yönetmel Boyutlarıyla Devlet ve Vakıf Üniversiteleri İçin Betimlenmesi, Ankara, Mart, 2004, s.222, (Çevrimiçi) <file:///C:/Users/user/Desktop/4.%20BÖLÜM%20İÇİN%20KAYNAKLAR/sevim%20öztürk.pdf>, 05.03.2018.

⁴⁴¹Hasan Başaran, “Üniversitelerde Stratejik Yönetim Anlayışının Temel Yönetim Süreçleri Açısından Analizi (Kamu Üniversiteleri Örneği)”, **Doktora Tezi**, s.139, Kütahya, Ocak, 2016.

görevi verilmesidir. Söz konusu bulgular, İstanbul Üniversitesi 2017 yılı Sayıştay Denetim Raporunda⁴⁴² yer almakla birlikte Sayıştay’ın internet sitesinde yayınlanmış ancak ilgili üniversite tarafından kamuoyuyla paylaşılmamıştır.

Bunun yanı sıra İ.Ü. de 2018 yılı için yapılmış olan dış denetim sonucunda tespit edilen ve ara raporda yer alan bulgular; birimlerin gerçekleştireceği faaliyetler için sözleşmelerin hazırlanması ve bu doğrultuda iş ve işlemlerin yapılması ile ek ödemelerin yapılmasında mevzuata uygunluğa yöneliktir.

3.4. 4982 SAYILI BİLGİ EDİNME HAKKI KANUNU

3.4.1. Kanunun Amacı ve Kapsamı

Mali saydamlığın sağlanmasına yönelik olarak yapılan çalışmaların biri olarak sayılabilen 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu’nun 1. maddesinde Kanun’un amacı; *“demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir.”* şeklinde belirlenmiştir.

Ancak 2. maddesinde yer alan kapsamına baktığımızda; *“kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerinde uygulanmaktadır.”* denmiştir. Ancak 6495 sayılı Kanunun⁴⁴³ ile Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM) ye tanınmış olan istisnai durumun Anayasa Mahkemesi tarafından yürütülmesi durdurularak⁴⁴⁴ iptal edilmiştir.⁴⁴⁵ Saydamlık açısından değerlendirildiğinde istisna teşkil eden bu hükmün Anayasa Mahkemesi tarafından iptali, olumlu bir gelişmedir.

⁴⁴²İstanbul Üniversitesi, 2017 yılı Sayıştay Denetim Raporu, Eylül 2018, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12357>, 10.05.2019.

⁴⁴³02.08.2013 tarih ve 28726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6495 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

⁴⁴⁴4982 sayılı Kanunun 2.maddesine *“ÖSYM Başkanlığı tarafından uygulanan sınavlara ait soru ve cevaplar bu kanun kapsamı dışındadır”* hükmü eklenmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi yürütmeyi durdurma kararı vermiştir. Anayasa Mahkemesi’nin 04/12/2014 tarihli ve E.:2013/114 K.:2014/22 sayılı Yürütmeyi Durdurma Kararı.

⁴⁴⁵Anayasa Mahkemesi’nin 04/12/2014 tarihli ve E.:2013/114 K.:2014/184 sayılı Kararı.

Kanun'un 3. maddesinin (e) fıkrası,

“Bilgi veya belgeye erişim: İstenen bilgi veya belgenin niteliğine göre, kurum ve kuruluşlarca, başvuru sahibine söz konusu bilgi veya belgenin bir kopyasının verilmesini, kopya verilmesinin mümkün olmadığı hâllerde, başvuru sahibinin bilgi veya belgenin aslını inceleyerek not almasına veya içeriğini görmesine veya işitmesine izin verilmesini”

ifade etmektedir. Bu madde ile de istenen bilgiye ulaşılması saydamlığın sağlanması açısından olumludur.

Kanunun 4. maddesinde belirtildiği gibi herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Ancak Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerden doğan hak ve yükümlülüklerin saklı olması, kısıtlama getirmektedir. Kanun etkin bir biçimde uygulanmalı ve yanıtsız bırakılan veya yanıt verilse de bilgi verilmeyen taleplerin sayısı mümkün olduğunca düşürülmelidir.⁴⁴⁶

Kanunun 5. maddesinde ise 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 idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler. Ancak ilk olarak kanunun 11. maddesinde yer aldığı şekliyle “*Kurum ve kuruluşlar, başvuru üzerine istenen bilgi veya belgeye erişimi on beş iş günü içinde sağlarlar.*” Söz konusu sürede ilgili belgenin temin edilebilmesi aşamasında karşımıza düzenli ve periyodik aralıklarla bilginin elde edilmesi ve saklanmasıyla taşıdığı önem ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca kanunda yer alan söz konusu istisnalar oldukça fazladır ve bu istisnalara Kanunun 4. Bölümünde bilgi edinme hakkının sınırları başlığında yer verilmiş; 15. maddeden 28. maddeye kadar sıralanmıştır. Kamuda devlet sırrına ilişkin bilgi ve belgeler, ticari sır, ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin bilgi ve belgeler örnek olarak verilebilir ki özellikle sonuncu madde mali saydamlıkla yakından ilişkilidir. Şöyle ki konumuz olan kamu kesiminde mali saydamlık dendiğinde ilk algı, devletin

⁴⁴⁶Umut Gündüz, Pelin Erdoğan, Yalın Hatipoğlu, a.g.e., s.262.

ekonomik anlamda saydamlaşmasıdır. Bunun doğal bir sonucu olarak ekonomik anlamda verilecek bilgi ve belgelerde tereddütler yaşanmaktadır. Bir de kanunlarda bu tür sınırlamalara yer verilmesinin mali saydamlığın tam olarak sağlanabilmesinin önünde engel teşkil etmekte olduğunu söylemek yerinde olacaktır.

Kanunun ilk haliyle itiraz usulü 13. madde de yer almış ve Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulunu ifade ederek,

“Bilgi edinme istemi 16 ve 17. maddelerde öngörülen sebeplerle reddedilen başvuru sahibi, yargı yoluna başvurmadan önce kararın tebliğinden itibaren on beş gün içinde Kuruluna itiraz edebilir. Kurul, bu konudaki kararını otuz iş günü içinde verir. Kurum ve kuruluşlar, Kurulun istediği her türlü bilgi veya belgeyi on beş iş günü içinde vermekle yükümlüdürler.”

denmiştir. 16.madde devlet sırrına ilişkin bilgi veya belgeler 17.madde ise ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin bilgi veya belgeleri kapsamaktadır. 5432 sayılı Bilgi Edinme Kanunu Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun⁴⁴⁷ 1. maddesiyle “16 ve 17. maddelerde öngörülen sebeplerle” ibaresi kanundan çıkarılmıştır. Böylece başvurunun reddedilmesi esas kanunda daha genel bir hal alarak her türlü başvuru reddini kapsar hale gelmiştir. Ancak Kanunda yapılan değişikliğe genel olarak bakıldığında saydamlığın sağlanması yönünde atılan adımlar olarak nitelendirmek mümkündür.

3.4.2. Bilginin Niteliği

Bilgi edinme kapsamında bilginin sağlanması önemlidir. Ancak verilecek bilginin saydamlığı artırabilmesi için bazı niteliklere sahip olması gerekmektedir.⁴⁴⁸ Öncelikle bilgi, herkesin erişimine açık olmalı ve bu husus yasalarla desteklenmelidir. Bireylerin edineceği bilgi ihtiyaç duyulan alanlarla ilgili olmalıdır. Aynı zamanda bilgi nitelikli ve güvenilir olmalı, tam, doğru, tutarlı, açık ve basit bir şekilde ifade edilmelidir. Bilginin niteliğinin sağlanması için standartlar koyulmalı ve bu

⁴⁴⁷22.11.2005 tarih ve 26001 sayılı Resmi Gazete.

⁴⁴⁸Pelin Kuzey, a.g.m.(1), ss.2-4.

standartlara uyulup uyulmadığı eğer mümkünse dış denetim kuruluşlarının ya da standart koymakla sorumlu kuruluşların gözetiminde olmalıdır. Nitelikli ve güvenilir bilgi kamuoyuna sunulurken, karmaşık ve anlaşılması zor yöntemler yerine, basit ve teknik açıdan konuyu bilmeyen bir kişi tarafından bile rahatlıkla anlaşılacak yöntemler kullanılarak periyodik olarak yayımlanmalıdır.

Bilginin sunulmasından çok niteliği ve yararlanıcıya sağlayacağı faydalar göz önünde bulundurularak bilginin hazırlanması gerekmektedir. Bu sebeple sunulacak bilginin yukarıda yer verilen nitelikleri taşıması saydamlığın sağlanmasına katkı sağlamaktadır.

3.4.3. Raporlama ve Erişimin Sağlanması

Yine aynı Kanunun 30. maddesinde rapor düzenlenmesinin üzerinde durulmuş ve

“kurum ve kuruluşlar bir önceki yıla ait olmak üzere kendilerine yapılan, olumlu cevap verilen veya reddedilen, gizli ya da sır niteliğindeki bilgiler ayrılarak erişim sağlanan başvuruların sayısını ve reddedilen başvuruların kaçının itiraza başvurduğunun sonuçlarını gösteren bir rapor hazırlanarak her yıl şubat ayı sonuna kadar bilgi edinme kuruluna gönderilir ve kurul her yıl nisan ayı sonuna kadar TBMM ye gönderir ve TBMM de takip eden iki ay içinde kamuoyuna duyurmaktadır.”

şeklinde yer almıştır.

Ancak 2018 yılı Nisan ayına ilişkin rapor 11 Mayıs 2019 tarihi itibariyle henüz yayınlanmamış⁴⁴⁹ olduğundan 2015, 2016 ve 2017 yılı verileri karşılaştırma yaparak kullanılmıştır. 2015, 2016 ve 2017 yıllarında başvuruların sayısında artış görülmesini, yapılan başvuruların cevaplandırıldığı görüşünde artış olduğunu şeklinde yorumlanabilir.

⁴⁴⁹TBMM Bilgi Edinme Genel Raporları, (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/bilgiedinme/degerlendirme_kurulu_raporlari.htm, 11.05.2019.

Tablo 3.4 : 2015-2016-2017 Yılında Yapılan Başvuruların Sayısı

VERİ	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı
Bilgi edinme başvurusu toplamı	1.190.325(*)	1.552.721(**)	1.806.958(***)
Olumlu cevaplanarak bilgi veya belgelere erişim sağlanan başvurular	1.019.466	1.308.105	1.459.234
Kısmen olumlu cevaplanarak kısmen de reddedilerek bilgi ve belgelere erişim sağlanan başvurular	81.994	111.930	114.854
Reddedilen başvurular toplamı	84.115	125.761	115.941
Gizli ya da sır niteliğindeki bilgiler çıkarılarak veya ayrılarak bilgi ve belgelere erişim sağlanan başvurular	4.750	6.924	15.872
Başvurusu reddedilenlerden yargıya itiraz edenlerin toplam sayısı	622	778	797

Kaynak: https://www.tbmm.gov.tr/bilgiedinme/2015_yili_degerlendirme_raporu.pdf, 01.04.2019.

Kaynak: https://www.tbmm.gov.tr/bilgiedinme/2016_yili_degerlendirme_raporu.pdf, 01.04.2019.

Kaynak: https://www.tbmm.gov.tr/bilgiedinme/2017_yili_degerlendirme_raporu.pdf, 01.04.2019.

(*) Açıklama: Diğer kurum ve kuruluşlara yönlendirilen başvurular toplamı olan 154.853 sayısının, toplam başvuru sayısı olan 1.345.178 sayısından çıkarılmasından sonra kalan net başvuru sayısıdır.

(**) Açıklama: Diğer kurum ve kuruluşlara yönlendirilen başvurular toplamı olan 213.433 sayısının, toplam başvuru sayısı olan 1.766.154 sayısından çıkarılmasından sonra kalan “net başvuru sayısı”dır.

(***) Açıklama: Diğer kurum ve kuruluşlara yönlendirilen başvurular toplamı olan 101.057 sayısının, toplam başvuru sayısı olan 1.908.015 sayısından çıkarılmasından sonra kalan “net başvuru sayısı”dır.

Tablo 3.4 ü incelediğimizde;

Reddedilen başvurular için yargıya itiraz edilme oranını hesapladığımızda 2015 yılı için 0,74, 2016 yılı için 0,62 ve 2017 yılı için 0,69 oranlarına ulaşılmaktadır. Bu oranlara bakılarak bireylerin taleplerinde ısrarcı olmayan bir tavır sergilediklerini söyleyebiliriz.

Toplam başvuru sayısının reddedilen başvurulara oranına bakıldığında 2015 yılı için 7,07, 2016 yılı için 8,10 ve 2017 yılı için 6,42 oranları söz konusudur. 2015 ve 2016 yıllarında oranın artmış olmasını konumuz açısından olumsuz olarak değerlendirebiliriz. Çünkü saydamlığın gereği gibi sağlanabilmesi, en az red ile gerçekleşecektir. Ancak söz konusu rakamlarda red gerekçesi yer almadığından bu durumun Bilgi Edinme Kanununun 15.-27. maddeler arasında yer alan istisnalar

kapsamında mı yoksa diğer sebeplerle mi red verildiğini bilememekteyiz. Ancak 2017 yılı içinde aynı durumları ele aldığımızda olumlu yönde gelişme yaşanmıştır.

2015 yılı için 92,93, 2016 yılı için 91,90 ve 2017 yılı için 87,99 oranında başvurular olumlu olarak cevaplandırılmıştır. Bu durumda saydamlığın sağlanmış olduğunu ancak oranın her yıl bir önceki yıla göre düşmüş olmasını olumsuz yönde değerlendirebilmektedir.

Bu oranları bir tablo ile gösterecek olursak;

Tablo 3.5 : 2015-2016-2017 Yılında Yapılan Başvuruların Oranları

	2015 yılı	2016 yılı	2017 yılı
Yargıya yapılan itiraz / Reddedilen başvurular	0,74	0,62	0,69
Reddedilen başvurular / Toplam başvuru sayısı	7,07	8,10	6,42
Olumlu +Kısmen olumlu+ Gizli belgeler hariç	92,93	91,90	87,99

Kaynak: Tablo 3.4 deki veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Bilgi edinme hakkının var olmasını saydamlık anlamında olumlu olarak değerlendirilebilir. Vatandaşların bilgi sahibi olmak istedikleri konularda, bilgi ve belge taleplerinin 15 gün içerisinde cevaplandırılması saydam bir yapının varlığını göstermesi açısından önem taşımaktadır. Ancak istisnaların varlığının en aza indirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca 4982 sayılı Kanunun 30. maddesinde yer alan Nisan sonuna kadar TBMM'ye yapılacak raporlama ve TBMM de takip eden iki ay içerisinde kamuoyuna duyurulması gerekirken, gecikmeli olarak yayınlanmaktadır.

Bununla birlikte yeterli erişim imkanı sağlanmalıdır. Şöyle ki;⁴⁵⁰

Bilgilendirmenin yanı sıra vatandaşların geri bildiriminde bulunabilecekleri, seslerini duyurabilecekleri kurumsal iletişim kanallarının da açık olması gereklidir.

⁴⁵⁰ Pelin Kuzey, a.g.m.(1), ss.9-10

Resmi bilgiler kamuoyu erişimine ve denetimine açık olmalıdır. Ancak, devletin işleyişini etkin kılmak amacıyla bazı istisnalar da getirilmiş olması söz konusudur.

Bilgisayar teknolojilerinin kullanılmaya başlanmasıyla, veri tabanları aracılığıyla her türlü bilgiye hızlı ve ucuz bir şekilde ulaşmak mümkün olmuştur. Bu durum da saydamlığın sağlanmasına katkıda bulunmuştur.

Hesap verme, izleme ve denetim sistemlerinin kurulması, kamu maliyesinin; üst düzey otoritelerin ve kamuoyunun gözetimine açık olmasını sağlamıştır. Bu sistemlerin temelinde, bilgi teknolojisi yer almakta ve vatandaşların, yönetimin karar alma mekanizmasında daha çok yer alabilmesi için kullanılan bir bilgi ve danışma aracı haline gelmiş olması yatmaktadır. Mükelleflerin bilgi ve yardım taleplerine en kısa zamanda cevap verilmektedir. Bu sayede de karşılıklı güven ve yarar sağlanabilmektedir. Kağıt, toner kullanımı gibi fiziki maliyetlerde azalma olmaktadır.

Saydamlık serbest bilgi akışı üzerine kurulmuştur. Kurumlara ait bilgiler ve bunlara ulaşmak için gerekli araçlar kişilerin erişimine açık olmalıdır. Saydamlığı sağlamak amacıyla oluşturulan çok sayıda farklı yaklaşım, ulusal öncelik ve kurumsal çözüm yolu mevcuttur. Etik kurallara uygun yönetimin desteklenmesi, mali saydamlığın sağlanması, bilgiye erişimin ve kamuoyu katılımının sağlanması bu yolda önemli ilerlemeler sağlayacaktır.⁴⁵¹

3.4.4. İstanbul Üniversitesi'nde Bilgiye Erişim

Saydamlığın sağlanmasında sadece raporlamanın yapılması ve bunun kamuoyuyla paylaşılması yeterli değildir. Aynı zamanda kişi veya kurumlar tarafından sunulan bilgilerin dışında bilgi taleplerinin olması mümkündür. Gelişen teknolojiler sayesinde iletişimin son derece artmış olduğu günümüzde bilgiye erişim isteklerinin hızlı bir şekilde cevaplandırılması gerekmektedir.

Önceki başlıkta da yer verildiği üzere süreler geçirilmeden bilgi taleplerinin karşılanması gerekmektedir. Özetle talep edilen bilgiye ulaşabilmek de saydamlığın

⁴⁵¹ Pelin Kuzey, a.g.m.(1), s.14.

sağlanması bir parçasıdır. Bu sebeple, demokratik ve saydam yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme haklarını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenleyen Kanun⁴⁵² ve Yönetmelik⁴⁵³ doğrultusunda İstanbul Üniversitesi'ne e-posta, faks ve dilekçe ile gelen bilgi edinme istekleri Basın ve Halkla İlişkiler Müdürlüğü tarafından değerlendirilip ilgili fakülte, enstitü, yüksekokul ve birimlerle irtibat kurulduktan sonra, talep edilen bilgi muhatap kişi ya da kuruma yasal süreç içinde ulaştırılmaktadır.⁴⁵⁴ Üniversitenin ana sayfasında bulunan bilgi edinme linki ile kişi ya da kurumlar tarafından talep edilen bilgiye internet yoluyla ulaşabilmektedir. Tablo 3.6'da bilgi edinme başvurusu kapsamındaki taleplerin 2013-2018 yıllarındaki dağılımına yer verilmiştir.

⁴⁵²4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu.

⁴⁵³Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usulleri Düzenleyen Yönetmelik, 27.04.2004 tarih ve 25445 sayılı Resmi Gazete.

⁴⁵⁴İstanbul Üniversitesi, 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu, ss.186-187, (Çevrimiçi) <http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=2017-yili-idare-faaliyet-raporu.pdf>, 05.03.2019.

Tablo 3.6 : İstanbul Üniversitesi'nin Bilgi Edinme Başvurusu Kapsamındaki Taleplerin 2013-2018 Yıllarındaki Dağılımı

YILLAR İTİBARIYLA	2013	2014	2015	2016	2017	2018	GENEL TOPLAM
Bilgi Edinme başvurusu toplamı	1.655	2.031	2.555	3.314	5.792	5.799	21.146
Olumlu Cevaplanarak bilgi veya belgelere erişim sağlanan başvurular	1.593	1.945	2.476	3.224	5.510	5.338	20.086
Kısmen olumlu cevaplanarak kısmen de reddedilerek bilgi ve belgelere erişim sağlanan başvurular	11	17	8	3	3	3	45
Reddedilen başvurular toplamı	30	38	33	23	22	14	160
Gizli ya da sır niteliğindeki bilgiler çıkarılarak veya ayrılarak bilgi ve belgelere erişim sağlanan başvurular	4	3	1	1	-	-	9
Diğer Kurum ve Kuruluşlara yönlendirilen başvurular	17	28	37	63	257	241	643
Başvurusu reddedilenlerden yargıya itiraz edenlerin toplam sayısı	1	-	-	-	-	-	1

Kaynak: -İstanbul Üniversitesi, 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.187, (Çevrimiçi) <http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=2017-yili-idare-faaliyet-raporu.pdf>, 05.03.2019.
-İstanbul Üniversitesi, 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu, s.131, (Çevrimiçi) http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=istanbul-universitesi-2018-yili-faaliyet-raporu_636869793322305764.pdf, 05.03.2019.

Tablo 3.6 da belirtildiği üzere yapılan başvuruların oldukça yüksek bir sayıda olması, bireylerin başvurusunun sonucunda cevap alacağına yönelik inancın varlığını göstermekle birlikte, yapılan başvuruların yüksek bir oranda cevaplandırılması saydamlığı sağlama anlamında katkı olarak nitelendirilebilir.

Bireylerin İ.Ü. bilgi edinmeyi bir geçiş olarak kullandıklarını da söylemek mümkündür. Şöyle ki toplamda 643 başvuru incelenerek diğer kurum ve kuruluşların görev alanına girdiği tespit edildiğinden gerekli kurum ve kuruluşlara yönlendirmeler yapılmıştır.

3.4.5. E-Devlet Uygulaması

Etkin, katılımcı, şeffaf ve hesap verebilir kamu yönetimine katkı sağlamak üzere; dezavantajlı kesimler de dâhil kullanıcı ihtiyaçlarına göre tasarlanmış hizmetlerin, kişisel bilgi mahremiyeti ve bilgi güvenliği sağlanarak, çeşitli platformlardan, kullanıcı odaklı, bütünleşik ve güvenilir şekilde sunulacağı bir e-devlet yapısının oluşturulması temel amaç⁴⁵⁵ olarak belirlenmiştir. Bunun sonucunda e-Devlet sistemi kurulmuş ve çalışmalarının koordinasyonu görevi 2011 yılında Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığına verilmiştir.⁴⁵⁶

Kamu Hizmetlerinde e-Devlet uygulamalarına bakacak olursak, bu sisteme geçiş uygulama ve hizmetleriyle kamu kesiminde etkinlik ve verimlilik artışı sağlanmış; saydam, hesap verebilir ve katılımcı bir kamu yönetimi oluşturulması sürecinde ilerleme kaydedilmiştir.⁴⁵⁷ Bu anlamda e-Devlet sisteminin varlığı birçok alanda kurumların iş yükünün azalmasını sağlamıştır.

E-Devlet hizmetlerinin kullanıcı memnuniyetini sağlayacak şekilde birlikte işler ve bütünleşik bir yapıda, kullanıcı odaklı bir bakış açısıyla tasarlanmıştır. Hem bireylerde hem işletmelerde e-Devlet hizmetlerinin kullanımı artış göstermiştir.⁴⁵⁸ Bu

⁴⁵⁵Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), 399.-401. Paragraflar, s.54.

⁴⁵⁶Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), 389. Paragraf, s.53.

⁴⁵⁷Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), 389. Paragraf, s.53.

⁴⁵⁸Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), 391.-392. Paragraflar, s.53.

durumda yapılan çalışmaların hizmet alanların nezdinde desteklendiğini göstermektedir.

3.5. YOLSUZLUKLA MÜCADELE EYLEM PLANI (YMEP) DOĞRULTUSUNDA YAPILAN ARAŞTIRMA ve MALİ SAYDAMLĞIN SAĞLANMASINA İLİŞKİN ÖNERİLER

Saydamlık; iletişim, aleniyet ve yakınlık anlamlarında da kullanılabilirken, aleniyet anlamıyla yolsuzluğa karşı mücadeleyi kolaylaştırma ve etkinleştirme aracı olabilmektedir.⁴⁵⁹ Yolsuzlukların önlenmesindeki en etkili araçlardan birisi olarak ekonomik ve siyasi faaliyetlerde saydamlığın sağlanması gereklidir. Mali saydamlık, aynı zamanda kamu görevlilerinin gerçekleştirdiği faaliyetlerin toplumun geri kalan kısmı tarafından izlenebilmesine imkân sunmaktadır.⁴⁶⁰

Saydam bir sistemde, kamu kaynaklarının nasıl ve hangi amaçlarla kullanıldığı konusunda halka bilgi sunulduğundan, yöneticilerin ellerindeki yetkileri kamu yararına aykırı, kendi çıkarlarını gözeterek kullanmaları oldukça güçleşmektedir.⁴⁶¹ Bu konuya 10. Kalkınma Planında yapılması planlanan çalışmalar arasında yer verilmiştir. Şöyle ki;⁴⁶²

⁴⁵⁹Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, “Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirliğin Önemi”, s.6, (Çevrimiçi) http://www.yalova.edu.tr/Files/UserFiles/60/Butce_Surecinde_Mali_Saydamlık_Ve_Hesap_Verebilirli_in_Onemi.pdf, 01.04.2019.

⁴⁶⁰ Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, a.g.m., s.5.

⁴⁶¹Erol Akbulut, “Sayıştay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:50-51, Temmuz- Aralık 2003, s.10, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der50m1.pdf>, 01.04.2019.

⁴⁶²Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), 382.-386. Paragraflar, s.53.

⁴⁶² “Türkiye’de Yolsuzluk: Neden, Nasıl ve Nerede?” başlıklı 2. Kamuoyu Araştırmasının Sonuçlarını Açıkladık, Uluslararası Şeffaflık Derneği, 09.03.2016, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.seffaflik.org/kamuoyu-arastirmamizin-sonuclarini-acikladik/>, 01.04.2019.

-Kamu sektöründe işe alım ve terfi süreci liyakat, saydamlık, nesnellik, kurallılık temelinde iyileştirilecek, çalışanların niteliklerine uygun kariyer planlaması yapılacaktır,

-Kariyer mesleklerde nitelikli insan gücü istihdamı teşvik edilecek,

-Kamu personelinin verimliliğinin artırılması amacıyla etkin bir performans sistemi oluşturulacak ve hizmet, personel, ücret ilişkisi daha sağlıklı hale getirilecek,

-Kamu personel sisteminde uygun iş ve kuruluşlardan başlanarak esnek çalışma modeli geliştirilecek,

-Kamu personelinin sayı, nitelik gibi temel özelliklerini içeren dijital veri tabanı oluşturulacaktır. Düşünülen bu çalışmaların hayata geçirilmesiyle kamu personelinin hizmet, çalışma ve ücretlerinde iyileşme sağlanacağından yolsuzlukla mücadelede ilerleme sağlar.

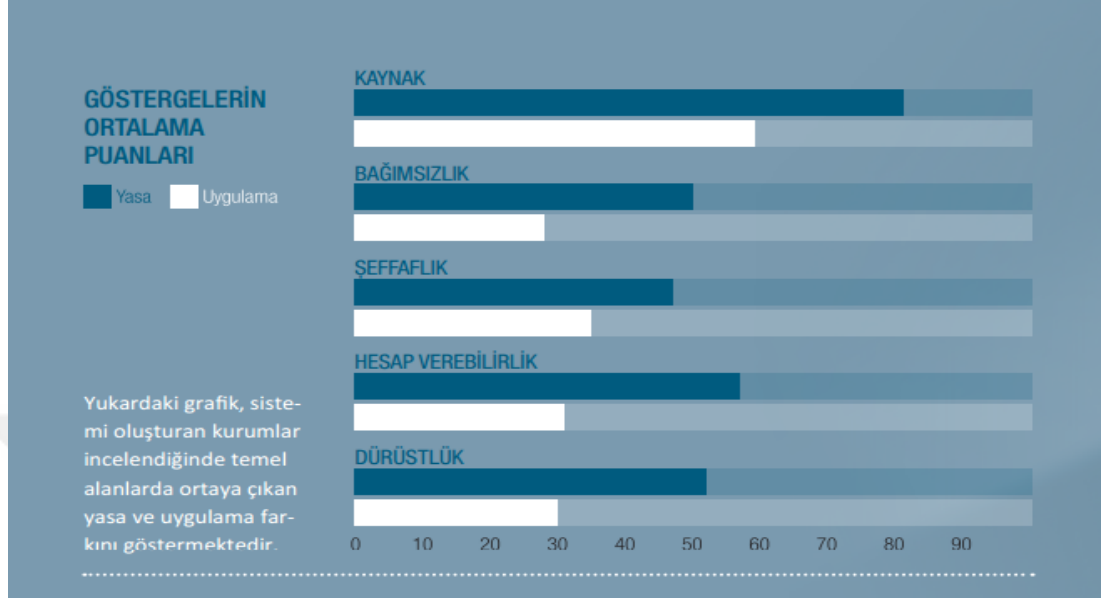
Uluslararası Şeffaflık Derneği, Türkiye'nin tüm bölgelerinde toplam 2000 kişiyle yürüttüğü kamuoyu araştırması sonucu yolsuzlukla ilgili olarak nereye başvuracağını bilmeyen ya da uzun bürokratik süreçten çekinen %9'luk kesim olduğunu tespit etmiştir. Yolsuzluğun en yaygın olduğu kamu iş ve işlemleri sorulduğunda ise kamu ihaleleri %50 oranıyla ilk sırayı almıştır.⁴⁶³

Yolsuzluğu oluşturan nedenler içinde, kamu kesiminde saydamlığın ve hesap verilebilirliğin olmaması 10 üzerinden 6,14 oranında etkili olduğu belirlenmiştir.⁴⁶⁴ Yarıdan fazla olan bu oranın gösterdiği, yolsuzluğun önlenmesi açısından kamu kesiminde saydamlığın ve hesap verilebilirliği sağlamaya yönelik çalışmaların yapılmasının gerekliliğidir.

⁴⁶³“Türkiye’de Yolsuzluk: Neden, Nasıl ve Nerede?” başlıklı 2. Kamuoyu Araştırmasının Sonuçları, Uluslararası Şeffaflık Derneği, Mart 2016, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.seffaflik.org/wp-content/uploads/2016/03/Uluslararası-Şeffaflık-Derneği-Yolsuzluk-Araştırması-2.pdf>, 01.04.2019.

⁴⁶⁴“Türkiye’de Yolsuzluk: Neden, Nasıl ve Nerede?” başlıklı 2. Kamuoyu Araştırmasının Sonuçları, ss.2-3.

Şekil 3.1 : Kurumlarda Yasa ve Uygulama Arasında Konu Açısından Farklılıklar



Kaynak: Türkiye Şeffaflık Sistemi Analizi, Açık Toplum Vakfı, ss.4-5, (Çevrimiçi) <http://www.seffaflik.org/wp-content/uploads/2016/04/NIS-Booklet-TR.pdf>, 01.04.2019.

Uluslararası Şeffaflık Derneği tarafından yapılan araştırmada, yürürlüğe konulan kanunlar ile bunların uygulaması arsında farklılıklar olduğu yukarıda Şekil 3.1 de gösterilmektedir. Ayrıca bu araştırma kurumlarda saydamlığa yönelik olarak, Sayıştay'ın %58, Kamu Denetçiliği Kurumu'nun %53,3 ve genel bir başlık olarak Kamu Sektörünün %38 puan aldığını⁴⁶⁵ ortaya koymuş olup, çalışmamızda yer verilen kurumlarda yeterli düzeyde saydamlığın sağlanamadığını göstermiştir.

3.5.1. Yolsuzlukla Mücadele Eylem Planı

2010-2014 yılları arasında saydamlığın artırılması ve Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesi Eylem Planının (YMEP), Uluslararası Şeffaflık Derneği tarafından 22 Şubat 2010 da yayınlanmasından 6 yıl sonra, 2016-2019 yıllarına ilişkin ikinci bir eylem planı 29 Nisan 2016 tarihinde açıklanmıştır.⁴⁶⁶

⁴⁶⁵Türkiye Şeffaflık Sistemi Analizi, Açık Toplum Vakfı, ss.4-5, (Çevrimiçi) <http://www.seffaflik.org/wp-content/uploads/2016/04/NIS-Booklet-TR.pdf>, 01.04.2019.

⁴⁶⁶Yolsuzlukla Mücadele Eylem Planı Değerlendirmesi, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.seffaflik.org/yolsuzlukla-mucadele-eylem-planı-degerlendirmesi/>, 01.04.2019.

Yeni plan olarak sunulan YMEP'in, eski planda mevcut olan maddeler göz önünde bulundurulduğunda 6 yılda yapılmayanların bir listesi olduğu nihai olarak söylenebilir.⁴⁶⁷ 2010-2014 yıllarındaki planda yer alan başlıklardan konumuzu ilgilendiren 7 madde 2016-2019 yılları arasındaki eylem planı doğrultusunda incelenmiş, değişiklik/düzenlemelere ve çalışmaların değerlendirilmesine yer verilmiştir.

2010-2014 Yolsuzlukla Mücadele Eylem Planı Başlıkları:

1-Kamu İhale Kanunun gözden geçirilmesi.

2016-2019 Yolsuzlukla Mücadelenin Geliştirilmesi Eylem Planı: 2016-2019 planında yer almıştır.

Konuyla ilgili yapılan mevzuat/kanun değişikliği ya da düzenlemesi: YMEP kapsamında Kanunda ilk değişiklik 30.12.2010 ve son değişiklik 25.01.2019 olmak üzere birçok değişiklik yapılmıştır.*

Değerlendirme: Kamu İhale Kanununda 2. ve 3.maddelere yapılan eklemeler ile 2010-2016 sürecinde birçok istisna getirilmiş, bazı kamu alımları kasamdan çıkarılmıştır bu durum da saydamlığın azalmasına yol açmıştır.

2-Sayıştay Kanun teklifinin yasalaşma sürecinin tamamlanması.

2016-2019 Yolsuzlukla Mücadelenin Geliştirilmesi Eylem Planı: 2016-2019 planında yer verilmemiştir.

Konuyla ilgili yapılan mevzuat/kanun değişikliği ya da düzenlemesi: 6085 sayılı Sayıştay Kanunu 19.12.2010 tarihinde yasalaşmış ve 08.08.2011 ve 12.07.2013 tarihlerinde değişikliğe uğramıştır.

Değerlendirme:

-TSK harcamaları TBMM denetiminden muaf kılınmıştır.

⁴⁶⁷Yolsuzlukla Mücadele Eylem Planı, a.g.e., s.2.

*4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yapılan değişiklikler, (Çevrimiçi) <http://www.ihale.gov.tr/Mevzuat.aspx>, 01.04.2019.

-Kanunda yer almasına rağmen raporların TBMM'ye sunulmaması eleştirilere neden olmuştur.

-Sayıştay'ın yargısal yetkilerinin bulunması gerekçesiyle performans denetimine ciddi kısıtlamalar getirilmiştir.

3-Ombudsman Kurumu kurulmasına ilişkin çalışmaların tamamlanması etkinliğinin artırılması.

2016-2019 Yolsuzlukla Mücadelenin Geliştirilmesi Eylem Planı: 2016-2019 planında yer verilmemiştir.

Konuyla ilgili yapılan mevzuat/kanun değişikliği ya da düzenlemesi: 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) Kanunu 29.06.2012 tarihinde yayımlanmış ve kurum ihdas edilmiştir.

Değerlendirme:

-Kurumun vereceği kararlar tavsiye niteliğinde olduğundan hukuki yaptırımı yoktur.

-Denetçi seçimlerinde siyasi ilişkilerin ön plana çıkmasına ilişkin eleştiriler bulunmaktadır.

4-Devlet sırları ve ticari sırlara ilişkin çalışmaların tamamlanması.

2016-2019 Yolsuzlukla Mücadelenin Geliştirilmesi Eylem Planı: 2016-2019 planında çıkarılmıştır.

Konuyla ilgili yapılan mevzuat/kanun değişikliği ya da düzenlemesi: 21.10.2011 tarihinde TBMM Başkanlığı'na devlet sırrı kanunu tasarısı sunulmuş ve sonrasında bir değişiklik yapılmamıştır.

Değerlendirme: Konuyla ilgili ilerleme kaydedilmemiştir.

5-Vatandaşların, haksız uygulama ile karşılaştıklarında kanunlar ve idari düzenlemelerle kendilerine tanınan haklar ile başvuruda bulunabilecekleri merciler konusunda bilgilendirilmesi.

2016-2019 Yolsuzlukla Mücadelenin Geliştirilmesi Eylem Planı: 2016-2019 planından çıkarılmıştır.

Konuyla ilgili yapılan mevzuat/kanun değişikliği ya da düzenlemesi: 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu  er evesinde B MER kurulmuştur. Bu Kanun'un 10 yılı aşkın sürece uygulaması son derece zayıf olmuştur, bilgi edinme talebinde bulunan vatandaş sayısının yüksekliğine rağmen bilgi edinme başvuruları genelde ya yetersiz bilgi ve kanun maddelerinin kopya edilmesi şeklinde yanıtlamakta ya da cevapsız kalmaktadır.

Değerlendirme: Esaslı bir ilerleme kaydedilmemiştir.

Devlet sırrı, ticari sır ibarelerinin muğlaklığı ile hangi bilgi/belgelerin istisna kapsamında olduğu açık değildir.

6-2016-2019 planında yeni olarak kamu sermayeli kuruluşlara yönelik yönetişim reformunun yapılması.

2016-2019 Yolsuzlukla Mücadelenin Geliştirilmesi Eylem Planı: Amaç: kamu sermayeli kuruluşların açık, şeffaf ve hesap verilebilir bir yapıda çalışmalarının sağlanması, uluslararası kamusal yönetim ilkeleri ile uyumlu olacak şekilde mevzuat düzenlemesi yapılmasıdır.

Konuyla ilgili yapılan mevzuat/kanun değişikliği ya da düzenlemesi: Düzenleme yapılmamıştır.

Değerlendirme: Konuyla ilgili ilerleme kaydedilmemiştir.

7-Strateji doğrultusunda oluşturulan temel ilke ve yöntemlerin tüm kamuoyu, sivil toplum kuruluşları ve kamu görevlileri tarafından benimsenmesi amacıyla seminer,  alıştay ve konferanslar düzenlenmesi.

2016-2019 Yolsuzlukla Mücadelenin Geliştirilmesi Eylem Planı: 2016-2019 planından çıkarılmıştır.

Konuyla ilgili yapılan mevzuat/kanun değişikliği ya da düzenlemesi: şeffaf ve Hesap Verilebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu⁴⁶⁸ gibi tekil örnekler bulunsa da tüm bu çalışmalar, raporlamalar ve alınan kararların tam listesine ulaşabileceğimiz, bunların

⁴⁶⁸řeffaf ve Hesap Verilebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu, ( evrimi i) https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/kamu_yonetimi_sempozyumu.pdf, 01.04.2019.

kamuoyu ile paylaşılmasını kolaylaştıracak yıllık program sunan bir bilgilendirme mekanizması mevcut değildir.

Değerlendirme: Konuyla ilgili ilerleme kaydedilmemiştir.⁴⁶⁹

Yolsuzlukla mücadele, rüşvetin önlenmesi, kara para aklama ile ilgili kapsamlı düzenlemelerin yanı sıra siyasi seçim kampanyalarının ve partilerin finansmanında saydamlığı sağlayacak önlemler de alınmalıdır.⁴⁷⁰ Bunun yanı sıra siyasi partilerde seçime yönelik söylemlerin de sık sık saydamlığa ve bununla birlikte hesap verilebilirliğe vurgu yapmaktadır. Ayrıca kelime olarak saydamlık yerine şeffaflığı tercih etmişlerdir. Genel hatlarıyla 3 siyasi partinin söylemlerine Tablo 3.7 de yer verilmiştir.

⁴⁶⁹Yolsuzlukla Mücadele Eylem Planı, (Çevrimiçi) www.seffaflik.prg/wp-content/uploads/2016/06/YMEP-2010-2016.pdf, 01.04.2019.

⁴⁷⁰Pelin Kuzey, a.g.m.(1), s.14.

Tablo 3.7 : 3 Siyasi Partinin Genel Hatlarıyla Saydamlık ve Hesap Verilebilirliğe İlişkin Söylemleri

Siyasi Parti	Şeffaflık ve Hesap Verilebilirliğe İlişkin Söylemleri
AKP (Adalet ve Kalkınma Partisi)	-Kamu kurumlarında katılımcılık, şeffaflık, hesap verilebilirlik, etkililik, hizmetlerin sonucuna odaklılık, bürokratik işlemlerde sadelik, bilgi teknolojilerinden yararlanma gibi ilkelerin uygulama etkinliğini artıracaktır. -Şeffaf kamu yönetimi anlayışına katkı sağlanması için kamu kurum ve kuruluşlarının topladıkları ve ürettikleri verilerin, bilgi güvenliği tedbirlerini almak suretiyle paylaşımının sağlayacağız. -Yolsuzlukla mücadelenin bütüncül bir yaklaşım gerektirdiği ilkesinden hareketle, hükümet-vatandaş-sivil toplum ve medya dialoğunun sağlıklı bir biçimde gerçekleşmesini sağlayacağız.
CHP (Cumhuriyet Halk Partisi)	-Örtülü ödeneğin keyfi biçimde ve siyasi amaçlarla kullanılmasını engelleyecek yasal düzenlemeleri yapacağız. -Siyasetin finansmanını şeffaflaştırarak, adil rekabeti engelleyen harcamalara kısıtlamalar getireceğiz. -Tüm kamu görevlerinin yetki ve sorumluluklarını açık bir şekilde tanımlayacağız.
MHP (Milliyetçi Hareket Partisi)	-Hızlı, doğru, şeffaf, güvenli ve verimli şekilde yürütülmesini teminen kamu ihale sistemi bütünüyle yeniden düzenlenecektir. -Kaynakların etkin dağılımı ve kullanımını sağlamak amacıyla bütçe hazırlama sürecinde yetki ve sorumluluklar net bir şekilde tespit edilerek Parlamento'nun etkinliği artırılacak, mali raporlama ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesiyle birlikte mali şeffaflık sağlanacaktır. Bu kapsamda, kamu mali yönetim ve kontrol sistemi gözden geçirilerek yeniden düzenlenecektir. -Bilgi edinme hakkı ve şeffaflık kapsamında kişi ve kurumların ödedikleri vergilerin nereye ve nasıl harcandığı hususunda bilgi edinme ve gerektiğinde hesap sorma imkânına kavuşması sağlanacak, vergide öz denetim sistemi güçlendirilerek kayıp ve kaçak önlenecektir.

Kaynak: Seçim Bildirgeleri, (Çevrimiçi) <http://www.seffaflik.org/wp-content/uploads/2015/06/secim-bildirgeleri1.pdf>, 01.04.2019.⁴⁷¹

Bu söylemleri genel olarak değerlendirdiğimizde konumuzun özeti karşımıza çıkmaktadır. Şöyle ki ele alınan her başlık saydamlığın varlığını pekiştirmeye ve etki alanının arttırılmasına yöneliktir. Saydamlığın sağlanmasıyla kamuoyu, kamu kesimi hakkında daha fazla bilgiye sahip olur, kamuoyunun edinmiş olduğu bilgileri değerlendirebileceği sistem ise oy verme mekanizmasıdır. Bununla bireyler yönetime

⁴⁷¹A.Ali Karahan, Burcu Atlı ve Damla Cihangir-Tetik, “Siyasi Partilerin 2015 Seçim Bildirgelerinde Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik”, 01.06.2015, (Çevrimiçi) <http://www.seffaflik.org/siyasi-partilerin-2015-secim-bildirgelerinde-seffaflik-ve-hesap-verilebilirlik/>, 01.04.2019.

katılım sağlamış olacaktır. Bilinçli bireylerin varlığıyla yolsuzlukların önüne geçilmesi anlamında katkı sağlamış olmaktadır.

3.5.2. Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Öneriler

3.5.2.1. Kamu İhale Kanununa İlişkin Öneriler

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, AB kamu ihale direktifleriyle uyumlu olacak biçimde yeniden gözden geçirilerek düzenlenmelidir. Kanuna eklenen istisnaların kapsamı daraltılmalı ve yeni istisna ekleme eğilimine son verilmelidir. İhalelerin Kurum tarafından denetlenmesi önündeki engeller kaldırılmalıdır.⁴⁷²

Kamu İhale Kanunda yapılan sayısız değişiklikler nedeniyle, ihale süreçleri de yolsuzluklara açık alanların başında gelmektedir. Devlet sırrı ve ticari sır kavramları geniş yorumlara kapalı olacak biçimde açıkça tanımlanmalı ve bu konuda halkın bilgi edinme hakkını engelleyen suiistimallerin önüne geçilmelidir. Yolsuzluğu ihbar ve şikayet edenlere kapsamlı güvence sağlayacak yasal çerçeve (whistle blowing sistemi) oluşturulmalıdır.⁴⁷³

3.5.2.2. Sayıştay Kanununa İlişkin Öneriler

Sayıştay'ın kamu sektöründeki verimsizlikleri denetlemek ve kamu kaynaklarının kaybını engellemek için yeterli finansal kaynaklara ve insan kaynağına sahip olması gerektiğinin yanında, yürütmenin denetlenmesi konusundaki eksikliklerin altı çizilebilir. Sayıştay'ın sahip olduğu performans denetimi yapma yetkisi verimlilik ve etkinlik kıstaslarına dayalı olmakla birlikte daha etkin kullanabilmesi sağlanmalıdır. Hazırlayacağı denetim raporları, TBMM'ye bütçe görüşmelerinden önce sunulmalı ve raporlar halkın erişimine tam olarak ve hiçbir bölümü saklanmaksızın açık olmalıdır.⁴⁷⁴

⁴⁷²Türkiye Şeffaflık Sistemi Analizi, a.g.e., ss.6-7.

⁴⁷³Türkiye Şeffaflık Sistemi Analizi, a.g.e., s.16.

⁴⁷⁴Türkiye Şeffaflık Sistemi Analizi, a.g.e., s.24.

3.5.2.3. Ombudsman Kurumuna İlişkin Öneriler

Ombudsman Kurumuna baktığımızda, Kurum'un amaçlarına ulaşması konusunda gelişme sağlayabilmesi için sahip olduğu denetleme yetkilerinin genişletilmesi ve yaptırım uygulama yetkisinin sağlanarak etkinliğinin artırılması gerekmektedir. Çalışma alanlarına ilişkin sınırlamalar gözden geçirilmelidir. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun hizmetleri ve izlediği prosedürler, basında ve sosyal medyada kamu spotları gibi kanallar yoluyla halka açık biçimde anlatılmalı ve düzenli olarak tanıtılmalıdır⁴⁷⁵ ki bilinilirliği artsın.

⁴⁷⁵Türkiye Şeffaflık Sistemi Analizi, a.g.e., s.22.

SONUÇ

Küreselleşme ile başlayan değişim ve dönüşüm süreci, ülkelere gelişme yönünde fırsatlar sunmaktadır. Ülkeler bu fırsatları kendi imkanları dahilinde değerlendirerek, süreci başarılı bir şekilde devam ettirebilirler.

Ancak kendi imkanlarını yeterince tespit edip, tanımlayamayan ülkelerin, yaşanan değişim ve dönüşüm sürecine uyum sağlamada güçlük yaşamaları kaçınılmazdır. Bu uyumsuzluk mali anlamda gelir-gider dengesizlikleri olarak kendini göstermektedir. Söz konusu dengein sağlanabilmesi ise harcama yönetiminin yeniden gözden geçirilmesini gerekli kılmaktadır.

Bu doğrultuda yapılan çalışmalar; bireylerin artan ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak artan kamu harcamaları ile bu harcamaları gerçekleştirebilmek için elde edilen gelirleri net bir şekilde görebilmeye yöneliktir. Bunu sağlayabilmek; mevcut mali mevzuatın ele alınarak güncel gelişmelerle uyumlu bir şekilde revize edilmesine bağlıdır.

Ülkemizde, kamu mali yönetimindeki değişim; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle başlamıştır. Mali saydamlığa 7. maddesinde yer veren bu Kanun ile mali saydamlığı sağlamaya yönelik olarak birçok yeni sistemin kamu kesiminde yerini alması da zorunlu hale gelmiştir. Özellikle internet kullanımının yaygınlaşması, kamu kesimini de bu yönde sistemler kurmaya yöneltmiştir.

Kamuda reform olarak sayılabilen Say2000i, KBS, HYS, MYS, BKMYS ve E-bütçe sistemi Maliye Bakanlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı) tarafından kurulmuştur. Günümüzde Say2000i sistemi kaldırılmış olmakla birlikte diğer sistemler kullanılmaya devam etmektedir. Bunların yanı sıra analitik bütçe sınıflandırmasının ve tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin uygulamaya alınmasıyla birlikte; sağlıklı işleyen bir bütçe sınıflandırması ve tahakkuk esasına uygun bir muhasebe sistematigi kurularak uluslararası standartlara yaklaşılmıştır.

Kullanılan bu sistemlerin mali saydamlığa katkısı; raporlama için gerekli olan bilgileri, kısa sürede, tam ve doğru olarak tablo şeklinde oluşturabilmeleridir. Ayrıca gelir ve giderlerin daha doğru tahmin edilebilmesi imkanını sunarak, kurumların plan ve programlarında istikrarlı bir yol haritası çizmelerine yardımcı olmaktadır.

Ancak yapılan yasal değişikliklerle uyumlu olarak oluşturulan sistemlerin, ekonomik ve teknik açıdan sağlıklı bir altyapının üzerine kurulması gerekmektedir. Sistemlere girilen bilgiler doğru ve güvenilir olmadığı takdirde tereddüt edilen sonuçlarla karşılaşılacaktır. Doğru ve güvenilir bilginin elde edilmesi için teknolojik anlamda yeniliklerin takip edilmesi, kurumlarda yer alan bilgilerin güncel tutulması, çalışan personele gerekli eğitimlerin verilmesi ki özellikle 5018 sayılı Kanunla kurulan SGB ve SGDB'lerde görevlendirilecek personelin mali konularda eğitim almış kişilerden seçilmesi, kurum içi uzmanlaşmanın sağlanması ve karar verme yetkisinin tek kişi yerine kurul benzeri yapılara verilmesi gerekmektedir. Bunun sağlanamadığı durumlarda sistemlerden istenilen düzeyde başarının elde edilmesi mümkün olmamaktadır.

Yürütülen işlemlerde E-bütçe ve KBS, HYS, MYS sistemlerinin ayrı ayrı kullanılıyor olması zaman kaybına neden olacağından tek bir modül üzerinden çalışabilmek yani tüm uygulamaları tek bir sistem çatısı altında birleştirmek zamansal anlamda fayda sağlar. Ayrıca yapılan işlemlere yönelik her tür bilgiye sistemler üzerinden erişilecekken, dökümlerin alınması kağıt israfına neden olduğundan bunun durdurulması yerinde olacaktır.

Gerek kanunlarda gerek kurulmuş sistemlerde; uygulama sırasında tespit edilen eksiklikler, aksaklığa neden olacak uygulamalar vb. sebeplerle değişiklikler meydana geldikçe güncellemelere başvurulması gerekmektedir.

Mali saydamlığın kamu kesiminde tam anlamıyla sağlanması için öncelikle döner sermaye bütçesi, fonlar, ek bütçe oluşturulması ve tahkimler gibi mali yapının tek bir bütçede görülmesinin istisnası olan durumları ortadan kaldırıcı düzenlenmelere gidilmelidir. Bunların varlığı halinde yapılan raporlama parçalı bir yapı arz etmektedir.

Bunun yanı sıra mali saydamlıkla ulaşılmaya çalışılan, karar alma sürecine katılan kamuoyunun, bilgi sahibi olabilmesidir. Bu noktada bireylerin eğitim düzeyi saydamlığın sağlanmasında bir engel olarak tanımlanabilir. Bunun nedeni ise eğitim düzeyi; bireylerin bilgiye erişimini kısıtlamakta ayrıca sunulmuş olan bilgilerden edinilen faydanın minimum düzeyde kalmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla ülkemizde kamuoyu anlamında eksik olan; konunun sahiplenerek somut talepler biçiminde gündeme getirilmesidir. Saydamlığa yönelik taleplerin artması ile konu gelişim göstererek derinlik kazanacaktır.

Bu açıdan üniversitelere düşen ise geleceği öngörerek yeni reformlara geçiş sürecinde bütün yenilikçi fikirleri, düşünceleri ortaya koymak ve mevcut kanun ve sistemlerin geliştirilmesini sağlamaktır. Aynı zamanda üniversitelerin, çevresi ile sürekli ve her alanda iletişim halinde olan yapılar olması etki alanlarının oldukça genişlemesini sağlamaktadır.

Bu kapsamda İstanbul Üniversitesi, binlerce personel ve öğrenciye sahip olması ve bütçesinin büyüklüğü sebebiyle birçok alanda dikkat çeken bir kurum konumundadır. Türkiye'deki üniversiteler arasında göreceli olarak mali üstünlük sağlamış olan bu kurum, mali saydamlığı sağlamaya yönelik olarak; kuruma ait iç kontrole, mali tablolara, idare faaliyet raporlarına, hizmet envanteri ve standartlarına, stratejik planına ve performans bütçesine internet sitesinde yer vermektedir. Mali tablolar başlığı altında, aylar itibarıyla bütçe uygulama sonuçları, gelir-giderlere yönelik sınıflandırma tabloları ile mizan cetveli yayınlanmaktadır.

Mali saydamlığın sağlanmasında önemli göstergelerden biri olan bütçelerin ve kesin hesabın yayınlanmasına yönelik olarak bir zorunluluk söz konusu olmadığından, kurumun internet sitesinde yayınlanmamaktadır. Mevzuat anlamında yapılacak düzenlemelerle kurumlar, söz konusu belgelerini açıklama içerecek şekilde yayınlamaları doğrultusunda yönlendirilebilir.

Tüm yükseköğretimden sorumlu tek kuruluş olan YÖK tarafından ise sadece; gelir cetveli (B), ekonomik kodlarda (2 düzey) (Form9), fonksiyonel kodlarda (Form 2) yayınlanmaktadır. Ancak YÖK tarafından yayınlanan bu formlarda sadece rakamsal

bilgiler yer almakta açıklamaya yer verilmemektedir. Açıklamanın da yer alması yayınlanan bilgilerin toplumun birçok kesimine ulaşarak mali saydamlığa katkı sağlar.

Sonuç olarak bakıldığında; uluslararası alanda meydana gelen mali saydamlığa yönelik değişmelere, ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile başlanmış; Kanun maddeleri ve yeni kurulan sistemler ile kamu kesiminde doğru veri elde etmeye, standart bir muhasebe sistemi oluşturmaya, istatistiki tablolar üretmeye ve raporlamanın sağlanmasına çalışılmıştır. Kamu kurumu niteliğinde olan İstanbul Üniversitesi, yapmış olduğu mali çalışmaları internet sitesinde kamuoyuyla paylaşmaktadır. Ancak mali saydamlığı sağlayabilmek için açıklamalarla desteklenen mali tablolara ihtiyaç duyulmaktadır.

Bunların yanı sıra kullanılan mevcut bütçe sistemi olan performans esaslı bütçe sistemi ile ülkemiz için görece önemli olan faaliyetlerin belli bir program altında ele alınıp geliştirilebilmesi konusunda program bütçe sisteminin birbirlerine entegre şekilde kullanıma sunulması, program bazında mali saydamlığın sağlanmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- ABS Kodlamasına (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/TR,5086/abs-iliskin-Ekonomik-Siniflandirmada-Son-Yillarda-Yapilan-DeGISiklikler.html>, 29.03.2019.
- Akbulut, Erol: “Sayıştay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:50-51, Temmuz- Aralık 2003, ss.3-15, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der50m1.pdf>, 01.04.2019.
- Akıncı, Nejat, **Finansal Tablolar ve Analizi**, İzmir, Barış Yayınları
- Necmettin Erdoğan: Fakülteler Kitabevi, 1995.
- Akpınar, Süleyman: “Türkiye’de Program Bütçe Uygulaması”, **Maliye Dergisi**, Sayı:34, Temmuz-Ağustos 1978, ss.42-55.
- Aktan, Coşkun Can, “Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık”, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Ed.: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004, ss.169-184.
- Serpil Ağcakaya, Dilek Dileyici: “Türk Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:298, Haziran 2006, ss.11-14, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4121>, 29.03.2019.
- Altuğ, Figen: **Mali Denetim**, (1), U.Ü.İ.İ.B.F. İşletme İktisadı ve Muhasebe Araştırma Uygulama Merkezi, Yayın No:110, Bursa, Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1995.
- Altuğ, Figen: **Kamu Bütçesi**, (2), İstanbul, Beta Yayıncılık, 2019.

Amerika Birleşik Madde 1, Bölüm 9, (Çevrimiçi)
Devletleri http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/abd_anayasa_si.pdf, 29.03.2019.
Anayasası:
Anayasa 08/09/1989 tarihli ve E.:1988/37 K.:1989/36 sayılı Kararı.
Mahkemesi:
Anayasa 27/12/2012 tarihli ve E.:2012/102 K.:2012/207 sayılı
Mahkemesi: Kararı.
Anayasa 28/02/2013 tarihli ve E.: 2011/21 K.: 2013/36 sayılı Kararı.
Mahkemesi:
Anayasa 04/12/2014 tarihli ve E.:2013/114 K.:2014/184 sayılı
Mahkemesi: Kararı.
Anayasa 04/12/2014 tarihli ve E.:2013/114 K.:2014/22 sayılı
Mahkemesi: Yürütmeyi Durdurma Kararı.
Arslan, Ahmet: “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Maliye Dergisi**, Sayı:145, 2004, ss.41-50, (Çevrimiçi) <http://www.sgb.gov.tr/sayfalar/maliyederigisi.aspx>, 29.03.2019.
Atiyas, İzak, “1997 Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe
Şerif Sayın: Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru”, (1), **TESEV Yayınları**, No:4, 1961, ss.1-80 (Çevrimiçi) http://teseiv.org.tr/wp-content/uploads/2015/10/Siyasi_Sorumluluk_Yonetsel_Sorumluluk_Ve_Butce_Sistemi.pdf, 01.04.2019.
Atiyas, İzak, “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”, (2), **TESEV**
Şerif Sayın: **Yayınları**, ss.27-43, (Çevrimiçi) [http://teseiv.org.tr/wp-content/uploads/2015/10/Kamu_Maliyesinde_Saydamlik.p](http://teseiv.org.tr/wp-content/uploads/2015/10/Kamu_Maliyesinde_Saydamlik.pdf)
[df](http://teseiv.org.tr/wp-content/uploads/2015/10/Kamu_Maliyesinde_Saydamlik.pdf), 01.04.2019.
Avcı, Mehmet Türkiye'de ve Dünyada Kamu Mali Yönetiminde Mali
Alpertunga: Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi, **Yüksek Lisans Tezi**, Bursa, 2005.

- Ayyıldız, Ebru: “Yeni Bütçe Kodlaması: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:13, Sayı:73, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ekim-Kasım 2004, ss.106-113.
- Bakkal, Hakan, Alper Kasımoğlu: “Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirliğin Önemi”, ss.1-18, (Çevrimiçi) http://www.yalova.edu.tr/Files/UserFiles/60/Butce_Surecin_de_Mali_Saydamlk_Ve_Hesap_Verebilirliin_Onemi.pdf, 01.04.2019.
- Barun, Bayram, Mustafa Ekinci, Özlem Temizel: “Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü”, **22. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 9-13 Mayıs 2007, Antalya, ss.111-145, (Çevrimiçi) http://maliesempozyumu.org/wp-content/uploads/2016/11/Maliye-Sempozyumu_22.pdf, 29.03.2019.
- Başaran, Hasan: “Üniversitelerde Stratejik Yönetim Anlayışının Temel Yönetim Süreçleri Açısından Analizi (Kamu Üniversiteleri Örneği)”, **Doktora Tezi**, Kütahya, Ocak, 2016.
- Bircan, Nuray: “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Üniversitelerde İç Denetim”, **Yüksek Lisans Tezi**, Aydın, 2014. (Çevrimiçi) <http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/05/5018-SAYILI-KAMU-MAL%C4%B0-Y%C3%96NET%C4%B0M%C4%B0-VE-KONTROL-KANUNU-KAPSAMINDA-%C3%9CN%C4%B0VERS%C4%B0TELERDE-%C4%B0%C3%87-DENET%C4%B0M.pdf>, 22.03.2019.
- Borç Stoku: (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/TR,154/borc-stoku.html>, 29.03.2019.
- Bulutoğlu, Kenan, Erciş Kurtuluş: **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, İstanbul, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, 1981.

- Burn, Robert C, JR
Robert D. Lee: “The Ups and Downs of State Budget Process Reform: Experience of Three Decades”, Public Budgeting & Finance, Fall 2004, ss.1-19, (Çevrimiçi) <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.0275-1100.2004.02403001.x#accessDenialLayout>, 21.04.2019.
- Bütçe Büyüklükleri
ve Gerçekleşmeleri: Detaylı Grafikler, 2019, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/TR,227/detayli-grafikler.html>, 20.04.2019.
- Bütçenin İşlev ve
İlkelerinin 5018
Sayılı Kanun ve
Diğer Kanunlar
Çerçevesinde
Değerlendirilmesi: Kamu Finans, 15.03.2019, (Çevrimiçi) <http://www.kamufinans.com/butcenin-islev-ve-ilkelerinin-5018-sayili-kanun-ve-diger-kanunlar-cercevesinde-degerlendirilmesi-2/>, 29.03.2019.
- Cansız, Harun: “Kamusal Mali İşlemlerde Saydamlık ve Türkiye’de Saydamlık Gereği”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa, Sayı:6, Yıl:2000, ss.85-92, (Çevrimiçi) <http://www2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/S62000/YE2000.pdf>, 14.09.2018.
- Cari Açık Verileri
Açıklandı: Milliyet Ekonomi, 11.01.2017, (Çevrimiçi) <http://www.milliyet.com.tr/cari-acik-aciklandi-ekonomi-2376560/>, 29.03.2019.
- Coşkun, Gülay: **Devlet Bütçesi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1986.
- Cura, Serkan: “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2 c., Sayı:1, 2003, ss.139-154.
- Çakır, Mustafa: Örtülü Ödenek Yıla Hızlı Başladı, Cumhuriyet Gazetesi, 15.02.2017, (Çevrimiçi) <http://www.cumhuriyet.com.tr/haber/ekonomi/>

- 676811/Ortulu_odenek_yila_hizli_basladi_163.8_milyon_lira.html, 29.03.2019.
- Dağ, Ömer: Temel Mali Tablolar Eğitimi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Antalya, 15-18.04.2019.
- Darıcı, Haldun: “Bütçe Niçin Ek Ödenek İster?”, ss.1-9, (Çevrimiçi) <https://maliyedergisi.sgb.gov.tr/yayinlar/md/md139/H.%20DARICI.pdf>, 16.06.2019.
- Dayar, Hatice, Yasemin Esenkar: “Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl:2008, C.13, Sayı:2, ss.263-294, (Çevrimiçi) <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/sduiibfd/article/view/5000122556/5000112861>, 29.03.2019.
- Deidre, M.Curtin: “Transparency And Political Participation in EU Governance:A Role For Civil Society?” *Cultural Values*, Volüme 3, Issue 4, 1999, ss. 445-471 (Çevrimiçi) https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2394012, 20.04.2019.
- Demircan, Esra: “Kamu Mali Yönetimindeki Değişim Trendinin Dış Ticaret Politikasına Etkileri”, ss.81-90, (Çevrimiçi) <http://sbe.dpu.edu.tr/index/sayfa/2686/24sayi>, 29.03.2019.
- Demirel, Güner: Analitik Bütçe Sınıflandırması, (1), ss.1-131, (Çevrimiçi) <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/612,abstanitim2007pdf.pdf?0>, 29.03.2019.
- Demirel, Güner: “Yeni Bütçe Kod Yapısı”, (2), **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı:8, 2001, ss.9-16.
- Duman, Ömer: “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Alanındaki Gelişmeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:346, Haziran 2010, ss.25-31.

- Duyurular: (Çevrimiçi)
<https://ebutce.bumko.gov.tr/Duyuru/duyuru.aspx>,
14.09.2018.
- Dünyanın En Büyük Sözcü Gazetesi, 06.02.2017, (Çevrimiçi)
Varlık Fonları: <http://www.sozcu.com.tr/2017/ekonomi/dunyanin-en-buyuk-varlik-fonlari-1663228/>, 29.03.2019.
- E-bütçe sistemi: Üniversiteler Bütçe Hazırlık Modülünde Ek Formlar- Form 9 Ödenek Cetveli (Ekonomik 2.Düzye), (Çevrimiçi)
<https://ebutce.bumko.gov.tr/>, 02.03.2019.
- Egeli, Haluk, Ahmet Özen: “Türk Bütçe Sürecinin Mali Saydamlık ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:197, Şubat, 2005, ss.161-188, (Çevrimiçi)
<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/turk-butce-surecinin-mali-saydamlik-ve-5018-sayili-kamu-mali-yonetimi-ve-kontrol-kanunu-cercevesinde-degerlendirilmesi/6187>, 29.03.2019.
- Eğilmez, Mahfi: “Varlık Fonu”, (1), 25.08.2016, ss.1-3, (Çevrimiçi)
<http://www.mahfiegilmez.com/2016/08/varlik-fonu.html#more>, 29.03.2019.
- Eğilmez, Mahfi: “Göstergeler”, (2), ss.1-2, (Çevrimiçi)
<http://www.mahfiegilmez.com/p/gostergeler.html>,
29.03.2019.
- Emil, M.Ferhat, H.Hakan Yılmaz: “Mali Saydamlık İzleme Raporu I”, **TESEV Yayınları**, 2004, ss.1-112, (Çevrimiçi) http://tese.org.tr/wp-content/uploads/2015/11/Mali_Saydamlık_Izleme_Raporu_1.pdf, 29.03.2019.
- Er, Selami: “Bütçe İlkeleri, Bütçe Hukuku ve Anayasanın 161. maddesi Karşısında Bütçeleştirilmeyen Giderler Sorunu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:331, Nisan, 2016, ss.172-182.

- Erken, Tülay: Kamu Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırılması ve Türk Bütçe Sistemi İçin Model Bir Çalışma, **Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**, Ankara, 1987.
- Erüz, Ertan: “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, **Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayınları**, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yayın No:1, Denizli, 2005, ss.61-74.
- Falay, Nihat: **Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri**, İstanbul, Edebiyat Fakültesi Basımevi, 1987.
- Fon Yönetiminin Tanımı: (Çevrimiçi)<http://www.ktporfoy.com.tr/yatirimci-kilavuzu/yatirim-fonlari/fon-nedir.16.aspx>, 29.03.2019.
- Gökbunar, Ramazan, Harun Cansız: “Türk Mali Yönetiminin Şeffaflık Düzeyinin Artırılmasına Yönelik Öneriler”, ss.253-273, (Çevrimiçi) http://libra.anadolu.edu.tr/makaleler/iibf2003_19_1/173968.pdf, 01.04.2019.
- Günay, Ayşe: **Mali Disiplinin Sağlanmasında Anayasal Denk Bütçe Yaklaşımı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2007, (Çevrimiçi) <http://www.maliye.gov.tr/Kitaplar/Mali%20Disiplin%20Sa%C4%9Flanmas%C4%B1nda%20Anayasal%20Denk%20B%C3%BCt%C3%A7e%20Yakla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1%20ve%20T%C3%BCrkiyede%20Uygulanabilirli%C4%9Fi.pdf>, 12.12.2017.
- Gündüz, Umut, Pelin Erdoğan, Yalın Hatipoğlu: **Türkiye Şeffaflık Sistemi Analizi**, Açık Toplum Vakfı, 07.04.2016, (Çevrimiçi) <http://www.seffaflik.org/wp-content/uploads/2016/04/NIS-RAPOR-TR.pdf>, 12.05.2019.
- Gürsoy, Bedri: **Kamusal Maliye**, Birinci Cilt, Giriş-Masraflar, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı- Sevinç Matbaası, Ankara, 1980.
- Gürsoy, Bedri: **Kamusal Maliye**, İkinci Cilt, Bütçe- Yeniden Yazılmış, Genişletilmiş İkinci Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1981.

- Hakkımızda: İNTOSAI, (Çevrimiçi) <http://www.intosai.org/about-us.html>, 29.03.2019.
- Hançer, N.Selcen: “Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, 2 c., Sayı:16, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayınları, Sonbahar 2003.
- Hazine-i Hassa: Tanımı, (Çevrimiçi) https://www.turkcebilgi.com/hazine-i_hassa, 29.03.2019.
- Hepaktan, Cemal “Mali Krizler ve Son Mali Krizlerin (2008) Reel Sektöre Etkileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:30, Ağustos 2011, ss.155-168, (Çevrimiçi) <http://sbe.dpu.edu.tr/index/sayfa/2692/30sayi>, 29.03.2019.
- Erdem, Serkan Çınar: “Performance Budgeting: Descriptive, Allegorical, Mythical, And Idealistic”, *International Journal of Organization Theory and Behavior*, Spring 2006; 9/1, ss. 72-91, (Çevrimiçi) <https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/IJOTB-09-01-2006-B003>, 21.04.2019.
- Hürcan, Yasemin, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz: “Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde – Imf İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme”, **TESEV Yayınları**, ss.99-135, (Çevrimiçi) http://teseiv.org.tr/wp-content/uploads/2015/10/Kamu_Maliyesinde_Saydamlik.pdf, 01.04.2019.
- IMF Neden Oluşturdu ve Nasıl Çalıştı?: (Çevrimiçi) <http://www.imf.org/en/About>, 20.04.2019.
- İstanbul Üniversitesi: 2015-2018 yılları arası Temel Mali Tablolar ve Diğer Mali Tablolar, <http://strateji.istanbul.edu.tr/tr/content/hizmetler/mali-tablolar>, 12.05.2019.

- İstanbul Üniversitesi: 2017 yılı Sayıştay Denetim Raporu, Eylül 2018, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12357>, 10.05.2019.
- İstanbul Üniversitesi: 2017 yılı İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Haziran 2018.
- İstanbul Üniversitesi: 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu, (Çevrimiçi) <http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=2017-yili-idare-faaliyet-raporu.pdf>, 05.03.2019.
- İstanbul Üniversitesi: 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu, (Çevrimiçi) http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=istanbul-universitesi-2018-yili-faaliyet-raporu_636869793322305764.pdf, 01.04.2019.
- İstanbul Üniversitesi: İç Denetim Birim Başkanlığı Teşkilat Şeması, (Çevrimiçi) <https://icdenetim.istanbul.edu.tr>, 10.03.2019.
- İstanbul Üniversitesi: Muhasebe Yönetim Sistemi, (Çevrimiçi) <https://muhasebe.muhasebat.gov.tr/muhasebe/muhasebe-islemleri/muhasebe-fisi/sorgula?queryRouteParams=%7B%22eq%22%3A%7B%22maliYil%22%3A%7B%22value%22%3A%222018%22%7D%7D%2C%22rng%22%3A%7B%7D%2C%22sortInformation%22%3A%7B%7D%2C%22limit%22%3A50%2C%22offset%22%3A0%7D>, 01.04.2019.
- İstanbul Üniversitesi (Çevrimiçi) <http://www.istanbul.edu.tr/tr/haber/istanbul-universitesi-arastirma-universitesi-oldu-7600610057007100460049007A004E005A004B0038003100>, 01.04.2019.
- Araştırma Üniversitesi Oldu: [7600610057007100460049007A004E005A004B0038003100](http://www.istanbul.edu.tr/tr/haber/istanbul-universitesi-arastirma-universitesi-oldu-7600610057007100460049007A004E005A004B0038003100), 01.04.2019.
- Kamu Denetçiliği (Çevrimiçi) <https://www.ombudsman.gov.tr/wp-content/uploads/2016/06/2017-y%C4%B1ll%C4%B1k-rapor-SON-PDF.pdf>, 29.03.2019.
- Kurumu 2017 Yıllık Raporu:

Kamu Harcama Hürriyet Haber, 10.12.2001, (Çevrimiçi)
Performansımız <http://www.hurriyet.com.tr/kamu-harcamasi-performansimiz-kotu-38287341>, 29.03.2019.
Kötü:

Kamu Harcama ve (Çevrimiçi) <https://www.kbs.gov.tr/Portal/kbs.jsp>,
Muhasebe Bilişim 29.03.2019.
Sistemi (KBS)
Nedir?:

Karaarslan, Erkan: “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, (1), ss.1-21, (Çevrimiçi)
<http://www.erkankaraarslan.org/?p=926>, 29.03.2019.

Karaarslan, Erkan: “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi ile Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi Arasındaki Farklar”, (2), ss.1-8, (Çevrimiçi)
<http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/31.6.pdf>, 29.03.2019.

Karaarslan, Erkan: “Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları”, (3), **TÜRMOB Yayınları**, Yayın No:276, Sirküler Rapor Serisi, 2005, Ankara, ss.6-21, (Çevrimiçi)
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/EKutuphane/EKYayinListesi.aspx?enc=ls1tu1qqOgOxYZ3px4qJ7ECMRjp0HmcLmbVo7y796kCh5VhvUEHfQ3Alt4KONPs3XJqZ+u/CVuv6IU0U7+TkPeXK8IB1ZCIkmq1BwGONZAbYVH3qNdPb7DUSu6T0JBFlvus7sXVDHgc>, 05.12.2017.

Karaarslan, Erkan: “Kamu Sektörünün Tasnifi Yazı Dizisi”, (4), **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:27, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ocak-Mart 2005, ss.15-26.

- Karaarslan, Erkan: “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, (5), **Sayıştay Dergisi**, Sayı:54, Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri, Temmuz Eylül 2004, ss.37-76, (Çevrimiçi)<https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der54m2.pdf>, 29.03.2019.
- Karaarslan, Erkan: “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesapların Çalışması IV-Yazı Dizisi”, (6), **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:25, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Temmuz-Eylül 2004, ss.184-192.
- Karaaslan, Ahmet: “Bütçeleme Sürecinin Rasyonelleştirilmesi: Kamu Harcamalarında Etkinlik Sağlama Yöntemi Olarak Fayda – Maliyet Analizi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:8, ss.1-31, (Çevrimiçi) <http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG /8/251-276.pdf>, 29.03.2019.
- Karagöz, Bekir: “Say2000i ile Gelen Mutluluk”, ss.1-5, (Çevrimiçi) http://www.konya-seydisehir-mal-md.gov.tr/yayinlar/say_2000i_gelen_mutluluk.htm, 29.03.2019.
- Karahan, A.Ali, Burcu Atlı, Damla Cihangir Tetik: “Siyasi Partilerin 2015 Seçim Bildirgelerinde Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik”, 01.06.2015, (Çevrimiçi) <http://www.seffaflik.org/siyasi-partilerin-2015-secim-bildirgelerinde-seffaflik-ve-hesap-verebilirlik/>, 01.04.2019.
- Karakaş, Mehmet: “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, 10 c., Sayı:2, 2005, ss.291-305, (Çevrimiçi) <http://iibfdergi.sdu.edu.tr/tr/yayinlanmis-sayilar/yil-2005-cilt-10-sayi-2-5244s.html>, 29.03.2019.

- KBS: Duyurular, (Çevrimiçi)
<https://www.muhasabat.gov.tr/content/duyuru/6-kasim-2017-tarihinde-yeni-devlet-muhasebesi-bilisim-sistemi-ve-harcama-yonetim-sistemine-alinacak-idarelere-iliskin-yazi/182880>, 21.04.2019.
- Kerimoğlu, Baki: “Yerel Düzeyde Mali Saydamlık”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, 10 c., Sayı 8, 2005, ss.14-21.
- Kesik, Ahmet: “Türk Kamu Mali Yönetiminde Yerinden Yönetim İlkesi ve Harcamacı Kuruluşların İdari Kapasitelerinin Geliştirilmesi”, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Haziran 2005, İstanbul, ss.1-25, (Çevrimiçi)
www1.worldbank.org/publicsector/pe/turkeysymposium/16%20Ahmet%20Kesik.pp, 12.05.2019.
- Kızılboğa, Ruveyda: “İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi”, **Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi**, Sayı:1, İstanbul, 2013, ss.107-119, (Çevrimiçi)
<http://dergipark.gov.tr/marusbd/issue/289/1351>, 29.03.2019.
- Kızıлтаş, Emine: “IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere ilişkin Öneriler”, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**, Ankara, 2001, (Çevrimiçi)
<http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/5479,ekiziltaspdf.pdf?0>, 29.03.2019.
- Kızıлтаş, Emine Uzunali: **IMF Mali Saydamlık Standartları Çerçevesinde 2000’li Yılların Başlarında Türkiye’de Mali Saydamlık**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2007.

- Kocabaş, Bilal: “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:26, Yıl:7, Ankara, Ekim-Aralık 2004, ss.61-71.
- Koplay, Ali: Bütçe Dışı Fon Uygulamaları ve Türkiye Varlık Fonu, ss.1-2, (Çevrimiçi)
<http://www.habergunebakis.com/haberdetay/2400-B%C3%BCt%C3%A7e-d%C4%B1%C5%9F%C4%B1-fon-uygulamalar%C4%B1-ve-T%C3%BCrkiye-Varl%C4%B1k-Fonu-2.html>, 15.05.2019.
- Koptis, George, “Transparency in Government Operations”, **International Monetary Fund Occasional Papers**, 1998, No 158, ss.1-38, (Çevrimiçi)
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/op/158/op158.pdf>, 20.04.2019.
- Kuzey, Pelin: “Şeffaflık ve İyi Yönetişim”, (1), **Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını**, Ankara, Nisan 2003, ss.1-15, (Çevrimiçi)
<http://debis.deu.edu.tr/userweb//hilmi.coban/şeffaflık.pdf>, 01.04.2019.
- Kuzey, Pelin: “Avrupa Kamu Yönetim İlkeleri - Sigma Raporları No:27”,(2) , **Maliye Dergisi**, Sayı:147, ss.57-89, (Çevrimiçi)
<https://maliyedergisi.sgb.gov.tr/yayinlar/md/md147/kamuyonetimi.pdf>, 15.05.2019.
- Lenger, Aykut: Bölgesel Yenilik Sistemleri ve Devletin Rolü: Türkiye’deki Kurumsal Yapı ve Devlet Üniversiteleri, ss.142-157, (Çevrimiçi)
http://www.onlinedergi.com/makaledosyaları/51/pdf2006_2_13.pdf, 10.07.2018.

- Mali İstatistikleri Sayıştay Başkanlığı, Mart 2013, (Çevrimiçi)
Değerlendirme http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Rehberler/Mali_Istatistikleri_Degerlendirme_rehberi.pdf, 29.03.2019.
- Mali Saydamlık 2007, (Çevrimiçi)
Üzerine İyi <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm>,
Uygulamalar 29.03.2019.
- Tüzüğü:
Maliye Bakanlığı: 30.06.2017 tarih ve 5758 sayılı yazısı, 2017 yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu hakkında yazı, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10716,2017-kurumsal-beklentiler-genel-yazisipdf.pdf?0>, 01.04.2019.
- Maraş, Gökçe: “Mali Saydamlık: Teori ve Uygulama”, **Doktora Tezi**, Kayseri, Ocak 2011, (Çevrimiçi) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, 21.04.2019.
- Muhasebenin Tanımı (Çevrimiçi) <http://www.muhasebedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebe-tanimi.html>, 29.03.2019.
- Onuncu Kalkınma (Çevrimiçi) www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/0720130706.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/07/20130706.htm, 29.03.2019.
- Orhonlu, Cengiz: “Hazine”, **Türk Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi**, 17 c, (Çevrimiçi) <http://www.islamansiklopedisi.info/dia/ayrmetin.php?idno=170132>, 29.03.2019.

- Öztürk, Sevim: “Türkiye’de Üniversite Özerkliğinin Mali, Akademik ve Yönetmel Boyutlarıyla Devlet ve Vakıf Üniversiteleri İçin Betimlenmesi”, Ankara, Mart, 2004, ss.126-222, (Çevrimiçi)
<file:///C:/Users/user/Desktop/4.%20BÖLÜM%20İÇİN%20KAYNAKLAR/sevim%20öztürk.pdf>, 05.03.2018.
- Resmi İstatistik Hakkında,
Programı (RİP): (Çevrimiçi)<http://www.resmiistatistik.gov.tr/?q=tr/content/resmi-istatistik-program%C4%B1-nedir>, 01.04.2019.
- Samsun, Nihal: “Hesap Verilebilirlik ve İyi Yönetişim”, ss.18-33, (Çevrimiçi)
<http://debis.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/hesap%20verilebilirlik.pdf>, 29.03.2019.
- Sayıştay: Denetim Alanı, (Çevrimiçi)
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=76>, 20.04.2019.
- Sayıştay: Denetimleri Sonucu Hangi Raporları Üretir?, (Çevrimiçi)
<http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=88>, 01.04.2019.
- Sayıştay: Denetimlerine Hız Kesmeden Devam Ediyor, Anadolu Haber Ajansı, 24.07.2018, (Çevrimiçi)
<https://www.aa.com.tr/tr/turkiye/sayistay-denetimlerine-hiz-kesmeden-devam-ediyor/1212086>, 25.04.2019.
- Sayıştay: **2008 Yılı Hazine İşlemleri Raporu**, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2009,(Çevrimiçi)https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/Stratejik%20Planlama/2008_Faaliyet_Raporu.pdf, 12.05.2019.
- Seçim Bildirgeleri: (Çevrimiçi) <http://www.seffaflik.org/wp-content/uploads/2015/06/secim-bildirgileri1.pdf>, 01.04.2019.

- Seldüz, Hakan: “Katma Bütçeli Kuruluşlardan Devlet Üniversitelerinin Bütçeleme ve Yönetmel Muhasebe Açısından İncelenmesi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, ss.152-165,(Çevrimiçi)<file:///C:/Users/user/Desktop/4.%20BÖLÜM%20İÇİN%20KAYNAKLAR/hakan%20seldüz.pdf>, 14.03.2018.
- Sert, Mustafa: “Kamuda Mali Raporlama”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:1, Sayı:3, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Kış 1999, ss.226-240.
- Söyler, İlhami: “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi”, (1), **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:16, Aralık 2006, ss.283-300. (Çevrimiçi) <http://sbe.dpu.edu.tr/index/sayfa/2678/16sayi>, 20.04.2019.
- Söyler, İlhami: “Kamu Kesiminde Kaynak Savurganlığı ve Çözüm Yolları”, (2), **Maliye Dergisi**, Sayı: 125, ss. 60-72, (Çevrimiçi) <http://www.sgb.gov.tr/sayfalar/maliyederigisi.aspx>, 29.03.2019.
- Söyler, İlhami, Mustafa Çolak: “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama”, **Maliye Dergisi**, Sayı:162, Ocak-Haziran 2012, ss.145-154, (Çevrimiçi) <https://maliyederigisi.sgb.gov.tr/yayinlar/md/162/7.pdf>, 12.05.2019.
- State-Society Synergy For Accountability: World Bank (2004) Working Paper, No: 30, ss.1-54, (Çevrimiçi) <https://siteresources.worldbank.org/INTPCENG/214578-1116499844371/20524131/297010PAPER0State1society0synergy.pdf>, 29.03.2019.

- Stratejik Yönetim Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı,
Sistemi Projesi TÜSSİDE, STRATEK, (Çevrimiçi)
(Model ve Yazılım): <https://docplayer.biz.tr/675936-Stratejik-yonetim-sistemi-projesi-model-ve-yazilim-maliye-bakanligi-strateji-gelistirme-baskanligi-tusside-stratek.html>, 21.04.2019.
- Synthesis of Reform Government Roles and Functions, And Public Management,
Experiences in Nine Government Of The Future : Getting From Here To There,
OECD countries: Symposium To Be Held in Paris, 14-15 September 1999,
ss.1-34, (Çevrimiçi)
[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=PUMA/SGF\(99\)1&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=PUMA/SGF(99)1&docLanguage=En),
20.04.2019.
- Şeffaf ve Hesap (Çevrimiçi)
Verilebilir Kamu https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/kamu_yonetimi_sempoz_yumu.pdf, 01.04.2019.
Kamu Yönetimi
Sempozyumu:
- T.C. Maliye Özel Bütçeli İdareler İçin Say2000i Uygulama Eğitim
Bakanlığı Muhasebat Kılavuzu, Aralık 2005, (Çevrimiçi)
Genel Müdürlüğü: <http://strateji.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2013/12/say2000i.kilavuzu.pdf>,
02.04.2019.
- Tebliğ Verenler: “Kamu Maliyesinde Saydamlık”, TESEV Yayınları,
Emin Dedeoğlu v.d.: Koordinatörler: İzak Atiyas, Şerif Sayın, İstanbul, 2000,
ss.1-156, (Çevrimiçi)http://tese.org.tr/wp-content/uploads/2015/10/Kamu_Maliyesinde_Saydamlık.pdf, 01.04.2019.

- Tolga, B ke: Internal Audit In Universities And An Application In A Turkish State University,( niversitelerde   Denetim Ve Türk Devlet  niversitesi'nde Bir Uygulama), ss.11-124, ( evrimi i)
<file:///C:/Users/user/Desktop/4.%20B L M%20  IN%20KAYNAKLAR/b ke%20tolga.pdf>, 19.03.2018.
- To uz,  zlem: “4734 sayılı Kamu  hale Kanunu ile 2886 sayılı Devlet  hale Kanunu Arasındaki Farklar Bu Farkların  hale Hukuku Yönünden Getirdiği Yenilikler”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2002-3, ss.177-204, ( evrimi i)
<http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekma-kale/2002-3/9.pdf>, 01.04.2019.
- Tosun, Ertan: “Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi  ı ında Yeni Bütçe Anlayışı”, (1), **Bütçe Dünyası Dergisi**, 2 c., Sayı:19, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayınları, 2004, ss.19-36.
- Tosun, Ertan: “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, (2), **Bütçe Dünyası Dergisi**, 2 c., Sayı:15, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayınları, 2003, ss.1-17.
- Tuncer, Selahattin: “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Yapılan De i iklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2006, ss. 4-17, ( evrimi i)
<https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3149>, 29.03.2019.
- T gen, Kamil, Ahmet  zen: “ ok Yıllı (Orta Vadeli) B t leme Sistemi ve Uygulamaları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 3, 2004, ss.113-136, ( evrimi i)
<http://www.sbe.deu.edu.tr/dergi/cilt6.say%C4%B13/6.3%20tugen-ozen.pdf>, 29.03.2019.
- Türkiye  effaflık Açık Toplum Vakfı, ( evrimi i)
Sistemi Analizi: <http://www.seffaflik.org/wp-content/uploads/2016/04/NIS-Booklet-TR.pdf>, 01.04.2019.

Türkiye Varlık Fonu (Çevrimiçi) <http://turkiyevarlikfonu.com.tr/TR/Portfoy/5>,
Kaynakları: 29.03.2019.

Türkiye’de Neden, Nasıl ve Nerede? başlıklı 2. Kamuoyu
Yolsuzluk: Araştırmasının Sonuçları: Uluslararası Şeffaflık Derneği,
Mart 2016, (Çevrimiçi) <http://www.seffaflik.org/wp-content/uploads/2016/03/Uluslararası-Şeffaflık-Derneği-Yolsuzluk-Araştırması-2.pdf>, 01.04.2019.

Üniversitelerin 2019 (Çevrimiçi)
yılı Bütçe <http://www.hurriyet.com.tr/egitim/universitelere-33-milyar-lira-odenek-en-cok-butceyi-hangi-universite-aldi-40984680>, 04.03.2019.

Ödenekleri:

Varlık Fonu nedir?: (Çevrimiçi) <http://www.bik.gov.tr/varlik-fonu-nedir-hisseler-nasil-aktarilir-varlik-fonu-nasil-calisir/>,
29.03.2019.

Yar, Fatih: “Mali Disiplinin Sağlanmasında Mali Reformların Önemi”,
Vergi Dünyası, Sayı:403, Mart 2015, ss.93-98.

Yenigün, Pelin “Sivil Toplum Bütçeyi İzliyor:2006 Kamu Bütçesini
Dilek: İzlerken Nelere Dikkat Edilmeli?”, **TESEV Yayınları**, ss.1-35,
(Çevrimiçi) http://tese.org.tr/wp-content/uploads/2015/11/Sivil_Toplum_Butceyi_Izliyor.pdf, 29.03.2019.

Yılmaz, Sibel: “Performans Esaslı Bütçenin Gelişimi ve Uygulanması”,
Bütçe Dünyası Dergisi, 3 c., Sayı:27, 2007, ss.36-48.

Yolsuzlukla (Çevrimiçi) www.seffaflik.org/wp-content/uploads/2016/06/YMEP-2010-2016.pdf,
Mücadele Eylem 01.04.2019.

Planı:

Yolsuzlukla (Çevrimiçi) <http://www.seffaflik.org/yolsuzlukla-mucadele-eylem-plani-degerlendirmesi/>, 01.04.2019.

Mücadele Eylem

Planı

Değerlendirmesi:

- Yüzgün, Arslan: **Genel Denetim Yaklaşımı**, Dünya Yayınları, İstanbul 1984.
- 01.01.2018 tarih ve 30288 sayılı Resmi Gazete: Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Sözleşmeleri Kapsamında Çalıştırılmakta Olan İşçilerin Sürekli İşçi Kadrolarına veya Mahalli İdare Şirketlerinde İşçi Statüsüne Geçirilmesine İlişkin 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Geçici 23 ve Geçici 24 üncü Maddelerinin Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslar.
- 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete: 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.
- 02.08.2013 tarih ve 28726 sayılı Resmi Gazete: 6495 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.
- 03.02.1984 tarih ve 18301 sayılı Resmi Gazete: Yükseköğretim Kurumları, Mediko Sosyal Sağlık, Kültür ve Spor İşleri Dairesi Uygulama Yönetmeliği.
- 05.02.2017 tarih ve 29970 sayılı Resmi Gazete: 2017/9756 Türkiye Varlık Fonuna Aktarılan Kuruluş, Kaynak ve Varlıklar Hakkında Karar 2017/9758 Türkiye Varlık Fonuna Kaynak Aktarılmasına İlişkin Karar.
- 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazete: 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.
- 05.12.2008 tarih ve 27075 sayılı Resmi Gazete: 5812 sayılı Kamu İhale Kanunu ile Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.
- 12.07.2011 tarih ve 27992 sayılı Resmi Gazete: 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un Geçici 12. ve 16. maddelerine eklenen fıkraların iptali.

14.01.2016 tarih ve 6661 sayılı Askerlik Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik
6661 sayılı Resmi Yapılmasına Dair Kanun.

Gazete:

16.06.2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Güvenlik ve Genel Sağlık Sigortası
26200 sayılı Resmi Kanunu.

Gazete:

17.03.2006 tarihli ve Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları
26111 sayılı Resmi Hakkında Yönetmelik.

Gazete:

19.10.2006 tarih ve Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar
26324 sayılı Resmi Hakkında Yönetmelik.

Gazete:

19.12.2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu.
27790 sayılı Resmi

Gazete:

22.01.2002 tarih ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu.
24648 sayılı Resmi

Gazete:

22.11.2005 tarih ve 5432 sayılı Bilgi Edinme Kanunu Hakkında Değişiklik
26001 sayılı Resmi Yapılmasına Dair Kanun.

Gazete:

22.11.2014 tarih ve Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları
29183 sayılı Resmi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair
Gazete: Yönetmelik.

22.12.2005 tarih ve 5436 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile
26033 sayılı Resmi Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde
Gazete: Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

24.10.2003 tarih ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu.
25269 sayılı Resmi

Gazete:

24.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

25326 sayılı Resmi

Gazete:

26.04.2006 tarih ve Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine
26150 sayılı Resmi İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

Gazete:

26.08.2016 tarih ve 6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim
29813 sayılı Resmi Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik

Gazete: Yapılmasına Dair Kanun.

27.04.2004 tarih ve Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Esas
25445 sayılı Resmi ve Usulleri Düzenleyen Yönetmelik.

Gazete:

27.12.2014 tarih ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği.

29218 mükerrer

sayılı Resmi Gazete:

28.03.2006 tarih ve 2006 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği.

26122 sayılı Resmi

Gazete:

8. Beş Yıllık Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali
Kalkınma Planı: Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2000,
(Çevrimiçi)

<http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/103/oik535.pdf>,

29.03.2019.

1924-2019 yılları (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx>,

arası çıkarılmış 20.04.2019.

Kesin Hesap

Kanunları:

2003 Mali Yılı Bütçe Analitik Bütçe Sınıflandırması, Sıra No:12, (Çevrimiçi)

Uygulama Talimatı: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/07/20030702.htm#13>, 29.03.2019.

- 2004 Mali Yılı Bütçe Sıra No:7, (Çevrimiçi)
Uygulama Talimatı: <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/1738,sirano7htm.htm?0>,
29.03.2019.
- 2004 Mali Yılı Bütçe Sıra No:9, (Çevrimiçi)
Uygulama Talimatı: <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/1741,sirano9htm.htm?0>,
29.03.2019.
- 2005 Mali Yılı Bütçe Sıra No:3, (Çevrimiçi)
Uygulama Talimatı: <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/1699,sirano3htm.htm?0>,
29.03.2019.
- 2015 yılı Mali Eylül 2016, (Çevrimiçi)
İstatistikleri http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/mali_istatistik/2015_Mali.pdf,
Değerlendirme Raporu: 29.03.2019.
- 2017 yılı Merkezi (Çevrimiçi)
Yönetim Kesin https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.mv_goruntule?pTutanakId=12878,
Hesap Kanunu 22.04.2019.
Tasarısı:
- 2017 yılı E Cetveli, (Çevrimiçi)
Cumhurbaşkanlığı <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/12/20161224M1-1-2.pdf>, 29.03.2019.
- 2017 yılı Merkezi Sıra No:4, (Çevrimiçi)
Yönetim Bütçe <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10621,2017teblig4pdf.pdf?0>, 29.03.2019.
- 2018-2019 Dünya İstanbul Üniversitesi, (Çevrimiçi)
Sıralaması: <http://www.urapcenter.org/2018/university.php?q=Istanbul+University>, 02.03.2019.
- 2018-2020 Dönemi (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/TR,7933/2018-2020-donemi-butce-cagrisi-ve-butce-hazirlama-rehberi.html>,
Bütçe Hazırlama Rehberi: 29.03.2019.

2019 yılı Merkezi (Çevrimiçi) <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/12377,2019Yönetim Bütçe mybkanunupdf.pdf?0>, 29.03.2019.

Kanunu:

2019 yılı Bütçe (Çevrimiçi)
Kanununun E- <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/12369,2019ecetvelipdf.pdf?0>,
Cetveli Bazı [df?0](http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/12369,2019ecetvelipdf.pdf?0), 29.03.2019.

Ödeneklerin

Kullanımına ve

Harcamalara İlişkin

Esaslar:

2547 sayılı Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak
Yükseköğretim Esaslara İlişkin Yönetmeliğin (a) bendinin 2. Fıkrası,
Kanununun 58. (Çevrimiçi)
Maddesi: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2547.pdf>,
20.04.2019.

4734 sayılı Kamu (Çevrimiçi) <http://www.ihale.gov.tr/Mevzuat.aspx>,
İhale Kanununda 01.04.2019.

yapılan değişiklikler:

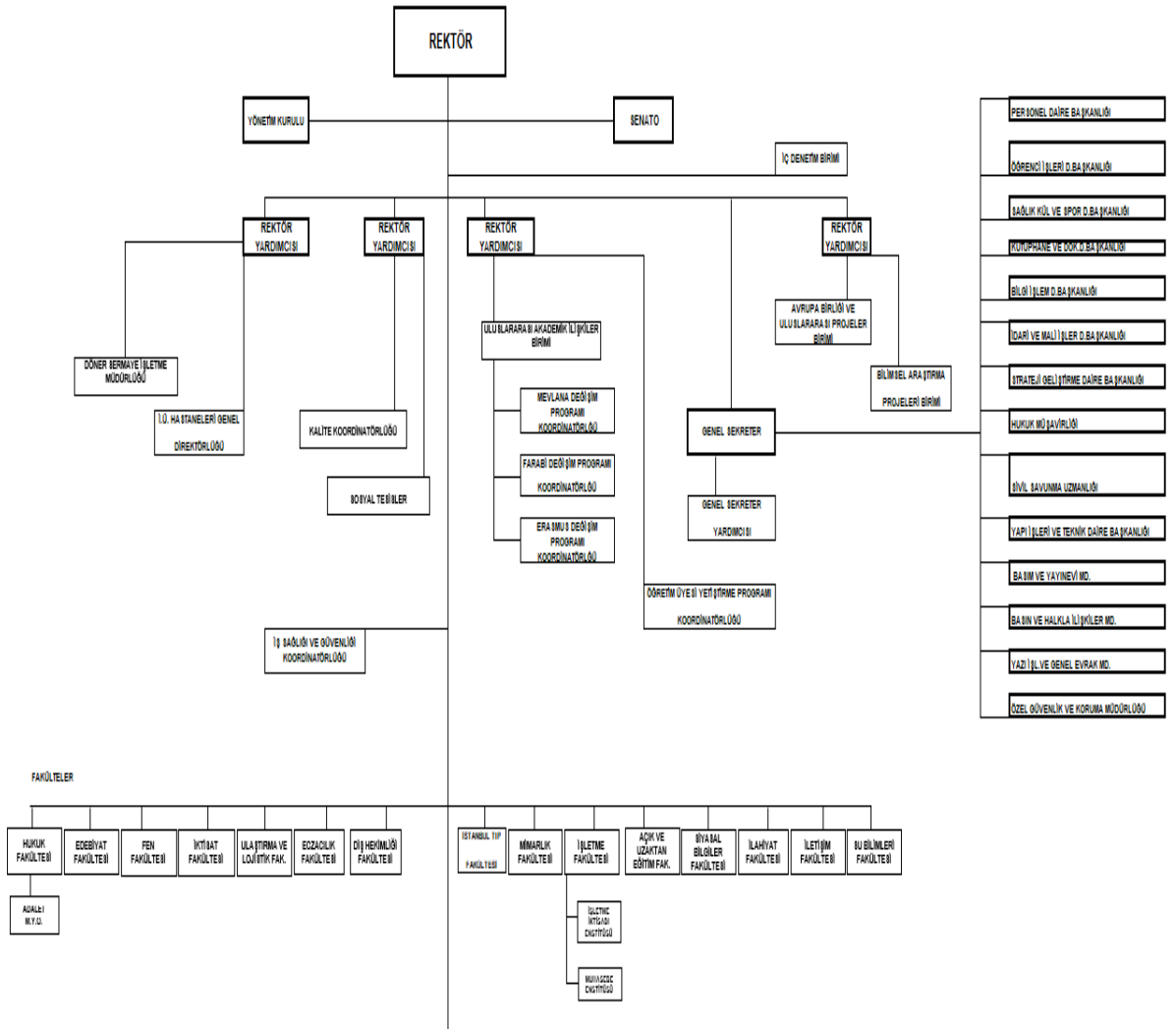
4734 sayılı Kamu (Çevrimiçi)
İhale Kanununda Yer <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4734.pdf>,
Alan İstisnalar: 21.04.2019.

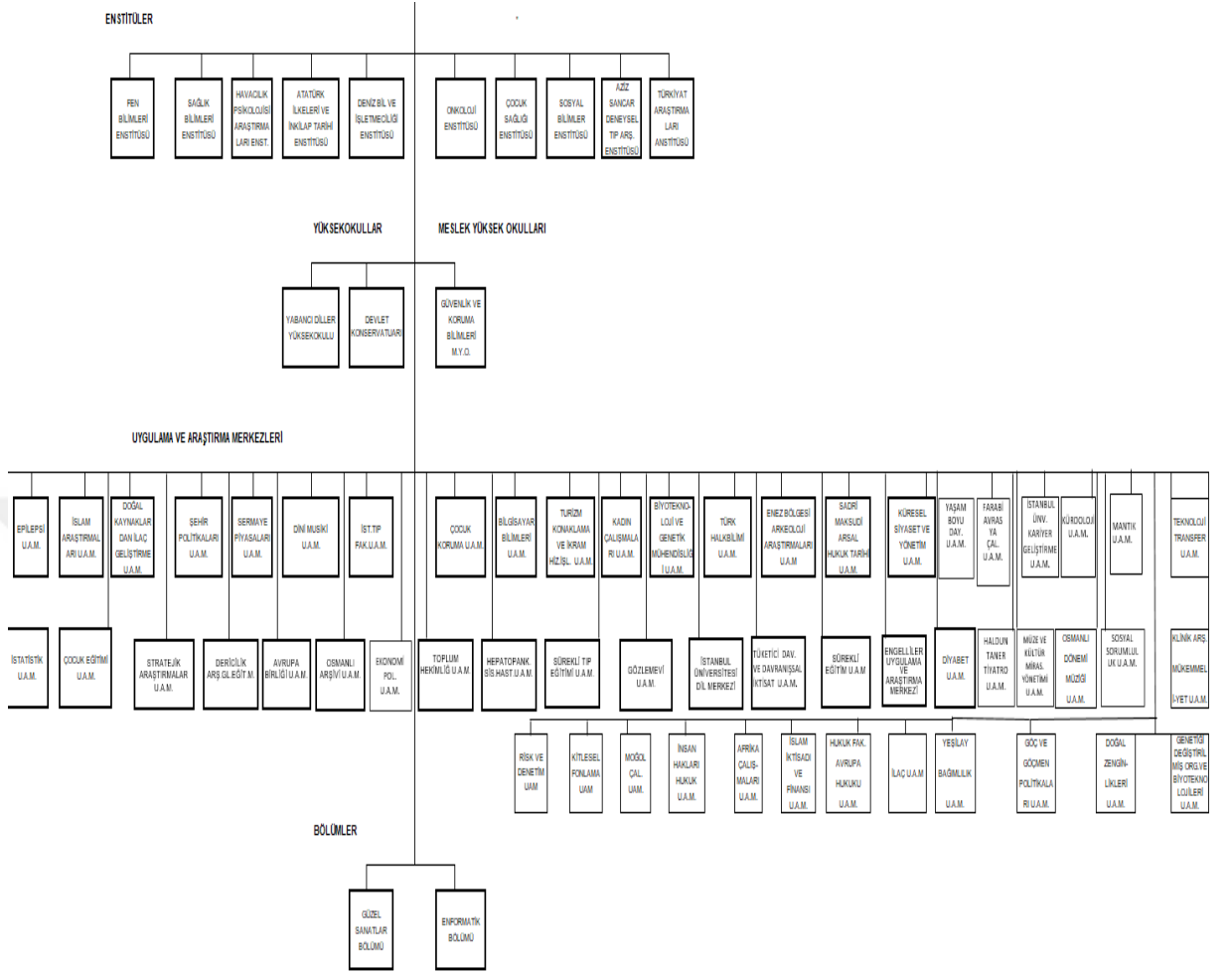
5018 sayılı Kanun (Çevrimiçi)
Dışında Kalan Özel <http://euuygulama.dpb.gov.tr/devletteskilati/kontrollu/Butce.aspx>,
Bütçeli Kuruluşlar: [asp](http://euuygulama.dpb.gov.tr/devletteskilati/kontrollu/Butce.aspx)x, 18.09.2018.

EKLER

İÇİNDEKİLER	208
Ek-1 : İstanbul Üniversitesi Organizasyon Şeması.....	209
Ek-2 : Say2000i Açılış ve Giriş Sayfası Ekranı.....	211
Ek-3 : Say2000i Kullanılan Modüller Ekranı.....	212
Ek-4 : Say2000i Ödeme Giriş Ekranı.....	213
Ek-5 : KBS Giriş Ekranı.....	214
Ek-6 : HYS Giriş Ekranı.....	215
Ek-7 : HYS Kullanılan Modüller Ekranı.....	216
Ek-8 : Say2000i Ödeme Modülü Ekranı.....	217
Ek-9 : Say2000i Gelen Ödemelerin Yapıldığı Ekranı.....	218
Ek-10 : MYS Giriş Ekranı.....	219
Ek-11 : MYS Geçiş Erteleme Duyuru Ekranı.....	220
Ek-12 : BKMYS Giriş Ekranı.....	221
Ek-13 : E-bütçe Sistemine Giriş Ekranı.....	222
Ek-14 : Ödenek Gönderme Belgesi Hazırlama Ekranı.....	223
Ek-15 : Ödenek Gönderme Belgesi.....	224
Ek-16 : Ödenek Gönderme Belgesi İcmali.....	225
Ek-17 : Tenkis Belgesi.....	226
Ek-18 : Ekap İhale Arama Ekranı.....	227

Ek-1 : İstanbul Üniversitesi Organizasyon Şeması





Ek-2 : Say2000i Açılış ve Giriş Sayfası Ekranı

Oracle Fusion Middleware Forms Services

Pencere

Say2000i - app1cn08

T. C.
Maliye Bakanlığı
Muhasebat Genel Müdürlüğü

say2000i 2017 YILI
ÖZEL BÜTÇELİ KURULUSLAR
Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi

Kullanici Kodu

Sifre

ÇIKIŞ GİRİŞ



Özel Bütçe 2017 Yılı
Özel Bütçe 2016 Yılı
Özel Bütçe 2015 Yılı
Özel Bütçe 2014 Yılı
Özel Bütçe 2013 Yılı
Özel Bütçe 2012 Yılı
Özel Bütçe 2011 Yılı
Özel Bütçe 2010 Yılı
Özel Bütçe 2009 Yılı
Özel Bütçe 2008 Yılı
Özel Bütçe 2007 Yılı

Genel Bütçe 2017 Yılı
Genel Bütçe 2016 Yılı
Genel Bütçe 2015 Yılı
Genel Bütçe 2014 Yılı
Genel Bütçe 2013 Yılı
Genel Bütçe 2012 Yılı
Genel Bütçe 2011 Yılı
Genel Bütçe 2010 Yılı
Genel Bütçe 2009 Yılı
Genel Bütçe 2008 Yılı
Genel Bütçe 2007 Yılı ve Öncesi

LİNKLER

[Kesin Hesap](#)
[Say2000i Sertifika indir](#)
[Kılavuzlar](#)

DUYURULAR

(YENİ) 07.09.2015

Eylül ayı itibarıyla Chrome 45 sürümü ve sonrası Java eklentisini artık desteklemediğinden, say2000i uygulaması **Chrome ile çalışmayacaktır**. Bunun yerine **Internet Explorer, Firefox veya Safari** kullanabilirsiniz.

Ek-3 : Say2000i Kullanılan Modüller Ekranı

Oracle Fusion Middleware Forms Services

Pencere

say2000i

T.C. Maliye Bakanlığı - Muhasebat Genel Müdürlüğü

say2000i

Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi (2017)

say2000i

- Muhasebe Modülü
 - Kullanıcı Bilgi Girişi
 - Ön İnceleme
 - Muhasebe Kayıt Formu
 - Ödeme Emri Belgesi (KBS)
 - Raporlar
 - SGK Kesenek Gönderme İşlemleri
 - Banka İşlemleri Menüsü
 - Ödenek İşlemleri Menüsü
 - Ay ve Yıl Sonu İşlemleri
 - BES Gönderme İşlemleri
 - Devir İşlemleri
 - Muhasebe Referans Bilgileri
 - Diğer İşlemler ve Raporlar
 - Fiş Düzeltme İşlemleri
 - OHAL - KHK İşlemleri
 - Muhasebe Birimleri Arası İşlemler
 - AB HİBE İşlemleri
 - Özel Bütçe Kullanıcı Kod Yetki Girişi (Merkezden)
 - Bedelli Askerlik Kaynak Kullanımı
 - Vezne Yazıcısı Seçimi

DUYURU

BÜTÜNLEŞİK KAMU MALİ YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMİNE İLİŞKİN 2017/3 SIRA NOLU DUYURU

2017/7 sayılı Başbakanlık Genelgesi çerçevesinde Bakanlığımız (Muhasebat Genel Müdürlüğü) koordinasyonunda yürütülen Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Projesine ilişkin (1) Sıra Nolu BKMBYS Duyurusuyla, 6 Kasım 2017 tarihinde Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi ve Yeni Harcama Yönetim Sistemini kullanacak idareler bildirilmişti. Ancak sisteme alınacak idarelerden, harcama birimlerine ilişkin hatalı veya eksik VKN bildirildiği tespit edilmiş ve duyuruda belirtilen idarelerin sisteme alınma tarihleri 20 Kasım 2017 olarak yeniden belirlenmişti. Eksikliklerin tamamlanması sonrasında yapılan değerlendirmeler neticesinde; 20 Kasım 2017 tarihi itibarıyla Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi ve Yeni Harcama Yönetim Sistemini kullanacak idareler ekte belirtildiği üzere revize edilmiştir. Bu idarelerin muhasebe birimlerinde kullanmakta olan mevcut muhasebe sistemi (say2000i), 16/11/2017 tarihi mesai bitiminde kapatılacaktır. 17/11/2017 tarihinden sonra mevcut kullanılmakta olan sistemler (HYS, say2000i), "izlemeye" açık

SAYKOD : 000034743
SAYADI : İstanbul Üniversitesi

Ç I K I S

KULLANICI : 27481634364

DUYURU YAZDIR

Ek-4 : Say2000i Ödeme Giriş Ekranı

[illegible]

Ek-5 : KBS Giriş Ekranı



MUHASEBAT VE MALİ KONTROL
GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

TR EN





ANASAYFA KURUMSAL MEVZUAT EĞİTİM YAYINLAR VE RAPORLAR E-UYGULAMALAR

KBS UYGULAMALAR

/ KBS Uygulamalar

KAMU HARCAMA VE MUHASEBE BİLİŞİM SİSTEMİ

Uygulamalar

KBS Nedir?

Duyurular

Eğitimler

Sıkça Sorulan Sorular

Düzenlemeler



KPHYS
Kamu Personel Harcamaları Yönetim Sistemi



HYS 2018
Harcama Yönetim Sistemi



HYS 2017
Harcama Yönetim Sistemi



TKYS
Taahhüt Kayıt ve Yönetim Sistemi



GYMIS
Genel Yönetim Mali İstatistik Uygulaması



KEÖS
Kamu Elektronik Ödeme Sistemi

Ek-6 : HYS Giriş Ekranı

2018

HYS

HARCAMA YÖNETİM

SİSTEMİ

Giriş Formu

Kullanıcı Adı:

Şifre:

Güvenlik Resmi:

Giriş

pg34b

[VKN Bilgisinin Güncellenmesi Hakkında Önemli Duyuru](#)

Ek-7 : HYS Kullanılan Modüller Ekranı

HYS HARCAMA YÖNETİM SİSTEMİ

Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı_2009 34743 / 38.6.2.23.923

Kurum Değiştir Çıkış

Menü

HYS ye Hoşgeldiniz

Sayın YASEMİN METE İstanbul Üniversitesi'ne bağlı 38.6.2.23.923 kurumsal kodlu Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı_2009 olarak Harcama Yönetim Sistemine giriş yaptınız.

Duyurular

Konu	Ekleme Tarihi
1 GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞININ YENİ MUHASEBE SİSTEMİ...	31/10/18
2 BAP Ödemelerine İlişkin Duyuru	05/12/16
3 KAMU ÖZEL İŞ BİRLİĞİ UYGULAMALARININ MUHASEBE İŞ...	26/07/16
4 MGM-GİB Emanet Sorgulama Ve Muhasebeleştirme Kılavuzu	31/03/15

Harcama Biriminin Son 5 Tahakkuk Kaydı

Tahakkuk İşlem No	Ödeme Yapılan Kişi	Durum
-------------------	--------------------	-------

Kullanılabilir Ödenek Miktarı

F1	F2	F3	F4	FN	E1	E2	Harcama Türü	Kullanıla... Ödenek
----	----	----	----	----	----	----	--------------	------------------------

Harcamaların Ekonomik Kodlara Göre Dağılımı

|--|--|

Ek-8 : Say2000i Ödeme Modülü Ekranı

Oracle Fusion Middleware Forms Services

Pencere

say2000i

T.C. Maliye Bakanlığı - Muhasebat Genel Müdürlüğü

say2000i

Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi (2017)

say2000i

- Muhasebe Modülü
 - Kullanıcı Bilgi Girişi
 - Ön İnceleme
 - Muhasebe Kayıt Formu
 - Ödeme Emri Belgesi (KBS)
 - Muhasebe Kayıt Formu(KBS)**
 - Raporlar
 - SGK Kesenek Gönderme İşlemleri
 - Banka İşlemleri Menüsü
 - Ödenek İşlemleri Menüsü
 - Ay ve Yıl Sonu İşlemleri
 - BES Gönderme İşlemleri
 - Devir İşlemleri
 - Muhasebe Referans Bilgileri
 - Diğer İşlemler ve Raporlar
 - Fiş Düzeltme İşlemleri
 - OHAL - KHK İşlemleri
 - Muhasebe Birimleri Arası İşlemler
 - AB HİBE İşlemleri
 - Özel Bütçe Kullanıcı Kod Yetki Girişi (Merkezden)
 - Bedelli Askerlik Kaynak Kullanımı

DUYURU

4 Aralık tarihinde Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine geçişi yapılacak kurumların geçiş tarihi ileri bir tarihe ertelenmiştir. Geçiş tarihi ayrıca duyurulacaktır.

Oracle Fusion Middleware Forms Services

Pencere

say20001

Fiş Dur

Fiş Tipi: ☒ MİF ☐ OEB

Tahakkukistar

Tahakkukisno

Fiş NO

İşlem No

İşlem Tar

2017 YILI

000034743

☐ Hakediş

Yevmiye No

Yevm. Tar

Hakediş Kart No

Verile No

Verile Tar

Kurum Kodu

Birim

Onay Saati

Kabul Saati

Daire Adı

901 Hesap Ekonomik Kod Değiştir...

TC Kimlik / Vergi No

Referans No

Adı

Soyadı

Vek. Soyadı

Vekalet Vergi No

Vek.Adı

Beyanname No

Açıklama

Maaş

B

Ay

Yıl

Maas Düz.

Açıklama_Hys

İş.K.Hes.K

Kurum Kodu

Fonksiyon

Finans

Ekonomik

Bütçe

Ekodlari

Borç

Alacak

Tanım

İçra Kesintisi

TOPLAM

Hes. Al. Tar

Hes. Al. No

Borç111

Alacak

Kalan

Adı

Soyadı

K.Say.Kod

K. Yev. Tar

K. Yev No

F.B.Tar

Odeme Emri No

Genel No

Çek No

Sicil No

Pul Adet

Yıl

Kur

Kur Ayr

Mahallî Kur

Yabancı Kur

Fatura No

Banka Hesno

Muhabir Bank.Hes.Kodu

Açıklama

Sgk Kurum Sicil No

Tahakkuk_id

Alınan Ödenek (Birim)

Harcama

Alınan Avans

Kullanılan Ödenek

Tenkis

Düşülen Harcama

Düşülen Avans

Bloke

Kalan Ödenek (Kurum+Birim)

K A B U L

O N A Y

Onay İptal

İptali Son.Onay

Düzeltil

T.Gön.

Alındı

M.I.F.

(B, D) Fiş İPTL

TAHAKKUK İADE

FATURA DETAY

Sorgu Gir

Sorgu İptal

<<

>>

Form Temizle

Kayıt Sil

C I K I S

Ek-10 : MYS Giriş Ekranı

← → ↻ https://mys.muhasabat.gov.tr/rolsec

Uygulamalar Dil YASEMİN METE

Rol Seçimi

İl	Kamu İdaresi	Harcama Birimi	Muhasebe Birimi	Rol	Kurumsal Kod	İşlemler
İSTANBUL	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ	İ.Ü. STRATEJİ GELİŞTİRME DAİRE BAŞKANLIĞI	İ.Ü. STRATEJİ GELİŞTİRME DAİRE BAŞKANLIĞI	Gerç. Görevlisi	38-6-0-1 ÜST YÖNETİM, AKADEMİK VE İDARİ BİRİMLER	<button>Seç</button>

production - 2.0.7.ebc055f83

Ek-11 : MYS Geçişi Erteleme Duyuru Ekranı



Ek-12 : BKMYS Giriş Ekranı

Muhasebe Sistemi

4810041495 - İ.Ü. STRATEJİ GELİŞTİRME DAİRE BAŞKANLIĞI
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ HESAP PLANI

Ödeme İşlemleri

Ödeme Kaydı İşlemleri

Banka Talimatı İşlemleri

Ödeme Talebi İşlemleri

Taahhüt Dosyası İşlemleri

Proje Dosyası İşlemleri

Ödenek İşlemleri

Hazine Karar İşlemleri

Devretme Talebi İşlemleri

Kapatılmamış Ön Ödeme İşlemleri

Hesap Özeti İşlemleri

Ödeme Düzeltme İşlemleri

Tanımlama İşlemleri

Yardım

Ödeme Kaydı Sorgula

Ödeme Kaydı No :

Belge No :

T.C. Kimlik No :

Vergi No :

Kişî Adı :

Kişî Soyadı :

Kurum Ünvanı :

Ödeme Durumu :

Harcama Birimi :

Kurumsal Kod :

Defter :

Ödeme Emri Türü :

Ödeme Yöntemi :

Oluşturulma Tarihi :

Tertip :

Ödenmesi Gereken Tutar :

Proje Dosyası No :

Taahhüt Dosyası No :

Gelişmiş Arama

SorgulaRaporlaTemizle

Sonuçlar

OnaylaDiğer İşlemler

No	Belge No	Durumu	Ödenmesi Gereken Tutar	Oluşturul... Tarihi	Harcama Birimi	Defter
----	----------	--------	------------------------	---------------------	----------------	--------

Ek-13 : E-bütçe Sisteminde Giriş Ekranı

e-bütçe : Bütçe Yönetim X

← → ↻ Güvenli | https://ebutce.bumko.gov.tr/ebutce2.htm

Uygulamalar Yeni klasör

ebutce
Bütçe Yönetim Enformasyon Sistemi

Kullanıcı :
Parola :

[Parolamı Unuttum](#)

Kullanıcı Rapor Hazırlama ⌵

• Rapor Hazırla

Reports in English ⌵

Rapor Hazırla

Alanlar	Sütunlar	Satırlar
- Bog Etiket - Yıllar - Gider Bütçesi - Gelir Bütçesi - Finansman Bütçesi - Kurum Toplamı - Kurum Listesi - Fonksiyonel Kodlar - Finansal Kodlar - Ekonomik Kodlar		

Rapor Başlığı :

OLUŞTURULACAK RAPORUN ÖRNEK GÖRÜNÜMÜ

© 2005-2006 Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü e-bütçe (BUMKOİİS)

Ek-14 : Ödenek Gönderme Belgesi Hazırlama Ekranı

← → ↺ Güvenli | https://ebutce.bumko.gov.tr/ebutce2.htm

Uygulamalar Yeni klasör

ebutce
Bütçe Yönetim Enformasyon Sistemi

Üniversiteler Bütçe Uygulama
Ödenek Gönderme Belgesi
Terkis Belgesi

Üniversiteler Bütçe Hazırlık
Performans Bütçe
Personel Bilgileri
Maaş ve Yük Hesabı
Hazırlık Tertip Listesi
Taşıt Formları
Kullanıcı Rapor Hazırlama
Reports in English
Bütçe Kodları Listesi
Tanımlamalar
Kullanıcı İşlemleri
Duyurular
Yardım
Kullanıcı Bilgileri

Ödenek Gönderme Belgesi İşlemleri

Belge Düzenleme Belge Arama Çoklu Belge Kaydı

Yıl : 2017 Belge Tarihi : 29.01.2017 Belge No :

Kurum Kodu : 38.06

Muhasebe Birimi Kodu :

Gönderilen Daire Kodu :

Yazının Numarası : Yazının Tarihi :

İstek Yazı Numarası : İstek Yazı Tar. :

Açıklama :

Belge Kaydet Belge Yazdır Temizle

	Gider Bütçesi Tertibi	Miktar	Kullanılabilen	Gizli Miktar
		0,00		
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				

H	25.01.2017	ÖDENEK
---	------------	--------

Ne için verildiği :

Aşağıda belirtilen tertiplerden karşısındaki tutarla sınırlı olarak, toplam YETMİŞBİN TL tutarında harcama yetkisi verilmiştir.

30.01.2017

Kontrol edilerek onaylanmıştır./ Muhasebeleştirilmiş ve kayıtlara alınmıştır.

Abdullah ATEŞ

Strateji Geliştirme Daire Başkanı

01.2017 13:43 **1 / 1** e-bütçe BÜM KO

Ek-16 : Ödenek Gönderme Belgesi İcmali

ÖDENEK GÖNDERME BELGESİ İCMALİ

YIL	2017	TARİH	25.01.2017	İCMAL NO	83
GÖNDEREN KURUM	38.06 - İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ				

Aşağıda belirtilen tertiplerden ilgili dairelerine, karşısındaki tutarla sınırlı olarak toplam YETMİŞBİN TL tutarında harcama yetkisi verilmek üzere düzenlenen ödenek gönderme belgelerinin ilgili muhasebe birimlerine iletilmesini arz/rica ederim. Harcama Yetkilisi	Ayrıntılı harcama programına göre düzenlenmiş olduğu tespit edilen ödenek gönderme belgeleri kayıtlara alınmıştır. Mali Hizmetler Birimi Yöneticisi Abdullah ATEŞ Strateji Geliştirme Daire Başkanı
--	---

ÖDENEK GÖN. BELGE NO	GÖNDERİLEN			BÜTÇE TERTİBİ										TUTARI	
	MUHASEBE BİRİMİNİN		DAİRE	KURUMSAL KOD				FONKSİYONEL KOD				FİNANS KOD	EKONOMİK KOD	TL	
	KODU	ADI													
	BELGE TOPLAMI														
380600083	34743	İstanbul Üniversitesi	901											70.000,00	
				38	06	00	01	09	9	9	00	2	03	3	20.000,00
				38	06	00	01	09	9	9	00	2	03	6	50.000,00
GENEL TOPLAM														70.000,00	

Ek-17 : Tenkis Belgesi

← → ↻ Güvenli | https://ebutce.bumko.gov.tr/ebutce2.htm

Uygulamalar Yeni klasör

ebutce
Bütçe Yönetim Enformasyon Sistemi

Üniversiteler Bütçe Uygulama
Ödenek Gönderme Belgesi
Tenkis Belgesi
Üniversiteler Bütçe Hazırlık
Performans Bütçe
Personel Bilgileri
Maaş ve Yük Hesabı
Hazırlık Tertip Listesi
Taahhüt Formları
Kullanıcı Rapor Hazırlama
Reports in English
Bütçe Kodları Listesi
Tanımlamalar
Kullanıcı İşlemleri
Duyurular
Yardım
Kullanıcı Bilgileri

Tenkis Belgesi İşlemleri

Belge Düzenleme Belge Arama Çoklu Belge Kaydı

Yıl : 2017 **Belge Tarihi** : 29.01.2017 **Belge No** :

Kurum Kodu : 38.06 **Muhasebe Birimi Kodu** :

Gönderilen Daire Kodu :

Yazının Numarası : **Yazının Tarihi** :

İstek Yazı Numarası : **İstek Yazı Tar.** :

Açıklama :

Belge Kaydet Belge Yazdır Temizle

	Gider Bütçesi Tertibi	Miktar	Kullanılabilen	Gizli Miktar
1		0,00		E
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				

Ek-18 : Ekap İhale Arama Ekranı

Güvenli | https://ekap.kik.gov.tr/EKAP/YeniIhaleArama.aspx



EKAP Giriş »

Yardım Portalı

İhale İşlemleri

Kayıt İşlemleri

Sorgulama İşlemleri

İhale Arama

İhale Bilgileri

Lütfen Yıl Seçiniz... İKN No

FİLTRELE

İhale Türü

☐ Mal

☐ Yapım

☐ Hizmet

☐ Danışmanlık

İhale Durumu

Lütfen İhale Durumu Seçiniz...

İhale Usulü

Lütfen İhale Usulü Seçiniz...

İhale Tarihi Aralığı

Başlangıç Tarihi

Bitiş Tarihi

İhale Yasa Kapsamı

4734 Kapsamında

Filtreleri Temizle

2017/55628

İhale Tarih Saati

25.04.2017 11:00

İstanbul Metrosu Raylı Ulaşım Toplu Taşıma Sistemi 200 Adet Me...

İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ A... - ISTANBUL

İhale İlanı Yayınlanmıştır

2016/150373

İhale Tarih Saati

25.04.2017 10:00

EMET SÜLFÜRİK ASİT ÜRETİM TESİSİ YAPIM İŞİ

ETİ MADEN İŞLETMELERİ GENEL MÜD... - ANKARA

İhale İlanı Yayınlanmıştır

2016/474097

İhale Tarih Saati

14.04.2017 10:00

06 Bölge Kontrollük Hizmetleri

Bölge Müdürlüğü-6.Bölge Adana DİĞER... - ADANA

Davet aşamasında

2017/73503

İhale Tarih Saati

12.04.2017 15:00

2017 YILI SICAK KARIŞIM ASFALT MALZEMESİ

EREĞLİ BELEDİYESİ FEN İŞLERİ MÜDÜ... - ZONGULDAK

İhale İlanı Yayınlanmıştır

2016/255184

İhale Tarih Saati

12.04.2017 15:00

Mersin Pamukluk Barajı İçmesuyu İsale Hattı

İçmesuyu Dairesi Başkanlığı DİĞER ÖZ... - ANKARA

Davet aşamasında

2017/87605

İhale Tarih Saati

12.04.2017 14:00

TÜRK BOĞAZLARI GEMİ TRAFİK HİZMETLERİ SİSTEM YÜKSELTM..

KIYI EMNİYETİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ(KL... - ISTANBUL

İhale İlanı Yayınlanmıştır

227