

145068

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYDAMLIK ve TÜRKİYE ÖRNEĞİ

MASTER TEZİ

145068

Hazırlayan
Filiz ŞALCI

Gözetimci
Prof. Dr. Z. Sacit ÖNEN
İmza

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Z. Sacit ÖNEN

ANKARA-2004

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Filiz ŞALCI'ya ait "Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık ve Türkiye Örneği" adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Prof. Dr. Z. Sacit ÖNEN



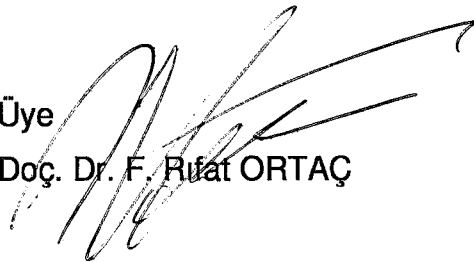
Üye

Prof. Dr. Murat ÖZDEN



Üye

Doç. Dr. F. Rifat ORTAÇ



ÖNSÖZ

Devletin mali saydamlığı konusu Türkiye'nin gündemine son birkaç yıl içinde girmeye başlamıştır. Bir taraftan yolsuzluk haberlerinin sık bir biçimde yayın organlarında yer alması, diğer taraftan kamusal kaynakların verimsiz bir şekilde kullanıldığı hakkında yaygın bir inanç, kamu yönetiminde saydamlığı önemli bir konu haline getirmiştir. Kamu yönetiminde saydamlığın olmaması yönetsel kusurların ve kural dışı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmakta, bu da beraberinde yolsuzluk olgusunu gündeme getirmektedir. Devletin faaliyetlerinin daha gözlemlenebilir hale gelmesi olarak algılanan saydamlık, devleti topluma karşı daha sorumlu ve hesap verir bir hale getirmenin önemli araçlarından biri olarak görülmektedir.

Mali saydamlık konusunu çeşitli yönleriyle inceleyen ve Türkiye'deki durumu değerlendirmeyi amaçlayan çalışmamızın birinci bölümünde mali saydamlık ilkeleri ve standartları açıklanmaktadır. İkinci bölümde ise, bu standartlar karşısında ülkemizdeki durum irdelenmekte ve farklı ülkelerden uygulamalara yer verilmekte, üçüncü ve son bölümde de ülkemizdeki sorunlar, aksaklıklar ve çözüm önerileri ele alınmaktadır.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	2
KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYDAMLIK	2
A. MALİ SAYDAMLIK	2
1. TANIMI	2
2. KAPSAMI.....	3
B. MALİ SAYDAMLIK İYİ UYGULAMALAR TÜZÜĞÜ	4
C. MALİ SAYDAMLIK İLKELERİ.....	5
1. Kurumlar Arasında Görev ve Sorumlulukların Açıkça Belirlenmesi.....	5
1.1. Kamu Sektörünün Tanımlanması.....	6
1.2. Kamu Sektörünün Genel Ekonomiye Etkileri.....	7
1.2.1. Banka Dışı Özel Sektör Düzenlemeleri	8
1.2.2. Kamu Sektörünün Bankacılık Sektörüne Müdahaleleri.....	8
1.2.3. Hisse Senedi Yatırımları	9
1.3. Kamu Sektöründe Sorumlulukların Dağılımı	9
1.4. Kamu Faaliyetlerinin Yönetimi ve Koordinasyonu	10
1.4.1. Kamu Mali Yönetim Sürecinde Koordinasyon.....	10
1.4.2. Bütçe ve Merkez Bankası İlişkileri	10
1.4.3. Bütçe ve Kamu Mali Kuruluşları İle İlişkiler	11
1.4.4. Bütçe ve Mali Olmayan Kuruluşları İle İlişkiler.....	12
1.5. Yasal ve Yönetimsel Çerçeve.....	12
1.5.1. Bütçe ve Bütçe Dışı Faaliyetlerin Tanımlanması.....	12
1.5.2. Kamu Gelirlerinde Yasal Dayanağın Varlığı	13
1.5.3. Davranışların Ahlakî Standardı.....	14
2. Bilginin Kamuya Açık Olması.....	15
2.1. Mali Faaliyetler Hakkında Etkin Bilgi	16
2.1.1. Yıllık Bütçenin Kapsamı.....	17
2.1.1.1. Bütçe ve Bütçe Dışı Fonlar	18
2.1.1.2. Gerçekleşmeler ve Tahminler	18
2.1.2. Meydana Gelebilecek Yükümlülükler, Vergi Harcamaları ve Yarı Mali Nitelikteki Faaliyetler.....	19
2.1.2.1. Meydana Gelebilecek Yükümlülükler.....	19
2.1.2.2. Vergi Harcamaları.....	20
2.1.2.3. Yarı Mali Nitelikteki Faaliyetler	21
2.1.3. Borçlar ve Finansal Varlıklar	21
2.1.3.1. Borçların Raporlanması	22
2.1.3.2. Finansal Varlıkların Raporlanması.....	22
2.2. Verilerin Yayınlanmasında Taahhüt ve Zamanlama.....	23
3. Bütçe Hazırlama, Uygulama ve Raporlama Süreçlerinin Açık Olması	23
3.1. Bütçe Dokümanı.....	23
3.1.1. Mali Politika Hedefleri ve Sürdürülebilirlik	24
3.1.1.1. Orta Vadeli Tahminler ve Bütçenin Çerçevesi.....	25
3.1.1.2. Mali Sürdürülebilirlik	25
3.1.2. Mali Kurallar	25
3.1.3. Makroekonomik Çerçeve	26
3.1.4. Yeni Politikalar İle Varolan Taahhütlerin Ayırımı	26

3.1.5.	Başlıca Mali Riskler	26
3.2.	Bütçenin Sınıflandırılması	27
3.2.1.	Verilerin Sınıflandırılması	27
3.2.2.	Program Hedefleri	28
3.2.3.	Hükümetin Finansal Durumunun Göstergeleri	29
3.2.4.	Muhasebe Temeli	30
3.3.	Bütçe Uygulama Prosedürlerinin Belirli Olması	30
3.3.1.	Muhasebe Sistemi	30
3.3.1.1.	Emanetlerin Değerlendirilmesi	30
3.3.1.2.	Aynı Yardımlar	31
3.3.1.3.	Mali Raporlama	31
3.3.2.	İç Denetim Sistemleri	32
4.	Denetim ve İstatistiki Veri Yayınlamanın Bağımsız Olması	33
4.1.	Dış Denetim	33
4.2.	Makroekonomik Tahminlerin Denetimi	34
4.3.	Mali İstatistiklerin Güvenilirliği	35
D.	OECD TARAFINDAN BELİRLENEN MALİ SAYDAMLIK STANDARTLARINA İLİŞKİN ÇALIŞMALAR	35
1.	Mali Raporlar	36
1.1.	Bütçe	36
1.2.	Ön Bütçe Raporu	37
1.3.	Aylık Raporlar	38
1.4.	Altı Aylık Rapor (Yıl Ortası Raporu)	38
1.5.	Yıl Sonu Raporu	39
1.6.	Seçim Öncesi Raporu	40
1.7.	Uzun Dönemli Rapor	40
2.	Özel Açıklamalar	40
2.1.	İktisadi Varsayımlar	41
2.2.	Vergi Harcamaları	41
2.3.	Mali Yükümlülükler ve Mali Varlıklar	41
2.4.	Sabit Varlıklar	42
2.5.	Çalışanların Emekli Aylıklarına İlişkin Yükümlülükler	42
2.6.	Koşullu Yükümlülükler	43
3.	Tutarlılık, Kontrol Ve Muhasebeleştirme	43
3.1.	Muhasebe Yöntemleri	43
3.2.	Sistemler ve Sorumluluk	44
3.3.	Denetim	44
E.	MALİ SAYDAMLIĞIN ÖNEMİ	45
1.	Mali Disiplini Sağlama Fonksiyonu	46
2.	Etkinliği Sağlama Fonksiyonu	47
3.	Hesap Verme Sorumluluğunu Sağlama Fonksiyonu	48
4.	Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Fonksiyonu	49
F.	MALİ SAYDAMLIĞIN SAKINCALARI	51

İKİNCİ BÖLÜM 53

TÜRKİYE'DE VE MALİ SAYDAMLIĞA ULAŞMIŞ ÜLKELERDE MALİ SAYDAMLIK..... 53

A. İLKELER AÇISINDAN TÜRK KAMU MALİ SİSTEMİNDE SAYDAMLIK..... 53

1. Görev ve Sorumlulukların Açıkça Belirtilmesi İlkesi Açısından 53
 - 1.1. Kamu Sektörünün Tanımlanması..... 53
 - 1.2. Kamu Sektörünün Genel Ekonomiye Etkileri..... 54
 - 1.3. Kamu Sektöründe Sorumlulukların Dağılımı 55
 - 1.4. Yasal ve Yönetimsel Çerçeve..... 56
2. Bilginin Kamuya Açıklığı İlkesi Açısından..... 57
 - 2.1. Mali Faaliyetler Hakkında Etkin Bilgi 57
 - 2.2. Verilerin Yayınlanmasında Taahhüt ve Zamanlama..... 58
3. Bütçe Hazırlama, Uygulama ve Raporlama Süreçlerinin Açık Olması İlkesi Açısından 59
 - 3.1. Bütçe Dokümanı..... 59
 - 3.2. Bütçenin Sınıflandırılması 61
 - 3.3. Bütçe Uygulama Prosedürlerinin Belirli Olması 62
 - 3.4. Mali Raporlama..... 62
4. Ulusal Denetim ve İstatistik Organlarının Bağımsız Olması İlkesi Açısından 63

B. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI AÇISINDAN MALİ SAYDAMLIK 64

1. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması..... 64
 - 1.1. Temel Amaçlar..... 66
 - 1.2. Yeniden Yapılanma Sürecinde Planlanan Hedefler..... 68
 - 1.2.1. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş..... 68
 - 1.2.2. Parlamentonun Bütçe Denetim Sürecinde Etkinliğinin Artırılması 69
 - 1.2.3. Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş..... 70
 - 1.2.4. Kamu Mali Yönetiminin Kurumsal Anlamda Yeniden Yapılandırılması..... 71
 - 1.2.5. Kamu Maliyesinde Saydamlığın Artırılması 72
 - 1.2.6. Tahakkuk Bazlı Muhasebe ve Raporlama Sistemine Geçiş..... 73
 - 1.2.7. Yarı Mali Nitelikteki Faaliyetler İle Koşullu Yükümlülüklerin Yeniden Ele Alınması 74
2. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Mali Saydamlığın Yeri ve Önemi..... 75

C. MALİ SAYDAMLIĞA ULAŞMIŞ ÜLKELERİN MALİ YAPISI 76

D. MALİ SAYDAMLIĞA ULAŞMIŞ ÜLKE UYGULAMALARI..... 77

1. Birleşik Krallık (İngiltere)..... 78
2. Avustralya 80
3. Fransa 82
4. Amerika Birleşik Devletleri 88
5. Arjantin 91

6. Bulgaristan	93
7. Danimarka	98
8. Botsvana	101
9. Ürdün	102

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM..... 105

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYDAMLIĞIN DEĞERLENDİRİLMESİ 105

A. TÜRK KAMU MALİ SİSTEMİNDEKİ SORUNLAR VE AKSAKLIKLAR 105

1. Bütçenin Kapsamı	105
1.1. Bütçe Dışı Dolaysız Harcamalar	107
1.1.1. Fonlar	108
1.1.2. Döner Sermayeler	109
1.1.3. Yerel Yönetimler	111
1.1.4. Bağımsız Bütçeli Kamu Kuruluşları	111
1.1.5. Vakıf ve Dernekler	113
1.1.6. Yardım Sandıkları	114
1.2. Bütçe Dışı Dolaylı Harcamalar	115
1.2.1. Devlet Mal ve Taşınmazları	116
1.2.2. Yarı Mali İşlemler	117
1.2.2.1. KİT'lerden Doğan Görev Zararları	118
1.2.2.2. Merkez Bankasına Kur Farklarına Karşılık Verilen Tahviller	118
1.2.2.3. Tahkimlerden Kaynaklanan Tahviller	119
1.2.3. Koşullu Yükümlülükler	120
1.2.3.1. Garantili Dış Borçlar	120
1.2.3.2. Devirli Krediler	121
1.2.3.3. İç Kefaletler	121
1.2.3.4. Mevduat Sigortası	121
1.2.3.5. Yap İşlet / Yap İşlet Devret Projeleri	123
1.2.3.6. Yatırım Stoku	124
1.2.3.7. Diğer Koşullu Yükümlülükler	125
1.2.4. Vergi Harcamaları	125
1.2.5. Çeşitli Kanunlarla Getirilen Vergi ve Benzeri Düzenlemeler (Bütçeyle İlişkisi Kurulmayan ve Doğrudan Kuruma Aktarılan Gelirler)	126
1.2.6. Dış Proje Kredisi Uygulamaları	126
2. Saydamlığı Engelleyen Bütçe Uygulamaları	127
2.1. Yedek Ödenek Uygulaması ve Ödenekler arası Aktarma	127
2.2. Tamamlayıcı Ödenek	129
2.3. Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı	130
2.4. Ek Bütçeler	131
2.5. Nakit Dışı Borçlanmalar	133
2.6. Hazine'nin Üstlendiği Garantili Borç Ödemelerinin ve Dış Krediler Kur Farkı Fonu(FERIS) Öoemelerinin Kaydı	136
2.7. Örtülü Ödenek Kullanımı	137
2.8. Kamu İhalelerinde Yolsuzluk	137
2.9. Küçük Tahkimler	139

3. Bütçe Açığının Ölçülmesinde Karşılaşılan Problemler	140
4. Muhasebe Sistemindeki Aksaklıklar	142
4.1. Muhasebe Sisteminin Nakit Bazlı Oluşu	142
4.2. Muhasebe Standartlarını Gösteren Herhangi Bir Dokümanın ..	145
5. Devletin Yayınladığı Verilerin Yeterliliği ve Kamuoyunun Devletin Hesaplarına ve Uygulamalara İlişkin Bilgilere Erişebilirliği Hususunda Karşılaşılan Sorunlar	145
5.1. Geçmiş ve Gelecek İki Yıl Bütçelerinin Kamuoyuna Sunulmaması	146
5.2. Yarı Mali Nitelikteki Faaliyetlerin Açıklanmaması	146
5.3. Mali Sürdürülebilirlik Konusunda Görüş ve Çalışmaların Olmayışı	147
5.4. Hesap Verme Sorumluluğunun Olmayışı	148
5.5. Mali Risklerin Raporlanmaması	149
5.6. Vergi Harcaması Büyüklüklerinin Raporlanmaması	149
6. Uluslararası Standartlara Uyulması Açısından Karşılaşılan Sorunlar ..	150
6.1. İstatistiki Veriler Bakımından	150
6.2. Veri Yayınlama Bakımından	151
6.3. Muhasebe Alanında	151
6.4. Denetim Alanında	151
7. Devletin Hesaplarının Bağımsız Denetime Tabi Olması Konusundaki Sorunlar	152
8. Bütçe Çalışmalarının Orta Vadeli Olmayışı	153
9. Konsolide Bütçe Gelirlerinin Net Bazda Kaydedilmesi	154
C. MALİ SAYDAMLILIĞI SAĞLAMA YÖNÜNDE YÜRÜTÜLEN PROJELER VE YAPILMASI GEREKEN DÜZENLEMELER	155
1. Yapılması Gerekenler	155
1.1. Devlet Bilançosunun Çıkarılması	155
1.2. Mali Raporlarda Birliğin Sağlanması	157
1.3. Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması	157
1.4. Fonların Bütçeye Dahil Edilmesi	160
2. Yürütülen Projeler ve Tamamlanmış Çalışmalar	163
2.1. SAY 2000i Projesi	163
2.2. Kamu Mali Yönetim Projesi	164
2.3. Döner Sermayeli İşletmelerle İlgili Çalışmalar	165
2.4. Personel Atama Projesi	166
2.5. Kamu Hesaplarının İnternetten İzlenmesi	166
2.6. Devlet Muhasebesi Yönetmeliği Değişiklik Taslağı	167
2.7. Türkiye’de Saydamlılığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı	167
2.8. Diğer Çalışmalar	168
D. GENEL DEĞERLENDİRME ve SONUÇ	170
KAYNAKÇA	172
EK	180
ÖZET	183
ABSTRACT(SUMMARY)	185

KISALTMALAR CETVELİ

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.r.	: Adı Geçen Rapor
BÜMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol Daire Başkanlığı
Çev.	: Çeviren
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
GFS	: Government Finance Statistics
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
IMF	: International Monetary Fund (Uluslar Arası Para Fonu)
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
S.	: Sayı
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
vb.	: ve benzeri
Vol.	: Volume
YİD	: Yap İşlet Devret Modeli
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
TEFE	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
DİBS	: Devlet İç Borçlanma Senedi

GİRİŞ

Globalleşmenin bir sonucu olarak makroekonomik istikrara ulaşmada ve dengeli büyümeyi sağlamada mali saydamlığın rolü çok büyüktür. Mali saydamlık, bir yönetimin orta vadeli mali politikalarının başarılı bir şekilde gerçekleştirmesinde önemli rol oynar. Mali politikanın oluşturulması süreci ve sonuçları hakkında kamuoyunun bilgilendirilmesi, belirlenen mali politikanın uygulanmasında idareye olan güveni artıracak en önemli faktörlerden birisidir. Saydamlık niteliğini kaybetmiş ya da hiç taşımamış mali sistemler istikrarsızlığın ve etkinsizliğin temel nedenidir.

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Kamu Mali Yönetiminin yapısı, fonksiyonları, plan ve hedefleri hakkında tam bir bilgi setinin kamuya sunulması ve sonuçta bu bilginin sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve denetlenmesiyle kamuda etkinliğin artırılması mali saydamlığın temel ilkesi olmaktadır.

Saydamlık, hükümetlerin kredibilitesinin artırılmasında yardımcı olmakla birlikte aynı zamanda hükümet faaliyetlerinde daha önceki hükümetlerden kalan sorunların çözümünde de yardımcı olmaktadır. Hükümet politikaları hakkındaki düzenli bilgi akışı örneğin yasaların oluşumunda veya vergilerdeki politik amaçlı teşviklerde günü gününe verilen bilgiler, kamu sektörünün başlangıçta politik kontrolünü sağlamakla birlikte, sonrasında izlenmesi ve değerlendirilmesine de imkan veren bir araçtır. Bu nedenle saydamlık, etkin mali yönetimin temel öğelerinden birisidir¹.

¹ OECD : **Public Sector Transparency and International Investment Policy**, Directors for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs, 11 April 2003, 8.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYDAMLIK

A. MALİ SAYDAMLIK

1. TANIMI

Saydamlık terimi, Latince öte anlamına gelen “trans” ile görünmek ya da bir taraftan diğer tarafı görmek anlamına gelen “parere” ifadelerinin bir araya gelmesiyle oluşturulmuş bir kelimedir². Saydamlık kavramının, İngilizce karşılığı “transparency” olup şeffaflık, berraklık ve açıklık anlamına gelmektedir³. Aynı terim, Almanca’da “transpa’rent”, Fransızca’da da “transparent” olarak karşılık bulmaktadır.

Mali saydamlık, hükümet yapısı ve fonksiyonları, mali politika amaçları, kamu sektörü hesapları ve tahminleri ile ilgili olarak halka karşı açıklık olarak tanımlanabilir⁴. Saydamlık, devletin, hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır⁵.

Mali saydamlık, seçmenlerin ve mali piyasaların, hükümetlerin şimdiki ve gelecekteki mali durumlarını doğru olarak değerlendirebilmeleri için kamu sektörü dışında cereyan eden işlemlerini de içermek üzere, hükümet işlemleri

² Bettina L. KNAPP : “J.M.G. Le Clezio’s Desert : The Myth of Transparency”, **World Literature Today**, Vol.71, Issue 4, Autumn-1997, 703.

³ Fahir İZ-H.C.KONNY : **The Oxford English Dictionary**, İnkılap Kitabevi-1994, 563.

⁴ IMF, ANNUAL REPORT, 1998, 39.

⁵ İzak ATİYAS - Şerif SAYIN : “ Devletin Mali ve Performans Saydamlığı ”, **TESEV**-2000, 1.

üzerine uluslar arası karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, zamanında, kapsamlı ve güvenilir bilgiye kolayca ulaşmayı içerir⁶.

2. KAPSAMI

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve işlevlerinin, maliye politikasının, kamu kesimi hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuya açık olmasıdır.⁷

Mali yönetim, kamu gelir ve giderlerinin en geniş bakış açısı içerisinde uygulanmasını kapsamakta olup, hem merkezi ve yerel yönetim kuruluşlarını hem de kamu girişimlerini, mali uygulama ve politikalarını ilgilendiren bir nitelik taşımaktadır. Kamu maliyesinin disiplinler arası yapısı ve konumu dolayısıyla, mali yönetim geniş bir şekilde ele alınması ve uygulanması gereken bir konuma sahiptir⁸. Dolayısıyla kamu mali yönetiminde saydamlık denildiğinde yalnızca dar anlamda kamu kesiminin esas alınması yanlış olacaktır.

Uluslar arası Para Fonu (IMF) standartları, kamu sektörünü; merkezi hükümet, katma bütçe ve mahalli idareler olarak tanımlama eğilimindedir. Merkezi hükümet kavramı ise bütçe dışı fonları da kapsayacak şekilde hükümetin ticari olmayan faaliyetlerini yerine getiren kurumlarına işaret etmektedir.⁹ Bu çerçevede kamu sektörü, kamunun ticari olmayan tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde tanımlanmaktadır.

⁶ Harun CANSIZ : "Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık ", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Temmuz-2000, S.1, 268.

⁷ DPT Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Kamu Mali Yönetimini Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara 2000, 59.

⁸ Abdurrahman AKDOĞAN: **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, 4. Baskı, 428.

⁹ Manual on Fiscal Transparency (2001), IMF Publications, 2.

B. MALİ SAYDAMLIK İYİ UYGULAMALAR TÜZÜĞÜ

Şeffaflığın yeni kamu yönetimi anlayışı ve mali reformlarda taşıdığı önem nedeniyle Uluslararası Para Fonu (IMF)'in Guvernörler Kurulu Geçici Komitesi üye ülkeler için 16 Nisan 1998 tarihinde yapılan toplantısında şeffaflık ilkesi bakımından ideal kuralları düzenleyen "Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü"nü (Code of Good Practices on Fiscal Transparency) kabul etmiştir (IMF 1999a).

Düzenlemenin asıl amacı uzun vadede, sistemin ürettiği verilerle ülkenin mali sürdürülebilirliğinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesini sağlamak, kısa vadede ise etkili bir bütçe için bütçe dışı faaliyetler ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler hakkında da yeterli bilgi üretilmesini mümkün kılmaktır¹⁰.

Ekim 1998 tarihinde yayınlanan rehber, mali saydamlığı bir zorunluluk olarak değil, sadece adapte olunması gereken bir dizi kurallar seti olarak nitelirmektedir. Ancak IMF'in ülkemizle yapmış olduğu stand-by anlaşmalarında da görülebileceği üzere bu kuralların uygulanması zorunluluk halini alabilmektedir.

En iyi uygulamalar dahi değişebildiğinden, bu standartların da gelecek yıllarda zenginleşmesi ve artması muhtemeldir. IMF, üye ülkeleri bu tüzüğe uymaya teşvik ederken, kendisi için geçerli olacak limitleri de ortaya koymaktadır¹¹.

¹⁰ Yasemin HÜRCAN-Emine KIZILTAŞ-H.Hakan YILMAZ: **Türkiye Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde(IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü'ne Göre)**, TESEV Yayınları, Aralık-1999, 2

¹¹ Barry H. POTTER : " Fiscal Transparency :The IMF Code ", **Public Management Forum**, SIGMA Vol.V, No.1, 1999 , 1-2.

Mali Saydamlık ile İlgili İyi Uygulamalar Tüzüğüne göre, IMF üyesi ülkelerde desteklenmesi istenen dört temel ilke bulunmaktadır. Bu dört temel ilke aşağıda sıralandığı şekildedir:

- i. Roller ve sorumlulukların açık olması ilkesi,
- ii. Bilginin kamuya açık olması ilkesi,
- iii. Bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin açık olması ilkesi,
- iv. Denetimin ve istatistiki veri yayınlamanın bağımsız olması ilkesi.

Bu ilkeler, ülkelerin içinde bulunduğu mali geleneklerine, ekonomik ve kültürel durumlarına göre uygulamada çeşitli farklılıklar gösterebilir. Ama bu farklılıklar temel uygulamadan bir sapma olarak algılanmamalıdır¹².

Mali saydamlık konusunda, gelişmiş ülkelerde de kusursuz bir düzey yakalanmış değildir. Kaldı ki, mali saydamlık dinamik bir kavramdır ve sürekli değişim halindedir. Kamu hizmet alanlarının yeni biçimleri ve toplumsal bilinçlenmenin yeni düzeyleri, mali saydamlık konusunda alttan ve üstten gelen talepleri sürekli olarak yeniden tanımlayacaktır. Ancak kamu hizmetleri talebi, siyasal süreç içinde belirlendiğinden bazı güçlükler her zaman olacaktır. Çünkü kamu hizmet üretimine yönelik siyasal tercihlerin saydamlaşması kolay değildir¹³.

C. MALİ SAYDAMLIK İLKELERİ

1. Kurumlar Arasında Görev ve Sorumlulukların Açıkça Belirtilmesi

Birinci ilke diğer ilkelerin temeli olarak görülebilir. Hükümet ve özel sektörün sorumluluk ve farklı rollerinin net bir tanımı, mali politika raporlarının

¹² HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 3.

¹³ Oğuz OYAN: "Mali Saydamlık İçin Türkiye Hazır mı?", **Dünya Gazetesi**, 20 Ekim 2000, 8.

ve politika uygulamalarının gözetlenmesinde bir ön şarttır. Özel sektör ve kamu sektörü arasında, kamu sektörünün kendi içinde mali, finansal ve kamu işletmeleri arasında bir sınır çizilmelidir ¹⁴.

Kamu mali yönetiminde “Görev ve Sorumlulukların Belirginliği İlkesi” kamu kesimi içerisinde mali, finansal ve KİT faaliyet alanlarının çok net olarak tanımlanmasını, kamu kesimi ve özel kesim ayırımının belirginleştirilmesini öngörmekte ancak bu alanların içeriğini saptama konusunda bir adım atmamaktadır.

IMF' in düzenlemesinde bu başlık altında kamunun tanımı ve buradan hareketle alt başlıklar halinde kamunun hem kendi içinde hem de diğer sektörler ile ilişkilerinin ideal niteliklerine değinilirken, mali yönetimde açık ve anlaşılır yasal ve yönetsel çerçevenin önemi üzerinde durulmaktadır¹⁵.

1.1. Kamu Sektörünün Tanımlanması

Söz konusu ilkede kamu sektörü ve ekonominin geri kalanı arasında sınırların iyi çizilmesi gerektiği belirtilmektedir. Kamu sektörünün tanımı bütçe dışı aktiviteleri de kapsayacak şekilde oluşturulmalıdır. Bu konuda düzenlemenin öne sürdüğü minimum şart ülkelerin kamu sektörü tanımlarının System of National Accounts (SNA,1993) veya IMF Manual on Government Finance Statistics (GFS, 1986) tanımlamalarına uygun olmasıdır. Bu çerçevede kamu sektörü, kamunun ticari olmayan tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde tanımlanmaktadır¹⁶. Bu durumda düzenleme, merkezi hükümet bütçesi üzerinde yoğunlaşırken, sosyal güvenlik fonlarını ve bütçe dışı fonları da bu kapsamda ele almaktadır.

¹⁴ CANSIZ : a.g.m., 272.

¹⁵ HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 3.

¹⁶ HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 4.

Kamu sektörünün açıkça tanımlanması, kamu sektörünün ekonominin geri kalan kısmından kesin bir şekilde ayrılması, kamu sektörü içinde politika ve yönetim rollerinin açıkça tanımlanması ve de mali yönetim için açıkça tanımlanmış yasal ve yönetsel çerçeve olması gerekmektedir.¹⁷

1.2. Kamu Sektörünün Genel Ekonomiye Etkileri

Söz konusu ilkede, kamunun çeşitli vesilelerle ekonominin diğer sektörleriyle olan ilişkilerinde belirli kuralların hakim olması gerektiği ve bu tür ilişkiler kapsamında yerine getirilen işlemlerin de kamuoyuna açık olması gerektiği hususu üzerinde durulmaktadır. Kamunun banka dışı özel kesime düzenleme yetkisinden kaynaklanan müdahaleleri ile bankacılık kesimine hem düzenleme yetkisinden kaynaklanan hem de doğrudan kredi mekanizması veya piyasa faiz oranlarından düşük faizle elinde devlet iç borçlanma senedi tutturmasına neden olan müdahalelerinin kamuya açıklanması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca, kamu elinde özel sektöre ait hisse senedi bulunduruyor ve bu yolla özel sektöre müdahalede bulunuyorsa bunların da açıklanması gerektiği belirtilmektedir.

Kamunun; merkez bankaları, kamu bankaları ve KİT'ler ile olan ilişkilerinden kaynaklanan ve aslında bütçede yer alması gereken yarı mali harcamalarının da kamuya açıklanması şeffaflık açısından büyük önem taşımaktadır. Dünyada pek çok ülke bütçe kaynaklarının kısıtlı olması nedeniyle bazı harcamalarını yukarıdaki kurumlar aracılığıyla bütçe dışında yerine getirmektedir. Buna örnek olarak, tarım sektörünü desteklemek üzere bütçeden kaynak aktarmak yerine kamu bankalarından düşük faizli kredi verdirilmesi ve bu nedenle kamu bankalarında görev zararı oluşması gösterilebilir¹⁸.

¹⁷ DPT: a.g.r., 84.

¹⁸ HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 4.

Kamu sektörünün yasal düzenlemeler ve hisse senedi yoluyla ekonominin geri kalanını etkilemesi durumunda, buna ilişkin faaliyetlerin açıkça belirlenmiş kurallara göre ve kamuoyuna açık olarak yerine getirilmesi gerekmektedir.

1.2.1. Banka Dışı Özel Sektör Düzenlemeleri

Hükümetlerin düzenleyicilik fonksiyonlarının özel sektör üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Hükümetler artan bir şekilde düzenleyicilik fonksiyonunu yerine getirmede şeffaflık ilkesinin gerekliliğinin farkına varmaktadır. Düzenlemede banka dışı özel sektöre ilişkin düzenlemelerin kamuya açık bir şekilde yürütülmesine dikkat çekilmektedir. OECD gibi diğer kuruluşlar da hükümetin düzenleyicilik fonksiyonunun şeffaflığının yanısıra etkinliği ile de ilgilenmektedirler¹⁹.

1.2.2. Kamu Sektörünün Bankacılık Sektörüne Müdahaleleri

Özellikle kamu bankalarına tahkim kanunları, ikraz gibi nedenlerle piyasa faiz oranlarının altında verilen kağıtlar, bankaların karlılık durumlarını ciddi anlamda etkilemektedir. Bunun yanında bankacılık sektöründe muhasebe işlemlerindeki problemler de sorun yaratmaktadır. Bankacılık sektöründe yapılması gereken en önemli düzenleme, devletin işlemlerine ilişkin faaliyetlerin bankaların bilançoları gibi mali tablolarında daha açık bir şekilde yayınlanmasıdır. Bunun yanısıra bankacılık sektörünü düzenleyici yasal çerçeve de önemlidir²⁰.

¹⁹ Yasemin Gürsoy HÜRCAN : **Mali Disiplinin Sağlanmasında Yasal Düzenlemelerin Yeri, Önemi, Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneğinin İncelenmesi**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi, No:23, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ağustos-1999, 124.

²⁰ HÜRCAN : a.g.e., 124.

1.2.3. Hisse Senedi Yatırımları

Hükümetler şirketlere veya ticari bankalara hisse senedi olarak doğrudan müdahale edebilirler. Buradaki minimum standart bu yatırımların kamuoyuna açıklanmasıdır. Ayrıca bu hisse senedi alımlarının seçiminde neye göre karar verildiği de açıklanmalıdır²¹.

1.3. Kamu Sektöründe Sorumlulukların Dağılımı

Kamu sektörünün hem kendi içinde hem de yasama, yürütme ve yargı fonksiyonları arasında açık ve anlaşılır biçimde tanımlanmış görev ve sorumluluk dağılımının yapılması gerekmektedir. Düzenlemede, idari sorumlulukların yeterince açık ve kesin tanımlanmaması durumunda hesap verme sorumluluğunun zayıflayacağı, iletişim kopukluğu meydana geleceği ve sonuçta kararların yeterince etkin alınamayacağı belirtilmektedir.

Bazı kamu fonlarının bütçe dışında izlenmesinin geçerli nedenleri olsa bile bu kaynakların yoğun biçimde kullanılması şeffaflığı ve de mali politika üzerindeki kontrolleri azaltmaktadır. Bu nedenle bütçe dışı kamu kaynaklarının kullanılması, muhasebeleştirilmesi ve denetlenmesinin bütçe ödeneklerinin tabi olduğu prosedürlere göre yerine getirilmesi önem taşımaktadır. Bu yönde gerekli düzenlemeler hazırlanmalı ve uygulanmalıdır. Bütçe dışı kamu faaliyetlerin de bütçenin tabi olduğu ilkelere göre yürütülmesi ve denetlenmesi gerektiği IMF'in tüzüğünde minimum şart olarak gösterilmektedir²².

Ayrıca bu madde kapsamında mali bilgilerin şeffaf bir şekilde yayınlanmasının sağlanmasında yasa yapıcı ve hukuki kurumların üzerine düşen görevin önemine dikkat çekmektedir. Kural olarak, sorumluluk

²¹ HÜRCAN : a.g.e., 125.

²² HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 5.

tanımlarının anayasalarda veya kanunlarda açıkça belirtilmesi gerekmektedir²³.

1.4. Kamu Faaliyetlerinin Yönetimi ve Koordinasyonu

Bütçe ve bütçe dışı faaliyetler arasındaki koordinasyon ve yönetim açık bir biçimde oluşturulmalıdır. Devletin uygulamacı birimleri arasında idari sorumluluklara ait tanımlamaların açık olmaması durumunda, görevin yerine getirilmesi sırasında ve görevlere ilişkin karar alma mekanizmalarında sorunlar çıkmaktadır. Ayrıca sorumluluğun kimde olduğu gibi karmaşalar yaratması açısından da sakıncalıdır²⁴.

1.4.1. Kamu Mali Yönetim Sürecinde Koordinasyon

Etkin bir kamu mali yönetimi vergi toplama, harcama yapma ve borçlanma yetkilerinin bir elde toplanmasını gerektirir. Fakat bu yetkilerin dağılımı ülkelerin ekonomik gelişme süreçlerine bağlı olarak farklılıklar göstermektedir. Türkiye’de olduğu gibi planlamanın bir kurumda, ödeneğin serbest bırakılması ve gelirlerin toplanmasının bir başka kurumda ve harcamaların yapılması ile borç yönetiminin diğer bir başka kurumda olması bu kurumlar arasında koordinasyonun çok iyi bir şekilde sağlanmasını gerektirir²⁵.

1.4.2. Bütçe ve Merkez Bankası İlişkileri

Merkez Bankalarının sorumlulukları tanımlanırken, görevlerini yerine getirirken olabildiğince bağımsız olması gerektiğine, artan bir biçimde dikkat çekilmektedir. Birçok ülkenin Merkez Bankası kanunlarında, bankanın

²³ HÜRCAN : a.g.e., 125.

²⁴ HÜRCAN : a.g.e., 126.

²⁵ HÜRCAN : a.g.e., 126.

işlemlerinde bağımsızlığı vurgulanırken bütçe açıklarının doğrudan finansmanının kısıtlandığı, hatta tamamen yasaklandığı görülmektedir.

Ancak gelişmekte olan ülkelerde Merkez Bankalarının pek çok işleminin yarı mali nitelikte olduğu görülmektedir. Bu tür işlemler, kamu yönetiminin herhangi bir faaliyetinin piyasada meydana getirdiği ekonomik etkiyle aynı etkiye sahip olmaktadır. Bu nedenle, bu tür işlemlerin toplam mali denge içerisinde düşünülmesi kaçınılmazdır²⁶. Bu, Düzenlemede aranan minimum şartlardan biridir.

Düzenlemede yer alan Merkez Bankalarıyla ilgili bir diğer konu da, bankanın kar ve zararları ile ilgilidir. Pek çok Merkez Bankası kendi işlemlerinden kaynaklanan karların bir kısmını bütçeye transfer etmektedir. Merkez Bankaları yıllık raporlarında bu kar ve zarar hesabının niteliğini ve nasıl oluştuğunu açıklamalıdır²⁷. Aynı zamanda yıllık bütçelerinde de ayrı bir metin olarak Merkez Bankasının karını etkileyen nedenlere yer verilerek, bütçeye yaptığı transferlerden bahsedilmelidir.

1.4.3. Bütçe ve Kamu Mali Kuruluşları İle İlişkiler

Kamu mali kuruluşlarından kasıt, kamu bankaları gibi tasarrufçu KİT'lerdir. Birçok ülke kamu mali kuruluşlarını yarı mali nitelikte fon yaratabilmek amacıyla kurmuştur. Ayrıca hükümetler, kamu mali kuruluşlarını KİT'lere kredi açmakta olduğu gibi daha belirli, yarı mali nitelikteki işlemlerini yerine getirmek üzere kullanmaktadırlar. Bu konuyla ilgili Düzenlemede belirtilen minimum şart, kamu mali kuruluşlarının yarı mali nitelikteki işlemlerinin tanımlanması ve açıklanmasıdır.

²⁶ HÜRCAN : a.g.e., 128.

²⁷ HÜRCAN : a.g.e., 128.

1.4.4. Bütçe ve Mali Olmayan Kuruluşları İle İlişkiler

Mali olmayan kurumlar ile işletmeciler KİT'lerden bahsedilmektedir. Mali olmayan kuruluşlar, elektrik gibi veya sosyal hizmetler gibi hizmetleri maliyetinin altında kamuya sunulması için oluşturulmuş kurumlardır. Bu ticari olmayan faaliyetlerin finansmanı bütçeden transferler veya borçlanmalarla sağlanmaktadır. Bu, devletin mali sorumlulukları ile mali olmayan kuruluşların ticari rollerinin karışmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla bu, söz konusu kurumların yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesini de güçleştirmektedir²⁸. Burada da Düzenlemede aranan minimum şart, bu faaliyetlerin büyüklüğünün açıklanması ve raporlanmasıdır. Burada sorumlulukların daha açık bir şekilde tanımlanması için KİT'lerin tüm ticari olmayan faaliyetlerinin tanımlanması ve girişim hesabında gösterilmesi gerekmektedir.

1.5. Yasal ve Yönetimsel Çerçeve

Mali yönetimin şeffaflığının desteklenmesi açısından yasal ve yönetimsel çerçevenin üç temel prensibe sahip olması gerekmektedir;

- Bütçe ve Bütçe Dışı Faaliyetlerin Tanımlanması
- Kamu Gelirlerinde Yasal Dayanağın Varlığı
- Davranışların Ahlaki Standardı

1.5.1. Bütçe ve Bütçe Dışı Faaliyetlerin Tanımlanması

Bütçelerin etkinliği, dayandıkları kanun ve düzenlemelerin ne derece bağlayıcı olduğuna göre değişebilmektedir. Uygulamada bütçe kanunlarının kamu kaynaklarının kullanımını sınırlayamadığı durumlar, örneğin ek bütçeler, yedek fonların kullanılması, emanet uygulamaları nedeniyle

²⁸ HÜRCAN : a.g.e., 129.

bütçelerin şeffaf olma niteliklerini kaybettiği bilinmektedir. Kamu fonlarının kullanılması ancak yasal dayanak ile söz konusu olmalıdır²⁹.

Mali yönetim bütçe ve bütçe dışı faaliyetlere uygulanan etkili yasal ve idari kurallara sahip olmalıdır . Bütçenin etkinliği yasal dayanağının kuvvetli olmasına bağlıdır. Bütçe süreçleri, uygulamaları ve yasal dayanakları pek çok ülkede farklılık gösterse de kamu fonları ancak yasa ile harcanabilir. Bütçeler tüm merkezi hükümetin işlemlerini kapsamalı, bütçe işlemleri brüt bazda gösterilmeli ve bütçe yönetiminde etkili bir güce sahip olunmalıdır³⁰.

1.5.2. Kamu Gelirlerinde Yasal Dayanağın Varlığı

Vergiler, harçlar ve cezaların yasal dayanağı olmalıdır. Vergi kanunları kolayca anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır³¹.

Vergilemede yasal dayanağın bulunması, vergiler, cezalar ve harçlar için mutlaka yasal dayanağın olması gerektiğine ve bu yasal düzenlemelerin de kolayca ulaşılabilir ve anlaşılabilir olmasına dikkat çekmektedir. Vergi idarelerinin gelişmiş bilgi erişim sistemlerini kullanmalarının vergilemede şeffaflığı arttıracığına, eğer yapılıyorsa, vergilemede netleştirme işlemlerinin de açıkça raporlanması gerektiğine dikkat çekilmektedir. Vergi ödeyiciler açısından ise mükelleflerin vergi ödevlerinden doğan hak ve sorumluluklarının açıkça belirtilmesi gerektiğine değinilmektedir³². Vergi mükelleflerinin hakları çok açık bir biçimde bilinmeli ve mali konularda idari ve yasal denetimin kapıları sonuna kadar açık olmalıdır.

²⁹ HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 6.

³⁰ HÜRCAN: a.g.e., 130.

³¹ IMF-1998: a.g.e., 42.

³² HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 6.

Mükellefin vergi idaresi ve inceleme elemanı ile bire bir ilişki kurmasını gerektirmeyen ve anlaşılır nitelikte olan vergi yasaları, muhtemelen rüşvete daha az imkan verecektir ³³.

1.5.3. Davranışların Ahlaki Standardı

Kamu çalışanlarının görevlerini yerine getirirken belli standartlara göre davranması gerektiği ilkesi ise kamu kaynaklarının kullanılmasında sorumluluk mekanizmalarının geliştirilmeye çalışılmasından kaynaklanmaktadır.

Kamu çalışanları için davranış kalıplarının ahlaki standartları açık olmalı ve kamuoyuna duyurulmalıdır. Birleşmiş Milletler tarafından 12 Aralık 1996 tarihinde yayınlanan "International Code of Conduct for Public Officials (Kamu Görevlilerinin Uluslararası Davranış Kodları)" nda kamu çalışanlarının görevlerini yerine getirirken gözetmeleri gereken ilkeler sıralanmıştır.

Söz konusu ilkelere aşağıdaki noktalara dikkat çekilmektedir³⁴ ;

- i. Kamu görevlisinin davranış kodu, kamu yararı ilkesi doğrultusunda olmalıdır.
- ii. Kamu görevlileri görevlerinde çıkar çelişkisi içinde olmamalıdır.
- iii. Kamu görevlileri kamu hizmetinin yönünü etkileyebilecek bir hediye ya da yönlendirmeye konu olmamalıdır.
- iv. Kamu görevlileri sahip oldukları bilginin gizlilik derecesine uygun davranmalıdır.
- v. Kamu görevlisinin siyaset ve siyasetçi ile olan ilişkisi yansızlığına gölge düşürecek nitelikte olmamalıdır.

³³ Hasan AYKIN : " Küresel Rüşvetle Mücadelede Kapsamlı Bir Strateji Gereği ve Hükümetin Rolü ", (IMF SURVEY, **Role of Government Comprehensive Strategy Is Needed To Fight Global Corruption**, Volume : 27, Number 11, June 1998, 182-183'den tercüme edilmiştir.), **Maliye Dergisi**, S.19, Eylül-Aralık 1998, 61.

³⁴ Eser KARAKAŞ : "Dünya'da Kamu Mali Yönetimi ve Şeffaflık", **15.Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, 21-22.

2. Bilginin Kamuya Açık Olması

Şeffaflığın sağlanmasında bu madde kapsamında temel ilke kamuoyuna yoğun ve sürekli bilgi akışının sağlanabilmesidir.

Saydamlık, devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır. Bu tanımda iki unsurun altını çizmekte yarar vardır. Tanıma göre sistemin saydam olması için sadece yönetimin ne yaptığının bilinmesi değil, ne yapmaya niyetli olduğu konusunun da kamuoyuna sunulması gerekmektedir. Niyetlerin açık bir biçimde belirlenmesi ve kamuoyuna sunulması hem niyetlerin kamu yararına uygun olup olmadığını tartışma olanağı yaratır, hem de vatandaşlara daha sonra davranışları ve bu davranışların sonuçlarını değerlendirmede önemli bir kıstas sunar. İkincisi, bilginin bir yerlerde mevcut olması sistemin saydam olduğunu göstermez. Bilginin vatandaş tarafından etkin bir biçimde kullanılabilmesini sağlayacak bir biçimde düzenli, anlaşılabilir ve tutarlı olması gerekmektedir³⁵.

Devlet adına girilmiş yükümlülükler ve sürdürülen aktiviteler hakkında zamanında güvenilir, kapsamlı, anlaşılabilir ve uluslararası karşılaştırmalara elverişli niteliklere haiz bilginin kamuoyuna sunulması gerektiği hususu üzerinde durulmaktadır. Bu doğrultuda, bütçe dokümanları ve diğer mali raporların yayınlanması, bu raporlarda merkezi devlet idaresi dışında yürütülen ve yarı-mali işlemlerin boyutları hakkında tasnif edilmiş bilgilere yer verilmesi saydamlığın gerekleri olarak sayılmaktadır³⁶.

³⁵ ATILYAS- SAYIN: a.g.m., 1.

³⁶ Emin DEDEOĞLU-Ferhat EMİL-Can M. ERDEM : "Kamu Mali Mevzuatının Uygulanması ve Saydamlığı Üzerine Gözlemler", TESEV-1999, 2.

1.1. Mali Faaliyetler Hakkında Etkin Bilgi

Bu kapsamda IMF'nin minimum standartları ³⁷;

- Bütçe dışı kamu faaliyetleri; bütçe metni ve muhasebe raporları içinde gösterilmelidir.
- Cari yıl bütçesi ile birlikte gelecek iki yıl için orijinal ve revize edilmiş bütçe tahminleri de yayınlanmalıdır.
- Merkezi hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri, vergi harcamaları ve kamu bankaları, KİT'ler ve merkez bankaları ile ilişkilerinden kaynaklanan yarı mali nitelikteki faaliyetleri bütçe metni ile birlikte yayınlanmalıdır.
- Merkezi hükümet, borçlarının seviyesi ve kompozisyonunu altı aydan fazla gecikmeye meydan vermeyecek şekilde yayınlamalıdır.
- Mali raporlamada kullanılan ilkeleri gösteren bir doküman hazırlanmalıdır.
- Mali veriler ve raporların yayınlanma takvimleri önceden kamuoyuna açıklanmalıdır.

Düzenlemede hükümetlerin geçmiş, cari ve projeksiyonu yapılmış dönemlere ait mali faaliyetleri ile borçları ve finansal varlıkları hakkında tam bir bilgi setini kamuya sunması gerektiği belirtilmektedir. Düzenleme bu bölümde mali bilgilerin yayınlanmasında etkinliğin sağlanması için:

- Bütçenin kapsamının,
- Tahminler ve gerçekleştirmeler hakkında detaylı bilgi hazırlanmasının,
- Gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler, vergi harcamaları ve yarı mali nitelikteki faaliyetler hakkında raporlar hazırlanmasının,

³⁷ **Manual on Fiscal Transparency** , (IMF, 1999b), Box 1, 5-6.

- Borçlar ve varlıklar hakkında zamanında ve kapsamlı veriler yayınlanmasının önemi üzerinde durmaktadır.

1.1.1. Yıllık Bütçenin Kapsamı

Bütçe, merkezi hükümet faaliyetlerinin hepsini kapsayan ve hükümetin Meclise karşı temel sorumluluğunun göstergesi durumundadır. Dolayısıyla Bütçe Kanunu'nun, merkezi hükümet işlemlerinin yanında merkezi hükümetin bütçe dışı faaliyetleri hakkında da bilgi sağlaması gerekmektedir. Bu minimum şart olarak konmuştur. Böylece, kamu mali durumu hakkında tam bir bilgi setine erişilebilecek ve buradan hareketle daha doğru değerlendirmeler yapılacaktır. Düzenleme ayrıca merkezi hükümet işlemleri yanında toplam kamuya ait verilerin de açıklanmasının faydalı olacağını belirtmektedir. Ancak, toplam kamu verilerinin konsolide edilmesinde merkezi hükümet bütçesi dışında kalan kurumların verilerinin zamanlamasında problemlerle karşılaşılabileceği de belirtilmektedir³⁸.

Kamu gelirleriyle finanse edilen faaliyetlerden önemli bir bölümünün bütçe kapsamı dışına çıkarılması, bu faaliyetlerin makro ekonomik etkilerini değerlendirme ve denetleme imkanını ortadan kaldırmakta ve sonuçta kamuoyuna hesabı verilmeyen geniş yetkilerin kullanıldığı alanlar bırakmaktadır. Bu nedenle, bütçenin kapsamının kamusal faaliyetlerin tamamını kapsayacak bir biçime dönüştürülmesi ve millete hesap verme yükümlülüğünün sağlanması gerekmektedir³⁹. Genel prensip, yürütmenin tek bir bütçe ortaya koymasıdır, bütün uygun politikalar bu bütçe içerisinde yer almalıdır. Her ne kadar günümüzde yapılması mümkün olmasa da yasama organı ve toplum tek bir bütçe olduğunu gördüğünde şeffaflığın artması da muhtemeldir⁴⁰.

³⁸ HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 7-8.

³⁹ DPT: a.g.r., 10.

⁴⁰ Hakkı ODABAŞ: "Mali Disiplin ve Bütçe Süreci", **Maliye Dergisi**, Mayıs-Ağustos 1999, S.131, 154.

1.1.1.1. Bütçe ve Bütçe Dışı Fonlar

Yıllık bütçe, merkezi hükümetin tüm faaliyetlerini detaylı bir şekilde kapsamalı ve merkezi hükümetin bütçe dışı faaliyetleri hakkında bilgi sağlamalıdır. Bunlara ek olarak, hükümetin alt düzeylerinin gelir ve harcamalarının, yürürlükteki genel bütçe finansman durumuna etkisi konusunda etkin bilgi sağlamalıdır ⁴¹.

Bütçe kapsamındaki kuruluşlar, bir kısım faaliyetlerinden doğan finansman ihtiyaçlarının bütçe dışı fonlar tarafından sağlanan kaynaklarla yapılmasına izin verdiği zaman bu tür faaliyetlerin bütçe ve muhasebe kayıtlarında yer alması gerekmektedir. Bütçede sunulan planlar ve muhasebe raporları ile tutarlı olmalı ve her ikisi de bütçe dışı fonların finansmanını içermelidir ⁴².

1.1.1.2. Gerçekleşmeler ve Tahminler

Yıllık konsolide bütçe yanında geçmiş ve gelecek iki yıl için de bütçe verilerinin yayınlanmış olması beklenmektedir. Mali durumun daha doğru değerlendirilmesi için bu minimum şart olarak gösterilmektedir.

Kamu mali yönetimine ilişkin doğru değerlendirmelerin yapılabilmesi için özellikle vergi harcamaları, gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler ve yarı mali nitelikli faaliyetler hakkında da raporlar hazırlanması gerektiği belirtilmektedir.

⁴¹ CANSIZ : a.g.m., 274.

⁴² HÜRCAN : a.g.e., 132.

2.1.2. Meydana Gelebilecek Yükümlülükler, Vergi Harcamaları ve Yarı Mali Nitelikteki Faaliyetler

2.1.2.1. Meydana Gelebilecek Yükümlülükler

Mali risklerin ülke istikrarı açısından önemli hale gelmesinde başlıca neden olarak, uluslararası sermaye hareketlerinin ve bunların hareketliliğinin artması ve devletlerin doğrudan finansman yerine artan bir şekilde garanti yoluyla yatırımlar gerçekleştirmesi sayılmaktadır. Bu nedenle, ülke mali durumu değerlendirilirken bütçe dışındaki yükümlülüklerin de hesaba katılması daha doğru bir değerlendirme yapılmasına imkan verecektir ⁴³.

Bu tür yükümlülüklerin mali karar alma süreçlerinde mutlaka dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, pek çok ülkede nakit bazlı muhasebe ilkeleri kullanıldığından bunların mali raporlara alınması ancak nakit ödemeleri sırasında söz konusu olmaktadır. IMF Tüzüğü, bu tür yükümlülüklerin ve bunlardan kaynaklanacak mali risklerin doğru değerlendirilmesini teminen tahakkuk bazlı muhasebe ilkelerinin kullanılmasının yararlı olacağını belirtmektedir. Bu raporların yokluğu mali sürdürülebilirliğin değerlendirilmesinde de problemlere yol açabilecektir. Düzenleme minimum standart olarak merkezi hükümetin başlıca gerçekleşmesi muhtemel yükümlülüklerini gösteren bir raporun bütçe ile birlikte hazırlanması gerektiğini belirtmektedir. Bu konuda en iyi uygulamanın ise gerçekleşmesi muhtemel yükümlülüklerin maliyet hesaplarının yapılması olduğu belirtilmektedir ⁴⁴.

⁴³ HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 8.

⁴⁴ HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 9.

2.1.2.2. Vergi Harcamaları

Vergi harcaması; teşvik ve sosyal amaçlar nedeniyle vergi kanunlarında yer alan istisna, indirim, vergi ertelenmesi gibi unsurların belli bir dönemdeki kamu gelirlerine olan net etkisi olarak tanımlanmaktadır ⁴⁵.

Vergi teşvik ve muafiyetleri, bunlardan yararlanan kuruluşlara yapılan kamusal nitelikli bir transfer harcaması olarak kabul edilmektedir. Gelişmiş ülkelerin bir kısmında bu nitelikli harcamalar bütçe sürecinde ortaya konmakta ve bu harcamalarla ilgili analizler yapılmaktadır. Vergi giderleri diye adlandırılan bu kalemler diğer harcama kalemlerinin tabi olduğu denetime de tabi değildir. Bazı ülkelerde bu tür teşvikler bakanlıkların otoritesi altındadır. IMF Tüzüğünde, meclise sunulacak bütçe ile birlikte, vergi harcamalarının hesaplanmasında ciddi zorluklar olmasına rağmen maliyet tahmininin de kısa bir metin halinde bulunması istenmektedir ⁴⁶.

Bir harcama doğrudan bütçeden yapıldığından, toplam harcamalar içinde yer alır ve istatistiklerde harcamayı artıran bir kalem olarak görülür. Harcamanın doğrudan yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde harcama görülmez. Dolayısıyla harcamaların sadece devletin doğrudan yaptığı harcamalar şeklinde alınıp analiz edilmesi gerçeği gösterme açısından doğru bir yöntem değildir. Devletin bütçe sistemi içerisinde yaptığı harcamalara vergi harcamaları da eklendiğinde, gerçek harcamaların çok daha yüksek olduğu görülecektir ⁴⁷.

Vergi giderleri veya teşvikler dünyada sekiz ülkede yasal gereklilik olarak yayınlanmaktadır. Bu ülkeler, Avustralya, Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Portekiz, İspanya ve Amerika Birleşik Devletleridir. Almanya ve

⁴⁵ Bahattin KULU : "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri", **Vergi Dünyası**, Ağustos-2000, S.228, 24.

⁴⁶ HÜRCAN : a.g.e., s.135.

⁴⁷ T.C.Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Harcamaları 2001**, Ocak-2001, Ankara, V.

Amerika Birleşik Devletleri 1960'ların sonlarında vergi giderlerini raporlayan ilk ülkeler olmuşlardır.

2.1.2.3. Yarı Mali Nitelikteki Faaliyetler

Yarı mali nitelikteki faaliyetler Merkez Bankası, kamu mali kurumları (kamu bankaları) ve mali olmayan kamu kurumları tarafından yönetilebilirler. Düzenlemede belirtildiği üzere, bu tür faaliyetlerin bütçe kanunları ile birlikte yayınlanması gerekmektedir. Yarı mali nitelikteki işlemlerin raporlanmasında iki önemli nokta bulunmaktadır ⁴⁸:

- Mali etkilerinin büyüklüğü konusunda bilgi sağlamak mümkündür.
- Yarı mali nitelikteki işlemlerin yoğun olarak görüldüğü ülkelerde genel denge ile birlikte yarı mali işlemleri de kapsayan arttırılmış dengenin kullanılması ve yayınlanması gerekmektedir.

2.1.3. Borçlar ve Finansal Varlıklar

Merkezi hükümet düzenli olarak borçlanma durumunu ve finansal varlıklarını gösteren bilgileri yayınlamalıdır. Bu devletin net borç durumunu göstermektedir. Borçların ve mali varlıkların seviyesinde ve kompozisyonundaki değişimleri izlemek mali politikaların sürdürülebilirliği açısından çok önemlidir. Bu kapsamda, devletin bilançosunun çıkarılması, devletin tüm varlık ve yükümlülüklerini göstereceğinden çok gereklidir.

⁴⁸ HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 9.

2.1.3.1. Borçların Raporlanması

Borçların sınıflandırılması ve tanımı uluslar arası tanımlanmış standartlara göre yapılmalıdır. Düzenlemede konuyla ilgili en iyi düzenlemenin IMF'nin Special Data Dissemination Standart (SDDS) olduğu belirtilmektedir.

Veriler yayınlanırken bir önceki yayınlanan veri de karşılaştırılabilirliği sağlamak üzere beraberinde yayınlanmalıdır. Endeksli borçlarda olduğu gibi, değerlendirme yapılan borçlar için değerlendirme metotları dipnot olarak belirtilmelidir. Vadeye göre borçlar kısa, orta ve uzun vadeli olarak yayınlanmalıdır. Borçlanmanın alıcılara göre dağılımı, borçlanmanın enstrümanlara göre dağılımı tabloları da hazırlanmalıdır ⁴⁹.

Burada düzenlemenin getirdiği minimum şart, borçların seviyesi ve kompozisyonunun yıllık olarak yayınlanmasında en fazla altı aylık bir gecikme yapılabileceği yönündedir. Borçlanmalar her yıl bütçelerle birlikte ve bütçenin sonuç hesaplarında yer almalıdır.

2.1.3.2. Finansal Varlıkların Raporlanması

Burada da finansal varlıklar karşılaştırılabilirliği sağlamak üzere en son açıklanan verilerle beraberinde yayınlanmalıdır. Finansal varlıkların değerlendirilmesinde kullanılan muhasebe kurallarına açıkça yer verilmelidir. Finansal varlıklar devletin yükümlülüklerinin ve taahhütlerinin veya gelecekteki faaliyetlerinin finansmanı için kullanılırlar. Finansal varlıklar nakit bazda raporlanmalıdır. Ayrıca finansal varlığa ilişkin olarak herhangi bir özel durum varsa bunlar da dipnot olarak belirtilmelidir. Buna örnek olarak finansal varlığın bir borca veya yükümlülüğe karşılık tutulması ve finansal varlık üzerindeki kullanım kısıtları gösterilebilir ⁵⁰.

⁴⁹ HÜRCAN : a.g.e., 137.

⁵⁰ HÜRCAN : a.g.e., 137-138.

2.2. Verilerin Yayınlanmasında Taahhüt ve Zamanlama

Düzenlemenin bu bölümünde mali bilgilerin yayınlanmasına ilişkin taahhütlerin bütçe kanunu gibi bir kanunda yayınlanması ve kamuoyuna verilerin yayınlanma takviminin açıklanması gerektiği belirtilmektedir.

3. Bütçe Hazırlama, Uygulama ve Raporlama Süreçlerinin Açık Olması

Bütçe kanunu, hükümetlerin kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını nasıl harcayacaklarına ilişkin taahhütlerini ve vatandaşlara götürmeyi vaat ettikleri hizmetleri içeren bir mukavele niteliğindedir ⁵¹. Bu nedenle bütçelerin ve bütçe sürecinin şeffaf olması oldukça fazla önem taşımaktadır.

Bu kapsamda Düzenlemede incelenen konular, bütçe dokümanının içeriği, bütçe tahminlerinin sınıflandırılması ve sunumu, bütçe uygulama ve işlemlerinin izlenmesi ve mali raporlama üzerinde yoğunlaşmaktadır.

3.1. Bütçe Dokümanı

Hükümetler, mali politika hedefleri ve önceliklerini, ekonomik görüşlerini ve mali sürdürülebilirlik üzerine değerlendirmelerini içeren bir dokümanı da bütçe metni ile birlikte açıklamalıdır ⁵².

Düzenleme, bu madde kapsamında bütçe dokümanının mali politika hedeflerini, makroekonomik çerçeveyi, bütçenin hangi politikalara

⁵¹ İzak ATILYAS -Şerif SAYIN: **Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi**, TESEV-1997, 1.

⁵² IMF-1999b: a.g.e., 6.

dayandırıldığını ve başlıca mali riskleri açıkça tanımlaması gerektiğini belirtmektedir. Minimum standart olarak bütçe dokümanının yanı sıra bu bilgileri içeren bir dokümanın da meclise sunulması gerekmektedir. Düzenlemede üzerinde önemle durulan diğer bir nokta da bütçe çalışmalarının orta vadeli hazırlanıp meclise sunulması gerektiğidir⁵³.

Bu madde kapsamında bütçe metni ile birlikte;

- i) bütçe tahminlerinde kullanılan varsayımlar,
- ii) makroekonomik tahminlerde meydana gelecek sapmalar,
- iii) gerçekleşmesi muhtemel yükümlülüklerin yıl içine gelebilecek muhtemel maliyetleri ile,
- iv) ortaya çıkacak risklerin de

bir metin halinde sunulması gerektiği belirtilmektedir.

3.1.1. Mali Politika Hedefleri ve Sürdürülebilirlik

Mali politika hedeflerinin duyurulması ve mali politikaların sürdürülebilirliğin değerlendirilmesi için yıllık bütçe bir çerçeve oluşturmalıdır. Hemen hemen tüm ülkelerde bütçeler yıllık olarak hazırlanmaktadır. Bunlara ek olarak bütçeler, hükümetlerin mali politika hedefleri ve bu politikaların orta ve uzun vadede sürdürülebilirliğine ilişkin çeşitli bilgiler sunabilmelidirler.

Bu nedenle minimum standart olarak ; mali politika hedeflerini ve önceliklerini, ekonomik duruma ilişkin öngörülerin özetini ve mali politikada sürdürülebilirliğin niteliğini değerlendiren bir mali ve ekonomik durum değerlendirmesi de bütçe metni ile birlikte yayınlanmalıdır⁵⁴.

⁵³ HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 10.

⁵⁴ HÜRCAN : a.g.e., 139.

3.1.1.1. Orta Vadeli Tahminler ve Bütçenin Çerçevesi

Politika oluşturma, planlama ve bütçeleme arasındaki ilişki, ancak iyi bir şekilde tasarlanmış ve mekanizmaları ortaya konmuş orta vadeli bir harcama sistemi ile kurulabilir. Orta vadeli programlar, politikaların formüle edilmesinde, değerlendirilmesinde ve uygulanmasında daha şeffaf politika araçlarıdır.

Orta vadeli harcama sistemi esas olarak, karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ile ilişkilendirilmesine imkan veren, kamu harcama politikalarını geliştirmeye yönelik bir süreçtir⁵⁵.

3.1.1.2. Mali Sürdürülebilirlik

Mali politikalar orta ve uzun vadede devletin karşılayacağından daha fazla borç servisi yaratıyorsa sürdürülemezler. Mali sürdürülebilirlik açısından, basit bir kural olarak, borç rasyosunun belli bir oranı aşmasını önlenmesi gerektiği söylenebilir. Mali sürdürülebilirliğin değerlendirilmesi açısından her ülkenin kendi ekonomik, mali ve politik şartları içinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.1.2. Mali Kurallar

Mali kurallar, hükümetin faaliyetlerini sınırlayan kurallar olarak tanımlanmakta ve genellikle anayasalarda veya kanunlarda yer almaktadırlar. Bu kurallara örnek olarak, altın kural⁵⁶ (golden rule), denk bütçe kanunları, devletin bankacılık kesiminden borçlanmasına limit, Maastricht

⁵⁵ DPT: a.g.r., 79.

⁵⁶ Altın kural, kamu borçlarının kamu yatırımlarını aşamayacağı anlamına gelmektedir.

Andlaşmasıyla getirilen mali kriterler⁵⁷ vb. sayılabilir. Bu kuralların anlaşılabilir nitelikte olması da ayrı bir önem taşımaktadır.

3.1.3. Makroekonomik Çerçeve

Yıllık bütçeler, etkin ve tutarlı nicel makro ekonomik çerçeve içerisinde sunulmalıdır. Bunun yanısıra, bütçenin tahmin edilmesinde kullanılan ekonomik varsayımlar ve temel parametreler yayınlanmalıdır.

3.1.4. Yeni Politikalar İle Varolan Taahhütlerin Ayırımı

Uygulanmakta olan politikalar ile yeni politikaların maliyetlerinin açıkça tanımlanması bütçe disiplininin sağlanmasında kaçınılmaz bir ilkedir. Ülkeler değişiklik yaptıkları gelir ve harcama politikalarını ve bunların ekonomideki muhtemel etkilerini yayınlamalıdır⁵⁸.

3.1.5. Başlıca Mali Riskler

Bütçe tahminleri pek çok riskle karşı karşıyadır. Bunlar, varsayım ve parametrelerde meydana gelen sapmalar, makro ekonomik program ve harcamacı kuruluşların tahminlerinde meydana gelen sapmalar ve maliyet hesaplamasında ortaya çıkan sorunlar olarak sıralanabilir⁵⁹.

Mali tahminlerdeki sapmalardan, gerçekleşmesi muhtemel yükümlülüklerden ve maliyetleri tam anlamıyla saptanamayan programlardan kaynaklanan mali riskler raporlanmalıdır⁶⁰ ve bu mali risklerin etkilerini de içeren belgelerle birlikte bütçeyle yayınlanmalıdır. Ekonomik tahminlerdeki

⁵⁷ HÜRCAN : a.g.e., 141-142.

⁵⁸ IMF-1999b: a.g.e., 25.

⁵⁹ HÜRCAN : a.g.e., 143.

⁶⁰ IMF-1999b: a.g.e., 6.

sapmalar ve belirli harcama taahhütlerinde meydana gelebilecek ancak kesin olmayan maliyetler de rakamsal ve sözel olarak açıklanmalıdır.

3.2. Bütçenin Sınıflandırılması

Düzenlemede, bu madde kapsamında bütçe verilerinin sınıflandırılması üzerinde durulmaktadır. İlk olarak, bütçe verilerinin IMF'in GFS (Government Finance Statistics) El kitabında belirtilen ekonomik, fonksiyonel ve idari sınıflandırmaya uygun olarak sınıflandırılması gerektiği belirtilmektedir.

Ayrıca, bütçe büyüklüklerinin brüt olarak kaydedilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Önem arz eden (sağlık, eğitim vb.) harcama programlarının hedeflerini gösteren bir metnin de bütçe dokümanında bulunması gerektiği böylece bu harcamalarla ne kadar refah artışı sağlanacağını incelenmesi gerektiği de belirtilmektedir.

Düzenlemede son olarak, bütçe dengesinin yanısıra mali durumun daha iyi anlaşılmasını ve daha doğru mali politikalar belirlenmesini sağlayacak farklı göstergelerin de bütçe ile birlikte yayınlanması gerektiği belirtilmektedir.

3.2.1. Verilerin Sınıflandırılması

Tüm kamusal faaliyetler bütçe içinde yer almalıdır. İşlemler brüt bazda kaydedilmeli, ekonomik, fonksiyonel ve idari sınıflandırmaya tabi tutulmalıdır⁶¹. Bütçe dışı faaliyetlere ilişkin işlemler de aynı esaslara göre düzenlenmelidir. Bütçe verileri uluslar arası karşılaştırmalara imkan verecek şekilde sunulmalıdır.

⁶¹ IMF-1999b: a.g.e., 6.

Bütçe işlemleri yarattıkları ekonomik etkiler, ödenek durumu, idari kontrol ve amaçları açısından bilgi vermelidir. Tam bir sınıflandırma bütün ihtiyaçları karşılayabilmelidir⁶².

Düzenlemede, bu madde kapsamında bütçe verilerinin sınıflandırılması konusunda bütçe verilerinin IMF'in GFS (Government Finance Statistics) El kitabında belirtilen ekonomik, fonksiyonel ve idari sınıflandırmaya uygun olarak sınıflandırılması gerektiği belirtilmektedir. GFS Standartları muhasebe ve finansal raporlama değil, mali istatistiklerin raporlanması için geliştirilmiş standartlardır. GFS'ye göre bütçelerin sınıflandırılması tüm ülkeler için geniş anlamda tanımlanmış tüm bütçe dışı faaliyetleri ve özel fonları da kapsayacak şekilde olmalıdır.

GFS, mali istatistiklerin raporlanmasında tek standart değildir. Örneğin SNA (System of National Accounts) ve ESA (European System of Accounts)'da buna yakın ilkeler içermesine rağmen GFS genel kabul görmüş uluslararası ilkeler içermektedir.

GFS, hükümet işlemlerinin ekonomi üzerindeki toplam etkilerinin değerlendirilmesinde analitik bir çerçeve sağlamasının yanısıra, fonksiyonel sınıflandırılmasını Birleşmiş Milletler'in COFOG (Classification of the Functions of Government)'a adapte etmekte ve gelir ve harcamalar için geniş bir şekilde kabul edilmiş standartta ekonomik sınıflandırmaya da imkan sağlamaktadır⁶³.

3.2.2. Program Hedefleri

Başlıca bütçe programları tarafından yerine getirilecek hedefleri gösteren bir tablo yayınlanmalıdır. Mali disiplinin sağlanmasında şeffaflık ve

⁶² HÜRCAN : a.g.e., 144.

⁶³ HÜRCAN : a.g.e., 145.

sorumluluk ilkeleri, hükümetin bütçe ve muhasebe hedefleri ve sonuçları arasında ilişki olmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla eskiden olduğu gibi sadece ne kadar para harcandığı ile ilgilenmez. Modern bütçeleme sistemi hükümetin hedefleri ve bunların sonucunda elde edilen sonuçlar ile ilgilenir. Bu bağlamda önemli bir uygulama, harcamaların “program-alt program-faaliyet” kategorilerine göre sınıflandırılmasıdır. Bu alt kalemlerde hedefler iyice belirginleştirilmelidir⁶⁴.

3.2.3. Hükümetin Finansal Durumunun Göstergeleri

Düzenlemenin bu bölümünde bütçe dengesinin yanısıra mali durumun daha iyi anlaşılmasını ve daha doğru mali politikalar belirlenmesini sağlayacak aşağıda sıralanan göstergelerinde bütçe ile birlikte yayınlanması gerektiği belirtilmektedir. Bu göstergeler aşağıdaki gibidir :

- Operasyonel denge ; Genel dengeden farklılığı faizlerin burada reel haliyle bulunmasıdır. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde kullanılmalıdır.
- Yapısal denge ; Devletin gelir ve giderlerinde, GSMH’sında dönmisel olarak meydana gelen dalgalanmalar nedeniyle ortaya çıkan değişikliklerin etkisinden arındırılmış şekilde bütçe açığının hesaplanarak denge hesaplarına dahil edilmesidir.
- Cari denge
- Arttırılmış denge
- Sürdürebilirlik hesaplamaları
- Net değer

⁶⁴ HÜRCAN : a.g.e., 145.

3.2.4. Muhasebe Temeli

Yıllık bütçeler ve sonuç hesapları, muhasebe temelini ve bütçe verilerinin hazırlanması ve sunulmasında kullanılan ilkeleri gösteren bir raporu içermelidir. Aslında devlet muhasebesi ve finansal raporlama için uluslar arası kabul görmüş bir standart yoktur. IFAC (International Federation of Accounts) bunu geliştirmeye çalışmaktadır⁶⁵. Devletler tarafından kullanılan muhasebe sistemleri nakit, yarı nakit, tahakkuk ve yarı tahakkuk olarak dörde ayrılır. IMF'nin şeffaflık düzenlemesi tahakkuk bazlı muhasebe ve raporlama yapılması gereği üzerinde durmaktadır.

3.3. Bütçe Uygulama Prosedürlerinin Belirli Olması

3.3.1. Muhasebe Sistemi

Etkin bir muhasebe sisteminin kamu faaliyetleri hakkında zamanında ve güvenilir bilgiler vermesi gerekmektedir. Ayrıca, muhasebe sistemi aynı işlemler ile tahakkuk eden ödemelere ilişkin kayıtları da içermelidir. Düzenlemede, mali işlemler hakkında daha geniş bilgi sağladığından tahakkuk bazlı muhasebe sisteminin daha doğru ekonomik politikalar üretilmesine imkan verdiği belirtilmektedir.

3.3.1.1. Emanetlerin Değerlendirilmesi

Emanetler tam olarak raporlanmadığında, mali durum hakkında yanlış bilgi sahibi olunmaktadır. Etkili bir kayıt sistemi ödeme ve gelir kısmındaki emanetler hakkında yeterli bilgiyi sağlamalıdır.

Nakit bazdaki muhasebe sistemi, ödemelerdeki emanetlerden dolayı gerçek bütçe açığını daha az olarak açıklamaktadır. Bu durum, muhasebe

⁶⁵ HÜRCAN : a.g.e., 147.

sisteminin değil bütçe politikalarının istismar edilmesinden kaynaklanmakta ve daha çok gelişmekte olan ülkelerde görülmektedir. Bu veriler nakit bazdaki muhasebe sistemine dahil edilmese de; bu verilere ilişkin ek raporlar hazırlanmalıdır⁶⁶. Tahakkuk ve yarı tahakkuk bazlı muhasebe sistemlerinde harcamalar tahakkuk aşamasında kayda alınmaktadır. Bu da emanetlerin kayda alınmasına neden olmaktadır.

Gelir tarafında ise, zamanında elde edilmeyen gelirlerin de kayda alınmaları gerekmektedir. Vergi idareleri, harcama tarafında olduğu gibi bu miktarları saptamalı ve raporlamalıdır. Ödenmeyen vergiler, cezalar ve faizler aylık ve yıllık olarak raporlanmalıdır.

3.3.1.2. Ayni Yardımlar

Pek çok gelişmekte olan ülkede karşılaşılan bir problem de muhasebe sistemlerinin zayıflığından kaynaklanan nakit olmayan ayni yardımların tam olarak kayıtlara yansıtılmamasıdır. Nakit bazdaki muhasebe sistemi bu işlemleri kayda almakta yetersiz kalmaktadır. Tahakkuk bazlı kayıt sistemi bu finanse edilmeyen varlıkların sisteme dahil edilmesini sağlayacaktır. Bütün ülkelerde minimum olarak bir dipnot halinde bu yardımların gösterilmesi istenmektedir⁶⁷.

3.3.1.3. Mali Raporlama

Mali raporlama periyodik, etkili, doğru ve bütçeden sapmaları gösterecek şekilde olmalıdır. Mali raporlama standartları şu konularla ilişkilidir:

i) Bütçe ve bütçe dışı veriler

⁶⁶ HÜRCAN : a.g.e., 147.

⁶⁷ HÜRCAN : a.g.e., 150.

- ii) Sonuç hesapları
- iii) Program sonuçları

Bütçe ve bütçe dışı sonuçlar yıl içerisinde düzenli olarak raporlanmalı ve başlangıçtaki tahminlerle kıyaslanmalıdır. Yönetimin alt düzeylerine (sözcüleri yerel yönetimlere) ilişkin olarak detaylı bilgilerin bulunmaması halinde, bunların mali pozisyonları ile ilgili eldeki mevcut göstergeler (örneğin; bankalara olan borçlar, çıkarılan tahviller gibi) sunulmalıdır⁶⁸.

Zamanlı, kapsamlı ve denetlenmiş kesin bütçe hesapları bütçe dışı faaliyetlere ilişkin eksiksiz bilgilerle birlikte yasama organına sunulmalıdır. Önemli bütçe programlarının hedefleri doğrultusunda elde edilen sonuçlar yasamaya raporlanmalıdır.

Sonuç hesapları kapsamlı ve güvenilir olmalı ve bağımsız dış denetime tabi olmalıdır. Denetim sonuçları mali yıl bitiminden sonra 12 ay içinde hazırlanmalıdır⁶⁹.

3.3.2. İç Denetim Sistemleri

İç denetim kurum bünyesinde bulunan ve kurum yönetimi tarafından olası yolsuzlukları, hataları ve verimsiz uygulamaları en aza indirmek amacıyla kurumun sistemlerini ve prosedürlerini kontrol etmek ve değerlendirmek üzere görevli bulunan birimin yaptığı faaliyettir. İç denetim örgüt içinde bağımsız olmalı ve doğrudan yönetime rapor vermelidir⁷⁰.

⁶⁸ Code of Good Practices on Fiscal Transparency-Declaration on Principles, April 26, 1999, <http://www.IMF.org/external/np/fad/trans/code.htm>, 5.

⁶⁹ IMF-1999b: a.g.e., 6.

⁷⁰ Sacit YÖRÜKER : Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma-Inceleme-Çeviri Dizisi:1, Eylül-1999, 9.

Kamu hizmetine giriş ve kamu ihalelerine katılım açıkça tanımlanmış ve herkese açık olmalıdır. Bütçe uygulamaları iç denetime tabi olmalı bu denetim sonuçları da isteyenler tarafından incelenebilmelidir.

4. Denetim ve İstatistiki Veri Yayınlarının Bağımsız Olması

Şeffaflığın sağlanmasında en önemli hususlardan biri; hükümet tarafından yayınlanan bilgilerin ve mali verilerin kalitesini ve doğruluğunu garanti edecek bağımsız denetim organlarının bulunmasıdır. Bu madde kapsamında üç husus üzerinde durulmaktadır;

1. Dış denetim
2. Makroekonomik tahminlerin denetimi
3. Mali istatistiklerin güvenilirliği

4.1. Dış Denetim

Dış denetim, dış ve denetlenenden bağımsız bir organ tarafından yürütülen denetim olup, bunun amacı hesapların ve mali tablolar ile işlemler ve mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında kanaat bildirmek ve rapor etmektir⁷¹. Kanaat ise, düzenlilik denetimi sonucunda bir dizi muhasebe ve mali verilere dayalı olarak denetçinin vardığı yazılı sonuçtur⁷².

Kamu hesaplarının doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin periyodik raporları kamuoyuna ve yasama organına sunmakla yükümlü olan ulusal bir

⁷¹ YÖRÜKER: a.g.e., 6.

⁷² Intosai Denetim Standartları, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara-1997,45.

denetim kurumu veya eşdeğer bir kurum (Sayıştay), yasama organı tarafından görevlendirilmelidir⁷³.

Pek çok ülkede yapıları ve bağımsızlık dereceleri farklı ulusal denetim organları bulunmaktadır. Ancak çoğu ülkede bu kurumların görevleri sadece işlemlerin yasalara uygunluk denetimi ile sınırlı kalmaktadır. Bir denetimin gerçek anlamda denetim sayılabilmesi için performans denetimini de içermesi gerekmektedir.

Performans denetimi; bir organizasyonun programının, faaliyetin veya fonksiyonun mali ve işlemsel performansını incelemeyi amaçlayan bir denetim türüdür. Bunun için daha çok verimli, daha etken ve daha tutumlu olmaya yönelik fırsatların elde edilmesi için çabalar, planlar, sonuçlar, standartlar ve politik uygulamalarla karşılaştırmalar yaparak bir organizasyonu değerlendirmektedir.⁷⁴

Bağımsız denetimin sağlanabilmesi için pek çok ülkede olduğu gibi denetim organının başkanının, hükümet tarafından atanma yerine, kanunla atanmasının sağlanması gerekmektedir. Düzenlemede aranan minimum şart, dış denetimin uluslararası standartlarda olmasıdır⁷⁵. Bu hususta Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) önemli bir işlevi yerine getirmektedir.

4.2. Makroekonomik Tahminlerin Denetimi

Makroekonomik tahminler, varsayımlarıyla birlikte bağımsız uzmanların incelenmesine açık olmalıdır. Mali tahminler mantıklı ve tutarlı makroekonomik tahminlere dayanmalıdır. Makroekonomik tahminler

⁷³ IMF-1999: a.g.e., 5.

⁷⁴ Muhammad Akram KHAN : "Performans Denetiminin Esasları", Çev: Necmettin Bağdadioğlu, **Sayıştay Dergisi**, Ekim-Aralık 1997, S.27, 70.

⁷⁵ HÜRCAN : a.g.e., 152.

üretirirken kullanılan çalışma metotlarının ve varsayımların kamuoyuna açık olması da tamamlayıcı bir unsur olarak ele alınmalıdır. Tercihen de bütçe ile sunulmalıdır.

4.3. Mali İstatistiklerin Güvenilirliği

Mali istatistiklerin doğruluğu ve güvenilirliği, kurumsal bağımsızlığı bulunan bir ulusal istatistik dairesiyle güçlendirilmelidir. Bir istatistik ofisi, mali ve diğer alanlardaki istatistiki verilerin içeriği ve kalitesini garanti etmeyi sağlayan, verilerin biraraya getirilmesi ve yayınlanmasında teknik olarak bağımsızlığını garanti eden bir kanun ile oluşturulmalıdır. Uygulamada bu amaçla hazırlanmış Birleşmiş Milletlerin yayınladığı UN Fundamental Principles of Official Statistics bulunmaktadır.

D. OECD TARAFINDAN BELİRLENEN MALİ SAYDAMLIK STANDARTLARINA İLİŞKİN ÇALIŞMALAR

OECD üyesi ülkeler mali saydamlık uygulamalarının öncülerindendir. 1999 yılında OECD yıllık toplantısında, kıdemli bütçe görevlilerinden oluşan çalışma grubu, Sekreteryaya mali saydamlık ile ilgili olarak, üye ülkelerin deneyimlerine dayanan bir rehber⁷⁶ oluşturulması yönünde öneride bulunmuştur.

Oluşturulan rehber üç bölümden oluşmaktadır; Birinci bölüm, devletin mali düzenlemelerine ilişkin genel çerçeveyi veren temel nitelikli mali raporu içermektedir. İkinci bölüm, raporda yer alacak belirli tanımları açıklamaktadır. Üçüncü bölümde sorumluluklar yer almaktadır.

⁷⁶ Zuhâl TEK: "OECD Ülkelerinde Mali Saydamlık Rehberi", (Bu yazı OECD Puma/SBO (2000) 6 Sayılı Dökümanın Çevirisidir), **Bütçe Dünyası**, Yıl:1, Ağustos-2000, S.4, 4-6.

Rehberin yasal bir zorunluluk olma özelliği bulunmamaktadır. Yalnızca OECD üye ülkelerinin ortaklaşa hazırladıkları bir çalışmadır. Rehber gere, OECD üyesi ülkelerde mali saydamlığın gerçekleştirilebilmesi için kapsamlı mali raporlamaların yapılması, makro mali ve ekonomik etkileri olan parametrelerin açıklanması, bu raporlama ve açıklamaların uluslar arası karşılaştırma yapmaya ve anlamlı sonuçlar çıkartılabilecek analize elverişli şekilde hazırlanması ile bunların doğruluğunun kamuoyu ve parlamento tarafından denetlenmesi gerekir.

Söz konusu rehber genel hatlarıyla bakıldığında OECD standartları ile IMF standartlarının paralellik arz ettiğı görülebilmektedir. Aşağıda OECD'nin hazırlamış olduğı söz konusu rehber çerçevesinde mali saydamlık standartları ele alınacaktır.

1. Mali Raporlar

Mali saydamlığı gerçekleştirebilmek için OECD rehberinde öncelikli olarak mali raporlar üzerinde durulmuş ve bu mali raporların neler olduğı, hangi bilgileri içermesi gerektiğı ile nasıl hazırlanması gerektiğı hususlarına özellikle yer verilmiştir. Buna göre mali raporlar ; Kapsamlı bir bütçe raporu ile bütçe hazırlık çalışmalarını esas teşkil edecek ön bütçe raporu ile bütçe uygulama sonuçlarını genel mali durumun görülebilmesi açısından seçimden iki hafta önce ve her beş yılda bir mevcut hükümet uygulamalarının uzun dönem itibariyle geçerliliğini ve 10 – 40 yıllık dönemler itibariyle nüfus değişikliklerinin de etkisini gösteren mali nitelikte raporlar yayınlamalıdır. Aşağıda bu raporlar hakkında kısa bilgiler verilecektir.

1.1. Bütçe

- Bütçe hükümetlerin hedeflerini gerçekleştirmede kullandıkları anahtar politika dökümanı olması nedeniyle, devletin tüm gelir ve giderlerini kapsamalıdır ve bütçede farklı uygulamalar, tercihler değerlendirilebilmelidir.

- Parlamentonun bütçeyi yeterince incelemesi açısından, bütçe tasarısı ve ekleri tüm kamu kesimine ilişkin mali bilgileri kapsamalıdır.
- Bütçe veya ekleri ya da ilgili dökümanları, tüm gelir veya harcama programları hakkında detaylı yorumları içermelidir. Performans hedefleri, performans bilgileri uygun olduğu takdirde harcama programı ile birlikte sunulmalıdır.
- Bütçe, orta vadeli (en az gelecek iki mali yılı kapsayacak şekilde) perspektif çerçevesinde hazırlanmalı ve bütçe dökümanları önceki yıla ilişkin bütçe performansını ve gelecek yıllara ilişkin öngörülerini ve bunların karşılaştırılmasına ilişkin raporları içermelidir.
- Harcamalar brüt bazda gösterilmelidir.
- Harcamalar kurumlar itibarıyla gösterilmelidir (Örneğin; bakanlık, kuruluş v.b.). Ekonomik ve fonksiyonel harcama sınıflandırması tamamlayıcı bilgi olarak sunulmalıdır.
- Raporun esasını oluşturan ekonomik varsayımlar belirtilmelidir.
- Bütçe hükümetin tüm mali varlıklarını, sabit varlıklarını, çalışanların emeklilik yükümlülüklerini, gelecekte olabilecek yükümlülüklerini kapsamalıdır.

1.2. Ön Bütçe Raporu

- Bütçe tasarılarının oluşturulmasında kullanılan ekonomik ve mali parametrelerle uyumlu bir şekilde hazırlanan ön bütçe raporu, bütçe

büyükükleri ve bunun ekonomi ile ilişkisi üzerindeki tartışmaları sağlaması açısından bütçe tasarısının sunulmasından bir ay önce yayınlanmalıdır.

- Ön Bütçe Raporu, hükümetin uzun dönemli ekonomik ve mali hedeflerini, gelecek iki yılı kapsayan öngörülerini açıkça göstermeli, toplam gelir ve harcama, bütçe açığı-fazlası ile borçlar konusunda aydınlatıcı bilgi sağlamalıdır.

1.3. Aylık Raporlar

- Aylık Raporlar, her ayın sonunda dört haftalık bütçe uygulama sonuçlarını göstermelidir.
- Raporda toplam gider ve gelir rakamları, tahminlerle birlikte gösterilmelidir. Gerçekleşmelerle başlangıçtaki tahminler arasındaki sapmalar ve düzeltmeler raporda yer almalıdır.
- Rakamsal verilerin yanı sıra kısa özet yorumlar yer almalıdır. Örneğin tahminlerle gerçekleşmeler arasında önemli farklılıklar var ise gerekli açıklamalar yapılmalıdır.
- Harcamalar kurumsal ayırım itibariyle sınıflandırılmalıdır. Ek olarak ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırma itibariyle harcamalar gösterilmelidir.
- Aylık raporlar ve eklerinde hükümetin borçlanma kalemleri de yer almalıdır.

1.4. Altı Aylık Rapor (Yıl Ortası Raporu)

- Altı aylık rapor, cari yılın bütçe sonuçlarını ve gelecek iki yıla ilişkin öngörülerini güncelleştirmeyi sağladığından kapsamlı olarak bütçe uygulama

sonuçlarının görülebilmesini sağlar. Altı aylık rapor, altı aylık dönemin sonundan itibaren altı hafta içinde yayımlanmalıdır.

- Bu raporda, bütçenin temelini oluşturan ekonomik varsayımlar gözden geçirilerek bütçe üzerindeki etkileri gösterilmelidir.
- Hükümetin tüm mali varlıkları, sabit varlıkları, çalışanlara yapılacak emeklilik ödemeleri yükümlülükleri ve gelecekte olabilecek yükümlülükler hakkında tartışmayı sağlayacak bilgileri içermelidir.
- Alınan hükümet kararlarının bütçe üzerindeki etkileri açıklanmalıdır.

1.5. Yıl Sonu Raporu

- Yıl sonu raporu hükümetin yıl boyunca gösterdiği performansı ortaya koyan rapordur. Bu rapor mali yılın sonundan itibaren altı ay içinde yayımlanmalı ve üst denetim organı tarafından denetlenmelidir.
- Yıl sonu raporu, parlamento tarafından onaylanan harcama ve gelirlerin durumunu gösterir. Bütçenin başlangıç ödeneklerindeki herhangi bir düzeltme ayrıca gösterilmelidir. Yıl sonu raporunun sunuluş formatı bütçenin sunuluş formatı ile aynı olmalıdır.
- Yıl sonu raporu ve ilgili dökümanları ile ekleri performans hedeflerine ilişkin bilgileri ve performans sonuçlarını da göstermeli, hedef ve gerçekleştirmeler karşılaştırmalı olarak görülmelidir.
- Ayrıca bir önceki yılın gelir ve bilgileri de karşılaştırmalı olarak yer almalıdır.
- Harcamalar toplam olarak kurumsal ayırım itibarıyla verilmeli, ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırmaya ilişkin ek bilgilerde sunulmalıdır. Gelirler, kullanıcı katkı payları da dahil olmak üzere açıkça gösterilmelidir.

- Yıl sonu raporu, hükümetin mali sorumluluk ve varlıkları hakkında kapsamlı bir tartışmayı içermelidir. Tüm yükümlülükler ve varlıklar görülmelidir.

1.6. Seçim Öncesi Raporu

Seçim öncesi rapor, devletin seçimden önceki mali durumu hakkında genel bir fikir verir. Bu bilgiler seçim öncesinde kamuoyu tartışmalarını teşvik eder. Optimal olarak bu rapor seçimden iki hafta öncesinde yayınlanmalıdır. Rapor altı aylık raporun içerdiği bilgiler detayında olmalıdır.

1.7. Uzun Dönemli Rapor

- Uzun dönemli rapor, mevcut hükümet politikalarının uzun dönem itibariyle geçerliliğini, gelişimini değerlendirir. Bu rapor, her beş yılda bir veya gelir ve harcama programlarında önemli değişiklikler olduğunda yayımlanmalıdır.
- Uzun dönemli rapor, demografik değişikliklerin bütçedeki etkilerini değerlendirmelidir. Örneğin nüfusun yaşla ilgili gelişmelerini ve diğer uzun dönemli (10- 40 yıllık) önemli gelişmeleri de kapsamalıdır.
- Rapordaki projeksiyonlar açık ve anlaşılır bir şekilde yapılmalı ve gösterilmelidir.

2. Özel Açıklamalar

Mali saydamlık açısından, mali raporların yayınlanması kadar makro-mali ve ekonomik etkileri olan parametrelerin ve diğer mali bilgilerin de açıklanması gerekmektedir. OECD rehberinde bunlar ekonomik varsayımlar, vergi harcamaları, mali yükümlülükler ve mali varlıklar, sabit varlıklar,

Çalışanların emekli aylıklarına ilişkin yükümlölükler ile koşullu yükümlölükler olarak sayılmıştır.

2.1. Ekonomik Varsayımlar

- Bütçedeki ekonomik varsayımların tahminlerinden sapmalar, hükümetin temel mali riskidir.
- Rapordaki tüm ekonomik varsayımlar açıkça gösterilmelidir. Bunlar GSMH' daki artışın kompozisyonu, işsizlik oranı, işsizlik, cari hesaplar, enflasyon ve faiz oranı gibi para politikasına ilişkin verilerdir.
- Bütçedeki ekonomik varsayımların yaratacağı değişiklikler üzerine duyarlılık analizi yapılmalıdır.
- Alternatif ekonomik senaryoların bütçe üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi analizi yapılmalıdır.

2.2. Vergi Harcamaları

Vergi harcamaları tahmini yükü ek bir bilgi olarak bütçede yer almalıdır. Vergi harcamalarının tartışmaları, genel harcama tartışmaları ile bağlantılı olmalıdır.

2.3. Mali Yükümlölükler ve Mali Varlıklar

- Mali yükümlölükler ve mali varlıklar bütçede yer almalıdır ve yıl sonu raporu ile altı aylık raporlarda gösterilmelidir. Aylık borçlanma durumu aylık raporlarda veya eklerinde yer almalıdır.

- Borçlara ilişkin sınıflandırma, borcun miktarının, cinsinin ve vadesinin görülebilmesini sağlamalıdır.
- Mali varlıklar başlıca türlerine göre; nakit, para piyasalarındaki değerli kağıtlar, yatırım araçları, borç avansları şeklinde sınıflandırılmalıdır. Yatırımlar tek tek gösterilmelidir.
- Borç yönetimi araçları açıklanmalıdır.
- Bütçede duyarlılık analizi, faiz oranlarının, döviz kurlarındaki değişmelerin finansal maliyet üzerindeki etkilerini göstermelidir.

2.4. Sabit Varlıklar

- Sabit varlıkların tümü örneğin tüm gayrimenkuller ve araçlar açıklanmalıdır.
- Gayrimenkuller ve tüm sabit değerler tahakkuk bazlı muhasebe ve bütçe sistemi ile gösterilmelidir. Bunun için uygun değerlendirme ve hesap çizelgesine sahip olunması gerekmektedir.
- Eğer tahakkuk bazlı sistem yoksa varlıkların değerleri bütçede altı aylık ve yıl sonu raporlarda gösterilmelidir.

2.5. Çalışanların Emekli Aylıklarına İlişkin Yükümlülükler

Emeklilik ödemelerinin mali yükü bütçede altı aylık ve yıl sonu raporlarda gösterilmelidir. Temel aktüeryal varsayımlar açıklanmalı ve emeklilik ödemelerine ilişkin kullanılan mali varlıklar piyasa değeriyle gösterilmelidir.

2.6. Koşullu Yükümlülükler

- Koşullu yükümlülüklerin, gerekli koşulların oluşması durumunda bütçeden ödenmesi söz konusudur. Örneğin, devlet borç garantileri, devletin sigorta programları, devletten talep edilmesi mümkün dava konusu ödemeler gibi.
- Mümkün ise koşullu yükümlülükler türlerine göre geçmişteki örnekleriyle sınıflandırılmalı, değerleri bütçede, altı aylık raporlarda ve yıllık raporlarda gösterilmelidir.

3. Tutarlılık, Kontrol Ve Muhasebeleştirme

Anlamalı bir bütün teşkil etmeyen analiz yapmaya elverişli olmayan veri yığınının hiçbir değeri yoktur. Bunun için yayınlanan veri yada bilgilerin karşılaştırma yapmaya elverişli, anlamlı ve doğru olması gerekir. Kuşkusuz böyle bir sonuç ancak tutarlı, ilkeli, ulusal ve uluslar arası standartlarda muhasebe yönetimini gerekli kılar. Ayrıca yayınlanan raporların ya da bilgilerin doğruluğunun sağlanması için içsel ve dışsal denetimler yapılmalıdır. OECD rehberinde de bu hususlar göz önüne alınmış ve muhasebe yöntemleri, sistemler ve sorumluluklar ile denetimlere ilişkin kriterler ortaya konulmuştur.

3.1. Muhasebe Yöntemleri

Raporlarda ilgili tüm muhasebe yöntemlerinin özetleri yer almalıdır. Raporların hazırlanması esnasında, kullanılan yöntemlerin örneğin nakit ya da tahakkuk bazlı yöntemler açıklanmalı ve muhasebe uygulamalarındaki sapmalar belirtilmelidir.

Mali raporların tümünde aynı muhasebe yöntemleri kullanılmalıdır. Muhasebe yöntemlerini değiştirmek gerekliyse, bu değişikliğin gereği ve

nedenleri tam olarak açıklanmalıdır. Önceki rapor dönemlerinde kullanılan muhasebe yöntemleri yeni yöntemle karşılaştırma yapmaya olanak verecek şekilde düzeltilmelidir.

3.2. Sistemler ve Sorumluluk

İçsel mali kontrol ve denetim sistemi raporlarda verilen bilgilerin tutarlılığından sorumlu olmayı sağlamalıdır.

Her raporda raporun, Maliye Bakanı ve üst yönetim personeli tarafından hazırlandığı ve sorumlu oldukları şeklinde ifadenin yer alması gereklidir. Bakan, raporda tüm hükümet programıyla ilgili kararların etkisinin yer aldığını doğrulamalıdır. Maliye Bakanlığı sorumlu üst yöneticileri de raporların hazırlanmasında profesyonel uygulamaların ve kararların gerçekleştirildiğini teyit etmelidir.

3.3. Denetim

Parlamento, gerekli gördüğü mali raporları etkin olarak denetleme fırsatına ve olanaklarına sahip olmalıdır.

Bu rehberde sözü edilen mali raporlar, kamuya çeşitli yollarla açıklanmalıdır. Bütün raporlar internet ortamında kamuoyuna sunulmalıdır. Mali raporlarda belirtilen kamu sözleşmelerinin mali yılın başında geçerlilik süreleri belirtilmelidir.

Maliye bakanlığı bütçenin vatandaşlar ve sivil toplum kuruluşları için anlaşılır olmasını sağlamaktan sorumlu olmalıdır.

E. MALİ SAYDAMLIĞIN ÖNEMİ

Bir taraftan yolsuzluk haberlerinin sık bir biçimde yayın organlarında yer alması, diğer taraftan kamusal kaynakların verimsiz bir şekilde kullanıldığı hakkında yaygın inanç, kamu yönetiminde saydamlığı önemli bir konu haline getirmiştir. Kamu yönetiminde saydamlığın olmaması yönetsel kusurların ve kural dışı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmakta, bu da beraberinde yolsuzluk olgusunu gündeme getirmektedir. Devletin faaliyetlerinin daha gözlemlenebilir hale gelmesi olarak algılanan saydamlık, devleti topluma karşı daha sorumlu ve hesap verir bir hale getirmenin önemli araçlarından biri olarak görülmektedir.

Muhakkak ki, saydamlık tek başına bir çözüm değildir. Fakat bir çok açıdan, saydamlık ekonomik performansı artırabilir. Saydamlık kamuoyunu politikaların analizini konuşmaya ve tartışmaya götürür. Dolayısıyla saydamlık, politikacıların sorumluluğunu artırırken politikaların kredibilitesini de artırarak iyi bir hükümet oluşmasını sağlar. İlave olarak da, mali saydamlık mali piyasaların etkin ve düzenli işlemlerini sağlamaktadır⁷⁷.

Saydamlık eksikliğinin hem devlet hem de vatandaşlar üzerine yüklediği maliyetler vardır. Devlete güven azaldığından devletin borçlanma maliyeti yükselir, ödemek zorunda olduğu risk primi artar. Devletin iç işleyişinde bilgi akışının azalması kontrolleri zayıflatır, israf ve yolsuzluğu artırır. Kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik azalır, etkinlikte iyileşme yapmak zorlaşır. Hizmet maliyetlerinin artması, devletin asli görevlerini yerine getirmesi için gerekli finansmanı bulmasını zorlaştırır. Devlet hesabını bilemez hale gelir. Kamu yararına politika üretmek zorlaşır. Devlet, toplumdan kopuk ve

⁷⁷ Shailendra j. ANJARA: "The IMF:Working For A More Transparent World How New Technology And The IMF Bringing A New Openness To New Financial Markets: A Commentary", *The Journal of Information Policy*, 11 January 1999, 2.

denetlenemez bir güç haline gelir. Vatandaşların devlete olan güveni azalır⁷⁸.

Saydamlığın en önemli sonuçlarından bir başkası da kamu yönetimine duyulan güvenin artmasıdır. Saydamlık, toplumun devlet üzerindeki denetimini arttırdığından, saydam bir sistemde devletin kendi yetkilerini kısıtlayan kurallar koyması, bu kurallara uyacağı konusunda toplumu ikna etmesi ve bu konuda inandırıcı olması daha kolaydır. Devletin yetkilerini ihtiyari bir biçimde kullanmayacağı konusunda inandırıcı olması, kamu yönetimine duyulan güveni artırır. Bunun sonuçları ise çok çeşitli olabilir, örneğin devletin piyasalardan borçlanma maliyeti düşer.

1. Mali Disiplini Sağlama Fonksiyonu

Mali saydamlık iyi bir ekonomi politikası için ön şarttır. Saydam bütçe belgelerinin zamanında yayınlanması piyasalar için hükümetlerin niyetlerini değerlendirmek ve bu yolla hükümet üzerine yapıcı bir disiplin kaynağı olmalarını daha kolay hale getirir. Saydamlık kötü politikaların politik riskini artırır.

Saydam olan bir sistemde mali tasarrufa gitmek çok daha kolaydır. Ancak mali disiplinin yeniden bozulmama garantisi yoktur. Bu nedenle saydamlığa yönelik kalıcı reformlar yapılması mali disiplinin de kalıcı bir biçimde tesis edilmesini sağlayacaktır⁷⁹.

Kamusal mali işlemlerde saydamlık, mali politikaların planlanması ve sonuçları ile ilgili daha bilinçli bir kamuoyunun oluşmasına, mali politikaların uygulanması konusunda hükümetlerin sorumlu tutulmasına ve böylece makroekonomik politikaların ve seçimlerin daha iyi anlaşılmasına ve geçerlilik

⁷⁸ ATIYAS-SAYIN : a.g.m., 3.

⁷⁹ İzak ATIYAS: "Saydam Olmayan Sistem Maliyeti Artırıyor", **Finansal Forum**, 26 Haziran 2000, 9.

kazanmasına imkan verecektir⁸⁰. Geniş kamu sektörüne sahip ve modern ekonomileri olan ülkelerin bütçeleri çok karmaşıktır. Bu ülkelerde politikacılar genelde bütçede çok fazla şeffaflık istemezler. Şeffaflığın olmaması, mümkün olduğu kadar bugünkü ve gelecekteki vergi yükleri gizlenerek, kamu harcamalarının faydaları abartılarak ve bugünkü ve gelecekteki borç ödemeleri düşük hesaplanarak, kamu maliyesi üzerindeki düzensizliğin ve belirsizliğin oluşmasına yardımcı olur⁸¹. Ancak saydamlığı tesis edebilmiş olan ülkeler daha fazla mali disiplin sağlamışlar ve istikrar konusunda iyi bir performans sergilemişlerdir.

2. Etkinliği Sağlama Fonksiyonu

Etkinlik kavramı, bir üretim sürecindeki girdiler ile çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade etmekte olup, geniş anlamda ele alındığında, kamu hizmetlerinin üretilmesi için toplumsal olarak katlanılan toplam parasal maliyetleri, vergilendirme dolayısıyla ortaya çıkan fırsat maliyetlerini ve borçlanmanın olumsuz etkilerinin de gözönüne alındığı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır⁸².

Kamu mali yönetim sistemi, seçmen-siyasetçi-bürokrat arasındaki asil-vekil ilişkisi üzerine inşa edilen ve kamunun kaynak planlaması, dağılımı ve yönetimini düzenleyen kurum ve kuruluşlardan oluşur. Asil vekil ilişkisinin sağlıklı olduğu ülkelerde kaynak tahsislerinin vatandaş tercihinine uygun olması, hizmet arzında verimlilik ve etkinliğin artması gerekir⁸³. Asil vekil ilişkisinin sağlıklı olması da saydamlığın sistemde oturtulabilmesi ile mümkündür. Dolayısıyla saydamlık, beraberinde etkinliği de getirecektir.

⁸⁰ Harun CANSIZ: "Kamusal Mali İşlemlerde Saydamlık ve Türkiye'de Saydamlık Gereği", **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:2000, S. 6, 85.

⁸¹ Alberto ALESINA-Roberto PEROTTI : "Fiscal Discipline and Budget Process", **American Economic Review**, Vol.86(2), May-1996, 403.

⁸² F. Rifat ORTAÇ: "Kamu Harcamalarının Etkinlik ve Verimliliğinin Ölçülmesinde Karşılaşılan Sorunlar", **İktisat-İşletme ve Finans**, Mayıs-2001, 61-62.

⁸³ Bülent GEDİKLİ: "Kamu Harcama Yönetiminde Kalite", **Mali Yönetim ve Denetim**, Ağustos-Eylül 2000, S.3, 81.

Kuşkusuz saydamlık sadece siyasetçilerin değil, aynı zamanda yönetimin davranışlarını da etkiler. Saydamlık, bu işlevin de mümkün olduğu kadar etkin bir biçimde yerine getirilmesine, daha genel bir ifade ile yönetimin elindeki yetkileri kamu yararına aykırı ve kendi çıkarını gözetten bir biçimde kullanmamasına yardımcı olur. Örneğin, saydam bir sistemde çeşitli kamu hizmetlerinin maliyeti kolayca izlenebildiğinden, idarenin bu hizmetleri sunarken israftan yeterince kaçınıp kaçınmadığı da değerlendirilebilir, israfın yüksek olması halinde hizmet sunulma biçimi değiştirilebilir⁸⁴.

Bu gözlemlerden hareketle şu sonuca varılabilir; Saydamlık, milletin devlete emanet edilen kaynakların nasıl kullanıldığını izlemesini sağlar. Milletin devleti daha iyi izleyebilmesi, politikacıların ve bürokratların kamu yararına daha uygun davranmasını teşvik eder. Bu yüzden saydamlık, kamusal kaynakların dağılımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirir ve kamu yönetimini yetkinleştirir. Kısaca, mali saydamlık iyi bir yönetim imajı yaratır. İyi bir mali yönetim imajı da hükümet faaliyetlerinin etkinliğini artırır ve güçlü bir kamu mali sisteminin oluşmasına katkıda bulunur.

3. Hesap Verme Sorumluluğunu Sağlama Fonksiyonu

Hesap verme sorumluluğu, kendisine kaynak tahsis edilenlerin ve yetki verilenlerin, bu yetkinin ve kaynakların nasıl kullanıldığını sergilemesi zorunluluğunu ifade eder⁸⁵. Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık, karşılıklı bir biçimde birbirine bağlı iki kavram olup, etkin bir saydam sistemde hesap verme sorumluluğunun olmadığı düşünülemez. Dolayısıyla yönetimde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme sorumluluğu süreçlerine, hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de şeffaflığı sağlayacak araçlara ihtiyaç vardır.

⁸⁴ ATIYAS- SAYIN : a.g.m., 3.

⁸⁵ T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI: "Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Yeniden Yapılanma Faaliyetleri", Ankara-2001, 2.

Kamu yöneticilerinin genel olarak kamu adına yaptıkları işlemlerin, özellikle de emirlerine tahsis edilen kaynakları nasıl kullandıklarının denetlenmesi sorunu, Anglo-Sakson demokrasilerde “accountability” yaklaşımı ile ele alınmaktadır. En dar anlamıyla hesap verme sorumluluğu olarak çevrilebilecek olan bu kavram, negatif içerikle ele alındığında kontrol ve cezalandırmayı; pozitif içerikle ele alındığında ise kamuoyunu, hedefler ve kullanılan kaynaklar konusunda detaylı bilgilendirmeyi tanımlamaktadır⁸⁶.

Hesap verme sorumluluğunu, demokratik hesap verme sorumluluğu ve yönetsel hesap verme sorumluluğu olarak ikiye ayırabiliriz. Demokratik hesap verme sorumluluğu, halkı temsil edenlerin faaliyetlerinden sorumlu olmasını ifade eder. Hesap verme sorumluluğunun organizasyonlar içinde uygulanış biçimi de yönetsel hesap verme sorumluluğunu oluşturmaktadır⁸⁷. Devletin özellikle yürütme kolunu ilgilendiren hesap verme sorumluluğunda, örneğin, yurttaşlar parlamento üyelerini seçmekte, parlamentonun yurttaşlara karşı hesap verme sorumluluğu ise doğrudan seçim sandıkları aracılığıyla kullanılmaktadır⁸⁸. Demokratik hesap verme sorumluluğu sürecinde, hesapların kontrolü, taraflara profesyonel bir biçimde planlanmış ve serbest bir bilgi akışını sağlar⁸⁹.

4. Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Fonksiyonu

Kamu kaynaklarının kullanılmasında ortaya çıkan rüşvet ve yolsuzlukları kolaylaştırıcı etken saydamlık eksikliğidir. Saydam ve yasal kurallarla

⁸⁶ R. Hakan ÖZYILDIZ: “Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe”, **Hazine Dergisi**, Ocak-2000, S.13, 62.

⁸⁷ Fidelma WHITE-Kathryn HOLLINGSWORTH: **Audit, Accountability and Government**, Clarendon Press-Oxford-1999, 7.

⁸⁸ Sacit YÖRÜKER: “İrlanda Kamu İdaresinde Yönetişim ve Hesap Verme Sorumluluğu”, **Sayıştay Dergisi**, S.40, 99.

⁸⁹ WHITE-HOLLINGSWORTH: a.g.e., 9.

netleştirilmiş bir ortamda rüşvet ve yolsuzluk imkansız değildir ama oldukça zordur⁹⁰.

Dünyanın birçok ülkesinde devlet işlerinde saydamlık eksikliği kendisini pek çok yolla göstermektedir: İdarede gizlilik, yolsuzluğun kolaylaşması için hükümet mevkilerine kişisel tercihe göre atama yapılmasını sağlamak amacıyla devletin gücünü kötüye kullanma, bütçedeki büyük giderleri hiç göstermeden ya da bu giderlerin nasıl yapıldığını açıkça göstermeden ulusal kaynakların gizli harcanması ve hükümet görevlilerini kamu giderlerinden sorumlu tutmama⁹¹ gibi şekillerde ortaya çıkmaktadır. Özellikle az gelişmiş ülkelerde açılan büyük ihalelerde verilen ve o ülke kamu yöneticilerini bir bakıma yolsuzluğa teşvik eden rüşvetleri önlemenin yolu saydamlıktır⁹².

Rüşvet ve yolsuzluğun etkileri çok ağır olabilmektedir. Piyasayı işlemez hale getirip, yabancı yatırımcıların ve yardım veren kuruluşların kararını olumsuz yönde etkileyebilir ve bu da sosyal projelerin finansmanını engeller. Bunlar rüşvet ve yolsuzluğun finansal maliyetleridir⁹³. Ancak anayasal saygınlığı ve devletin meşruluğunu zedelemesi, kalkınmayı yavaşlatması, demokrasinin uygulanabilirliğini azaltması gibi sosyal maliyetleri de vardır.

Yolsuzluk ve rüşvetin önlenmesinde en önemli faktör, toplumsal yaşamın her kesiminde saydamlığın gerçekleştirilmesidir. Bu durumda parlamentoya, hükümete ve kamuoyuna karşı sorumluluk yüklenerek, ulusal ve uluslar arası sivil toplum kuruluşları ile işbirliği yapılmak suretiyle saydam

⁹⁰ Erciş KURTULUŞ: "Kamu Harcamalarında Saydamlık", **Maliye Yazıları**, Nisan-Haziran 1997, S.55, 12-13.

⁹¹ Erciş KURTULUŞ: "Devlette Saydamlık:Yolsuzluk", **Maliye Yazıları**, Ocak-Mart 1998, S.58, 6.

⁹² Bedii N. FEYZİOĞLU: "Türkiye'de ve Dünya'da Saydamlık Hareketi", **Maliye Yazıları**, Temmuz-Eylül 1997, S.56, 40.

⁹³ Michael WIEHEN: "Uluslar arası Saydamlık", **Maliye Yazıları**, Temmuz-Eylül 1997, S.56, 44.

bir kamu yönetiminin kurulması, rüşvet ve yolsuzluğu önleme de en temel çözümlerden biridir⁹⁴.

F. MALİ SAYDAMLIĞIN SAKINCALARI

Mali saydamlığın öncelikle maliyetler üzerinde önemli bir etkisi vardır. Mali saydamlık, bilginin ulaşılabilirliğinin sağlanması açısından teknik donanım gerektirir. Bütün bilgilerin merkezileştirilerek ulaşılabilirliğini sağlamak, kurumsal yapının da buna elverişli bir şekilde organizasyonunu zorunlu kılar. Verilerin anlamlı olabilmesi için kullanılan tekniğin elverişli olması gerekir. Muhasebe ve raporlama sistemi, mali faaliyetleri değerlendirmeye olanak kılacak şekilde yapılmalıdır. Bu da bir maliyet gerektirir.

Ayrıca, kurumsal düzenlemelerin ve hesaplamaların her zaman kamu yararına olabilmesi için bilgilerin zamanlı açıklanması hususunda verilecek devlet kararı son derece önemlidir. Bazı durumlarda, devletin büyük politik hedefleri, hedeflere ulaşmak için alınacak tedbirler demeti ve mali niyetin karar verilir verilmez hemen açıklanmış olması durumunda, söz konusu açıklamanın ardından yapılan durum değerlendirmeleri ve müzakereler sonucunda, başlangıçtaki hedefler ve tedbirlere bir alternatif getirildiği görülür. Örneğin, bazı liderler, bazı konulardaki niyetlerini önceden açıklarlar, bazı durumlarda ise niyetlerin önceden açıklanması baskı gruplarının veya lobilerin engellemeleri nedeniyle gerçekleşmeyebilir. Saydamlıkta bu hususlara dikkat edilmelidir. Bu nedenle, politik hedeflerin tam olgunlaşmadıkça açıklanmaması gerekir.

Kamu maliyesinde saydamlık için en önemli şartlardan biri de verilerin zamanında açıklanmasıdır. Verilerin açıklanmasının etkinlik tarihinden önce

⁹⁴ Erciş KURTULUŞ: "Türkiye'de Yolsuzluk ve Rüşvetle Mücadele Çabalarında Sorumlu ve Yetkili Mercî Var mı?", **Maliye Yazıları**, Temmuz-Eylül 1999, S.64, 8-10.

yapılmamasına son derece dikkat edilmelidir. Örneğin, ileride yapılacak olan yatırımlarda vergi indirimi yapılacağı haberi, yatırımların ertelenmesine yol açabilir. Sonuçta, ulaşılmak istenilen amaçlarda etkinsizlik meydana gelmiş olur.

Saydamlığın sakıncalarından bahsederken saydamlığa yöneltilecek doğrudan eleştirilere de değinmek gerekir; “Saydamlık, uluslar arası büyük sermayenin selameti açısından gerekli görülmektedir. Bu yönden IMF ve benzeri kuruluşlar veya örgütlerin saydamlık yönündeki talepleri samimi değildir. Üstelik, bu kuruluşların ve uluslar arası büyük sermaye çevrelerinin savundukları modeller ve politikalar, gelişmekte olan ülkelerde saydamlıktan uzaklaşmaya, yolsuzlukların artmasına ve rüşvetin yaygınlık kazanmasına yol açan temellerin atılmasına veya sağlamlaştırılmasına önemli katkılarda bulunmuştur.”⁹⁵ Bu görüşlere göre amaç, sağlıklı finansal sistemlere sahip ülkelerle, ihtiyatlı ve saydam makroekonomik politikalara dayalı, serbest ama düzenli sermaye hareketlerini sağlayacak olan daha sağlıklı bir uluslar arası finansal sistemi inşa etmektir. Dolayısıyla, IMF ve benzeri kuruluşlar kendi çıkarları için saydamlığı dayatmaktadırlar.

⁹⁵ Sinan SÖNMEZ: “Yolsuzluk, Saydamlık ve Küreselleşme”, *İktisat-İşletme ve Finans*, Kasım-2001, S.188, 35.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VE MALİ SAYDAMLİĞA ULAŞMIŞ ÜLKELERDE MALİ SAYDAMLİK

A. İLKELER AÇISINDAN TÜRK KAMU MALİ SİSTEMİNDE SAYDAMLİK

1. Görev ve Sorumlulukların Açıkça Belirtilmesi İlkesi Açısından

Rollerin ve sorumlulukların açık olması ilkesi gereği Türkiye'deki durum genel olarak değerlendirildiğinde, kamu sektöründe rollerin ve sorumlulukların paylaşımı kesin olmadığından yönetimde etkinlik, mali sorumluluk ve saydamlık ilkelerinin gerekleri yerine getirilememekte olduğu görülmektedir. Ayrıca konsolide bütçenin kapsamının çok dar olması nedeniyle de mali durumun değerlendirilmesi tam anlamıyla yapılamamaktadır.

1.1. Kamu Sektörünün Tanımlanması

Türkiye'de konsolide bütçenin kapsamı çok dardır. Bütçe kanunu ile birlikte merkezi hükümetin bütçe dışı faaliyetlerine ilişkin herhangi bir rapor yayınlanmamaktadır. Konsolide bütçe içine yarı mali nitelikli faaliyetlerin katılması gerekmektedir. IMF'in GFS el kitabındaki kamu sektörü tanımı kapsamında, kamu tanımına bakıldığında, Türkiye'de yayınlanan Kamu Kesimi Genel Dengesinin konsolide bütçe yanında mahalli idareleri bütçe dışı fonların büyük bir kısmını ve sosyal güvenlik kuruluşlarını kapsadığı görülmektedir. Ancak, bu tanım yeterli olmamaktadır⁹⁶. Çünkü bütçeyle

⁹⁶ HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 13-14.

ilişkisinin kurulması gereken bir çok kamusal harcama alanı bütçe dışında kalmakta, kamusal harcama alanı dışında kalan kısmında önemli bir oranı kamu kesimi genel dengesi dışında kalabilmektedir (döner sermaye, vakıf, dernek, yarı mali nitelikli faaliyetler, koşullu yükümlülükler, vergi harcamaları gibi).

1.2. Kamu Sektörünün Genel Ekonomiye Etkileri

Türkiye açısından önem arz eden yarı mali nitelikli faaliyetlerin büyüklüğü hakkında herhangi bir raporlama yapılmamaktadır.

Yarı mali işlemlerin devlet bütçesi dışında yer alması ve klasik bütçe açığının bu işlemler dikkate alınmaksızın hesaplanması; devletin ekonomideki rolü, maliye politikası uygulama niyeti ve bunların makroekonomik etkisinin bu politikalardan etkilenenler tarafından doğru bir biçimde değerlendirilmesini olanaksız kılacak nitelikler taşımaktadır.

Bütçe dışı faaliyetlerdeki ve özellikle yarı mali işlemlerdeki artış, toplam mali stratejiye zarar vermektedir. Yüksek enflasyonun uzun dönemde kontrol edilememesi, anlamlı ve kapsamlı bir mali disiplin sağlama yolundaki yetersizliği yansıtmaktadır. Sorun, mali harcamaların tamamının hükümet tarafından etkin bir şekilde yönetilememesiyle ilintilidir. Ölçülemeyen bir şey yönetilemeyeceğine göre, yarı mali harcamalar şeklinde beliren bütçe-dışı harcamaların varlığı ve artışı ile koşullu yükümlülüklerin üstlenilmesi, etkin bir mali disiplin oluşturulamamasının en önemli nedenlerindendir⁹⁷.

⁹⁷ Dünya Bankası: Türkiye Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi Raporu (PEİR), 2000, 3.

1.3.Kamu Sektöründe Sorumlulukların Dağılımı

Türkiye'deki kamu mali yönetiminde görev ve sorumlulukların çok kesin sınırlamalarla birbirinden ayıramadığı, hatta çatıştığı ve sonuçta da ciddi bir koordinasyon problemiyle karşılaşıldığı gözlenmektedir. Kamu yönetiminde sorumlulukların yerine getirilmesinin doğru bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak üzere bütçe dışında yer alan ancak bütçeden transfer alan bütçe dışı faaliyetlerinde bütçenin tabi olduğu denetim ilkelerine tabi olması gerektiği belirtilmektedir. Bu konuda da Türkiye'de ciddi problemler vardır. Örneğin, konsolide bütçenin denetimi Sayıştay tarafından yerine getirilirken bütçe içi fonların denetimi Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yerine getirilmektedir.

Ayrıca, konsolide bütçe ve fonların işlemleri de farklı muhasebe ilkelerine göre kayıt edilmektedir. Devlet Muhasebe Kanunu 1927 yılından kalmadır ve yenilenmesi gereği yaygın olarak kabul görmektedir. Bütçe bilgilerinin bölünmüşlüğüne çözüm getirememenin bazı nedenleri, ortak muhasebe standartlarının eksikliği ve devlet kurumlarının bilançolarında bir birlik olmamasından kaynaklanmaktadır. Örneğin, DPT ve Maliye Bakanlığı, sunumlarında döner sermaye veya bütçe dışı fonlar için ortak bir tanım kullanmamaktadır. Ortak tanımların geliştirilmesi, genel olarak devlet kuruluşlarının düzgün bir tasnifinin yapılması ve her kuruluş kategorisi için uygun muhasebe standartlarının tanımlanması, eşgüdümlü olarak yürütülmelidir.

Tüm bunlar sorumlulukların denetlenmesinde bütünlüğü bozmakta kamu faaliyetleri hakkında doğru değerlendirmeler yapılmasını engellemektedir.

İdari sorumlulukların yeterince açık ve kesin tanımlanmaması sonucu hesap verme sorumluluğu zayıftır. Koordinasyon eksikliği, kararların alınmasında iletişim kopukluğuna neden olmakta dolayısıyla etkin kararların

alınmasını engellemektedir. Türkiye'de bütçe dışı faaliyetler bütçenin tabi olduğu uygulama ve denetleme ilkelerine tabi değildir.

1.4. Yasal ve Yönetmelik Çerçeve

Bütçeler, dayandıkları kanun ve düzenlemelerin ek bütçeler, yedek ödenek uygulamaları ve emanet kalemleri ile delinmesi sonucu etkinliklerini yitirmektedirler. Türkiye'de bütçelerin etkinliğini kaybettiren bu uygulamalara sıkça rastlanmaktadır.

Ek bütçe büyüklükleri incelendiğinde bütçe kanunlarının yaptırımlarını yitirdiği gerçeği ile karşılaşmaktadır. Bütçelerin yaptırımlarını ve inandırıcılıklarını yitirmelerinde önemli bir neden de Kesin Hesap Kanunlarının mecliste görüşülmesi sırasında ciddi bir şekilde değerlendirilmemeleri gösterilebilir. Diğer konularda birbirleriyle son derece sert tartışmalara giren siyasetler bütçe kesin hesap görüşmelerinde yıl başında alınan ödeneklerin neden aşıldığı gibi konularda birbirlerine son derece anlayışlı davranmaktadırlar. Kesin Hesap Kanunu görüşmeleri, söz konusu tasarı üzerinde hiçbir tartışmaya gidilmeden sadece tasarinın oylanması şeklinde olmaktadır.

Türkiye'deki vergileme konusuna bakıldığında, vergilemenin yasal dayanağı bulunduğu ancak vergi kanunların anlaşılmasında ve sürekliliğinde birtakım problemler olduğu görülmektedir. Vergi idarelerinin gelişmiş bilgi erişim sistemlerini kullanmalarını sağlamak hususunda "Saymanlıkların Otomasyonu Projesi" önem arz etmektedir. Ayrıca, vergilemede netleştirme işlemi yapılmakta (belediye payları gibi) ancak bunlar açıkça gösterilmemektedir.

Bugünkü mali sistemimizde yasal dayanak olmasına rağmen, uygulamada yasaların kolay anlaşılabilir ve net olması konusunda bazı ciddi

sorunlar gündeme gelebilmektedir. Vergi kanunlarının sürekli değişen yapısı da bu sorunları artıran bir diğer nedendir. Kamuoyu da bu konuda ciddi bir şekilde ve açıkça bilgilendirilmelidir⁹⁸.

2. Bilginin Kamuya Açıklığı İlkesi Açısından

2.1. Mali Faaliyetler Hakkında Etkin Bilgi

Bu kapsamda Türkiye'deki duruma bakıldığında cari yıl yanında geleceğe ve geçmişe ilişkin verilerin düzenli, kapsamlı ve karşılaştırılabilir nitelikte elde edilmesinde çeşitli sorunlar olduğu bilinmektedir. Konsolide bütçe borçlarının seviyesi ve yapısı hakkında düzenli olarak bilgi yayınlanırken, finansal varlıklar hakkında herhangi bir bilgi bulunmamaktadır. Ayrıca, devletin varlık ve yükümlülüklerinden türetilen devlet bilançosu da yayınlanmamaktadır.

Bu noktada üzerinde önemle üzerinde durulan bir diğer konu da, Bütçe Kanunu'nun, merkezi hükümet işlemlerinin yanında merkezi hükümetin bütçe dışı faaliyetleri hakkında da bilgi sağlaması gerektiğidir. Türkiye'de konsolide bütçenin kapsamının dar olduğu bilinen bir gerçektir. Ayrıca, bütçede yer almamakla birlikte merkezi hükümetin bütçe dışı mali nitelikli işlemleri de olmaktadır. Bu tür bilgiler bütçenin içine alınmasa bile bütçe görüşmeleri sırasında çeşitli raporlar halinde meclise ve kamuoyuna sunulmalıdır. Böylece kamu mali durumu hakkında tam bir bilgi setine erişilebilecek ve buradan hareketle daha doğru değerlendirmeler yapılacaktır⁹⁹.

Kamu mali yönetimine ilişkin doğru değerlendirmelerin yapılabilmesi için özellikle vergi harcamaları, gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler ve yarı mali nitelikli faaliyetler hakkında da raporlar hazırlanması gerektiği

⁹⁸ A. Niyazi ÖZKER: "1990 Sonrası Mali Saydamlık Üzerine", **Yaklaşım**, Ocak-2001, Yıl.9, S.97, 216.

⁹⁹ HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 16.

belirlenmektedir. Türkiye'de ise ne teşvik mevzuatı kapsamında vergi indiriminde bulunulan kesime bir transfer niteliğinde olan vergi harcamalarına ilişkin ne de mali risklerin daha doğru değerlendirilmesini sağlayacak diğer yükümlülüklerle ilişkin herhangi bir raporlama yapılmamaktadır. Gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler kapsamında garantili iç ve dış borçların Türkiye'de mali disiplini bozduğu aşikardır. Özellikle de belediyelere verilen garantili borçların itfası çoğunlukla Hazine tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle IMF minimum şart olarak bunların maliyet analizleri yapılmasa bile raporlanmaları gerektiğini belirtmektedir.

2.2. Verilerin Yayınlanmasında Taahhüt ve Zamanlama

Hükümetler kredibilitelerini artırmak için verilerini düzenli olarak yayınlamalıdır. Bunun için belli kurallar olmalıdır. Bu kurallar bütçe kanununda kamunun yayınlamak zorunda olduğu verileri düzenleyen ayrı bir kanunda bulunmalıdır. Verilerin zamanında yayınlanması için önceden bir takvim yayınlanması ve buna uyulması konusunda bir taahhüdün bulunması gerekmektedir.

Türkiye'de verilerin yayınlanmasına ilişkin herhangi bir kanunda taahhüt bulunmamaktadır. Ancak, konsolide bütçe ve merkezi hükümet borçları IMF'in Government Data Dissemination Standards (GDDS) standartlarına uygun olarak yayınlanmaktadır. Önceden veri yayınlama takvimi hazırlanmakta ve internet ortamında kamuoyuna sunulmaktadır.

Saydamlığı sağlama yönünde Ekonomik Anayasa ihdas edilmesi, bir öneri niteliğinde düşünülebilir. Geleneksel anayasacılıktan farklı olarak, Çağdaş Anayasacılık anlayışında devletin sadece siyasal değil, aynı zamanda ekonomik hak ve yetkilerinin anayasal normlar ile sınırlandırılması

gereklidir¹⁰⁰. Bilgi edinme hakkı, anayasal bir hak olarak algılanmalı ve devlet anayasasında güvence altına alınmalıdır. Vatandaşların, devlet yönetimi ile ilgili olarak her türlü bilgi ve belgeye ulaşabilme hakkı bilgi edinme hakkıdır. Bu hakkın hangi alanlarda sınırlandırılabileceği anayasada ve yasalarda açık ve net bir biçimde belirtilmelidir¹⁰¹.

3. Bütçe Hazırlama, Uygulama ve Raporlama Süreçlerinin Açık Olması İlkesi Açısından

3.1. Bütçe Dokümanı

Herhangi bir bütçe sisteminin en temel işlevi, hükümetin harcamaları, gelirleri ve mevcut finansman imkanları hakkında ayrıntılı bilgi sunmasıdır. Toplam mali hedeflerin tutarlı bir makro-ekonomik değerlendirilmesinin yapılabilmesi için, bütçe kapsamının geniş olması şarttır. Kaynakların önceliklere göre stratejik dağılımı ve geçmişte yapılan kaynak tahsislerinin çıktılar veya sonuçlar üzerindeki etkisinin incelenmesi de eşit derecede kritik öneme sahiptir.

Türkiye’de, konsolide bütçe olarak adlandırılan bütçe, gelir veya borçlanma ile finanse edilen, kamu harcamalarının önemli bir kısmını kapsamaktadır. Teknik açıdan bakıldığında, kapsamlı olmayan bir bütçenin ve farklı muhasebe standartlarına dayandırılmış mali hesapların varlığı, mali yönetim açısından önemli bir engeldir. Bunun temel etkilerinden birisi, gerekli mali politikaların belirlenmesinin ve mali disiplinin uygulanmasının zorlaşmasıdır. Bütçenin kapsamı, genel hükümet gelir ve giderlerinin tümünü tam ve doğru olarak içine alacak şekilde genişletilmelidir¹⁰².

¹⁰⁰ Coşkun Can AKTAN: **Temiz Toplum ve Temiz Siyaset**, T Yayınları, İzmir-1994, 111.

¹⁰¹ AKTAN: a.g.e., 114.

¹⁰² DÜNYA BANKASI: a.g.r., 18.

Türkiye'de "Yıllık Programlar" ve Bütçe Tasarısı Metni ile birlikte Meclise sunulan "Genel Ekonomik Hedefler" ve "Bütçe Gerekçesi" ana hatlarıyla mali hedefleri, makroekonomik çerçeveyi ve bütçenin hangi politikalara dayandırıldığını içermekte ancak mali riskleri tanımlamamaktadır.

Bu kapsamda üzerinde önemle durulan diğer bir nokta da bütçe çalışmalarının orta vadeli hazırlanıp meclise sunulması gerektiğidir. Türkiye Cumhuriyeti bütçesi, yıllık bütçeye tekabül eden 12 ay üzerinde odaklanmakta olup, mevcut kararların gelecek yıllara yapacağı etkileri tahmin etme doğrultusunda hiçbir girişimde bulunmamaktadır. Bu bağlamda, Türkiye, politikalarının ve mali kararlarının kalitesini arttırmak için çok yıllık bütçeleme yöntemini kullanmayan az sayıda OECD ülkesi arasında yer almaktadır. Yatırım bütçesi ilke olarak çok yıllık perspektifine sahip olmakla beraber, incelemelerimize göre, geleceğe ilişkin maliyetlerin tahmini, yüksek enflasyon ve satın almaya ilişkin maliyet artışından kaynaklanan belirsizliklerden olumsuz şekilde etkilenmektedir. Yatırım bütçesi ve cari bütçe arasındaki bağlantı da çok zayıftır ve tamamlanan projelerin cari bütçeden zamanında ve yeterli seviyede finansman bulabileceğine dair pek fazla kanıt bulunmamaktadır. Tüm bu nedenlerden ötürü, mevcut bütçe süreci, orta vadede beklenen gelir ve gider eğilimlerini dikkate alarak yetkin bir mali yönetim uygulamak doğrultusunda hiçbir çaba göstermemektedir¹⁰³. Türkiye'de 5 Yıllık Kalkınma Planları hazırlanmakla birlikte bu planlar, yukarıda öngörülen makroekonomik çerçeveyi bir program dahilinde ortaya koyacak işlevle yükümlü kılınmamışlardır.

Çok yıllık bütçe sistemine geçilmesinin, toplam harcamanın istikrara kavuşmasında önemli bir yöntem olduğu yaygın olarak kabul edilmektedir. Devletin uzun vadeli çabalar vasıtası ile doğru büyüklüğe ulaştırılması ihtiyacı göz önüne alınırsa, bu konu Türkiye için daha da önem kazanır.

¹⁰³ DÜNYA BANKASI: a.g.r., 7.

Söz konusu ilke kapsamında bütçe metni ile birlikte;

- i) bütçe tahminlerinde kullanılan varsayımlar,
- ii) makroekonomik tahminlerde meydana gelecek sapmalar,
- iii) gerçekleşmesi muhtemel yükümlülüklerin yıl içine gelebilecek muhtemel maliyetleri ile
- iv) ortaya çıkacak risklerin de bir metin halinde sunulması gerektiği belirtilmektedir. Bu bilgiler de Türkiye'de yayınlanmamaktadır.

3.2. Bütçenin Sınıflandırılması

Hükümet harcamalarının uygun bir biçimde sınıflandırılması, bütçe analizi ve yönetimi açısından çok önemlidir. Birçok OECD ülkesi, gerekli bilgilerin üretilmesi amacıyla, ekonomik, idari, işlevsel ve program sınıflandırması olmak üzere dört ayrı harcama sınıflandırması yapar. Türkiye'de bu sayılanların yalnızca ilk ikisi mevcuttur. Program sınıflandırılması 1970'lerde denenmişse de, etkin olamamış ve büyük ölçüde göz ardı edilmiştir. Kamu Mali Yönetimi Projesi kapsamında yürütülen sınıflandırma sisteminin geliştirilmesi çabalarına rağmen, fonksiyonel sınıflandırma uygulanamamıştır. Etkin bir fonksiyonel program sınıflandırmasının eksikliği, politikalar ve bütçeler arasındaki bağlantının sağlanmasına da önemli bir engel oluşturmaktadır.

Türkiye'de bütçe verileri GFS'te belirtilen ekonomik sınıflandırmaya uygundur. Fonksiyonel bazda sınıflandırma için çalışmalar yürütülmektedir. Ayrıca, Türkiye'de konsolide bütçede "verilen krediler eksi geri ödemeler" kalemi de GFS'ten farklı kaydedilmektedir. Ayrıca, bütçe büyüklüklerinin brüt olarak kaydedilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Türkiye'de konsolide bütçede bazı büyüklükler net bazda kayıt edilmektedir (Fon ve belediye paylarının vergi gelirlerinden düşülüp kayıt edilmesi gibi). IMF'in düzenlemesinde, önem arz eden (sağlık, eğitim vb.) harcama programlarının

hedeflerini gösteren bir metnin de bütçe dokümanında bulunması gerektiği böylece bu harcamalarla ne kadar refah artışı sağlanacağını incelenmesi gerektiği belirtilmektedir. Türkiye'de bu tür raporlar hazırlanmamaktadır¹⁰⁴.

Türkiye'de bütçe genel dengesi yanında devletin finansal durumunun yeterince anlaşılmasını sağlayacak ve ona göre politikalar üretilmesine yardımcı olacak arttırılmış denge, operasyonel denge, net değer gibi göstergeler de yayınlanmamaktadır.

3.3. Bütçe Uygulama Prosedürlerinin Belirli Olması

Türkiye'de bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde esas olarak nakit bazlı kayıt sistemi kullanılmaktadır (Bazı tahakkuk unsurları da bulunmaktadır). Bu durum mali durumun değerlendirilmesini güçleştirmektedir. Ekonomi ve kamu mali durumu hakkında daha kapsamlı değerlendirmeler yapabilmek için nakit bazlı tablolar yanında tahakkuk bazlı raporlamaları da yapabilmek gerekmektedir. Buradan elde edilecek verilerle devletin bilançosuna ulaşılması, böylece diğer bilanço çıkaran sektörlerle kamu sektörünün karşılaştırılması mümkün olacaktır. Bundan sonraki gerekli adım ise ülke ekonomisinin tümünde uygulanacak muhasebe standartlarının aynı olmasını sağlamaktır. Bu da sektörler arasında tam bir değerlendirme ve karşılaştırma yapılmasına imkan verecektir.

3.4. Mali Raporlama

Türkiye'de mali raporlamanın zamanında yapılması, etkin, kapsamlı ve güvenilir olmasında birtakım problemler bulunmaktadır. Bütçe kanunlarının ve bütçe kesin hesabının kapsamının dar olması raporlama konusunda da eksiklikler olmasına yol açmaktadır.

¹⁰⁴ HÜRCAN-KIZILTAŞ-YILMAZ : a.g.e., 17.

Bütçe raporlaması, bütçe kapsamının yetersizliği ve fonksiyonel sınıflandırma ile ilgili bilgi eksikliği gibi sorunlarla karşı karşıyadır. Yine de, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün çabaları bazı sonuçlar getirmiştir. Maliye Bakanlığı'nın internet sitesi, merkezi hükümet gelir ve giderleri hakkında doğru zamanlı bilgi sunmaktadır. Aylık hesaplar, her ay bitimini takip eden 20 gün içerisinde kamuya duyurulmaktadır. Bu konudaki zorluk, yerel yönetim ve tüm bütçe-dışı faaliyetler de dahil olmak üzere, devlet faaliyetlerinin genelinin daha kapsamlı ve anlaşılabilir bir biçimde raporlanması ve raporlama kalitesinin, harcamaların işlevsel sınıflandırılmasının yapılması yoluyla artırılmasıyla aşılabilecektir.

4. Ulusal Denetim ve İstatistik Organlarının Bağımsız Olması İlkesi Açısından

Kaynakların kamu kuruluşları tarafından verimli ve etkin kullanımına destek verme açısından bütçe, oldukça katı olup, mevcut mevzuata uygunluk üzerinde durmaktadır. Bir yüksek denetim kurumu olan Sayıştay harcama öncesi onay verme işlevi görüp, idarenin bütçe yönetimi üzerindeki takdir yetkisini daha da azaltmaktadır. Bu gibi katı kontroller, kuruluşları bütçe-dışı finansman imkanı aramaya itmekte bu da bütçenin daha da fazla delinmesine yol açmaktadır. Kontroller bu denli sıkı olmasına rağmen, sistem israf, verimsizlik ve kaynak dağılımındaki yanlışlıkların en aza indirildiğine dair hiçbir garanti verememektedir. Dış denetim raporları, mevzuata uygunluk üzerinde yoğunlaşıp, performans ya da etkinlik değerlendirmesi yapmamaktadır. Satın alma kuralları şeffaf değildir, suiistimale açıktır ve yatırım projelerinin tamamlanma oranının düşük kalmasına katkıda bulunmaktadır.

Türkiye'de bütçe işlemlerinin yasalara uygunluğunu Meclis adına denetleyen ulusal denetim organı Sayıştay'ın denetim alanı tıpkı bütçenin kapsamı gibi çok dardır. Böylece kesin hesaplarda da kamu faaliyetlerinin bir

bütün olarak değerlendirilmesi yapılamamaktadır. Ayrıca, Sayıştay'ın denetimi performans denetiminden çok hukuki denetime dayanmaktadır. Ancak, Sayıştay'ın performans denetimi yönünde çalışmaları bulunmaktadır.

Meclis adına denetim yapan Sayıştay ile Cumhurbaşkanı ve Başbakan adına denetim yapan iki dış denetim organının mevcudiyetine rağmen, devlet hesaplarının önemli bir kısmı denetime tabi değildir. Meclis ve Cumhurbaşkanlığı hesapları ile Sayıştay'ın kendi hesapları, Devlet Muhasebe Kanunu hükümleri doğrultusunda resmi dış denetimden muaftır. Bütçe-dışı harcamalar dış denetime tabi değildir. Bu tür dış denetimler mevzuata uygunluk üzerine odaklanır ve performans ile paraya göre elde edilen değer denetimleriyle fazla ilgilenmez. Dış denetim için önemli bir kapasite oluşturulmuş olmasına karşın, mevcut kurumsal düzenlemelerin israf, verimsizlik ve rüşveti belirlemede zayıf kaldığı açıktır. Sonuç olarak, denetim kuruluşlarına yapılan yatırımlara karşılık, kaynak kullanımındaki etkinliğin artırılması yönünde bir sonuç alınamamıştır¹⁰⁵.

Bu madde kapsamında ulusal istatistik organizasyonunun teknik bağımsızlığının olması gerekmektedir. Türkiye'de bu görevi yerine getiren Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı teknik bağımsızlığı olan bir kurumdur.

B. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI AÇISINDAN MALİ SAYDAMLIK

1. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması

1980'li yılların başından itibaren gelişmiş ekonomilerde ve bunun yansımaları bulan gelişmekte olan ekonomilerde ve giderek tüm ekonomileri kapsamaya başlayan küreselleşme olgusu uygulanmakta olan sosyal, siyasal ve ekonomik yönetim anlayışlarında köklü değişikliklere neden olmuştur. Bu

¹⁰⁵ DÜNYA BANKASI: a.g.r., 9.

gelişme doğrultusunda gerek özel kesim kuruluşlarında gerekse kamu kuruluşlarında yönetsel yapılanmalarda arayışlar başlamış ve bir çok alanda olduğu gibi yönetsel alanlarda da reformist arayışlar gündemdeki yerini bulmuştur.

Kamu mali yönetiminin etkinliği veya etkinsizliği bir ekonomi açısından son derece önemlidir. Çünkü kamu mali yönetiminde ortaya çıkan aksaklıklar, makroekonomik hedefleri saptıracak ve genel ekonomik konjonktürü etkileyecek güçtedirler. Diğer yandan mali, ekonomik ve sosyal alanlarda ortaya çıkan değişimler de, kamu mali yönetiminin uygulanmasını etkilemektedir¹⁰⁶.

Kamu kesiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları, gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak, tüm ülkelerin önemli gündem maddelerinden birisini oluşturmaktadır. Bu bağlamda; kaynak kullanım etkinliğinin artırılması, bütçe açıklarının ve kamu borçlanma gereğinin azaltılması, hizmet kalitesinin yükseltilmesi, yürütme ve kamu kaynakları üzerinde siyasi denetimin ve sorumluluğun güçlendirilmesi, kamuda saydamlığın sağlanması ve politika üretimi ve yönetiminde hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi gibi yaklaşımlar her geçen gün daha çok kabul görmektedir.

Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren günümüze kadar Türkiye'de kamu kesiminin yeniden yapılandırılması ve kamu kesimi reformları her zaman gündemde önemli yere sahip olmuştur. 1999 yılı sonunda Türkiye ile IMF arasında imzalanan stand-by anlaşması ile yeni bir dönem başlamış ve reformist hareketler hız kazanmıştır.

¹⁰⁶ Fevzi DEVRİM: "Küreselleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki Değişmelerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi", **15.Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, 44.

1.1. Temel Amaçlar

VIII: Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlık çalışmaları doğrultusunda çok yerinde olarak “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu” oluşturulmuştur. Komisyon; her biri konusunda uzman, zengin bilgi birikimleri olan üyelerden oluşmuş ve kısa sayılabilecek bir süre içerisinde yoğun çalışmalar sonunda taslak raporunu tamamlamış bulunmaktadır.

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları 14 Ağustos 1999 tarih ve 1999/7 sayılı Başbakanlık genelgesi ile başlatılmıştır. Yeni bir yüzyıla girerken Türkiye’nin ciddi atılımları gerçekleştirebilmesi için, öncelikle kamu hizmetlerinde etkinliği ve saydamlığı artırıcı düzenlemelerin yapılarak mali disiplinin güçlendirilmesi, planın öncelikli konuları arasında yer almaktadır.

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Plan çalışmaları kapsamında kamusal karar alma süreci içinde kamu kaynaklarının daha verimli ve etkin kullanılmasının temel prensiplerini ve uygulama çerçevesini ortaya koymaya çalışan bu komisyonun, katkıda bulunmayı hedeflediği temel amaçlar dört başlık altında toplanabilir.¹⁰⁷ Bunlar, kamu mali yönetiminde;

- i) Üretilen hizmetin etkinliğinin ve veriminin artırılması,
- ii) Yeterince bilgilendirilmiş ve hızla karşılık veren bir kamusal karar alma sürecinin oluşturulması,
- iii) Mali raporlama ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi ile birlikte Mali saydamlığın sağlanması,
- iv) Denetim etkinliğinin artırılması ve performans denetimine geçiş.

¹⁰⁷ DPT : a.g.r., 1.

Bu çerçeve üzerinde çalışmaya başlayan komisyon, ilk toplantısı sonunda beş alt komisyona ayrılmış ve çalışmalar aktif olarak bu alt komisyonlar bünyesinde sürdürülmüştür. Bu alt komisyonlar aşağıdaki gibidir;

- i) Orta vadeli harcama sistemine geçiş
- ii) Kamu maliyesinde saydamlığın artırılması, tahakkuk bazlı muhasebe ve raporlama sistemine geçiş ile yarı mali nitelikteki faaliyetler ile koşullu yükümlülüklerin kamu mali yönetimi kapsamında yeniden ele alınması,
- iii) Parlamentonun bütçe denetim sürecinde etkinliğinin artırılması,
- iv) Denetim sisteminin etkinliğinin artırılması ve performans denetimine geçiş,
- v) Kamu mali yönetiminin kurumsal anlamda yeniden yapılandırılması.

Kamu mali yönetim sisteminin ciddi sorunları vardır ve vergi mükelleflerinin bu sorunlara duyarsız kalmamaları ve kendilerinden toplanan kaynakların tahsisi mekanizması üzerindeki demokratik denetimlerini artırmaları, ancak bu konulara eğilmeleri, anlamaları ve değişim sürecini hızlandırmaları ile mümkündür.¹⁰⁸

Devletin, özellikle kamu kaynaklarının tahsis amacı olması beklenen bütçelerinde ve buna ilişkin diğer mali mevzuatında şeffaflığın sağlanması, bugün makro ekonomik istikrarın sağlanması, yetkin devlete (yönetme kapasitesi yüksek devlete) ulaşılması açısından çok önemli bir ön şart olarak görünmektedir.¹⁰⁹

¹⁰⁸ DPT: a.g.r., 2.

¹⁰⁹ DPT: a.g.r., 13.

1.2. Yeniden Yapılanma Sürecinde Planlanan Hedefler

1.2.1. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş

Politika oluşturma, planlama ve bütçeleme arasında kurulması gereken zorunlu ilişki ancak iyi bir şekilde tasarlanmış ve mekanizmaları ortaya konmuş orta vadeli bir harcama sistemi ile kurulabilir. Türk Bütçe Sisteminin 1970'li yılların ilk yarısında plan-program-bütçe sistemine geçişte öngörülen orta vadeli bir plan veya program çerçevesinde ele alınması gereği bugün de hala geçerliliğini korumaktadır.

Bu çerçevede, gerek Dünya Bankası'nın orta vadeli harcama sistemi (medium term expenditure framework), gerekse iyi uygulama örnekleri gösteren ülke deneyimleri ve Türk Bütçe Sisteminin mevcut yapısının incelenmesi sonucunda, kamusal karar alma sürecinin işleminde orta vadeli bir yaklaşımın günümüzde daha fazla önem arz ettiği sonucuna varılmıştır. Orta vadeli harcama sistemi esas olarak, karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ile ilişkilendirmesine imkan veren kamu harcama politikalarını geliştirmeye yönelik bir süreçtir¹¹⁰. Bu sürecin üç temel amacı vardır;

- Makro disiplinin sağlanması,
- Stratejik önceliklere göre kaynakların dağıtılması,
- Dağıtılan kaynakların uygulamada istenilen düzeyde verimli ve etkin bir şekilde kullanılması.

¹¹⁰ DPT: a.g.r., 99.

1.2.2. Parlamentonun Bütçe Denetim Sürecinde Etkinliğinin Artırılması

Parlamento tarafından yapılan bütçe denetimi, öngörülen bu hizmetlerin etkin bir şekilde yapılıp yapılmadığını tespit etmeye yönelik bir faaliyettir. Dolayısıyla, hizmetleri üretme durumunda bulunan ve kamu kaynaklarını kullanma yetkisi alan hükümetler, alınan yetkinin nasıl kullanıldığı konusunda yasamaya karşı sorumludur. Ülkelerde bu tür faaliyetler, genellikle anayasalar ve yasalarla düzenlenir.

Ülkemizde 1982 Anayasası'nın 87. maddesi ile Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkileri, kanun yapmak, bakanları denetlemek, bütçe ve kesin hesap kanunu tasarılarını görüşmek ve kabul etmek şeklinde tanımlamıştır. TBMM, mevzuatımıza göre yürütme organını bütçeleme sürecinde doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki şekilde denetlemektedir. TBMM'nin yürütme üzerindeki doğrudan denetimi temel olarak soru, gensoru, genel görüşme, meclis araştırması, meclis soruşturması ve güvenoyu gibi yollarla gerçekleştirilmektedir. Bunların yanı sıra, kamu harcamalarına, gelirlerine, malları ve borçlarına ilişkin kanuni düzenlemeler yapılması ve bütçe ve kesin hesap kanunlarının görüşülmesi gibi doğrudan denetim yöntemlerine de başvurulmaktadır. TBMM'nin yürütme üzerindeki dolaylı denetimi ise, yasa gereği adına denetim yapmakla görevli olan Sayıştay'a tüm kamu mallarını ve hesaplarını incelettirmesi ile gerçekleştirilmektedir.

Parlamentoların kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili olarak yürütme organına vereceği yetkinin sınırlarının ne olacağı ve bu yetkinin sonuçta nasıl kullanıldığı değerlendirmesi, parlamentonun etkinliği açısından oldukça önemlidir. Yönetim biçimi ne olursa olsun tüm ülkelerde parlamentoların özellikle bütçe sürecinde etkinliğinin artırılması temel bir reform ögesi olarak değerlendirilmektedir.

1.2.3. Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş

Denetimin etkinliğinin artırılmasında önem taşıyan temel faktörler aşağıda sıralandığı şekilde altı başlık altında toplanmıştır;

- i) Etkin bir denetimin ön koşulu olan denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlığı,
- ii) Kamu mali yönetiminin çağdaş yönetim anlayışının ilke ve gereklerine sahip olması,
- iii) Denetimi sınırlayan yasal düzenlemelerin ve fiili durumların kaldırılması,
- iv) Denetim birim, organ ve kurumları arasında koordinasyon, işbirliği ve diyalogun sağlanması ve geliştirilmesi,
- v) Denetimin kendisinden beklenen yararları sağlayabilmesi ve üstün kalitede ürünler üretebilmesi için uluslararası standartlara uyulması,
- vi) Denetim elemanlarının denetimin en değerli varlığı olduğundan hareketle, nitelikli ve yeterli sayıda denetim elemanı istihdam edilmesi ve bunların meslek hayatı süresince denetim mesleğinin isteklerine ve gelişmelerine paralel biçimde eğitilmesi.

Yukarda sıralanan faktörler çerçevesinde, denetim sisteminin etkinliğinin artırılması ve performans denetimine geçiş için geliştirilen temel öneriler ise şunlardır;

- Uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri dikkate alınarak denetim mesleğinin geliştirilmesine dönük düzenlemeler yapılması,
- Denetimin yüksek meslekî standartlarda yürütülmesi ve kaliteli hizmetler ve ürünler üretilmesi,
- Bağımsızlığın geliştirilmesi ve kökleştirilmesi,

- Denetimi sınırlayan yasal düzenlemelerin ve fiili uygulamaların kaldırılması,
- Çağdaş denetim uygulamalarının yaygın bir biçimde yaşama geçirilmesi ve kökleştirilmesi.

1.2.4. Kamu Mali Yönetiminin Kurumsal Anlamda Yeniden Yapılandırılması

Kurumsal anlamda yeniden yapılanma çerçevesinde geliştirilen fonksiyonel ve kurumsal öneriler ise şu şekildedir;

i) Yapılacak hizmetlerin belirlenmesine yönelik sürece, merkezi idarenin yanı sıra taşra teşkilatları ile sivil toplum örgütleri de katılmalıdır.

ii) Hizmetlerin yerine getirilmesi sürecinde taşra teşkilatlarının rolü artırılmalı, kurumların üst düzey yöneticilerinin yetki, görev ve sorumlulukları yeniden belirlenerek hızlı karar alınması, bürokrasinin azaltılması ve karar sürecine katılımın genişletilmesine yönelik kurumsal düzenlemeler yapılmalıdır.

iii) Mali yönetim koordinasyonundan ve takibinden sorumlu kuruluşların diğer kurumların karar alma ve uygulama süreci üzerindeki görev ve yetkileri yeniden belirlenmeli, bu kurumlar günlük işlerden çok genel politikalar ile ilkeleri belirleyen kurumlar haline dönüştürülmelidir.

iv) Başbakanlık Kurumunu, yürütmenin üst düzey koordinasyon birimi olmaktan çıkararak dağıntık bir yürütme birimi haline getiren ve bu çerçevede 20'den fazla kurumu içine alan yapı terk edilmelidir.

v) Kurumsal yapıların ekonomik, toplumsal, yönetsel ve siyasal yapılardaki dönüşüme koşut olarak sürekli bir yenilenmeye açık tutulması, gelişmenin önünün tıkanmaması açısından şarttır. Burada gözetilmesi gereken denge, kurumsallaşmayı sağlayacak kadar istikrarlı ama gelişmeleri izleyebilecek kadar da yenilenmeye açık yapıların oluşturulmasıdır.

vi) Kamu maliyesi sisteminde yeni ve köklü politika değişiklikleri yeni hedef ve stratejiler içermelidir. Mevcut sistemin doğru teşhis ve tespiti yapılmakla birlikte hedefler sadece mevcut sistemin düzeltilmesiyle sınırlanmamalıdır. Bu tür bir yeni arayışın temel hareket noktası planlama kavramı olmalıdır.

1.2.5. Kamu Maliyesinde Saydamlığın Artırılması

Ülke ekonomisinin daha doğru değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu yönetiminde etkinliğin artırılması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel koşullardan birisi haline gelmiştir.

Mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların sağlanmasında mali saydamlık önemli bir araçtır. Yetki ve sorumluluklarının iyi bir şekilde ayrıştırılmaması, bütçe kapsamının kamusal harcama alanının ancak bir kısmını kavraması, muhasebe, raporlama ve kodlama yapısının yetersiz olması ve standartların geliştirilmemesi gibi nedenlerle, Türk kamu mali yönetim sisteminin etkin ve sorumlu bir şekilde çalıştığını söylemek mümkün değildir. Bu anlamda, kısa dönemde kamu mali sistemimizde yapılacak düzenlemelerin başında saydamlığın sağlanması yönündeki çabaların uygulamaya geçirilmesi gelmektedir.

1.2.6. Tahakkuk Bazlı Muhasebe ve Raporlama Sistemine Geçiş

Tahakkuk bazlı muhasebe, nakdin ne zaman ödendiği veya alındığına bakmaksızın işlemin veya olayın ne zaman olduğuyla ilgilenir. Bu muhasebe sistemi, bir dönem boyunca oluşan maliyetlerle kazanılan faydaları, gelirlerle birlikte malları veya sağlanan hizmetlerin karşılaştırılmasını amaçlar. Bu işlemler, nakit işlemlerinden bağımsız olarak yapılabileceği gibi birlikte de yapılabilir. Tahakkuk bazlı muhasebenin unsurları ve raporlama usulü, tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın tahakkuk eden gelirleri; bir ödemede bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın bir dönem boyunca tüketilen hizmetleri ve malları içeren harcamaları; gelecekte elde edilmesi beklenen ve geçmişteki olaylar sonucunda oluşan bir birimin kontrolündeki kaynakları temsil eden varlıkları; birimin ekonomik anlamda kaynak çıkışı yaratacak mahiyetteki geçmiş anlaşmalarından kaynaklanan yükümlölükleri; bütün yükümlölükler düşöldükten sonra kalan varlıklar üzerinde birimin haklarını temsil eden öz kaynakları kapsar¹¹¹.

Bütçe uygulamalarının ve diğer mali işlemlerin nakit bazlı muhasebe sisteminde kaydedilmesi, mali raporlama açısından önem taşıyan, pek çok bilginin kaydedilememesine ve kaybolmasına neden olmaktadır. Oysa tahakkuk bazlı muhasebe, etkin kamu mali yönetimi için çok çeşitli mali veriyi üretir. Yapılan nakit ödemeler, harcama yetkisi serbest bırakılan ödeneklerle ilişkin olarak kullanıma hazır ödenekler, devlet hizmetleri için sağlanan varlıklar, tahakkuk etmiş borçlar, verilen sürede yerine getirilmiş program ve faaliyetlerin tahakkuk eden maliyetleri konularında gerekli bilgiyi sağlar.

Tahakkuk bazlı muhasebenin kamu sektöründeki ticari teşebbüsler için uygunluğu herkes tarafından genel olarak kabul edilmiştir. Temel olarak

¹¹¹ DPT: a.g.r., 64.

tahakkuk bazlı muhasebenin, değişen yönetim anlayışı ve bilgi ihtiyacının zorunlu bir sonucu olarak, kamu sektörünün tamamı için gerekli olduğu düşünölmektedir.

1.2.7. Yarı Mali Nitelikteki Faaliyetler İle Koşullu Yöükömlölüklerin Yeniden Ele Alınması

Yarı mali nitelikteki işlemlerin ve koşullu yükömlölüklerin bütçe hazırlama ve uygulama süreçleriyle yeterince ilişkilendirilmemesi, devletin taahhütleri konusunda tam bir bilgiye sahip olmaması ve vergi harcamalarının bilinmemesi gibi nedenlerle mevcut bütçe kamu harcamalarının boyutunu ve yapısını yansıtmaktan uzaktır. Mali raporlamanın olmaması bu yapının bütçesel sonuçlar üzerindeki etkisini daha da olumsuzlaştırmaktadır.

Yarı mali işlemler, öncelikle devlet hesaplarında açıkca yer almamaları nedeni ile istatistiksel ve devlet muhasebe sistemi açısından saydam olmayan bir görüntü yaratmaktadırlar. Buna karşılık daha da önemlisi yarı-mali işlemler uygulanacak makroekonomik politikaların seçimi açısından da saydamlık sorunu yaratmaktadırlar¹¹².

Yarı mali işlemlerin bu açıdan devlet hesaplarında doğru bir biçimde yer almamasının en önemli sonucu bütçe açığının ya da daha geniş bir ifade ile kamu sektörü borçlanma gereğinin doğru ölçölmemesidir.

Yarı mali işlemlerin devlet bütçesi dışında yer alması ve klasik bütçe açığının bu işlemler dikkate alınmaksızın hesaplanması; devletin ekonomideki rolü, maliye politikası uygulama niyeti ve bunların

¹¹² DEDEOĞLU- EMİL- ERDEM; a.g.m. , 17.

makroekonomik etkisinin bu politikalardan etkilenenler tarafından doğru bir biçimde değerlendirilmesini olanaksız kılacak nitelikler taşımaktadır¹¹³.

Böyle olunca yarı mali işlemlerin bütçe açığının doğru bir biçimde ölçülmesi için klasik kamu açığı hesaplarına dahil edilmesi ve Meclis ve kamuoyuna bunlardan gelen yükün açıkça gösterilmesi saydamlığın gereği olduğu kadar makroekonomik istikrarı sağlamaya yönelik politikaların uygulanabilirliği açısından da kaçınılmaz bir zorunluluktur.

2. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Mali Saydamlığın Yeri ve Önemi

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Kamu mali yönetiminin yapısı, fonksiyonları, plan ve hedefleri hakkında tam bir bilginin kamuoyuna sunulması ve sonuçta bu bilginin sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve denetlenmesiyle kamuda etkinliğin artırılması mali saydamlığın temel ilkesi olmaktadır.

Kamu kesiminde mali işlemlerin tüm boyutlarıyla ortaya konulması, böylece sağlıklı bilgi edinmenin ve etkin denetimin sağlanarak hesap sorulmasının olanaklı kılınması kamuda yeniden yapılanmayı gündeme getirmektedir. Kamu yönetiminde hedeflenen ve gerçekleştirilmeye çalışılan yeniden yapılanmaya koşul olarak gerekli görülen saydamlık koşul veya ilke olarak görülmektedir¹¹⁴.

¹¹³ DEDEOĞLU- EMİL- ERDEM; a.g.m. , 17.

¹¹⁴ Güven SAK-Sinan SÖNMEZ: "Kamu Hesaplarında Saydamlık ve Borç Yönetimi", 15.Türkiye Maliye Sempozyumu, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, 79-80.

Şeffaflığın yeni kamu yönetimi anlayışı ve mali reformlarda taşıdığı önem nedeniyle Uluslararası Para Fonu'nun Guvernörler Kurulu Geçici Komitesi üye ülkeler için 16 Nisan 1998 tarihinde yapılan toplantısında şeffaflık ilkesi bakımından ideal kuralları düzenleyen "Mali Şeffaflık Uygulamaları Tüzüğü"nü (Code of Good Practices on Fiscal Transparency) kabul etmiştir. Tüzüğün asıl amacı uzun vadede, sistemin ürettiği verilerle ülkenin mali sürdürülebilirliğinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesini sağlamak, kısa vadede ise etkili bir bütçe için bütçe dışı faaliyetler ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler hakkında da yeterli bilgi üretilmesini mümkün kılmaktır.

C. MALİ SAYDAMLİĞA ULAŞMIŞ ÜLKELERİN MALİ YAPISI

Saydamlığın hakim olduğu diğer ülkelerin mali yönetimini incelendiği zaman, genelde devletin mali yönetiminin tek bir teşkilat altında toplandığı ve bütçe kapsamlarının oldukça geniş olduğu, mali yönetime ilişkin kanunların bulunduğu gözlenmektedir. Avustralya hazinesi bir müsteşarlık altında Bütçe Grubu, Piyasalar Grubu ve Ekonomik Grup olarak ayrılmıştır. Yunanistan' da yine mali yönetim tek bir bakanlıkta toplanmış, Hazine ve Bütçe Genel Müdürlüğü Finansal Politika Müsteşarlığına (Financial Policy Secretary General) bağlı olarak faaliyetini yürütmektedir. Maliye Bakanlığı mali politikaların uygulanmasını (bütçe, mali politika vs.) sağlamakla yükümlüdür. Yunanistan Maliye Bakanlığı bünyesinde Genel Muhasebe Ofisi(Hazine ve Bütçe Genel Müdürlüğü, Ücretler ve Emekli Maaşları Genel Müdürlüğü, Yönetim ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) Kamu Borçlanması, Kamu Hesapları, Sermaye hareketleri, Finansal Planlama ve Kamu Nakit Yönetimi ile Bütçe bölümlerinden oluşmaktadır. Hazine ve Bütçe Genel Müdürlüğü'nün yapılandırılmasına bakarak kamu gideri ile ilişkilendirilebilecek değişik aşamaların kontrolü ile nakit yönetimi ve ödenek ödeneğinin aynı otoritenin

yetkisinde olduğunu söylemek mümkündür. Dolayısıyla daha etkin bir kamu nakit yönetiminin ve ödeneğinin varlığından söz edilebilir¹¹⁵.

Aynı şekilde, İngiltere Hazinesinin yönetiminde de bir bütünlük görülmektedir ve bu ülkenin mali yapısı belirli kurallara bağlanmış, oldukça saydam bir yapıya sahiptir. Borç toplamının GSMH' sine oranı çoğu ülke ile karşılaştırıldığında oldukça iyi durumdadır.

D. MALİ SAYDAMLİĞA ULAŞMIŞ ÜLKE UYGULAMALARI

Uluslararası Saydamlık Örgütü Transparency International'ın hazırladığı 2003 Yolsuzluk Algılama Endeksleri'ne göre en saydam 13 ülke; Finlandiya, İzlanda, Danimarka, Yeni Zelanda, Singapur, İsveç, Hollanda, Avustralya, Norveç, İsviçre, Kanada, Lüksemburg ve İngiltere olarak sıralandı. En kirli 12 ülke ise; Bangladeş, Nijerya, Haiti, Paraguay, Myanmar, Tacikistan, Gürcistan, Kamerun, Azerbaycan, Angola, Kenya ve Endonezya oldu.

2002 yolsuzluk algılama endekslerine göre en temiz ülkeler sıralamasında Finlandiya ilk sırada yer alırken, Danimarka ve Yeni Zelanda aynı puanla ikinci, İzlanda ise üçüncü olmuştu. En kirli ülkeler sıralamasında ise ilk sırada Endonezya ve Kenya yer alırken, bu ülkeleri Angola, Madagaskar ve Paraguay izlemişti.

2000'de 90 ülkenin katıldığı Yolsuzluk Algılama Endeksi'nde Türkiye'nin puanı 3.8 iken, sıralamadaki yeri 50, 2001'de 91 ülkenin katıldığı endekste puanı 3.6, sıralaması 54, 2002'de puanı 3.2, sıralamadaki yeri de 102 ülke arasında 64'e gerilemişti. 2002 yılı Yolsuzluk Algılama Endeksi'nde Türkiye'nin derecesi 3.6'dan 3.2'ye, sıralamadaki yeri de 54'den, 102 ülke

¹¹⁵ Gülizar BOZTAŞ: Yunanistan Maliye Bakanlığı Tarafından Düzenlenen Seminer Programı Hakkında Rapor, 2000, s.3.

arasında 64'e gerilemişti. 2003 'Yolsuzluk Algılama Endeksi'nde Türkiye, 133 ülke arasında temiz ülke sıralamasında 77'nci sırayı aldı. Endekse göre, sıralamada, ülkelerin yüzde 72'si 10 üzerinden yapılan değerlendirmede 5'in altında kaldı.

1. Birleşik Krallık (İngiltere)¹¹⁶

Son yıllarda Birleşik Krallığın mali politikasında önemli değişiklikler olmaya başlamıştır. Bu gelişmeler özellikle ekonomide :

- i) Orta vadeli politika hedeflerinin ortaya konması,
- ii) Söz konusu orta vadeli hedefler çerçevesinde kurumsal sorumlulukların belirlenmesi,
- iii) Söz konusu politik hedefler doğrultusunda, faaliyet sonuçlarına ilişkin sorumluluklar başta olmak üzere saydamlık ve hesap verme mekanizmasının geliştirilmesi hususlarında olmuştur.

Kurumsal sorumlulukların yeniden tespit edilmesinde ve mali, parasal, finansal hedeflerin ortaya konmasında çıktı ön plana alınmıştır. Politik sürecin daha çok özel sektör olmak üzere, ekonominin çeşitli kesimleri üzerindeki etkisini ve fayda/ maliyet durumunu gösteren değerlendirmelerle saydamlığın artırılmasına çalışılmaktadır.

Hükümet ve kamu kesimi arasındaki sınıflandırmada, Avrupa Muhasebe Sistemine göre daha da detaylandırılmış Milli Hesaplar Sistemi kullanılmaktadır. Bütün yeni düzenlemeler Düzenleyici Raporun yayın

¹¹⁶ IMF, Experimental Reports on Transparency Practice : United Kingdom , 15 March 1999, <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>.

konusudur ve uygun olmayan düzenlemeleri hızla yürürlükten kaldırmaya sağlayacak bir prosedür işletilir. İngiltere 1998 yılında uygulamaya konulan Mali İstikrar Tüzüğü ile güçlü bir mali yönetim yapısına ulaşmıştır. Mali İstikrar Tüzüğü, hükümetin izleyeceği maliye ve borç yönetimi politikasının nasıl formüle edilmesi ve nasıl uygulanması gerektiğini gösterir. Dahili Gelirler Birimi vergi mükelleflerini aydınlatıcı kapsamlı yayınlar yapar ve kamu görevlilerinin davranışları Kamu Görevlileri Tüzüğü ile düzenlenmiştir.

Mali İstikrar Tüzüğü hükümetin Ön Bütçe Raporu, Ekonomik ve Mali Strateji Raporu, Mali Durum ve Bütçe Raporu ve Borç İdaresi Raporu düzenlemesini gerektirir. Mali Durum ve Bütçe Raporu kamu kesimini geniş ölçüde kapsayacak şekilde hazırlanır. Ancak, koşullu yükümlülükleri, vergi harcamalarını ve yarı mali faaliyetleri içermez, bunlardan ilk ikisi raporlanırken, yarı mali faaliyetler belirsizdir. Yukarıdaki raporlar düzenli aralıklarla yayınlanır.

Ekonomik ve Mali Strateji Raporu bütçe için geniş bir makro ekonomik çerçeve sunar ve gelecek bütçenin başlangıcından itibaren on yıllık projeksiyonu gösterir. Mali politikaya açıkça belirlenmiş iki kural (altın kural ve borç kuralı) tarafından yardımcı olunur. Mali durumun özet göstergesinde tercih, altın kurala karşı performans değerlendirmesinin kullanıldığı kamu kesimi cari dengesidir. Tercih edilmiş mali durum özet göstergesi kamu kesimi net borçlanmasıdır. Muhasebe sisteminin geliştirilmesi üzerine çalışmalar sürdürülmektedir, Mali İstikrar Tüzüğü muhasebe ve bütçeleme işlemlerinin tahakkuk bazlı olarak yapılmasını gerektirir. Muhasebe usul ve ilkeleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göredir. Muhasebe işlemleri yakında tamamlanacak olan Kaynak Muhasebesi Rehberine göre yapılacaktır.

Denetim işlevini gerçekleştiren Milli Denetim Ofisi bağımsızdır. Makroekonomik varsayımlar bağımsız incelemeye açıktır, hazinenin bütün

modellerinin yayınlanması kanun gereğidir. Milli İstatistik Ofisi teknik bağımsızlığa sahiptir ve pozisyonunun daha da güçlendirildiği görülür.

İngiltere mali saydamlıkta oldukça yüksek bir seviyeye erişmiştir. Mali İstikrar Tüzüğü'nün gerekleri hemen hemen her açıdan karşılanmıştır ve bir çok alanda daha fazlası yapılmıştır. Bu duruma çeşitli açılardan Mali İstikrar Tüzüğü'nün büyük katkısının olduğu da açıktır.

Koşullu yükümlülöklere ilişkin düzenli olarak bilgiler yayınlanmaktadır; ancak, bu tür bilgilerin bütçe dökümanlarında yer alması mali saydamlığı daha da arttıracaktır.

Benzer şekilde, Bakanlık Raporları yıllık bütçeyle eşzamanlı olarak yayınlanmamaktadır. Temel bütçe dökümanlarının saydamlığı, hükümet harcamalarının Ön Bütçe Raporu ile Ekonomik ve Mali Strateji Raporunda daha detaylı incelenmesini sağlayarak arttırılabilir.

2. Avustralya¹¹⁷

Merkezi İdare, altı eyalet ve iki bölgeden oluşan Avustralya'nın mevcut mali politikasının çerçevesi Avustralya Anayasasına göreğir.

Avustralya'nın merkezi mali yönetimi Hazine ile Maliye ve Yönetim Bakanlığı arasında paylaşılmış durumdadır. Yürütme Düzenlemeleri Talimatı her bakanlığın sorumluluklarını tanımlamaktadır. Her bir bakanlık mali politika ve bütçe yönetiminde sorumlu iken, Hazine gelirlerden ve Maliye ve Yönetim Bakanlığı devlet harcamalarının izlenmesinden sorumludur.

¹¹⁷ Emine KIZILTAŞ: IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları, Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, BÜMKO-2001, 51-52.

Merkezi idarenin yasama yetkisi, Anayasada tanımlanan şekliyle sınırlıdır. Bazı durumlarda bu yetkiler Anayasada özel olarak sayılmıştır. Ayrıca, merkezi idare dışında, eyalet ve bölge idarelerinin de bazı durumlarda vergi salma yetkisi vardır. Bazı bölgelerde vergilendirme dahili anlaşmalara göre paylaşılmaktadır.

Hem merkezi idarenin hem de eyaletlerin gelir vergisi toplama yetkisi vardır. Ancak, tüketim vergileri ve harçlar yalnızca merkezi idare tarafından toplanır. Merkezi idare görevlerine oranla daha fazla gelir toplarken yerel yönetimlerin topladığı vergiler harcamalarını karşılamamaktadır. Bu mali dengesizlik, merkezi idare gelirlerinden yerel yönetimlere gelir transfer ederek giderilmektedir. Bu transferlerin miktarı her yıl yeniden belirlenmektedir. Bunlar genellikle şartlı bağış niteliği taşır.

Avustralya'da yürütme organı, 1997 Genel Denetçi Kanunu, 1997 Mali Yönetim ve Sorumluluk Kanunu ve 1997 Merkezi İdare Otoriteleri ve Birlikleri Kanunu çerçevesinde mali faaliyetlerini yürütür. Bu kanunlar, genel denetçinin atanmasını, yetkileri ve sorumluluklarını; her bakanlıktaki müsteşarların sorumluluklarını; kamu şirketlerinin işletilmesini; memurların görev ve yetkileri ile denetim ve teftişi düzenler.

1998 Bütçe Doğruluğu Beyannamesi Kanunu mali politika oluşturulmasında merkezi idarenin sorumluluğunu arttırmayı amaçlamaktadır. Bu Beyanname hükümetin, etkin bir mali yönetim için temel ilkeler çerçevesinde yıllık mali stratejisini ortaya koymasını gerektirmektedir. Hükümetin ortaya koyduğu mali stratejide :

i) Hükümetin, kısa dönem mali politikasını da içeren uzun dönem mali politika hedeflerinin ortaya konması,

ii) Bütçenin temelini oluşturan stratejik önceliklerin açıklanması,

iii) Mali politika araçlarının belirlenmesi gerekir.

Söz konusu Bütçe Doğruluğu Beyannamesi aynı zamanda merkezi idarenin mali raporlama gereklerini de belirler. Söz konusu beyanname, bütçe zamanında, her altı ayda bir ve seçim öncesinde kapsamlı ekonomik ve mali durum raporunun hazırlanmasını gerektirmektedir. Ayrıca, her bütçe yılı ve izleyen üç yıl için hazırlanan rapor, her bütçe yılı ve izleyen üç yılın mali tahminlerinin yapılmasında kullanılan ekonomik ve diğer varsayımları ve bütçeyi etkileyecek başlıca mali riskleri içermektedir. Söz konusu beyanname, her mali yıl sonunda kesin hesapların yayınlanmasını da gerektirmektedir.

Avustralya'da 1997 yılında merkezi idarenin kamu mali hesaplarının tahakkuk bazlı muhasebe esaslarına göre tutulması kabul edilmiştir.

1990'lı yılların başından itibaren Tektip Hazırlama Çerçevesine göre tüm kamu kesiminin mali hesapları tek bir raporda gösterilmektedir.

3. Fransa¹¹⁸

Fransa yüksek bir mali saydamlık seviyesine ulaşmış bulunmaktadır ve son yıllarda mali bilgilerin kapsamına ve hazırlanmasına ilişkin olarak önemli ölçüde gelişme kaydedilmiştir. Yayınlanan kesin hesaplar, devletin varlıkları ve yükümlülükleri yanında koşullu yükümlülüklerin açıklanmasını da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Hesaplar belirli alanlarda tahakkuk bazda muhasebeleştirilmekte ve muhasebe standartları raporlarda açıklanmaktadır. Ayrıca bütçe hazırlanmasında saydamlığın daha da artırılması düşüncesi hakimdir.

¹¹⁸ IMF, Report on Obsevanse of Standarts and Codes: France, <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>.

Fransa'da kamu kesimi ile ekonominin geri kalanı arasındaki sınır iyi tanımlanmıştır. Kamu kesiminin tanımlanması ve Devletin mali faaliyetlerinin raporlanması Avrupa Muhasebe Sistemine uygundur. Kamu Kesimi ve ekonominin geri kalanı arasındaki ilişkiyi tanımlayan kanunlar vardır. Ancak, özelleştirme süreci boyunca önemli ölçüde azalmasına rağmen, özellikle kamusal mal üreten kamu teşebbüsleri hala varlığını korur. Tasarruflara ilişkin faiz oranları düzenlemesi belirli bir sübvansiyon içerir ve bu sübvansiyonların genişliği de geçmiş bütçe tartışmalarında açıklanmamıştır. Fakat, piyasa faiz oranlarından sapmaya neden olan sübvansiyon edilen alanlar daraltılmaktadır.

Devletin elinde bulunan hisse senetleri (equity holdings) raporlanmaktadır. Kamu teşebbüslerine ilişkin hisse senetleri hükümetin onayına tabidir ve hükümetçe onaylanır ve teşebbüslerin yıllık raporlarında gösterilir. Devletin kazançları ya da satışları nedeniyle oluşan finansal akışlar özel bir hesapta izlenir.

Merkez Bankasının bağımsızlığı kanunla garanti edilmiştir. Fransız Bankasının para politikası yönetimine ilişkin bağımsızlığı Ağustos 1993' ten beri kanunla belirlenmiştir. Haziran 1999'da bu otorite Avrupa Merkez Bankasına devredilmiştir. Avrupa Para Birliği bağlamında, Fransız Bankası para piyasasının izlenmesi, işlevlerin doğruluğunun sağlanması ve ödeme sistemlerinin güvenliğinden sorumludur. Hazine hesaplarının tutulmasına hizmet eder ve hazinenin yanında hazine ihalelerinin güvenli bir şekilde gerçekleştirilmesinden sorumludur.

Devletin hiyerarşik yapısında sorumluluklar açıkça tanımlanmıştır. Yasama, yargı ve yürütme arasındaki güçler ayrımı anayasal garantiye sahiptir.

Bütçe yönetimi açık bir yasal çerçeve ile yönetilir. Anayasanın 47 inci maddesi gereğince, mali hesaplar anayasaya yakın bir statüde bulunan bir

kanuna göre yürütülür. Bu kanun çerçevesinde kamuya ait bütün kaynakların dağılımı ve taahhütler bütçe kanunuyla yapılmalıdır. Bütçe brüt bazda yapılır. Her tertibin bir adlandırması vardır. Bir faaliyete tahsis edilen ödeneğin diğer bir faaliyete aktarılması katı kurallara bağlanmıştır. Kanun bütçenin kapsamlı olmasını ve Anayasal Konsey tarafından izlenilmesini gerektirir. Kısaca, yasal olarak bütçe dışı görülen birçok harcama bugün bütçeye dahil edilmiştir.

Vergiler yasal temele dayanır. Vergi kanunları genel vergi tüzüğünde açıkça tanımlanmıştır ve vergilemenin anayasal dayanağının ekidir. Vergi mevzuatına ilişkin değişiklikler bütçe kanunuyla (başlangıç ve ek) ilişki çerçevesinde her yıl parlamentoda tartışılır. Vergilemeye ilişkin dökümanlar internet sayfasından görülebilir ve vergi özetleri her yıl vergi sistemlerini, özellikle önlemleri açıklamak için her yıl yayınlanır. Mükelleflerin beyannameleri Maliye Bakanlığının internet sayfasında görülebilir.

Kamu görevlilerinin davranış kuralları açıkça tanımlanmıştır. Birkaç kanun kamu görevlilerinin, özellikle kamu kaynaklarını elinde bulunduranlara ilişkin olarak, etiksel davranışlarının güvenliğini sağlar.

Fransa'da bütçe dökümanları geniş kapsamlıdır. Yıllık bütçe merkezi hükümetin harcamalarını ve bütçe dışı diye nitelendirilen harcamaları kapsar. Bütçe tahminlerine ilişkin çalışmalar ek olarak yer alır, fakat bunlar henüz bütçeye dahil edilmemiştir. Her yıl Milli Ekonomi Komisyonu devletin tüm sektörlerine ilişkin olarak geçmiş iki yıl, cari yıl ve gelecek yılın açıklarını gösteren bir Bahar Raporu hazırlar. Borçlanma göstergeleriyle birlikte bu yılların harcamaları ve vergileri de gösterilir. Bu veriler bütçe kanunuyla birlikte sonbaharda ekonomik, sosyal ve mali raporda güncellenir. Ayrıca ; Fransa, Avrupa Birliği İstikrar ve Büyüme Antlaşması gereğince yıl sonunda toplam kamu kesimi hakkında bütçe yılı ve gelecek üç yılın tahminlerinden oluşan bir set hazırlar.

Bütçe Dökümanları devlet garantileri ve vergi harcamalarına ilişkin verileri içerir. Devlet borçları ve mali varlıkları düzenli olarak raporlanır. Borç verileri düzenli ve zamanında internet sayfasında ve dökümanlarda yayınlanır.

Mali raporların düzenli olarak yayınlanmasına ilişkin bir kamu taahhüdü vardır. Fransa Özel Veri Yayınlama Standartlarını kabul etmiştir ve 2000 başından beri kısa dönem göstergelerine ilişkin verilerin yayınlanmasına ilişkin takvimi yayınlamıştır. Verilerin hangi aylarda yayınlanacağına ilişkin takvim ilgili internet sayfasında yer almaktadır.

Fransa'da bütçe hazırlama süreci açıktır ve dökümanlar belirlidir. Parlamento için hazırlanan Bahar Raporunda temel politikalar ve bütçe yasasının çerçevesi yer alır. Ekonominin genel durumu kadar devletin bütün birimlerinin tamamı için gelir, gider ve harcamalara ilişkin tahminler bu raporda görülür. Ayrıca maliyeden ve ekonomiden sorumlu bakanlar her iki ayda bir parlamentonun finans komitesine bütçe durumuna ait bilgi sunarlar. Ekonomik, sosyal ve mali raporda bütçe kanununa ilişkin detay bilgiler bulunur ve bütçe görüşmeleri için makroekonomik çerçeve güncellenir. Bütçe kapsamlı yedi başlık halinde hazırlanır. Her başlık kısımlara, her bir kısım da kendi içinde alt bölümlere ayrılır. Mevcut harcama politikaları, yeni harcama politikalarından ayırt edilir. Bu durum Devlet Bütçe Kanunu gereğidir, mevcut hizmetler parlamentodan bir oylama ile geçerken, yeni politika konuları detaylı oylama sürecine tabidir.

Mali hedefler açıkça ortaya konur, bütçe riskleri ve politik sürdürülebilirlik analizi yayınlanır. Ekonomik çevreden kaynaklanan muhtemel değişiklikler nedeniyle bütçeyi etkileyebilecek riskler ekonomik, sosyal ve mali raporda ayrıntılı olarak gösterilir.

Toplam mali hedefler açıkça izlenebilir. Bütçede ve istikrar programında yer alan hedefler izlenebilir ve zamanında gözden geçirilir. Ödemelerin her

aşamasında muhasebeleştirmelerin izlenmesi verilerin güvenilirliğini ve ödenek üstü harcama yapılmasından kaçınılmasını sağlar. Bütçe Kanununun yeniden incelenmesine ilişkin yıl içinde ve yıl sonunda parlamentoya sunulan raporlar ayrıntılı olarak yargı denetimine tabidirler. Mevcut muhasebeleme sistemi değiştirilmiş tahakkuk esaslıdır. Fakat tahakkuk bazlı muhasebe sistemine geçiş için çalışmalar vardır. Milli hesaplara ve istikrar programına ilişkin raporlar tahakkuk bazlı olarak hazırlanır.

Mali faaliyetlerin ölçülmesi çalışmaları devam etmektedir. Mali faaliyetlerden daha fazla ekonomik ve sosyal çıktı elde edilmesi yönünde çalışmalar vardır. Her bir alanda, belirli ölçülebilir hedefler belirlenmiştir ve bunların performans ölçümlerinde kullanılacaktır. Hedefler çerçevesinde performans raporları bütçe kanun tasarısına eklenir.

İçsel yönetim kontrolleri açık ve etkilidir. Rekabeti sağlayıcı düzenlemeler, hem kamu personelinin ilk defa istihdamında hem de mal ve hizmet alımında yer almaktadır.

Fransa'da mali yönetimin denetiminden sorumlu bir bağımsız yargı birimi vardır. Sayıştay bağımsız yargı denetimi yapar, personeli mesleki kariyer esasına göre seçilirler. Sayıştay anayasal bir kuruluştur. Bütçenin hükümetçe uygulanması sürecine ilişkin denetiminde parlamentoya yardımcı olur ve 1996 yapısal reformlar gereğince Devlet sosyal güvenlik finansman kanunlarının uygulanmasının izlenmesi konusunda da incelemeleri vardır. Sayıştay her yıl parlamentoya kamu hesaplarına (1995 yılından beri sosyal güvenlik birimleri de dahil) ilişkin rapor sunar. Raporlar hesapların doğruluğunu, yönetim kalitesini, kamu kaynaklarının kullanımında gerçekliliği ve kamu politikaların bir değerlendirmesini ortaya koyar. Söz konusu raporlar resmi gazetede yayınlanarak kamuoyunun bilgisine sunulur. Sayıştay ayrıca özel konularda da raporlar hazırlar, parlamentoya ve başkana sunar. Sayıştay parlamento komisyonlarına soruşturmalarında rehberlik eder.

Makro ekonomik tahmin temelleri dışsal denetim konusudur. Makro istatistik ofisinin teknik bağımsızlığı vardır. Bu ofis tam yetkilidir ve milli hesapların üçer aylık periyodik yayınlarında ve devletin tahakkuk bazlı muhasebe esasına göre tuttuğu yıllık hesaplara ilişkin mali verilerin yayınlanmasında teknik bağımsızlığı vardır. İstatistiki Bilgiler Milli Kuruluşu Devletin istatistiki işlemlerini koordine eder ve ilgili kanun istatistiki verilerin kalitesinin doğruluğunu garanti eder.

Fransa saydam bir ülkedir. Bir çok açıdan IMF'in iyi uygulamalar tüzüğünde yer alan standartlardan daha fazla saydamlık sağlanmıştır. Mali bilgilerin kapsamı ve hazırlanması son yıllarda oldukça geliştirilmiştir. Özellikle verilerin yayınlanmasında kapsam dikkate değer bir şekilde arttırılmıştır. Devletin varlıklarına ve koşullu yükümlülüklerine ilişkin veriler yayınlanmaktadır. Ayrıca bütçe orta vadeli hazırlanmaktadır. Mevcut reformların konuları arasında yarı mali faaliyetlerin azaltılması yer almaktadır.

Saydamlığın arttırılabileceği alanlar aşağıda belirtilmektedir:

- Devam eden yarı mali faaliyetler bütçe hazırlıklarında açıkça tanımlanmalı ve raporlanmalıdır. Faiz oranlarındaki düzenlemeler, yatırım ve kamu mallarının fiyatlandırması, sosyal güvenlik şirketlerinin korunması açısından bu alanlar daha detaylı incelenebilir.
- Bütçe dışı uygulama süreci oluşan mali faaliyetlere (koşullu yükümlülükler, yarı mali işlemler, vergi harcamaları) ilişkin verilerin hazırlanarak bütçe ekinde yer alması tüm mali resmin görülmesini olanak sağlar.
- Merkezi Devlet seviyesinde gelişme olmasına rağmen, harcama planlarının daha detaylı hazırlanması, Devletin her kademesi için uyumlu stratejilerin belirlenmesi ve önceki planlar ile mevcut önerilerin

uzlaştırılmasında daha kapsamlı bir sürecin oluşturulması harcama politikasında saydamlığın ve sorumluluğun daha da artırılmasına yardımcı olacaktır.

4. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri de saydamlıkta oldukça yüksek standartlara ulaşmış bir ülkedir. Devlette roller ve sorumluluklar açıkça belirlenmiş, performans yönetimi konusunda kanun çıkarılmış, personel reformuna ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Bütçe orta vadeli olarak hazırlanmaktadır. Ayrıca internet sayfasında da veriler Özel Veri Yayınlama Sistemine göre yayınlanmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri eyaletlerden oluşan, federal bir cumhuriyettir. Her eyalet kendi anayasasına sahiptir ve her birinin en azından iki alt ilave yönetim seviyesi vardır. Federal hükümet yasama organı, yürütme organı ve yargı organı olmak üzere üç ana organdan oluşur¹¹⁹.

Merkezi idarenin icra bölümünde, bütçenin hazırlanmasında temel sorumluluk, Başkana bağlı Yönetim ve Bütçe İdaresine aittir. Vergi politikası ve vergi tahminleri konusunda sorumlu ise, Hazine Sekreteridir (Hazine Bakanıdır). Maliye politikası ve ekonomik tahminler Hazine, Yönetim ve Bütçe İdaresi ile Başkanlık Danışmanlarınca birlikte geliştirilir¹²⁰.

Yürütmenin her bölümünde bütün düzeylerde politika analizleri söz konusudur. Faaliyetlerdeki kuruluşlar, sürekli olarak var olan programlarını ve verimliliğini değerlendirir. Bu analizler Yönetim ve Bütçe İdaresine sunulan bütçe değerlendirmelerinin bir parçasıdır. Buna ek olarak Yönetim ve Bütçe İdaresi bütçe inceleme elemanları Bütçe Direktörü ve diğer yetkililer için

¹¹⁹ Durmuş ÖZTEK-Toper ÇAĞLAYAN: Kamu Harcamalarının Denetimi ve Yönetimi, Başbakanlık Basımevi, Ankara-1995, 286.

¹²⁰ ÖZTEK-ÇAĞLAYAN: a.g.e., 287.

kendi açılarından bağımsız analiz yaparlar. Temel benzerlikler gösteren programların benzer işlemlere tabi tutulması için gayret sarf edilir. Son yıllarda politik analizlere ek olarak, bütçe işlemlerinde yönetim pratiklerinin önemi artmıştır. Performans değerlendirmesine ağırlık verilmiştir. Bu çalışmaların sonucu bütçe kanun tasarısı ekinde parlamentoya rapor olarak sunulur. Ayrıca, bütçe ekinde ayrıntılı raporlar sunulur.

Amerika Birleşik Devletlerinde personel reformuna ilişkin olarak 1993 yılında bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışmanın amacı bürokrasiden vazgeçerek daha iyi ve daha az maliyetle çalışan bir devlet modeli oluşturmaktır. Nihai amaç ise ileride bütçe açığının azaltılmasıdır.

Bu çalışma çerçevesinde toplam kalite yönetimi esası benimsenmiş, iş gücünde 250.000'den fazla kadro kaldırılmış, kurumsal küçülmeye gidilmiş, personel mevzuatı basitleştirilmiştir. 1993 yılında Devlet Performans ve Sonuçları Kanunu çıkarılarak 10 federal birimde ölçülebilir performans hedefleri belirlenmiş ve yönetimde de elastikiyet sağlanmıştır. 1998 yılında federal birimler için ölçülebilir çıktılarıyla birlikte 5 yıllık stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Başkana doğrudan bağlı Yönetim ve Bütçe Ofisi bu uygulamaların sonuçlarını takip etmekle görevlendirilmek suretiyle konu federal devlet bütçesini hazırlayan bu birimle ilişkilendirilmiştir¹²¹.

Bütçe sisteminde önemli rol oynayan Devlet Performans ve Sonuçları Kanununun önemli bölümleri stratejik planlama, yıllık performans planları ve raporları, yönetsel sorumluluk ve esnekliğe ilişkin olanlardır. Bu Kanun ayrıca performansla dayalı bütçe sistemine geçişte pilot uygulamaya ilişkin hükümler de içermektedir.

Bu kanun çerçevesinde hazırlanması gereken raporlar aşağıdadır:

¹²¹ Mustafa DENİZ: " Bürokrasiyi Azaltmak ve Kamu Harcamalarını Kısımak", **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan 2000, S.133, 42.

i) Gelecek beş yıla ilişkin genel amaçlı ve kapsamlı olarak Yönetim ve Bütçe İdaresi tarafından stratejik planlamaya ilişkin olarak stratejik planlama raporu hazırlanır.

ii) Yıllık performans planları ve raporları yine aynı idare tarafından hazırlanır ve performans planları program faaliyetiyle hangi çıktının elde edileceğini, performans raporu ise çıktıların ne ölçüde gerçekleştiğini gösterir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde bütçe orta vadeli olarak hazırlanmaktadır. Başkan tarafından hazırlanan bütçe kongre tarafından değerlendirilip onaylandıktan sonra, mali yıl boyunca kuruluşların mali planlarına esas teşkil eder. Yönetim ve Bütçe İdaresi Direktörü, mevcut kaynakların etkin kullanımını sağlamak ve ilave kaynak ihtiyacını en aza indirmek için veya faaliyetleri esas alarak kuruluşlara dağıtır.

Ancak, ödeneklerin yetersiz gelmesi durumunda yedek ödenek verilmesi mali saydamlığı azaltan bir unsurdur. Genel yasal düzenlemelerle açıkça bir yetki olmadıkça kuruluşların ödenek aktarmalarına izin verilmez. Ödeneklerin kullanımı konusunda kuruluşlar her ay Hazine, Yönetim ve Bütçe İdaresine ayrıntılı rapor sunarlar. Bütçe eki dökümanlarda yükümlülükler ve mali risklere ilişkin bilgi yer alır.

Vergi mükelleflerinin hakları 1988 Omnibus Taxpayer Bill of Rights of 1988 ve Taxpayer Bill of Rights 2 of 1996 kanunlarda düzenlenmiştir.

Amerika Birleşik Devletlerinde Devletin mali hesapları tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre tutulur.

Amerika Birleşik Devletlerinde veriler Genel Veri Yayınlama Sistemine (GDDS) göre yayınlanır. Veri yayınlamaya ilişkin olarak internet sayfasında veri yayınlama takvimi bulunmaktadır.

Denetim; mali işlemlerin doğruluğu ile etkinlik ve verimliliğe odaklıdır. Denetim birkaç devlet kuruluşu tarafından gerçekleştirilir. Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü genel kabul görmüş muhasebe standartlarını yayınlar. Denetimde bu standartlara uyulması zorunludur. Uygulayıcı birimler tarafından yapılan içsel denetim ve dışsal denetim yapan bağımsız bir birim vardır.

5. Arjantin¹²²

Arjantin ekonomisi 1990' larda yaptığı köklü reformlarla, gerek kurumsal bazda gerekse uygulamada eski ekonomik yapısını geniş ölçüde değiştirmiş ve saydamlıkta göze çarpan bir gelişme sağlamıştır.

Arjantin' de, aynı zamanda 1990'larda kamu kesiminin ekonomiye müdahalesi önemli ölçüde azaltılmış ve müdahaleler daha saydam bir şekilde yapılmıştır. Özelleştirmeye hız verilmiş, vergi sistemi basitleştirilmiş, orta vadeli politika hedeflerini ortaya koyan bütçe süreci uygulamaya konulmuş, orta vadeli bütçe çerçevesi oluşturulmuş, tahakkuk bazlı muhasebe sistemi ve performans kriterleri getirilerek bütçe ve muhasebe sistemi modernize edilmiş ve mali bilgilerin duyurulması geliştirilmiştir.

Arjantin'de merkezi yönetim, eyalet yönetimi ve yerel yönetimler arasındaki görev dağılımı anayasada açıkça ortaya konmuştur. Bu kapsamlı düzenleme sonucu kamu kesiminin ekonominin geri kalan kısmına müdahalesi sınırlıdır. Diğer düzenlemeler de açıktır ve belirli kesimlere yada kişilere yönelik ayrıcalık içeren hükümleri bulunmamaktadır. Yarı mali nitelikteki faaliyetler sınırlıdır. Mali yönetim için yasal ve yönetsel çerçeve genellikle uygundur. Kapsamlı bir bütçe kanunu vardır. Ancak, hükümetin vergiye ilişkin düzenlemeleri vergi kanununda yer alan hükümlerin tam olarak

¹²² IMF, Experimental Reports on Transparency Practice : Argentina , <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>.

uygulanmaması sonucu her zaman açık değildir. Bundan dolayı, bazı vergilere (tüketim vergisi ve kurumlar vergisi) ilişkin düzenlemeler gözden geçirilmiştir. 1997 yılında bir Kamu Ahlakı Milli Ofisi oluşturulmuştur ve 1999' da bir kararnameyle kamu hizmetlerinin ahlaki kuralları yayınlanmıştır.

Arjantin verilerin SDDS çerçevesinde ulaşılabilmesini taahhüt etmiştir. Mali bilgilerin açıklanması son yıllarda dikkate değer bir şekilde gelişme göstermiştir. Ancak, genel yönetimin (eyalet ve yerel yönetimler dahil) tüm işlemlerine ulaşılabilirlik sınırlıdır.

Bütçe dışı fonlara ilişkin bilgiler yayınlanmamakta, vergi harcamaları ve koşullu yükümlülüklerle ilişkin verilere ya kısmen ulaşılabilmekte ya da hiç ulaşamamaktadır. Borçlanmaya ilişkin veriler sağlanabilmekte, fakat mali varlıklara ilişkin veriler sınırlı olarak elde edilebilmektedir.

Arjantin bütçe ve muhasebe sistemini modernize etme hususunda önemli çaba sarf etmiştir. Son yıllarda orta vadeli bütçe uygulamasına geçilmiş, tahakkuk bazlı muhasebe sistemi ve performans bütçe sistemine geçilmiştir. Bütçe dökümanı makro ekonomik çerçeve dahilinde hazırlanmış ve mali hedefleri açıkça ortaya koymaktadır. Bütçenin gelir ve gider sınıflandırması GFS'yle uyum içerisinde. Entegre Mali Bilgi Sistemi bütçe verilerini zamanında oluşturmakta ve merkezi hükümet mali raporları amaca hizmet edecek standarttır.

Arjantin mali saydamlığını gerçekleştirmiş bir ülkedir. Bu 1992 yılında yapılan mali düzenlemelerin, kontrolün ve yönetimin sonucudur. Orta vadeli bütçeleme, tahakkuk bazlı muhasebe sistemi ve performans bütçe sistemi açısından IMF tüzüğünde yer alan standartların ötesinde bir gelişme göstermiştir. Ancak, hükümetin mali müdahaleleri karmaşıklık göstermektedir ve bunun basitleştirilmesinde yarar vardır. Vergi sisteminin doğru bir şekilde uygulanmasına yardım edecek, vergi idaresinin ve mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini açıkça ortaya koyacak düzenlemeler geliştirilmelidir.

Genel yönetim hakkında daha iyi bilgi edinmek açısından özellikle yerel yönetimler ve eyaletlere ilişkin raporlamaların zamanında yapılmasına devam edilmelidir.

Yapısal mali dengenin yayınlanması, ekonomik gelişmeler ve mali politika arasındaki ilişkinin anlaşılmasına yardımcı olur. Bütçe tahminlerinin, ekonomideki geleceğe ilişkin varsayımların ve mali durumu etkileyen diğer unsurların isabetli tahmin edilmesi mali durumun daha iyi değerlendirilmesini sağlar. Uzun dönem sürdürülebilirlik değerlendirmelerine ilişkin rutin değerlendirmeler, örneğin sosyal güvenlik harcamaları gibi, hangi politik aracın kullanılması gerektiği konusunda yarar sağlar.

6. Bulgaristan¹²³

1997'nin ortalarından beri, kapsamlı bir ekonomik uyum programı çerçevesinde geniş ölçüde reformlar uygulanmaya başlanmıştır. Haziran 1997' de nakit yönetimi, istikrar stratejisine bağlanmıştır. Önemli alanların hepsinde yapısal reformlar başlatılmış, özel girişimcilik ve yeniden yapılandırma hızlandırılmış, ekonomiye olumlu katkıları olacak düzenlemeler yapılmış, bankacılık denetimi kuvvetlendirilmiş ve kamu harcamaları yönetimi ve vergi idaresi geliştirilmiş, fiyatlarda ve ticarete liberalizasyon artırılmıştır.

Söz konusu uyum programı çerçevesinde Bulgaristan ekonomi politikalarının belirlenme süreci ve bu sürece ilişkin bilgilerin ve uygulanan politika sonuçlarının halka duyurulması konusunun geliştirilmesi yönünde çalışmalar yapılmıştır. Bulgaristan yetkilileri, ekonomik ve sosyal istatistiklerde, mali, parasal ve finansal politikalarda ve bankacılık denetimlerinde saydamlığı arttırmayı amaçlamıştır. Ayrıca finansal politikalar da dahil olmak üzere, uluslar arası standartlara yaklaşmak hatta daha da ileri

¹²³ KIZILTAŞ: a.g.e., 68-71.

gitmek konusunda çaba harcanmıştır. Mevzuatta bu amaca uygun düzenlemelere gidilmiştir.

Bulgaristan'da hükümetin görevleri Anayasa' da, Devlet ve Yerel Yönetim Varlıkları Kanunu'nda ve hükümetin orta vadeli programında belirtilmiştir. 1991 Anayasası, Parlamento ve Bakanlar Kurulunun yetki dağılımını ortaya koymaktadır. Anayasa ayrıca, Milli Denetim Ofisine, devlet bütçesinin uygulanmasındaki kontrole, yerel yönetimlerin bütçe özerkliklerine ilişkin kuralları içermektedir. 1996' da Devlet Bütçesinin Hukuki Yapısı Hakkındaki Kanun ile Parlamento ve Bakanlar Kurulu arasındaki görev dağılımı daha da belirginleştirilmiştir. Bu Kanun birkaç alt bütçenin de dahil olduğu Devlet bütçesinin alanını ve yapısını tanımlar. Milli Denetim Ofisi Kanunu ve Devlet Finansal Kontrol Kanunu gibi diğer kanunlar daha çok bütçenin yasal çerçevesini tanımlar. Yerel yönetim bütçeleri de dahil olmak üzere, diğer bütçe dışı kaynaklar ve sübvansiyonların, vergi toplama yetkisi veren düzenlemelerin ve diğer gelir kaynaklarının parlamentoda onaylanması suretiyle dolaylı bir kontrol vardır. Birçok harcamacı birimler ve yerel yönetimler bağış hesaplarını bütçe dışı tutarlar, bu hesaplar üzerinde merkezi kontrol çok az olmakla birlikte artırılması beklenmektedir. Nakit yönetimine ilişkin düzenlemelerle bütçenin finansmanı için hükümet tercihleri katı sınırlamalara tabi tutulmuştur. Bu düzenlemeler Bulgaristan Merkez Bankası Hakkındaki Kanun'da açıkça ortaya konmuştur.

Vergileme kanuna dayanmaktadır. Vergi idaresi, 1 Ocak 2000 tarihinde itibaren yürürlüğe giren Vergi Usul Tüzüğüne uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu Tüzük, vergi kanunlarının yorumlanmasının, uygulanmasının ve verginin tahsilinde etkinliğin artırılmasını amaçlamaktadır.

Merkezi hükümet ve yerel yönetimler arasındaki mali ilişkiler Devlet Bütçe Kanunu ve Yerel Yönetimler Bütçe Kanununda yer almaktadır. Yerel Yönetimler Bütçe Kanununda yerel yönetim bütçe yetkilerini geniş ölçüde

tanımlanmakta ve yerel yönetimlerin genel bütçeden aldıkları gelir kaynaklarını ve finansal kaynaklarını açıkça belirlemektedir. Özel ve genel sübvansiyonlar belirli bir yöntemle göre yıllık olarak tespit edilir. Yerel Yönetimler Bütçe Kanununda merkezi hükümet politikalarındaki değişikliğe karşı yerel yönetimleri korumakta ve bütçe kanunu yerel yönetim harcamalarını etkileyecek şekilde değişiklik olursa bunun telafisine izin vermektedir. Bütçe sürecinde yerel yönetimlerin durumu güçlendirilmiş olmasına rağmen merkezi yönetim kontrol yetkisini elinde tutmaktadır.

Mali kontrol, bütçe dışı fonların saydamlığı ve muhasebe konusunda 1999'da çeşitlilik kaldırılarak standart sağlanması yolunda bir gelişme olmuş ve merkezi harcamalar hazine tek hesabından yapılmaya başlanmıştır. Maliye Bakanlığı bütçe fonlarının tek hesaba gerektiği gibi transfer edilmesine ve harcamacı birimlerce özel amaç için tutulan hesapların başka bir amaç için kullanılmamasını garanti etmek için hükümetin bütün banka hesaplarını incelemiştir.

Hükümet ve ekonominin geri kalanı arasındaki sınır devam eden özelleştirme sürecine göre değişiklik arz etmektedir. Hükümetin özelleştirme stratejisi Bakanlar Kurulunca onaylanan yıllık programlarda ortaya konmaktadır. Özelleştirme stratejilerine ilgili birimin internet sayfasından ulaşılabilir. Bu stratejiler altında firmalara ilişkin özelleştirme kuralları genellikle açıktır.

Mali bilgiler Maliye Bakanlığı ve Bulgaristan Milli Bankası tarafından GFS ve Uluslararası Maliye İstatistikleri standartlarında iki haftalık, aylık, üç aylık ve yıllık olarak yayınlanmaktadır. Merkezi bütçeden nakit akışına dayanan konsolide bütçeye ilişkin raporlar oldukça kapsamlıdır ve Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayınlanmaktadır. Bir önceki yıl bütçe sonuçlarına ilişkin bilgiler bütçe tasarısıyla birlikte parlamentoya sunulmaktadır. 1999 yılında, Bakanlar Kurulu Bulgaristan'daki bütün hane halkına bütçe hakkında aydınlatıcı bir broşür dağıtmıştır. Koşullu yükümlülükler, vergi harcamaları ve

yarı mali nitelikteki faaliyetlere ilişkin veriler yayınlanmaz; ancak, parlamentonun bilgisine sunulmaktadır. Maliye Bakanlığı, Bulgaristan Milli Bankası' nın da katılımıyla detaylı aylık iç ve dış borç araştırması yayınlar.

Bütçenin temelini oluşturan mali politika hedefleri ve makro ekonomik çerçeve Maliye Bakanlığı iç bütçe hazırlık dökümanlarında yer alır. Detaylı olarak yayınlanmasına rağmen bu hedefler ve çerçeveye ilişkin rapor Parlamentoya sunulur. Söz konusu rapor, cari yıl bütçesine ilişkin tahminleri ve makroekonomik öngörüler ile gelecek üç yıla ilişkin tahminleri içerir. Uzun dönem ekonomik hedefler bütçe dökümanlarında yer alamaz, makroekonomik çerçeve vergi harcamalarını ve yarı mali nitelikli faaliyetlerle ilgili göstergeleri içermez ve kapsamlı bir genel mali riskler analizine yer vermez.

Ödenmemiş borçlarda saydamlık sağlanmıştır. Bazı yerel yönetimler ve devlet girişimlerinin vadesi geçmiş borçları bulunmakta ise de bunlar gittikçe daha saydam bir şekilde raporlanmaktadır.

Bütçe, Devlet Maliyesi Kontrol Kanunu'nda, Devlet Bütçe Kanunu'nda, yıllık bütçe kanunlarında, bakanlar kurulu kararlarında, Bakanlar Kurulunca yayınlanan bütçenin uygulanmasına ilişkin çeşitli düzenlemelerde ve genellikle cari bütçe yılı için geçerli olan yasalarda yer alan hükümlere göre uygulanır. Birinci derece harcamacı birimlerin kaynakları, Ocak 1999'da oluşturulan Tek Hesap Sistemiyle idare edilir. İkinci derece harcamacı birimlerin kaynakları Maliye Bakanlığınca yayınlanan aylık harcama limitleri çerçevesinde yürütülmektedir.

1995'te kurulan Milli Denetim Ofisi, yıllık bütçe kanununun Parlamentoda müzakeresi ve kabulü aşamalarında bulunmakta, bütün harcamacı kuruluşların bütçe kanunları ve düzenlemelerine uyup uymadıklarını izleme ve bütün harcamacı kuruluşların raporlarının doğru olarak değerlendirilmesinden sorumludur. Devlet bütçesi, Milli Sosyal

Güvenlik Enstitüsü raporları ve 2000 Yılından itibaren Sağlık Sigortası Fonu raporları Parlamentoda onaylanır. Milli Muhasebe Ofisi bu raporları denetler ve Parlamenteoya sunar. Muhasebe ve raporlar kuruluşların finansal durumuna odaklanmıştır. Bütçe hesapları nakit esaslıdır.

Verilerin ve bütçe sürecinin doğru olmasını sağlayacak denetim mekanizması kurulmuştur. Milli Denetim Ofisi yürütme organından bağımsızdır. Milli İstatistik Enstitüsünün teknik bağımsızlığı İstatistik Kanunu'yla güvence altına alınmıştır. Ekonomik Analiz ve Tahmin Kurulu yarı bağımsız bir kuruluştur ve daha çok makro ekonomik analiz yapar ve öngöründe bulunur. Projeksiyonları dışsal denetime açıktır; fakat bu denetim herhangi bir usule tabi değildir.

Son birkaç yıldır Bulgaristan yetkilileri mali saydamlığı geliştirme yönünde önemli adımlar atmışlardır. Mali yönetim yapısında birçok reformlar düzenli bir şekilde yapılmış durumdadır. Bir dizi ilave tedbirler uygulanmakta ya da planlanmaktadır.

Bulgaristan'da devletin ve özel sektörün uzun dönemde görevlerinin ne olacağı açık ve ayrıntılı olarak ortaya konabilir ve özellikle Devlet stratejisinin enerji ve altyapıya ilişkin alanlardaki girişimlerinin ne olacağı belirtilebilir.

Yeni hazine sistemi bağlamında modern bir iç denetim fonksiyonu kurulması mali yönetimi daha etkin ve daha saydam yapar. Bütçe harcamalarını değerlendirme ve izleme mekanizmasının kurulması, detaylı yıl içi raporlamayı içereceğinden bu harcamaların kalitesini artırır. Kamu alımları sürecinin etkinleştirilmesi saydamlığı artırır, yolsuzluğu azaltır ve kamu harcamalarında kalite sağlar.

Aynı zamanda yeni hazine sisteminde, hükümet hem nakit bazlı hem de tahakkuk bazlı rapor üretebildiği yeni ve kapsamlı bir muhasebe yapısı geliştirmelidir. Bütçe sınıflandırması ESA 95 standartlarına getirilmelidir.

Muhasebe sisteminde otomasyon sağlanmalı, ödeme ve tahsil sürecine ilişkin bütün veriler zamanında görülebilmelidir.

Parlamentoya sunulan bütçe raporu makroekonomik çerçeveyi daha kapsamlı betimleyecek, gelir ve gider değerlendirmesiyle ilgili varsayımlar ve riskleri, hükümetin harcama programını, önceliklerini ve hedeflerini içerecek şekilde geliştirilmelidir.

Saydamlık, uzun dönem mali sürdürülebilirliğin değerlendirilmesi ve yayınlanmasında bütün koşullu yükümlülüklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin de dikkate alınmasıyla arttırılacaktır. Bu değerlendirmelere, devlet garantileri ve kamu girişimleri ile müdahaleler de dahil edilmelidir.

Bütçe hazırlıklarının temelini oluşturan cari makroekonomik modeller daha detaylı bir şekilde belgelendirilmeli ve dışsal denetime daha açık olmalıdır.

Vergi kanunlarının yorumlanmasında ve uygulanmasında birliğin sağlanması gerekmektedir.

Bütçe raporu daha geniş yayınlanmalı ve dağıtılmalıdır. Abonelere ulaştırılabilir ve Maliye Bakanlığının internet sayfasında görülebilmelidir. Bir çok ülkede olduğu gibi, daha kısa bir özet bir versiyon çok geniş ölçüde dağıtılabilir.

7. Danimarka¹²⁴

Danimarka'da kamu işlemlerindeki saydamlığı geliştirmek, mali disiplini kuvvetlendirmek ve seçmenlerin denetimlerini arttırmak amacıyla önemli

¹²⁴ George KOPITS-John CRAIG: **Transparency in Government Operations**, International Monetary Fund, Washington DC, January-1998, 34-35.

alışmalar yapılmaktadır. Bu reformların itici gücü toplam GSMH'nın % 60'ını teşkil eden genel kamunun büyüklüğü ve kamu harcamalarının yarısından fazlasının gerekleştirildiğ ileri derecedeki adem-i merkeziyetiliktir. Reformlar işgücü piyasaları ve mali piyasaları da kapsayan çeşitli alanlarda deregülasyon yapılmasını (devlet kontrolünün azaltılmasını) ve önemli yasal değişiklikleri içermektedir.

Mali saydamlığı artıran başlıca önemli faktörlerden birisi de yıllık konsolide genel kamu bütçesinin yayınlanmasını kolaylaştıran, merkezi ve yerel hükümetlerin bütçe sistemlerinin uyumlaştırılmasıdır. Bu uyumlaştırma tüm kamu düzeyinde izlenecek ortak bütçe standartlarının belirlenmesini, etkin bir sınıflandırma sisteminin kabulünü ve bütçelerin hazırlanmasını gerektirmiştir. Mevcut kanun hükümleri bütün kamunun ulusal ve yerel yasama kurullarında bütçe görüşmelerine başlanılmadan önce, işlemleri hakkındaki bilgileri broşür halinde açıkça yayınlamalarını gerektirmektedir.

Devlet bütçesi, sadece muhasebe ve izleme aracı olmaktan çıkarılarak politik karar verme sürecine yardımcı olan bir bilgi aracı haline dönüştürülmüştür. Tüm kamu düzeyinde zorunlu orta vadeli bütçe uygulamasının başlaması, kısa vadeli mali yönetime verilen önemi, stratejik önceliklere ve uzun vadeli hedeflere kaydırmak suretiyle, bütçeyi orta vadeli bir politika planlama aracı olarak kuvvetlendirmiştir. Bu uygulama, tüm kamu düzeyinde orta vadeli kamu yatırım programlarının kapsamlı bir şekilde analizlerinin yapılmasıyla desteklenmiştir. şu anda kamu faaliyetleri, kamu kurumlarının hesap verebilirliğini daha da artırmak amacıyla bulgularını yayınlayan, uzmanlaşmış mali denetim kurumları tarafından düzenli olarak gözden geçirilmektedir. Merkezi ve yerel yönetimlerin de bütçe yılı içerisinde, bütçedeki gelişmeleri yakından izlemeleri ve eğer gerekliyse ek bütçe hazırlamaları gerekmektedir.

Geçtiğimiz yıllarda vergi sistemini basitleştirmek amacıyla oldukça çaba harcanmıştır. Sonuçta şahsi gelir vergisi mükelleflerinin büyük bir kısmı vergi

iadelerini dosyalamaktan kurtulmuştur. Bunun yerine vergi idaresi mükelleflere teyit edilmek üzere gönderdiği idari kayıtlara itimat etmektedir. Kapsamlı kanun hükümleri, mükellefleri ihtiyari hareket etmekten korurken, mükelleflerin uyum ihtiyaçlarının farkında olmalarını kolaylaştırmak amacıyla ileri bir yönetim sistemine başlanılmıştır.

Danimarka, Özel Bilgi Yayma Standartlarını onaylamıştır. Yıllık olarak hazırlanan mali veriler, konsolide edilmiş genel kamuya kadar uzanan geniş bir kapsama sahiptir. Bu sunuş sembolik olarak bütçe işlemlerinin ve izleyen yılda kamu kurumları arasında yapılacak mali transferlerin belirlenmesinde temel oluşturmaktadır (örneğin yerel düzeyde ifa edilecek yeni hizmetler için yapılacak hibeler ve bağışlarda olduğu gibi). Hesaplar nakit esasına göre izleniyorsa da, son yıllarda bazı kalemler için tahakkuk esaslı kayıtlar sayesinde bu yaklaşım da ilave edilmiştir. Gelirlerin ve harcamaların sınıflandırılmasında uluslar arası standartları yakından takip etmektedir. Her ne kadar herhangi bir bilanço yayınlanmasa da, merkezi hükümetin gayri safi borçlarındaki bozulmaların da dahil edildiği, kamu sektörünün bütün aktif ve pasiflerinin değeri hakkındaki bilgiler düzenli olarak yayınlanmaktadır.

Danimarka Maliye Bakanlığı tarafından yılda en az dört defa güncellenen genel kamu sektörünün yapısal açıkları ve mali duruma ilişkin resmi tahminleri düzenli bir şekilde yayınlanmaktadır. Yarı mali aktiviteleri fiilen mevcut değildir. Danimarka'da önemli miktarda özelleştirme gerçekleştirilmiştir. Özelleştirilmeden bırakılan diğer kamu iktisadi teşebbüslerinin de ticari kriterleri karşılamaları gerekmektedir.

8. Botsvana¹²⁵

Afrika'da yer alan Botsvana önemli ölçüde mali saydamlığı sağlamayı başarmıştır. Saydamlığa katkıda bulunan faktörler; basiretli ve açık bütçe işlemleri ile kamu hizmetlerindeki etkin yönetimi kapsamaktadır.

Hükümetin mali politika stratejisi, yayınlanan 5 yıllık kalkınma planlarının içine konulmuştur. Bununla beraber bu planlar değişen ekonomik şartlar göz önünde bulundurularak düzenli olarak revize edilmektedir. Böylece, güncel planın yayınlanan ara gözlem raporunda, beklenen gelir açığıyla birlikte cari harcamaları azaltmak ve projenin uygulanmasını geliştirmek için alınması düşünülen tedbirler belirtilmiştir. Maden gelirlerindeki güçlü büyüme sonucu bir biri ardınca elde edilen bütçe fazlaları bankacılık sistemi ve ortak döviz rezervlerindeki kamu mevduatının geniş ölçüde artmasına katkıda bulunmuştur.

1991 / 92 ile 1996 / 97 yılları arasındaki zaman aralığını kapsayan 7. kalkınma planında açıkça, ülkenin maden gelirlerindeki azalmanın ve cari harcamalardaki artıştan dolayı oluşan gelir açığını fonlamak için nakit mevduatlarını azaltmayı amaçladığı ilan edilmiştir. 8. kalkınma planının hazırlanması sırasında, Maliye ve Planlama Bakanlığı, kamuoyuna 2002 / 2003 yıllarını kapsayan mali politika hedeflerinin yazılı olduğu bir politika beyanı belgesini duyurdu. Özellikle maden sektöründeki tahmin edilen gelir azalması verileri altında belge, kamu harcamalarındaki büyümeyi azaltacak seçeneklere ihtiyatlı bir şekilde dikkat çekmektedir.

Vergi kanunu, vergiye tabi tabanı ve oranlarını açık olarak göstermektedir. İktidarlar, vergi sisteminde elde edilebilecek vadesi uzatılmış yatırımları ve diğer imtiyazları genişletmek amaçlı baskılara direnmişlerdir. Vergi idarelerinin sınırlı yetkileri vardır ve temyiz etmek mümkündür. Bu

¹²⁵ KOPITS-CRAIG: a.g.e., 33.

arada vergi idarelerindeki ana problem, hakkında sadece sınırlı bilgi elde edilebilen, sürüncemede bırakılmış vergi borçlarının durumudur.

Merkezi bütçedeki işlemler uluslar arası standartlara uyumlu, vergi ve vergi dışı gelirleri açıkça ayrılmakta ve harcamaların fonksiyonel ve ekonomik olarak sınıflandırılmakta, nakit bazlı olarak kaydedilmektedir. Her ne kadar bir bilanço hazırlanmasa da, güncel gayri safi iç ve dış borç kayıtları tam olarak yayınlanmaktadır. Merkezi bütçedeki yıllık bilgiler normal olarak 2 –3 aylık gecikmeli olarak yayınlanmaktadır. Mali kamu kurumları ve mali olmayan kamu teşebbüslerinin yıllık raporlarını yayınlamaları gerekmektedir. Yerel yönetimlerin işlemleriyle ilgili kapsamlı bilgiler elde edilememektedir .

Her ne kadar Botsvana geniş bir mali ve mali olmayan kamu teşebbüslerine sahip olsa da, iktidarlar bu teşebbüsleri mali olmayan aktivitelere hizmet edecek konularda kullanmaktan büyük ölçüde kaçınmışlardır.

9. Ürdün¹²⁶

Geçtiğimiz yıllarda Ürdün, saydamlık konusunda oldukça ilerleme kaydetmiştir. Tarihsel olarak Ürdün herhangi bir mali strateji hazırlamamıştır. 1980'lerin sonlarına doğru, kamu açık ve borçlarında meydana gelen patlamadan dolayı, mali disiplin için daha planlı bir yaklaşım ihtiyacının üzerinde açıkça durulmuştur. O tarihten sonra Ürdün, IMF tarafından "Genişletilmiş Düzenleme Anlaşması" ile desteklenen, orta vadeli bir mali stratejiyi kamuoyuna açıklamıştır.

Bütçe kanunu, uygulanan mali politikalar için hazırlanan kapsamlı düzenlemelere uygun olarak her yılın sonunda çıkarılmaktadır. Maliye

¹²⁶ KOPITS-CRAIG: a.g.e., 36.

Bakanlığı bütçenin hazırlanmasından ve yürütülmesinden birinci derecede sorumludur. Bütçe kanun taslağı yasama tasdikine sunulmadan önce parlamentonun mali komitesinde gözden geçirilmektedir.

Bütün bakanlıkları ve Ürdün yerel yönetimini kapsayan hükümet bütçesi hakkında kapsamlı bilgiler aylık ve yıllık olarak elde edilebilmektedir. 1990'dan beri bütçenin kapsamı genişletilmektedir. Şu anda, savunma hariç çevresindeki bütün bütçe dışı işlemleri kapsamaktadır. Savunma harcamalarının bir kısmı yabancı kaynaklarla finanse edilen bütçe dışı fonlarla yapılmaktadır. Asker maaşları ve operasyon masrafları bütçe içindedir, fakat yayınlanan bilgiler ışığında bu iki unsur arasındaki ayrımı belirlemek zordur. Belirli amaçlar için ayrılan gelirler özellikle gümrük resimlerinin bir kısmı doğrudan üniversite ve belediyelere kanalize edilmekte ve bunlar bütçe içerisinde gözükmemektedir. Üniversiteler, enstitüler, piyasa idareleri gibi gelir kaynaklarının yanı sıra değişen oranlarda bütçe transferleri, kamuya ait mali ve mali olmayan tüzel kişilikler tarafından desteklenen yerinden yönetilen kamu kurumlarının sayıları hakkında sınırlı miktarda bilgi elde edilebilmektedir.

Kamu hesapları nakit bazlı olarak tutulmakta ve iki ay gecikmeli olarak yayınlanmaktadır. Yıllık bütçe içerisinde kullanılan sınıflandırmalarda çoğunlukla geleneksel format takip edilmekte fakat yönetimler, fonun Devlet Mali İstatistik Yıllık Kitabı için gelirleri, fonksiyonel ve ekonomik türdeki harcamaları ve finansal işlemleri uluslararası standartlara uygun olarak yeniden sınıflandırarak düzenlemektedirler. Gayri safi iç ve dış kamu borçları için de kapsamlı bilgiler derlenmektedir. Her ne kadar geniş ve artan kamu emeklilik sistemi yükümlülükleri hakkında ayrı bir bilgi elde edilemese de, kredi garantileri hakkındaki bilgiler Ürdün Merkez Bankası tarafından yayınlanmaktadır.

Ürdün devlete ait geniş bir iktisadi teşebbüse sahiptir ve devlet kendisine ait holding olan Ürdün Yatırım Şirketi aracılığıyla özel teşebbüse ait

bazı hisseleri de elinde tutmaktadır. Bu teşebbüsler içeriden borçlanabilseler de, garantilerin mutlaka yasama organı tarafından onaylanması gerekmektedir. Genel olarak bakıldığında teşebbüsler ve hükümet arasındaki ilişkiyi kurmak zordur. Kamu iktisadi teşebbüsleri hakkındaki yıllık rapor konsolide bilançoyu içermekte ancak kamu iktisadi teşebbüslerinin yarı mali işlemlerinin büyüklüğü hakkında herhangi bir bilgi elde edilememektedir. Kamu maliyesinin durumunu düzeltmek ve saydamlığı artırmak için KİT'lerin aylık mali tablolarını ve üçer aylık gelir ve gider projeksiyonlarını Maliye Bakanlığına sunmaları gerekmektedir.

Vergi sistemi basitleştirilmiş ve modernize edilmiştir. Reformların asıl amacı marjinal oranları düşürmek, oranların sayılarını azaltmak ve vergi tabanını genişletmektir. Prensipte vergi idaresinin yetki derecesi azaltılmıştır. Gümrük tarifeleri birleştirilmiş ve düşürülmüştür. Gümrük prosedürleri basitleştirilmiştir. Ancak çeşitli olan ve aşırı miktardaki istisna ve indirimler devam etmekte ve vergi yükümlülüğünün belirlenmesi hala oldukça tartışma ve idari yorum konusu olmaya devam etmektedir. Vergi mükelleflerinin hakları ve yükümlülükleri açıkça belirtilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYDAMLIĞIN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. TÜRK KAMU MALİ SİSTEMİNDEKİ SORUNLAR VE AKSAKLIKLAR

1. Bütçenin Kapsamı

Mevcut bütçe, kamusal faaliyetlerin ancak dar bir bölümünü kapsamakta bütçe dışında olmakla birlikte kamu harcaması niteliğinde olan harcamaları bütçe ile ilgisini kurarak görmek mümkün olmamaktadır.

Bütçe, kapsadığı faaliyetler hakkında şu bilgileri içermemektedir:¹²⁷

- i) Kamu faaliyetlerinin toplumsal refah üzerindeki etkisi
- ii) Kamu faaliyetlerinin ölçülebilir çıktıları
- iii) Faaliyetlerde kullanılan aynı kaynakları

Bu bilgilerin kapsanmaması şu anlama gelir:¹²⁸

- i) Faaliyetlerin etkisinin bilinmemesi, etkinliğin hedeflenmediğini göstermektedir.
- ii) Faaliyet sonuçlarının ölçülebilir çıktılarıyla ifade edilmemesi, hizmette verimliliğin hedeflenmediğini göstermektedir.
- iii) Aynı kaynakların maliyetinin bilinmemesi, bu kaynakların yönetilmediğini gösterir.

Dolayısıyla, mevcut sistem bütçenin kapsadığı faaliyetlerde bile performans yönetimine yönelik hiç bir işlevi yerine getirmemektedir. Bu

¹²⁷ ATIYAS- SAYIN: a.g.e., 23.

¹²⁸ ATIYAS- SAYIN: a.g.e., 23.

durum; politikaları hayata geçiren kamu kuruluşlarının yöneticilerine göre büyük bir enformasyon avantajı sağlamaktadır. Bu ise, kuruluşlara ve onların yöneticilerine geniş rant olanakları sağlamakta, yönetsel sorumluluğu büyük ölçüde zedelemektedir. Türkiye’de bütçe sürecinde sadece nakdi bilgiler kullanılır. Bu bilgilerle de bütçe sadece kısa vadeli makroekonomik istikrar tedbirleri almaya yarayabilir. Bütçenin kapsamının dar olması bu işlevinde yerine getirilmesini kısıtlar.¹²⁹

Bütçe dışı harcamaları bu çalışma kapsamında detaylı olarak ele almadan önce dolaylı ve dolaysız harcamalar olarak sınıflandırılan iki harcama alanı ile ilgili temel yaklaşım şu şekilde ortaya konmuştur.

Dolaylı harcamalar her ne şekilde olursa olsun mutlaka bütçe ile ilgisinin kurulması ve bütçe içinde yer alması gereken harcamalardır. Bütçeyi doğrudan etkileyen bu nitelikteki harcamalar özellikle saydamlığın sağlanması amacıyla önem taşımaktadır.

Dolaysız harcamaların bütçe ile ilişkisi ise mevcut yapı veri alınarak üç farklı şekilde ilişkilendirilebilecek harcamalardır.

Birincisi, doğrudan kamu malı veya hizmeti ifa eden ve bütçe dışında yer almasının tutarlı bir gerekçesi bulunmayan kuruluşların, bütçe içine alınması (ayrı bir kuruluş veya ilgili kuruluş bünyesinde),

İkincisi, kuruluş amacı ve işleyiş itibarıyla (mal ve hizmetlerin niteliği, pazarın yapısı gibi) konsolide bütçe dışında faaliyet göstermesi gereken kuruluşların, bütçe dışında yer almakla birlikte bütçeyle somut bir şekilde ilgisinin kurulması (ilgili kuruluş bütçesi altında gösterilmesi) ve mali raporlama suretiyle kuruluşun mali ve finansal yapısıyla birlikte faaliyetleriyle ilgili (sektörle ilgisi gösterilerek) bilgi verilmesi,

¹²⁹ ATİYAS- SAYIN: a.g.e., 23.

Üçüncü olarak ise, asıl olarak bütçe dışında yer almakla birlikte bir kamu otoritesi kullanan (bağımsız bütçeli kuruluşlar gibi) ya da bütçeyle mali ilişkisi olan kuruluşların (yerel yönetimler, vakıf ve dernekler, yardım sandıkları gibi) bu nitelikteki faaliyetlerinin bütçede yer alması ve mali raporlarının yapılması gerekir.

Bu çerçevede bütçe dışında kalan harcama alanları dolaysız ve dolaylı olmak üzere iki başlık altında ele alınmaktadır.

1.1. Bütçe Dışı Dolaysız Harcamalar

Dolaysız harcamalar toplam altı başlık altında ele alınmaktadır. Bunlar; fonlar, döner sermayeler, bağımsız kamu kuruluşları, yerel yönetimler, vakıf ve dernekler ile yardım sandıklarıdır. Bazı dolaysız harcamalar bütçenin gerektirdiği yasal kuralların tamamen dışında yerine getirilmekte, bazı dolaysız harcamalar ise tamamen olmamakla birlikte kısmen dışarıda kalmaktadır. Örneğin fonlar ve döner sermayeli kuruluşlar bütçenin kaynak dağıtım sürecini düzenleyen kurallardan muaf olabilmektedir. Bütçenin kapsadığı kuruluşlarda ise bir kısım faaliyetler bütçeden farklı prosedürlerle yapılmakta; hatta, bir çok faaliyet yasama döneminin de dışında kalabilmektedir.

Vakıf ve derneklerle yardımlaşma sandıklarının kamu harcama birimleri arasında gösterilmesi benimsenmekle birlikte, bunların aslında harcamalara doğrudan katılmadıkları aracılık yaptıkları ve vakıf ile derneklerin özel kesimin alanına girdiği yönünde görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşün taraftarları, söz konusu kuruluşların kamu kesimiyle ilişkilerinin harcamadan çok kamu kaynaklarını ve mallarını kullanmak yoluyla kurulduklarını; vergi

muafiyeti, karşılıksız nakit aktarımı ve kamu malı kullanımı gibi yöntemlerin bu ilişkinin araçları olduğunu öne sürmektedirler.¹³⁰

1.1.1. Fonlar

1980'lerden sonra Türkiye IMF ile imzalanan stand – by anlaşmaları sonrasında liberalleşme sürecine girmiştir. Bu süreçte, özelleştirmeye hız verme yanında kamu kaynaklarının da özel sektör düşüncesine göre yönetilmesi benimsenmiştir. Bu eğilime paralel olarak kamu kaynakları, katı kurallarla yönetilen bütçe kapsamı dışına kaçmaya başlamış ve yürütme organı daha serbest hareket sahasına kaymıştır¹³¹. Bu süreçte Türk mali sisteminde bütçe birliğinin bozulmasını en fazla etkileyen fon uygulamaları olmuştur. Fonlar, ayrı kamu tüzel kişilikleri, özel harcama usulleri, bilinen denetim süreçlerinin ve temel mali yasaların dışına çıkışlarıyla da Türk kamu mali sisteminde ayrı bir fon maliyesinin doğmasına neden olmuşlardır.

1980'lerde bütçe dışına çıkarma eğilimlerinin mali aracı olan fonlar, bütçe açıklarının büyüme eğilimi gösterdiği 1990'lı yıllarda yarattıkları mali disiplinsizlik, konsolide bütçe büyüklükleri karşısında ulaştıkları boyutlar ve dış finans kurumlarının Türkiye'yi izleme güçlüklerinden kaynaklanan tepkiler doğrultusunda, fonların yeniden bütçe içine alınmaya çalışıldığı görülmektedir. Fon sisteminin disiplin altına alınması amacıyla 1993 Mali Yılı Bütçe Kanununun 29'uncu maddesi ile bir düzenleme yapılmış ve fonların gelir ve giderleri tek bir kaynaktan izlenmeye başlanmıştır. Yapılan bu düzenleme ile fonların büyük bir kısmı bütçe kapsamına alınmıştır. 2000 yılında bütçe kapsamı içinde olan fonların sayısı 61'dir (53 adet Üniversite Araştırma Fonu tek bir fon olarak dikkate alınmıştır). Bütçe kapsamına alınan fonların gelirleri bütçe içine dahil edilmekte, giderleri ise bağlı

¹³⁰ KONUKMAN-AYDIN-OYAN: a.g.m., 5.

¹³¹ Güven SAK: IMF 1999 stand – by anlaşması çerçevesinde hazırlanan rapor, 2000, 2.

bulundukları kurum bütçesine ilgili fona aktarılmak üzere konulan ödeneklerle karşılanmaktadır.¹³²

Fonların bütçe dışında kalmasının mali belirsizlik ve etkinsizlik yaratması, bütçe kapsamına alınmaları yönündeki çalışmaların sürdürülmesine yol açmış ve bu doğrultudaki kararlılık IMF'ye sunulan niyet mektuplarında da teyit edilmiş ve Makroekonomik Program kapsamına da alınmıştır.

1.1.2. Döner Sermayeler

Türkiye'de döner sermaye ilk defa Cumhuriyet döneminde ihdas edilmiştir. Cumhuriyetin ilk yıllarında gerek halk girişimciliğinin yetersizliği, gerekse özel teşebbüsün yeterince mal ve hizmete sahip olmaması nedeniyle kamu hizmeti gören devlet kuruluşları, atıl durumda olan kaynakların piyasada talebi bulunan bir mal veya hizmeti üretmek ve bunu satarak değerlendirmek amacıyla döner sermaye işletmeleri kurmuşlardır.

Türk kamu mali yönetiminde, bugünkü anlamda döner sermayeli işletmeler, 26.05.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe – i Umumiye Kanunu'nun 49 uncu maddesi ile hukuksal bir düzenlemeye tabi tutulmuş ve o tarihten sonra sayıca çoğalarak çok değişik alanlarda faaliyette bulunmaya başlamışlardır. Bugün geline nokta bu işletmeler, devletin temel kamu hizmet ve görevlerinin yürütülmesi sırasında bir ihtiyaç olarak görülmektedir. Bu işletmeler aracılığı ile ticari, sınai, tarımsal, kültürel ve mesleki faaliyetler yapılabilmekte, böylece boş olan bir kapasite kullanılmakta, belli bir talep karşılanmakta, ayrıca devlete ek bir gelir sağlanmaktadır.

¹³² 2001 Yılı Bütçe Gerekçesi-2000, 25.

Böyle olunca bu işletmelerin kuruluş amaçları da bir yönüyle kamu hizmeti amacına, bir yönüyle de gelir elde etme amacına dönük bir görünüm arz etmektedir.

1998 yılı sonu itibariyle faaliyette bulunan Döner Sermayeli işletmelerin sayısı 2985'tir. Bunların yaklaşık % 75'i Genel Bütçeli Daireler, % 25'i ise Katma Bütçeli Daireler bünyesinde dir.

1999 sonu itibariyle Döner Sermaye İşletmeleri toplam satışları 2,2 milyar \$ düzeyine çıkmıştır. (1998 baz alınarak hesaplanmıştır.), bunun anlamı toplam bütçe büyüklüğünün yüzde 3 – 4 düzeyine (faiz hariç yüzde 5 – 6) çıkmış olmasıdır.¹³³

Döner Sermaye İşletmeleri uygulaması bütçe kapsamından ve parlamenter denetimden kaçışın yaygın bir uygulaması şekline dönüşmüştür. Genel veya Katma Bütçeli Daireler içerisinde yürütülmesi gereken pek çok faaliyet ve işlemler bu işletmelerce çok fazla müdahale olmadan yürütülmektedir.

Bugün gelinen noktada, döner sermayeli işletmelerin toplam satış hasılatı tutarı 11 Bakanlığın 2000 yılı ödenekleri toplamından daha fazla bir büyüklüğe ulaşmıştır¹³⁴. Kamu hizmetlerinin maliyetinin bir bölümünün bu hizmetten doğrudan yararlanan kişiden alınması uygulamada olan bir anlayıştır ve katma bütçeli kuruluşlar bu amaçla oluşturulmuştur. Ancak katma bütçeli kuruluşların bile merkezi kontrolden uzaklaşmak amacıyla döner sermayeler kurdukları görülmektedir. Döner sermayelere ilişkin yapılması gereken de bunların bilançolarının kesin hesap kanun tasarısı ile

¹³³ DPT: a.g.r., 32.

¹³⁴ İlhami SÖYLER: "Ekonomideki Gizli KİT'ler (Döner Sermaye İşletmeleri) ve Bütçe Disiplini Açısından Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Ocak – Nisan 1996, S.121, 43.

meclise sunulması ve döner sermayelerin de Sayıştay denetimine tabi tutulmasının sağlanmasıdır¹³⁵.

1.1.3. Yerel Yönetimler

Türkiye'nin idari yapısı gereği anayasal olarak yerel yönetimlerin bütçelerinin konsolide bütçe kapsamı dışında yer alması son derece doğaldır. Esas olarak sadece kamu hizmeti ürettikleri alanlarda dolaysız kamu harcamaları olarak nitelendirmek doğru bir yaklaşımdır. Ancak, bunların bütçesi hakkında çok genel de olsa bir raporlama yapılarak bütçeleme sürecinde meclise sunulması kamu kesiminin mali büyüklüğünü görme açısından gerekli iken bu yapılmamaktadır.

1.1.4. Bağımsız Bütçeli Kamu Kuruluşları

Bütçenin transfer tertibinden yardım alan kuruluşlar kavram olarak Türk idari yapısı içerisinde hukuki olarak tanımlanmamakla birlikte devlet bütçesine bağlı dokümanlarda bu kurumların tümünü kapsamak üzere Bağımsız Bütçeli Kuruluşlar olarak ifade edilmektedir. Bunlar kamu tüzel kişiliğine sahip olmaları nedeniyle genel idare tüzel kişiliğinden ayrı yapılanma imkanına sahip, seçilmiş veya atanmış karar organları bulunan, kararlarını merkezi hiyerarşik yapının dışında alabilen, kendilerine üzerinde tasarruf edebilecekleri kamu kaynağı tahsis edilmiş kuruluşlardır. Üstlenilen hizmetin üretim sürecindeki ihtiyaçlar dikkate alınarak, devlet tüzel kişiliği dışında ayrı tüzel kişilikler şeklinde bakanlıkların bağlı ve ilgili kuruluşları olarak örgütlenmişlerdir.

Bağımsız bütçeli kuruluşlar temel özellikleri nedeniyle çeşitli ayrıcalıklara sahiptirler. Bu ayrıcalıklar örgütlenmelerine, yönetimlerine, personel ve mali yapılarına yansımıştır. Devletin mali sisteminin dışında gelir

¹³⁵ HÜRCAN : a.g.e., 105.

elde edebilmekte, harcama yapabilmektedirler. Mevcut yasal düzenlemelerinde, mali mevzuatla ilgili genel düzenlemelerin dışında bırakılmaları ile ilgili hükümler bulunmakta, harcamalarında Maliye Bakanlığının ve Sayıştay'ın vize ve tescil işlemlerine tabi tutulmamaktadırlar. Bu kuruluşlara öz gelirlerinin yetersiz kalması durumunda Devlet bütçesinden yapılan transferler Genel Bütçe için harcama olarak kayıtlara geçmektedir. Hazine birliği dışındaki söz konusu kuruluşların bankadaki hesabına transfer edilen kaynak, kuruluşun hizmetleri doğrultusunda zaman içinde kullanılmaktadır.

Genel bütçeden 1999 Mali Yılında Finansman açığı bulunan bu nitelikteki 22 kuruma 1999 Mali Yılında 2,6 katrilyon lira (bunun yaklaşık % 91'i sosyal güvenlik kuruluşlarından kaynaklanmaktadır) olmak üzere konsolide bütçenin % 9,5'i oranında transfer yapılmıştır. Faiz dışı harcama büyüklüğü açısından bakıldığında bu oran yaklaşık % 15,3 oranına çıkmaktadır.¹³⁶

Türk idari yapısı içinde 27 adet bağımsız bütçeli kuruluş bulunmaktadır. Bu kuruluşların 9 tanesi 1935 – 1965 yılları arasında, 5 tanesi 1961 – 1980 yılları arasında, 13 tanesi de 1981 yılından sonra kurulmuştur. Bunlardan 22 tanesi özel kanun ile, 5 tanesi kanun hükmünde kararname ile kurulmuştur. Bunlardan kanunla kurulanlar; Maden Tetkik Arama Genel Müdürlüğü, Elektrik İşleri Etüt İdaresi Genel Müdürlüğü, Sosyal Sigortalar Kurumu Genel Müdürlüğü, İş ve İşçi Bulma Kurumu , Emekli Sandığı Genel Müdürlüğü, Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, Milli Prodüktivite Merkezi, Türk Standartları Enstitüsü, Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu, Türkiye Radyo ve Televizyon Genel Müdürlüğü, Devlet Opera ve Balesi, Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Genel Müdürlüğü, Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığı, Atom

¹³⁶ DPT: a.g.r. , 25.

Enerjisi Kurumu, Atatürk Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, Sağlık İşletmesi, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Rekabet Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu; Kanun Hükmünde Kararname ile kurulanlar Güneydoğu Anadolu Projesi, Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı, Ekonomik ve Kültürel Eğitim ve Teknik İşbirliği Teşkilatı, Türkiye Bilimler Akademisi, Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Türk Patent Enstitüsüdür. Görüldüğü üzere Türkiye’de bağımsız bütçeli kuruluşların sayısı azımsanamayacak bir nitelik taşımakta ve bütçe dışı kamu harcamalarının yaygınlaşmasına neden olmaktadır.

Önceleri sosyal güvenlik kuruluşlarından biri olan Emekli Sandığının yaptığı faturalı ödemeler ve bazı yıllarda ortaya çıkan finansman açıklarını karşılamak üzere, bu kuruma bütçenin transfer tertibinden ödeme yapılırken, 1994 yılından itibaren diğer sosyal güvenlik kuruluşları, Bağ – Kur ve Sosyal Sigortalar Kurumuna da mali durumlarının yetersizliği nedeniyle bütçenin transfer tertibinden yardım yapılmaya başlanılmıştır. Söz konusu kurumların mali dengelerindeki bozulmalar, her geçen yıl daha fazla kaynağın bu kurumlara aktarılmasına neden olmuştur. Bu durum köklü tedbirlerin alınmasını gerektirmiş ve 25.08.1999 tarih ve 4447 sayılı kanunla yapılan sosyal güvenlik reformu sonucunda kayıt dışı istihdamın önlenmesi, prime esas kazanç sınırları ile emeklilik yaş sınırının yükseltilmesi, emekli aylıklarının TÜFE artışına endekslenmesi getirilmiştir¹³⁷.

1.1.5. Vakıf ve Dernekler

Ülkemizde ekonomik ve sosyal koşullar ile dernek ve vakıf geleneği de dikkate alındığında son yıllarda kamu kurum ve kuruluşlarının bünyelerinde büyük küçük çok miktarda dernek ve vakfın kurulduğu görülmektedir. Bu kuruluşlar ilgili kamu kurumunun personeli tarafından kurulmakta, sermaye çalışanların maaş ve ücretlerinden kesinti yapılmak suretiyle sağlanmaktadır.

¹³⁷ 2001 Yılı Bütçe Gerekçesi, 26.

Bu kuruluşların amacı üyelerine emeklilik aylığı ve ikramiyesi vermek, sağlık yardımında bulunmak ve dayanışmayı sağlamak olarak özetlenebilir.

Ülkemizde vakıflardan sorumlu kurum Vakıflar Genel Müdürlüğüdür. Bu Genel Müdürlüğün verilerine göre bugün 55.231 vakıf malı mevcut olup, bunlardan 20.800'ü gelir getirmektedir. Söz konusu Genel Müdürlüğün gelirleri yetersiz kaldığı takdirde konsolide bütçeden pay almaktadır.

Son yıllarda ilgili kamu kurumunun ödenek yetersizliği nedeniyle normalde kamu kurumunun yapması gereken hizmetlerin bu kurumlara ait vakıf ve dernekler eliyle yaptırılmaya başlandığı görülmektedir. Hizmetin fiyatlandırılması olanağını da sağlayan bu uygulama sonucunda önemli ölçülere ulaşan maddi büyüklükler bu kurumlarda toplanmaya başlamıştır. Bu durum, kamu hizmeti niteliğinde faaliyetlerde bulunan veya hizmetin üretilmesi sürecine katılan söz konusu kuruluşların gerek yönetilmesi gerekse ilgili kuruluşla bağlantısı olması nedenleriyle yeni tartışmalara neden olmaktadır. Tartışmaların temel odak noktası bürokratik kaynaklı rant kavgası olabilmektedir. Bu yapı beraberinde sistemin daha sağlıklı işlemesi ve dış denetime açılması yolundaki çabaların önünde önemli bir direnç noktası olmaktadır.

1.1.6. Yardım Sandıkları

Bugün Türkiye'de kamu kurumları bünyesinde oluşturulmuş olan bir çok yardımlaşma sandığı bulunmaktadır. Bunlardan bir kısmı kanunla kurulmuş olup yasal olarak ana statüleri çerçevesinde faaliyet göstermektedir. Bu kurumların orijinal gelir kaynakları üyelerinin maaşlarından, sosyal güvenlik kesintisine benzer şekilde yapılan kesintilerdir (KİT'lerin pek çoğunun bünyesinde olan yardımlaşma sandıkları gibi). Bu yardım sandıklarının gelir kaynaklarını ve harcamalarını kamu harcamaları tanımında düşünmek ancak bazı şartların yerine gelmesi ile mümkün olmaktadır. Katılımcı kişilerin kendi

özgür iradeleri ile üyesi oldukları ve ilgili kamu kuruluşuyla herhangi bir ekonomik ve finansal ilişkisi olmayan yardım sandıklarını kamu harcama alanı içinde düşünmek doğru değildir. Bunun aksine, sandığın gelirleri yasal olarak zorunlu bir şekilde (veya fiili durum yaratılarak) toplanıyor ve/veya sandığın ilgili kamu kuruluşunun ürettiği mal ve hizmetlerle ilişkisi ve finansal kaynak akışı söz konusu oluyor ise bu tür sandıkların faaliyetlerinin en azından bir bölümüne kamusal nitelik gözüyle bakmak yanlış olmayacaktır¹³⁸.

1.2. Bütçe Dışı Dolaylı Harcamalar

Dolaylı nitelikteki bütçe dışı kamu harcamaları kendi içinde farklılıklar göstermekle birlikte esas olarak, kamunun taşınmazları (varlıkları) ve üstlenmiş olduğu yükümlülükler dolayısıyla yapmış olduğu tasarruflar ve harcamalar olarak tanımlanabilir. Bütçeye doğrudan yansımayan bu nitelikteki faaliyetler günümüzde özellikle hazine garantileri ve görev zararları nedeniyle önemli harcama büyüklüklerine ulaşmıştır. Gelişmekte olan ülkelerin bütçe uygulamalarında karşılaşılan temel problemlerden birisi haline gelen dolaylı harcamalar, kamusal büyüklüklerin gizlenmesinde kullanılan araçlardan biri olarak birçok ülkenin kamu mali sisteminde karşımıza çıkmaktadır.

Birer kamu kesimi harcaması olarak değerlendirilmesi gereken ve devletin teşvik politikalarıyla yarattığı vergi indirimleri ve muafiyetleri de dolaylı harcamalar arasındadır, bunların miktarı bilinmemekte ve bütçelenmemektedir. Merkez Bankası, kamu bankaları ve diğer KİT'lerin yarı mali faaliyetleri ve bunların maliyetleri de bilinmemektedir. Üstelik bu faaliyetler genelde, gelir dağılımı açısından desteklenmesi hedeflenen toplumsal kesimlerin yanı sıra, bu faaliyetler etrafında örgütlenmiş gruplara aktarılan rantı da finanse etmektedir¹³⁹. Benzer şekilde yasal dayanağı

¹³⁸ DPT: a.g.r., 25.

¹³⁹ ATILYAS-SAYIN: a.g.m. , 21.

bulunan hazine garantilerinin de 1998 yılına kadar dönemsel olarak belirlenen üst sınırları olmadığı görülmekte ve bunlar bütçelendirilmemektedir. Garantili borç anapara ve faiz ödemeleri ve bunlardan geri dönüşler bütçe ödenekleri ile ilişkilendirilmeksizin finansman kısmında gösterilmektedir. 1997 yılı bütçesi ile garantinin sağlanması, ilgili kurumun bütçe performansı ve kabiliyeti ile sınırlanmış ancak, bu hüküm işlemeyince 1998 yılı bütçe kanunu ile hazine tarafından verilecek garantilere 700 milyon amerikan doları üst sınır getirilmiştir. Böyle bir üst sınır getirilmesine neden olan kurumlar açıkça belirtilmediği için üst sınıra ilişkin bu hükümden beklenen fayda sağlanamamıştır. Bu düşünceden hareketle 1999 yılı bütçesi ile yerel yönetimlere münhasır olmak üzere 500 milyon amerikan doları garanti verme sınırı getirilmiş, uygulama aynı tutarla 2000 yılında da devam ettirilmiştir.¹⁴⁰ 2001 yılı Mali Yılı Bütçe Kanununda belediyeler için aynı limit korunurken, diğer kamu kurum ve kuruluşları için 4 milyar amerikan doları sınır getirilmiştir (2001 Mali Yılı Bütçe Kanunu, m.34).

1.2.1. Devlet Mal ve Taşınmazları

Türkiye’de devlete ait taşınır veya taşınmaz üzerindeki bir tasarrufun mali boyutunun ortaya çıkması, ancak tasarrufa konu işlemin bir nakit hareket doğurması ile mümkün olabilmekte ve gerek kullanım gerekse yönetimleri tamamen o mal ve taşınmazların bulunduğu kurumlara bırakılmaktadır. Kurumlara devlete ait mal ve taşınmazlar üzerinde tasarruf yetkisi tanınırken, bu kaynakların nasıl kullanıldıklarından dolayı kurumları sorumlu tutan bir uygulama da bulunmamaktadır. 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 13/d maddesine göre Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü Hazinesinin özel mülkiyetinde ve devletin hüküm ve tasarrufu altındaki taşınmaz malları kamu hizmetlerinin görülebilmesi için genel, katma ve özel bütçeli idarelere tahsis etmeye yetkilidir.

¹⁴⁰ DEDEOĞLU- EMİL- ERDEM: a.g.m. , 9.

Ayrıca, 542 sayılı Kanunla kurulan Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü, Türkiye’de arsaların aşırı fiyat artışlarını önlemek amacıyla tanzim alışı ve satış yapmakta; konut, sanayi, eğitim, sağlık ve turizm yatırımları ve kamu tesisleri için arazi ve arsa sağlamakla görevlidir. Ofisin mal varlığı içinde bulunan taşınmazlar, satmak yahut devretmek yoluyla elden çıkarılmaktadır.

Devletin mal ve taşınmazlarının gerektiği gibi takip edilmemesi nedeniyle, özelleştirme faaliyetleri sonucunda devlet envanterinden çıkan mal veya taşınmazın gerçek boyutu görülememekte dolayısıyla özelleştirme sonucu devlet kasasına giren nakdin elden çıkan varlık ile ilişkisi (fayda / maliyet) tam olarak kurulamamaktadır. Kamu taşınmazlarının elden çıkarılışında muhatap sadece hazine olmamakta, hizmet binası, ağaçlandırma alanı, hastane, üniversite yerleşke alanı gibi amaçlarla belediyeler ve katma bütçeli kuruluşlarca da yapılabilmektedir. Kamu taşınmazlarının üzerinde devlet hakimiyetini yeterince kuramaması, kötü niyetli kişilerin hareket alanlarını kolaylaştırmaktadır.

1.2.2. Yarı Mali İşlemler

Bir ülkede Merkez Bankası ve/veya diğer kamu bankaları tarafından girilen bazı faaliyetler nitelikleri itibariyle parasal bir işlem yerine mali bir işlem niteliği taşırlar. Bu işlemler bir vergileme, sübvansiyon ya da doğrudan transfer niteliği taşıdıkları halde bir kamu mali işlemi olarak yer almamaları ama özünde bu işlemlere benzer makroekonomik sonuçlar yaratmaları nedeniyle de, yarı mali işlemler denilmekte olup, bu tarz işlemler sonucunda oluşan kuruluş zararları, nihayetinde bütçeden karşılanmak zorunda kalınan maliyetler olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁴¹.

¹⁴¹ DEDEOĞLU-EMİL-ERDEM: a.g.m. , 9

Yarı mali işlemlerin devlet muhasebesi içerisinde açıkça yer almamasının uygulamadaki en önemli sonucu bütçe açığının ya da kapsamlı bir ifade ile kamu sektörü borçlanma gereğinin doğru ölçülememesidir.

1.2.2.1. KİT'lerden Doğan Görev Zararları

KİT görev zararı fiyatlandırma süreci veya özel görevler verilmesinden dolayı oluşmaktadır. KİT'lerin mal ve hizmetlerinin fiyatının hükümetler tarafından tespit edilmesine paralel olarak, tespit edilen fiyatın maliyetin altında olması halinde aradaki fark veya hükümet tarafından KİT'e özel bir görev verilmesi sonucunda oluşacak zarar görev zararı sayılmaktadır.

KİT'lerin oluşacak görev zararı rakamları önceden kesin olarak tahmin edilemediğinden bütçeye konan görev zararı ödenekleri, geçmiş yıllarda oluşan ve hazine tarafından incelenerek kesinleştirilen görev zararları esas alınarak hazırlanmaktadır. Diğer taraftan görev zararı ödenekleri kısıtlı bütçe imkanları nedeniyle gerçekleşen rakamların çok altında kalabilmektedir. Bunu telafi edebilmek amacı ile KİT'lerin Hazinesinden Görev Zararı Alacakları, Hazineye olan borçlarına mahsup edilebilmektedir¹⁴².

1.2.2.2. Merkez Bankasına Kur Farklarına Karşılık Verilen Tahviller

T.C Merkez Bankası Kanununun 61. Maddesi hükmü gereğince Türk parasının değerinin değiştirilmesi halinde bankanın aktif ve pasifindeki altın ve dövizlerin yeniden değerlendirilmesi dolayısıyla lehte veya aleyhte doğacak farklar, Merkez Bankası ve Başbakanlık arasında belirlenecek esaslara göre tasfiye edilmektedir. Merkez Bankası, yeniden değerlemeden

¹⁴² DPT: a.g.r. , 36.

oluşan zararını Hazineye aktarmakta, fakat Hazine karşılığında senet verene kadar konsolide borcun bu kısmı için faiz ödememektedir¹⁴³.

1.2.2.3. Tahkimlerden Kaynaklanan Tahviller

Tahkim uygulaması kamu kurum ve kuruluşlarının birbirlerine olan borç ve alacaklarının mahsup edilmesi işlemi olup, ülkemizde oldukça yaygın kullanılan bir yöntemdir. Tahkimler ayrı bir kanunla yapılmış ve çoğunlukla bu işlemler bütçe dışında gerçekleşmiştir.

Hazine, çeşitli tahkim kanunları uyarınca, Belediye ve KİT'lerin SSK'ya, Ziraat Bankası'na, Merkez Bankası'na, diğer bankalara ve birbirlerine olan borçları ve alacaklarının netleştirilmesi sonucunda oluşan borçları üstlenerek, tahkim olunan borçlar için yapılacak olan anapara-faiz ödemelerinin gerektirdiği tutarda net alacaklı kuruluşlara (ki bunlar çoğunlukla kamu bankalarıdır), faizleri genellikle piyasa koşullarından düşük özel tertip devlet iç borçlanma senetleri ihraç etmiştir. Bu tahvillerin işlemiş faizleri karşılığında ilgili yıl bütçe kanunları gereğince yeni tahvil ihraç edilebilmektedir. Yine ilgili yıl bütçe kanunları gereğince söz konusu tahvillerin faiz tutarları yerine ayrıca özel tertip devlet tahvili ihraç edilmektedir¹⁴⁴.

Nakit dışı tahviller arasında yer alan tahkim tahvilleri, yürütmenin harcama olarak görünmeyen harcama yapmasına imkan tanınması bakımından gerek bütçenin şeffaflığını gölgelemesi, gerekse kamu faaliyetlerinin gerçek boyutunu gizlemesi bakımından mali disiplin üzerinde son derece olumsuz etki yaratmaktadır.

¹⁴³ DPT: a.g.r. , 36.

¹⁴⁴ DPT: a.g.r. , 36.

1.2.3. Koşullu Yükümlülükler

Koşullu yükümlülükler, henüz devlet borcu niteliğinde olmamakla birlikte gelecekte borca dönüşebilecek ve ödeme gerektirecek taahhüt ve kefaletlerdir. Bu tarzdaki yükümlülükler aşağıda özellikleri itibariyle verilmiştir.

1.2.3.1. Garantili Dış Borçlar

Hazine, Bütçe Kanunlarına dayanarak özel hukuk hükümlerine tabi olsa dahi sermayesinin %50'sinden fazlası kamu payından oluşan kuruluşlar da dahil olmak üzere kamu kurum ve kuruluşlarının borçlanmalarına garanti verebilmektedir.

1995 yılından bu yana garantili krediler nedeniyle hazinece üstlenilen garantili borç ödemelerinin hem faizleri hem de anapaları bütçe ile ilişkilendirilmeksizin anapara ödemelerinde izlenmeye başlanmıştır. Oysa uluslararası kabul görmüş prensipler uyarınca bu kalemin harcamalar içerisinde gösterilmesi gerekmektedir. Özellikle borçlanma gereği içinde giderek artan bir paya sahip olan bu tür işlemlerin bütçe dışında bırakılması mali disiplini bozmakta ve bütçenin şeffaflığına gölge düşürmektedir¹⁴⁵.

Hazine Müsteşarlığının dış borçlarına garanti verdiği kuruluşlar; büyükşehir belediyeleri, il özel idareleri, KİT'ler, üniversiteler ve özelleştirme kapsamındaki bazı kuruluşlardır. Garanti verilen kredilerin geri ödenmesi aşamasında kredinin asıl borçlusu olan kuruluşlar, bütçe ödeneklerinin yetersizliği, programsızlık, garanti verilirken objektif kriterlerin olmaması, siyasi etki, kuruluşların Hazine garantisine sığınarak kaynaklarını artırma

¹⁴⁵ DPT: a.g.r. , 37.

istekleri sonucunda bu kredileri ödememe yoluna giderek daha sık başvurdukları görülmüştür

Hazine tarafından tahsil edilemeyen garantili borçların önemli bir kısmının belediyelere ait olması sonucunda ilk kez 1998 yılı bütçe kanunu ile miktar sınırlaması getirilmiş ancak, bu tutardan yararlanacak kuruluşlar için herhangi bir ayırım gözetilmediği için tahsis edilen bu miktarın büyük bölümü belediyeler tarafından kullanılmış ve garantili borçlarını geri ödeyen diğer bazı KİT'lere (Türk Hava Yolları gibi) yatırımları için garanti verilmesine engel olmuşlardır.¹⁴⁶

1.2.3.2. Devirli Krediler

İlgili yıl bütçe kanunları hükümleri uyarınca, Hazine Müsteşarlığı tarafından yurt dışındaki kreditorlerden alındıktan sonra genel ve katma bütçe dışındaki kurum ve kuruluşlara devredilerek kullanılan kredilerdir. Bu tür kredilerde her ne kadar kredi kamu veya özel kuruluşa devredilse bile borçlu olarak hazine görülmektedir. Kullanıcı kuruluşlar kendilerine devredilen kredileri Hazineye geri ödeyememekte ve dolayısıyla bunların yükünün önemli bir kısmı Hazineye kalmaktadır. Hazinenin alacak kayıtları da çoğunlukla kağıt üzerinde kalmakta, bu alacakların tahsili çoğu zaman imkansız hale gelmektedir. Devirli kredilerle ilgili gerçekçi bir değerlendirmeye ulaşmak Hazinenin vadesi geçmiş veya vadesi gelmemiş bütün devirli kredi alacaklarının bilinmesi ile mümkün olacaktır¹⁴⁷.

Devirli kredilerin daha çok finansal getirisi düşük ancak sosyal fayda açısından gerekli projeler için kullanılması dolayısıyla bir anlamda kendi veya projesinin "rating"i ile borç bulamayan kurumlara belli kriterler dahilinde

¹⁴⁶ HÜRCAN: a.g.e., 74.

¹⁴⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı : 2000 Yılı Hazine İşlemleri Raporu, 38.

kullanılması garantilerin ise ekonomik faydası ve getirisi yüksek projelere sağlanması ve sıkı yaptırımlara bağlanması gerekmektedir. Her durumda bu usuller kullanılarak sağlanan kredilerin, bunların devir ve garanti koşullarının bunlar için uygulanan kriterlerin ve önceliklerin saydam olması gerekmektedir. Bürokrasinin ve kuralların bu anlamda yeterince saydam olmaması, bu gibi usullerin ekonomik ve sosyal fayda yerine siyasi amaçlarla kullanımına zemin hazırlayabilmektedir¹⁴⁸.

1.2.3.3. İç Kefaletler

İç kefaletler, Hazinenin kamu kuruluşlarının iç borçlanmalarına kefaletinden kaynaklanır. Özellikle TMO'nun alımlarında gereken finansmanı temin edebilmesi için bu yola başvurulmaktadır. İlgili kuruluş, borcunu vadesinde ödeyemediği takdirde Hazine kefil olarak bu borcu ödemektedir. 2000 yılı bütçesi ile hazine kefaleti, Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş.'nin (EXİMBANK) kredi, sigorta ve garanti faaliyetleri nedeniyle yüklendiği işlemlerden doğabilecek politik riskler ve Özelleştirme İdaresince, özelleştirme programı çerçevesinde yapılacak borçlanmalar ile sınırlandırılmıştır. İç kefaletler, devlet muhasebesinde özel bir hesapta izlenmektedir¹⁴⁹.

1.2.3.4. Mevduat Sigortası

Ülkemizde 1994 yılında meydana gelen finansal kriz neticesinde üç bankanın sistem dışına çıkarılmasından sonra tasarruf mevduatının tamamı devlet güvencesi kapsamına alınarak sisteme olan güven yeniden tesis edilmeye çalışılmış ve oluşabilecek bir panik ortamının önüne geçilmiştir.

¹⁴⁸ DEDEOĞLU-EMİL-ERDEM; a.g.m. , 7.

¹⁴⁹ T.C. Sayıştay Başkanlığı : 2000 Yılı Mali Raporu, **Ekonomik Denge**, Şubat-2001, S.33, 30.

Türkiye’de faaliyet gösteren ve mevduat kabulüne yetkili olan bankaların yurtiçi şubelerinde gerçek kişiler tarafından açılmış olan TL cinsinden tasarruf mevduatı ile Türkiye’de yerleşik kişilere ait tasarruf mevduatı niteliğini haiz Döviz Tevdiat Hesaplarının tamamı mevduat sigortasına tabidir¹⁵⁰.

1.2.3.5. Yap İşlet / Yap İşlet Devret Projeleri

Yap-işlet-devret modeli ülkemizde 1980’li yıllarda izlenmeye başlanan özelleştirme politikalarının uzantısı ve kamu finansman sıkıntısının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. İç finansman kaynaklarının yetersiz kalması sonucu gerekli altyapı yatırımlarının gerçekleştirilmeme riski karşısında ulusal ve özellikle de uluslararası sermayeden yararlanmak hedeflenmiştir.

3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun’da yap-işlet-devret modeli şu şekilde tanımlanmıştır: “İleri teknoloji ve yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kâr dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesini ifade eder”.

YİD modeli ile yapılan işlerde, hazine tarafından çeşitli garantiler verilmektedir. Bu garantiler, kamu kesimi üzerindeki mali risklerin en önemlilerinden birisini oluşturmaktadır. Bu risk, verilen bir garanti ile kamu kesiminin ne kadarlık bir ödeme yükümlülüğü altına girdiğinin bilinmemesidir. Projelerde, verilen garantiler dolayısıyla kamu kesiminin yükleneceği risk için

¹⁵⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı: 2000 Yılı Mali ..., a.g.r., 39.

bir limit öngörülmemiştir. YİD uygulamalarında meclisin gözetimini sağlayacak bilgilendirme ve denetim mekanizmaları kurulmamıştır.

4180 sayılı Kanununa göre hazine garantisi altında yapılan projelerde toplam yatırım tutarı, hazinenin verdiği satın alma garantisinden ötürü Hazinenin ilgili riski yüklenmiş olduğu anlamına da gelmektedir. 2002 yılı itibariyle Hazinenin üstlendiği YİD ürün satış garantileri toplamı 888 milyon Amerikan dolarıdır¹⁵¹. YİD modelinin ilk örneği olan “İzmit Şehri Kentsel ve Endüstriyel Su Temini Projesi” için verilen garantiler sebebiyle Hazine sadece 1999 ve 2000 yıllarında 480 milyon dolar tutarında su faturası ödemek zorunda kalmıştır. Bu ödeme 14 yıl boyunca artan tutarlarda devam edecektir.

1.2.3.6. Yatırım Stoku

Genel anlamda kamu sektörü tanımı içinde yer alan kuruluşların, yıllara sari yatırım projeleri ile ilgili olarak ihaleye çıkması, ihale sonucunda yaptığı sözleşme ile keşifte belirlenen tutar üzerinden üstleniciye karşı bir yükümlülük altına girmesi olarak tanımlanabilecek türden devlet taahhütleridir.

Bu tür yükümlülüklerin mali karar alma süreçlerinde mutlaka dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, pek çok ülkede nakit bazlı muhasebe ilkeleri kullanıldığından bunların mali raporlara alınması ancak nakit ödemeleri sırasında söz konusu olmaktadır. IMF Tüzüğü, bu tür yükümlülüklerin ve bunlardan kaynaklanacak mali risklerin doğru değerlendirilmesini teminen tahakkuk bazlı muhasebe sistemi ilkelerinin kullanılmasının yararlı olacağını belirtmektedir. Bu raporların yokluğu mali sürdürülebilirliğin

¹⁵¹ **Kamu Borç Yönetimi Raporu**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Nisan-2003, 83.

değerlendirilmesinde de problemlere yol açabilecektir. Düzenleme minimum standart olarak merkezi hükümetin başlıca gerçekleşmesi muhtemel yükümlülüklerini gösteren bir raporun bütçe ile birlikte hazırlanması gerektiğini belirtmektedir. Bu konuda en iyi uygulamanın ise gerçekleşmesi muhtemel yükümlülüklerin maliyet hesaplarının yapılması olduğu belirtilmektedir.

1.2.3.7. Diğer Koşullu Yükümlülükler

Diğer çeşitli yükümlülükler başlığı altında yukarıda sayılan mali riskler dışında kalan yükümlülükler ifade edilmektedir. Bunlara çeşitli kanuni düzenlemeler veya anlaşmalarla sermaye taahhüdü altına girilmesi, bir olayın vuku bulması durumunda kamunun kanunlardan kaynaklı bir yükümlülük altına girmesi, yasal takip ve anlaşmazlıklar, yine kamunun çeşitli durumlarda imzaladığı sözleşmeler örnek olarak verilebilir.

Hazinenin KİT'lere ve uluslararası kuruluşlara olan sermaye taahhütlerinden henüz yerine getirilmemiş olanlar, kamu kesiminin ifa tarihi belirli olmayan yükümlülükleri arasındadır. Mevcut muhasebe sisteminde sadece ödenmiş sermaye izlenmekte olup, henüz yerine getirilmemiş sermaye taahhütleri görülememektedir¹⁵².

1.2.4. Vergi Harcamaları

Devletin ekonomik veya sosyal gerekçelerle çeşitli kesim ve gruplara diğerlerine göre bir vergi avantajı sağlaması olarak tanımlanabilecek vergi harcamaları, bunlardan yararlanan kuruluşlara yapılan kamusal nitelikli bir transfer harcaması olarak kabul edilmektedir.

¹⁵² T.C. Sayıştay Başkanlığı: 2000 Yılı Mali ..., a.g.r., s.32.

Çeşitli sektörleri teşvik amacıyla kullanılan vergi indirimleri, istisnalar ve muafiyetler tipik vergi harcamalarıdır. Gelişmiş ülkelerin bir kısmında bu nitelikli harcamalar bütçe sürecinde ortaya konmakta ve bu harcamalarla ilgili analizler yapılmaktadır. Bu ülkelere verilecek en iyi örnek Amerika Birleşik Devletleri uygulamasıdır. Bu ülkede 1974 yılında vergi harcamalarının bütçelerde gösterilmesi uygulaması başlatılmış, 1994 yılından itibaren ise bu harcamalarla ilgili ekonomik analizler bütçede yer almaya başlamıştır. Türkiye’de bugüne kadar vergi harcaması niteliği olan kanun veya diğer kararların ne ilgili metinler içinde ne de gerekçe içinde bir hesaplamasının yapıldığını görmek mümkün değildir. Vergi giderleri diye adlandırılan bu kalemler diğer harcama kalemlerinin tabi olduğu denetime de tabi değildir. Bazı ülkelerde bu tür teşvikler bakanlıkların otoritesi altındadır. IMF Tüzüğünde, meclise sunulacak bütçe ile birlikte, vergi harcamalarının hesaplanmasında ciddi zorluklar olmasına rağmen maliyet tahmininin de kısa bir metin halinde bulunması istenmektedir.

1.2.5. Çeşitli Kanunlarla Getirilen Vergi ve Benzeri Düzenlemeler (Bütçeyle İlişkisi Kurulmayan ve Doğrudan Kuruma Aktarılan Gelirler)

Bütçe Kanunu dışındaki diğer düzenlemelerle, çeşitli kuruluşlara vergi benzeri gelir toplama yetkisi verilmektedir. Bu çeşit gelir transferlerinin bütçeyle ilişkisi kurularak, ilgili kuruma aktarılması gerekirken, gelirin kurumca doğrudan toplanması bu miktarın kamusal harcama alanı dışında kalmasına neden olmaktadır. Buna örnek olarak elektrik tüketimleri üzerinden TRT’ye aktarılan pay gösterilebilir¹⁵³.

1.2.6. Dış Proje Kredisi Uygulamaları

Dış proje kredisi uygulaması genellikle bütçe dışında formüle edilmekte ve bütçe denetimi bu nitelikli harcamalar için söz konusu olmamaktadır.

¹⁵³ DPT: a.g.r. , 40.

Dünya Bankasınca verilen proje kredilerinde bu nitelikli uygulamalarla karşılaşılmaktadır. Bu projeler 1050 sayılı Kanun, Devlet İhale Kanunu, Sayıştay Kanunu gibi kamu mali sisteminin önemli kanunlarının kapsamı dışında tutulmaktadır.

Kamu mali sisteminin saydamlığı bu gibi uygulamalar için söz konusu olmamaktadır. Bu projelerde yapılan harcamaların büyük bir kısmı devlet harcamaları arasında görülmemektedir. Yalnız geri ödenen kredilerin bazı faiz ödemeleri bütçede gider olarak görünmekte, anapara ve bazı faiz ve kredi masrafı ödemeleri Hazine bünyesinde ödeme olarak kayda alınmaktadır¹⁵⁴.

2. Saydamlığı Engelleyen Bütçe Uygulamaları

2.1. Yedek Ödenek Uygulaması ve Ödenekler arası Aktarma

Yedek ödenek uygulaması ve ödenekler arası aktarma bütçe kanunlarımızın “müdavim” maddeleridirler. “Gerektiğinde Kullanılabilecek Ödenekler” madde başlığı altında, daha sonra “Aktarma” başlığı altında, yedek ödenekler ve ödenekler arası aktarma yapılabilmesine ilişkin hususlar ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

Yedek ödenekler temelde “Genel Yedek” diyebileceğimiz ve Maliye Bakanlığı bütçesinde yer alan ödenek ile yine Maliye Bakanlığı bütçesinde yer alan “Yatırımları Hızlandırma” ödeneğinden oluşmaktadır. Başlangıç ödeneği olarak toplam ödenekler içinde küçük bir pay işgal etmelerine

¹⁵⁴ DPT: a.g.r. , 41.

rağmen, bu durumun yıl içinde bu ödenek kaleminin kullanım yoğunluğu konusunda bir ölçü olmadığını gözden uzak tutmamak gerekir¹⁵⁵.

Bunların dışında da yedek ödenek sayılabilecek türden ödenekler mevcuttur. Personel yedekleri, ihbar ve kıdem tazminatlarını karşılama ödeneği, Bütçe Kanunu metninde yer alan yedek ödenek türünden uygulamalardır. Bunlar ve madde metinlerinde sayılmayan yedek ödenek benzeri bazı ödenekler Maliye Bakanlığı Bütçesinin 930 Program 08 Alt Programında "Diğer Mali Transferlerle İlgili Ödemeler" tertibinde yer almaktadır.

Aslında yedek ödeneklerle ilgili genel nitelikli düzenleme Muhasebe Kanununun 37. maddesinde bulunmaktadır. Bu maddeye göre bütçenin "Z" cetvelinde yedek ödeneğin kullanılabileceği hizmetlerin belirtilmesi ve maliye bakanının onayı ile bu ödenekten aktarma yapılması gerekmektedir. Ancak uygulama 1970'li yılların ortalarından itibaren değişmiş, herhangi bir cetvel yerine madde metinlerinde yedek ödenekle ilgili hususların düzenlenmesi yoluna gidilmiştir.

Daha da önemlisi bütçe kanunlarında maliye bakanına yedek ödeneklere, başka ödeneklerden aktarma yapmak suretiyle yedek ödenekleri yıl içerisinde artırma yetkisi verilmiş olmasıdır.

Sonuç olarak diğer aktarma maddeleri ile birlikte düşünüldüğünde bütçenin ne kadar dinamik bir bağlayıcılığı olduğu kesin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Öngörülme, olağanüstü haller için makul bir yedek kaleminin bütçelerde yer alması işin niteliği gereği uygulamada aksaklıkları

¹⁵⁵ DEDEOĞLU-EMİL-ERDEM: a.g.m. , 5.

önlemesi açısından anlaşılabilir olmakla beraber, bu ölçüde bir dinamizm hiç kuşkusuz bütçelerin şeffaflığı ve mali disiplini ne ölçüde sağladığına ilişkin ciddi kuşkular uyandırmakta, mali politikanın kredibilitesini etkilemektedir. En önemlisi de meclisin verdiği yetkinin sınırları net bir biçimde çizilemediğinden uygulamada ihtiyari yetki kullanılması yolu açılmış olmaktadır¹⁵⁶.

2.2. Tamamlayıcı Ödenek

Sayıştay'ca hazırlanan ve geçmiş bütçe uygulamasının denetimine esas olması gereken genel uygunluk bildirimleri yetersizdir ve bunun nedeni de kuruluşların esasında yetersiz olan ve kanuna uygun düzenlenmeyen gelir ve gider izahnamelerinin Sayıştay tarafından uygun bulunması ve genel uygunluk bildiriminde yeterli görülmesidir.

Dolayısıyla geçmiş bütçe uygulamasının denetimine esas olmak üzere hazırlanan bu belgelerin yetersizliğinden ötürü, bir gelenek haline gelmiş olan kaydedilen ödenek uygulaması'nın gerekçesi de öğrenilememektedir. Meclisin bütçe yasaları ile hükümete verdiği yetkinin istisnasız bir şekilde hemen hemen her yıl bu yolla aşılması kabul edilebilir durum değildir. Bu bir ödenek üstü harcamadır. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 50. maddesinde; "Bakanlar bütçe ile verilen ödeneklerden fazla yüklenme ve harcamada bulunamayacakları gibi bu ödenekleri özel gelirlerle de çoğaltamazlar" hükmü mevcuttur. Bu hükme göre belirli hizmetler için bütçeye konulmuş bulunan ödeneklerden harcama yapılmaması gerekmektedir.

Ancak söz konusu kanunun bu açık hükmüne rağmen ödenek üstü / dışı harcamalar adeta gelenek haline gelmiştir. Kesin Hesap Kanun Tasarısının

¹⁵⁶ DEDEOĞLU-EMİL-ERDEM: a.g.m. , 6.

onaylamasıyla, bu tür harcamaların sorumluluğu kapatılmış sayılmaktadır. Diğer bir deyişle, bu tamamlayıcı ödeneklerin onaylanması bir anlamda yasama organının kendisine verdiği yetkiyi ödenek üstü harcamalar yaparak aşan hükümetlerin ibra edilmesi anlamına gelmektedir. Aslında meclisin tamamlayıcı ödeneği, yapılan ödenek üstü harcamaların hangi hizmetlere ve hangi gerekçelerle yapıldığını bilmeden vermesi, Kesin Hesap Kanun Tasarısının özüne aykırıdır. Tamamlayıcı ödenek verme tasarrufu yıllardır bu bilgilenme olmadan gerçekleşmektedir¹⁵⁷. Tamamlayıcı ödeneği tanımlamak gerekirse; önce ödenek üstü harcama yapılmakta daha sonra Kesin Hesap Kanun Tasarısı sırasında yapılmış olan ödenek üstü harcamalar için tamamlayıcı ödenek istenmektedir.

Ödenek dışı harcamaların bir kısmı ödeme emri aranmaksızın yapılması öngörülen harcamalar ve ödenek aranmaksızın yapılan harcamalar niteliğindedir. Bu tür ödemeler için Kesin Hesap Kanun Tasarısında tamamlayıcı ödenek istenilmesi kanun gereğidir. Burada sorun bu türden olmayan ödenek dışı harcamalar için tamamlayıcı ödenek istenilmesi ve meclisin bunu onaylamasıdır.

2.3. Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

Bu hesabın devlet muhasebesinde ilk yer aldığı anda arkasında yatan mantık, yıl içerisinde ve özellikle yılın son ayında ödeneği yetmeyen dolayısı ile meclisten ek ödenek talep etmenin pratik olarak mümkün olmadığı ortamlarda, devlet yükümlülüklerinin (ilk uygulamalarında emekli ödemeleri, mahkeme harçları vb. gibi cüz'i tutarların) avans olarak ödenmek sureti ile yerine getirilmesine ve ödenek temin edildiği anda da bu ödemelerin bütçeye gider kaydedilerek bütçeleştirilmesine dayalıdır. Yine yıl başında bütçe

¹⁵⁷ Aziz KONUKMAN: "Kesin Hesap Kanun Tasarıları Üzerine Bir Değerlendirme", TESEV, 2000, 1-2.

yürürlüğe girdikten sonra ancak ödenekler serbest bırakılmadan önce, yapılması gerekli ödemeler için de bu hesap çalıştırılabilmektedir¹⁵⁸.

Bütçeler kamunun ekonomiye müdahalesinin derecesini gösteren ve kaynak kullanımına izin veren belgeler olarak düşünüldüğünde ve bunun da önceden alınmış bir izin olması niteliği göz önüne alındığında uygulamada bunun temel amacı dışında yorumlanarak bütçe dışı uygulamalara dayanak oluşturması kaçınılmazdır. Nitekim Türk mali bürokrasisinin güncel sorunlara acil çözüm bulma konusundaki yeteneğinin bir unsuru olan bu madde zaman içinde amaç dışında kullanımlara da aracılık etmeye başlamıştır¹⁵⁹. Özellikle yıllar itibarı ile bütçe samimiyeti ilkesinden uzaklaşılması ve bütçe faiz ödeneklerinin fazla gösterilmemesi gibi saiklerle özellikle yılın ortasına gelindiğinde faiz ödenekleri bitmekte ve bu hesap çalıştırılarak ödemeler yapılmaktadır.

Bir bütçe reformu sırasında bu maddenin kesin olarak kaldırılması veya en fazla Genel Muhasebe Kanununda yazılı haller dışında kullanılmamasını sağlayacak bir düzenleme getirilmesi zorunludur.

2.4. Ek Bütçeler

Bütçe Kanununda yer alan ödeneklerin inandırıcılığını yitirdiği gerçeği, konsolide bütçe program ve gerçekleştirmeleri arasındaki büyük farklılıklardan da görülebilmektedir. Ek bütçe büyüklükleri incelendiğinde bütçe kanunlarının yaptırımlarını yitirdiği gerçeği ile karşılaşmaktadır. Bütçelerin yaptırımlarını ve inandırıcılıklarını yitirmelerinde önemli nedenlerinden biri de Kesin Hesap Kanun Tasarılarının mecliste görüşülmesi sırasında ciddi bir şekilde değerlendirilmemeleri gösterilebilir. Kesin Hesap Kanun Tasarısı görüşmeleri,

¹⁵⁸ DEDEOĞLU-EMİL-ERDEM: a.g.m. , 13.

¹⁵⁹ DEDEOĞLU-EMİL-ERDEM: a.g.m. , 14.

söz konusu tasarı üzerinde hiçbir tartışmaya gidilmeden sadece tasarının oylanması şeklinde olmaktadır.

Bütçe sürecinin ilgili kurumlar nezdindeki güvenilirliği düşük seviyededir. Resmi bütçe süreci Haziran ayında başlamakla birlikte, ilgili bakanlıklara ve birimlere bütçe tavanlarının son dakikaya kadar bildirilmemesi, tabandan gelen bütçe teklifleri ile tavandan verilen harcama limitlerinin uyumsuzluğuna sebep olmaktadır. Bu nedenle bütçe hazırlık sürecinde, ilgili kurumlar ile yapılan görüşmeler vasıtası ile çözülmesi gereken sorunlara çare bulunamamaktadır. Bakanlıklar, bütçe tekliflerini merkezdeki kuruluşlarla tartışma imkanı bulamamaktan yakınmaktadır. Maliye Bakanlığı ise bakanlıkların bütçe pazarlıklarına üst düzey katılımı sağlayamadıklarını, bunun da bütçe hazırlığı döneminin verimsizliğine katkıda bulunduğu görüşündedir. Her iki bakış açısı da bütçe hazırlığının kamu kaynak yönetiminde ne denli işlevsiz bir rol oynadığını kanıtlamaktadır¹⁶⁰. İlgili kurumların ihtiyaçlarına hizmet etmeyen bir bütçe süreci, ek bütçe düzenlemelerini fazlasıyla teşvik etmektedir.

Konsolide bütçenin de bağlayıcılığı ve inanılabilirliği azdır. Bunun önemli nedenlerinden biri ek bütçelerin yaygın bir biçimde kullanılmasıdır. Ek bütçenin hazırlanma süreci de saydam değildir, hedeflenen harcamaların politikalar temelinde gerekçelendirilmesi yapılmamaktadır.

Yine 1990 yılından sonra hemen hemen her yıl çıkarılan ek bütçeler de bütçe büyüklüklerinin yıl başında gerçekçi olmayan bir biçimde ve samimiyetten uzak hazırlandığını göstermektedir. Çünkü bütçe açığını küçük gösterme çabası içinde gerçekçi ve samimi hazırlanmayan bütçelerin ödeneklerinin yüksek gösterilmesi de çoğu kez istenmemektedir.

¹⁶⁰ DÜNYA BANKASI:a.g.r., 7.

2.5. Nakit Dışı Borçlanmalar

Nakit dışı tahviller Hazine tarafından doğrudan bütçenin finansmanı için değil çoğunlukla diğer kamu kurum ve kuruluşların finansmanı amacıyla çıkartılmış ve genellikle piyasa faizinin altında getirileri olan dolayısıyla pazarlanabilirlikleri sınırlı borçlanma tahvilleridirler. Bunların ihraçlarına ilişkin yetkiler, bütçe kanunlarında yer almakta ve genellikle Hazine'nin bağlı olduğu bakana verilmektedir¹⁶¹. Nakit dışı borçlanmada yasal dayanaklar; Tahkim Kanunları, T.C. Merkez Bankası Kanunu ve her yıl için çıkarılan Mali Yılı Bütçe Kanunlarıdır. Bu tür nakit dışı borçlanmaların toplam borç stoku içinde önemli bir paya ulaştıkları görülmektedir.

Nakit dışı borçlanmaların bir kısmı, tahkim kanunları çerçevesinde çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarına ait yükümlülüklerin Hazine tarafından üstlenilerek oluşan borçlara karşılık T.C. Merkez Bankası ve Ziraat Bankasına ihraç edilen kağıtlardan oluşmaktadır. Hazine, 1984 yılında çıkarılan 2974 sayılı ve 1992 yılında çıkarılan 3836 sayılı Tahkim Kanunları uyarınca, Belediye ve KİT'lerin SSK'ya, Ziraat Bankası'na, Merkez Bankası'na, diğer bankalara ve birbirlerine olan borçları ve alacaklarının netleştirilmesi sonucunda oluşan borçları üstlenerek karşılığında alacaklı kuruluşlara Devlet İç Borçlanma Senedi ihraç etmiştir.

İhraç edilen senetlerin faizleri genellikle piyasa koşullarından düşük olmaktadır. Ancak, zaman zaman alacaklı kuruluşun talebi doğrultusunda söz konusu tahvillerin faizleri değiştirilip ilgili yıl bütçe kanunları gereğince anapara tutarları erken itfaya tutularak anapara ve işlemiş faizleri karşılığında yeni tahvil ihraç edilebilmektedir. Yine ilgili yıl bütçe kanunları gereğince söz konusu tahvillerin faiz tutarları yerine özel tertip devlet tahvili ihraç edilebilmektedir.

¹⁶¹ DEDEOĞLU-EMİL-ERDEM: a.g.m. , 9.

Diğer bir nakit dışı borçlanma ise 1211 sayılı Merkez Bankası Kanununun 61. maddesi gereğince Merkez Bankasının aktif ve pasifinde yer alan altın ve dövizlerin yeniden değerlendirilmesinden doğan aleyhteki kur farklarının Hazinece üstlenilmesi sonucu Merkez Bankasına verilen kağıtlardan oluşmaktadır. Yeniden değerlendirme farklarından doğan borçlar karşılığında uzun vadeli özel tertip devlet tahvili ihraç edilmektedir. Bu senetlerin vade, faiz vs. şartlarını belirlemeye Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakanın teklifi ile başbakanlık makamı yetkilidir. Yeniden değerlendirme sonucu alacak doğması halinde ise alacak tutarı daha önce bankaya ihraç edilmiş senetlerden mahsup edilmektedir¹⁶².

Yine, Merkez Bankası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair 21.04.1994 tarihli ve 3985 sayılı Kanunun geçici 9. maddesi uyarınca "Kısa Vadeli Avans Hesabı"nda biriken tutarların tasfiyesi amacıyla uzun vadeli ve sabit faizli DİBS ihraç edilebilmektedir.

Bütçe Kanunu gereğince borçlanma limitleri dışında KİT'lerin finansman ihtiyaçlarını karşılamak üzere ihraç edilen *ikraz tahvilleri* de bu tür borçlanmalardan bir tanesidir. Bu tür özel tertip tahvillerin tümü finansman sağlamamakta ancak bütçenin faiz yükünü artırmaktadır. İkrazların bütçe finansmanına yansımaları ancak nakden ödenmeleri halinde tahvil anapara ödemesinde gözükmemektedir. Bu tür yükümlülüklerin bütçe dışında kalması da bütçenin kapsamı ve şeffaflığı anlamında sakıncalar yaratmaktadır. Hazine söz konusu kuruluşlar ile ikraz anlaşmaları düzenleyerek borcu devralmakta ve karşılığında özel tertip devlet tahvili ihraç etmektedir. İkraz anlaşmaları gereği borçlu kuruluş borcunu Hazineye geri ödemekte veya borç kuruluşun ödenmemiş sermayesinden mahsup edilmektedir¹⁶³.

¹⁶² HÜRCAN: a.g.e., 80.

¹⁶³ HÜRCAN: a.g.e., s.80.

Hazine, görev zararları karşılığı olarak, ilgili yıl bütçe kanunları uyarınca kuruluşların görev zararlarından doğan alacakları karşılığında özel tertip tahvil ihraç etmektedir. Görev zararları karşılığı Ziraat Bankasına ödenmesi gereken tutar ise 1,5 katrilyon TL'ye ulaşmıştır. Bu tutarların bütçenin şeffaflığı ilkesi gereği mutlaka bütçede gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca, 1999 yılı Geçici Bütçe Kanunu'nda Ziraat Bankası ve Halk Bankasına çeşitli kanun ve kararnamelerden doğan ve bütçe ile karşılanmayan 31.12.1998 tarihi itibariyle mevcut görev zararlarının % 15'i kadar özel tertip devlet tahvili ihraç edilebileceği belirtilmiştir. Bu maddenin de mali disiplinin sağlanması ve yarı mali nitelikteki bu giderlerin bütçeye alınması konusunda problem yarattığı açıktır¹⁶⁴.

Nakit dışı borçlanmaların sonuncusu ise faiz ödemeleri karşılığı ihraç edilen tahvillerdir. İlgili yıl bütçe kanunları uyarınca daha önceki yıllarda ihraç edilmiş nakit dışı senetlerin faiz ödemeleri yapılmayarak karşılığında 5 yıl vadeli ve TEFE'ye endeksli senetler ihraç edilmektedir. Bu senetlerin tamamı 9. Madde, 61. Madde ve 2974 ve 3836 sayılı Tahkim Kanunları çerçevesinde ihraç edilmiş tahvillerin faizlerinden oluşmaktadır.

Görüldüğü üzere tüm bu nakit dışı borçlanmaların bütçede yasal dayanağı bulunmaktadır. Ayrıca bu tür borçlanmalar esas itibariyle transfer harcaması niteliğindedir. Özellikle ikraz tahvilleri, görev zararlarına karşılık verilen özel tertip devlet tahvilleri ve tahkim kanunu gereği verilen kağıtların, siyasilerin bütçe disiplini bozup, ödenek programlamasına uymamaları ve siyasi çıkarları nedeniyle gerçekleştirdikleri ödemeler sonucu oluşan yükümlülüklerin Hazine'ye yıkılmasından kaynaklandığı görülmektedir. Yarı mali nitelikteki bu tür işlemlerin bütçeye alınması gerekmektedir. Sonuç itibariyle nakit dışı tahvil uygulaması ile bütçe disiplini zedelenmekte, yürütmenin gözükmeyen harcama yapmasına imkan tanınmaktadır.

¹⁶⁴ HÜRCAN: a.g.e., s.81

Bütçe kapsamının yukarıda bahsedilen kalemlere yer vermemesi nedeniyle daralmış olması, mali disiplinin sağlanmasına engel olmaktadır. Bu tür faaliyetlerin bütçe kapsamına alınmasının yanı sıra bu işlemlerden devletin tüm varlık ve yükümlülüklerini yansıtmak üzere bir devlet bilançosu oluşturulması büyük önem taşımaktadır.

2.6. Hazine'nin Üstlendiği Garantili Borç Ödemelerinin ve Dış Krediler Kur Farkı Fonu (FERIS) Ödemelerinin Kaydı

Gerek tahkim uygulamalarının yarattığı mali disiplin eksikliği gerekse 1994 krizi sonrası kamu kurum ve kuruluşlarının içine düştükleri finansal zorluklar nedeniyle Hazinesin daha önce garanti sağladığı kredilerin geri ödemelerini de olarak üstlenmesi sonucu bu rakamlar giderek önemli boyuta ulaşmaktadır.

İlk defa 1995 yılı bütçesine konulan bir hükümle bu şekilde üstlenilen borçların ödemeleri, ister faiz olsun isterse anapara, tamamı bütçe ile ilişkilendirilmeksizin yapılabilmektedir. Oysa, "Government Finance Statistics Manual" a göre bunların tamamı bütçe harcama kalemi olarak kayıt edilmek durumundadır.¹⁶⁵

Aynı durum 1994 Krizinden sonra ödeme zorluğuna giren ve Merkez Bankası nezdinde bulunan Dış Krediler Kur Farkı Fonu (FERIS) açıklarının kapatılması sırasında da söz konusu olmuştur. Tamamen transfer harcaması niteliği taşıyan bu ödemeler de bütçe kanunlarına konan maddeler ile bütçe dışından ödenmeye başlamıştır.¹⁶⁶

¹⁶⁵ DEDEOĞLU-EMİL-ERDEM: a.g.m. , 10.

¹⁶⁶ DEDEOĞLU-EMİL-ERDEM: a.g.m. , 10.

2.7. Örtülü Ödenek Kullanımı

Her ülkede savunma ve istihbarat hizmetleri ile ilgili bazı harcamaların tam bir gizlilik içinde yürütülmesi ve bu harcama yetkisinin yürütme organının başındaki kişiye verilmesi anlaşılabilir bir şey olmasına karşın, amacının dışına çıkılarak örtülü ödenek halini alması da bütçenin saydamlığı önünde bir engel olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yolla kamu imkanlarını kötüye kullanmaları ve kişisel çıkar aracı haline getirmeleri mümkündür.

Türkiye’de yürütmenin başı olan başbakan tarafından kullanılmakta olan bu yetkinin bir tek kişinin kişisel tercih ve kararları ile değil, hukuki statüleri belirli, bağımsız ve meslek teminatına sahip kuruluşların gözetiminde çalışacak bir kurulun kararı ile kullanılmasının, bu kullanımda politik gücün kişisel ve partisel çıkarların öne çıkmasını engelleyecek yaptırımların getirilmesi yerinde olacaktır¹⁶⁷.

2.8. Kamu İhalelerinde Yolsuzluk

Kamu ihaleleri, rüşvetin ve yolsuzluğun yaygınlaşmasında en önemli faktörlerden birisini oluşturmaktadır. İhalelere girebilecek firmaların belirlenmesi, ihale şartlarının objektif ölçütlere göre hazırlanması ve ihalede tercih edilecek bedel ve firmanın kararlaştırılması idareye ister istemez takdir yetkileri veren ve rüşvet kapısını zorlayan hususlardır. İhale koşullarının net ve açık bir şekilde önceden belirlenmesi, duyuru ve katılımı da genellik ve yaygınlık sağlanması ile tesis edilebilecek şeffaf ihale sistemi rüşveti ve kayırmayı sınırlandırabilir. İhale sonuçlarının ayrıntılı bir biçimde açıklanması, özellikle yerel yönetimlerde ihale duyurularının yaygınlaştırılması ve oldu bitti

¹⁶⁷ KURTULUŞ: "Kamu Harcamalarında ...", a.g.m., 15.

ihalelerin önlenmesi saydamlığı artırıcı, yolsuzlukları azaltıcı bir önlem olacaktır¹⁶⁸.

Avrupa Birliği müktesebatı ve uluslar arası normlara uyumlu olarak hazırlanmış olan 4734 ve 4735 sayılı kanunlar 01.01.2003 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Bu yeni düzenlemeler kanunda belirtilen istisnalar dışında kamu hukukuna tabi olan veya kamunun denetimi altında bulunan ya da kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının her türlü kaynaktan karşılanan mal veya hizmet alımları ile yapım işlerini kapsamaktadır. Diğer taraftan 4734 sayılı Kanun, bu kanunda verilen görevleri yapmak üzere kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kurum olarak Kamu İhale Kurumu'nun oluşumunu düzenlemiştir.

Kamu İhale Kurumu, bir taraftan 4734 sayılı Kanun'un 5. maddesinde ;"İhalelerde kurum, saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur. Aralarında kabul edilebilir doğal bir bağlantı olmadığı sürece mal alımı, hizmet alımı ve yapım işleri bir arada ihale edilemez. Ödeneği bulunmayan hiçbir iş için ihaleye çıkılamaz." hükmü yer almaktadır. Kurum belirtilen söz konusu ilkelerin takipçisi olmak ve bu kanunla verilen düzenleme ve denetleme görevini yapmak, diğer taraftan da Türk kamu ihale sistemini modern dünyanın ve özellikle Avrupa Birliği'nin uygulamaları ile uyumlu hale getirilmesi ve geliştirilmesi için araştırma ve geliştirme faaliyetlerini sürdürmekle görevlidir¹⁶⁹. 4734 ve 4735 sayılı kanunlar ile yolsuzlukların azalacağı ve saydam bir sisteme ulaşılması amaçlanmaktadır.

¹⁶⁸ KURTULUŞ: "Kamu Harcamalarında ...", a.g.m., 14.

¹⁶⁹ Hayreddin ERDEM: "Yeni Kamu İhale Sistemi ve Kamu İhale Kurumu", **Yaklaşım**, Şubat-2003, S.122, 189.

2.9. Küçük Tahkimler

Tahkim uygulaması ülkemizde oldukça yaygın kullanılan bir yöntemdir. Bugüne kadar 13-14 defa genel tahkim yapılmıştır. Tahkimler ayrı bir kanunla yapıla gelmiş ve çoğunlukla bu işlemler bütçe dışında gerçekleşmiştir.

Tahkim uygulaması kamu kurum ve kuruluşlarının birbirlerine olan borç ve alacaklarının mahsubudur. Borç ve alacaklar mahsup edildikten sonra net alacaklı ve borçlu kurumlar Hazine ile konsolide edilmektedir. Dolayısıyla bir anlamda borçlar silinmekte, net alacaklı olan kurumlara ise (ki bunlar çoğunlukla kamu bankalarıdır) Hazinece özel tertip tahvil ihraç edilmektedir. En son tahkim 1992 yılında 3836 sayılı Kanunla yapılmıştır. Tahkim uygulaması mali disiplini zedeleyici en önemli uygulamalardan biri olarak görülmektedir. Günün birinde tahkim yapılacağını umut eden kamu kurum ve kuruluşları doğal olarak özellikle kamu kurumlarına olan borçlarını ödememe tercihini kolaylıkla yapmaktadırlar. Nitekim her tahkimden çok kısa bir süre sonra borç alacak tutarları tahkimle silinen miktarlara ulaşmakta hatta bunları aşmaktadır¹⁷⁰.

Söz konusu genel tahkimlerin dışında bütçe kanunları ile küçük tahkimler yapma olanağı da vardır. Özellikle KİT'lerin Hazine'ye olan borç ve alacakları bu maddeler yoluyla kolaylıkla tahkime tabi tutulmakta ve bu işlem yine bütçe kanunlarının verdiği yetkiyle bütçe ile ilişkilendirmeden yapılabilmektedir. Bu uygulamada bundan öncekiler gibi mali disiplini zedeleyici sonuçlara yol açtığı gibi giderek bir alışkanlık haline gelmeye de başlamıştır.

¹⁷⁰ DEDEOĞLU-EMİL-ERDEM: a.g.m. , 9.

3. Bütçe Açığının Ölçülmesinde Karşılaşılan Problemler

Bilindiği üzere Türkiye’de bütçe açığına ilişkin gösterge olarak sadece birincil denge, bütçe dengesi ve bütçe dengesi üzerine emanet ve avansların eklenmesiyle ulaşılan nakit dengesi yayınlanmaktadır. Oysa, gelişmiş ülke örnekleri incelendiğinde görüldüğü üzere bütçe açığının ekonomideki etkilerinin daha doğru değerlendirilmesini sağlamak üzere bütçe açığının ekonomideki etkilerinin daha doğru değerlendirilmesini sağlamak üzere bütçe açığının yanı sıra *operasyonel açığın*, *cari açığın* , *arttırılmış dengenin* ve de *yapısal açığın* açıklanması faydalı olacaktır.

Kamu hesaplarının şeffaflığının ve bütçe disiplininin sağlanmasının kamu açığının daha kapsamlı bir tanımlanmasının yapılması ile ilişkili olduğunu görülmektedir. Bu açıdan ilk anda pratik olarak yapılması gereken bu tür bütçe dışı ve yarı-mali işlem niteliği taşıyan unsurların bütçede kamu açığının hesabına dahil edilmesini sağlayacak düzenlemelerin hayata geçirilmesini sağlamak olacaktır. Bu kapsamda bütçe ve diğer kamu mali mevzuatında yer alan ve mali disiplini bozan hükümlerin hepsinin bütçe kanunlarından çıkartılması ve bu yükümlülüklerin ödenek alınarak yılı bütçesinde gözükmesini sağlayacak düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Öncelikle Türkiye gibi yüksek enflasyon ve borç servisi ile karşı karşıya bulunan bir ekonomide faizler üzerindeki enflasyon etkisinin arındırılıp bütçe açığının reel faizleri gösterecek şekilde yayınlanması gerekmektedir.

Yarı mali İşlemler bugün bir çok ülkede uygulanan politikalar içinde önemli yer tutan işlemlerdir. Yarı-mali işlemler, öncelikle devlet hesaplarında açıkça yer almamaları nedeni ile istatistiksel ve devlet muhasebe sistemi açısından saydam olmayan bir görüntü yaratmaktadırlar. Buna karşılık daha

da önemlisi yarı-mali işlemler uygulanacak makroekonomik politikaların seçimi açısından da saydamlık sorunu yaratmaktadırlar¹⁷¹. Yarı-mali işlemlerin bu açıdan devlet hesaplarında doğru bir biçimde yer almamasının en önemli sonucu bütçe açığının ya da daha geniş bir ifade ile kamu sektörü borçlanma gereğinin doğru ölçülmemesidir.

Kamu açıklarının söz konusu unsurlar dikkate alınmadan hesaplanması ve bunun sonucunda meclise sunulan bütçede bu büyüklüklerin yer almamasının saydamlık açısından yarattığı olumsuzluğun bir diğer sonucu da meclisin kaynak kullanmak için verdiği yetkinin üstünde ve ötesinde bir yetkinin icra organı tarafından uygulamada kullanılabilmesidir. Böyle bir durumda yarı-mali işlemlerin boyutu ve bunun kestirilemezliği, kontrol edilemezliği gibi nedenlerle bir istikrar programı uygulamasında bütçe açığının bir gösterge olarak alınması imkansız hale gelecek ya da bu açığı kontrol etmek amacı ile uygulanacak politikalar amacına ulaşamayacaktır¹⁷².

Yukarıda bahsedilen büyüklüklerin yanında devletin gerçek mali durumunu gösteren en önemli büyüklük devletin tüm varlık ve yükümlülüklerinin değerini gösteren *net değer* kavramıdır. Net değer tanımı ile klasik bütçe tanımlarında içermeyen ancak kamu kesiminin durumunun daha doğru değerlendirilmesi açısından kamu hesaplarında gösterilmesi gereken kalemlerin bilanço mantığı ile hesaplara dahil edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

¹⁷¹ DEDEOĞLU-EMİL-ERDEM: a.g.m. , 18.

¹⁷² DEDEOĞLU-EMİL-ERDEM: a.g.m. , 18.

4. Muhasebe Sistemindeki Aksaklıklar

Türk mali sisteminde muhasebe, sadece kayıt tutma fonksiyonunu yerine getirmektedir. Aylık konsolide bütçe çıkarılması ve nakit kesinleştirmelerinin hazırlanması esnasında, Saymanlıktan veya Muhasebat Genel Müdürlüğü'nden alınan verilerde niteliği bilinmeyen ama bir şekilde gelir girişi, harcama veya finansman yaratmış kalemlerle karşılaşılmaktadır. Bu yüzden belki de en öncelikli olarak ülkemizde muhasebe kayıtlarının tutulmasında, saymanlıkların otomasyonunda ve muhasebe kayıtları sonucu hazırlanan raporlarda daha fazla detay ve net açıklamalara yer verilmelidir. Muhasebe kayıtları sonucu sağlıklı veriler elde edilemediği takdirde, bu kayıtlardan türetilen istatistiklerde ve ekonomi hakkında yapılan değerlendirmelerde hataya düşülebilmektedir. Bu bağlamda Kamu Mali Yönetimi Projesi kapsamında yürütülen Saymanlıkların Otomasyonu Projesinin ne derece önemli olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca, Kamu Mali Yönetimi Projesi kapsamında projenin son aşamalarında tahakkuk bazlı muhasebeye geçişin ilkelerinin düzenleneceği ve bu yönde çalışmaların başlatıldığı bilinmektedir. Bu da ülkemiz muhasebe sistemi açısından son derece önemli bir gelişmedir.

4.1. Muhasebe Sisteminin Nakit Bazlı Oluşu

Devletin yaptığı parasal işlemler temelde iki tür kayıt sistemi ile muhasebeleştirilmektedir. Bunlar:

- Nakit Bazlı Muhasebe: Nakit muhasebesi, naktin ödendiği veya alındığı zamanla ilgilidir. İşlemler sadece nakit tahsil edildiğinde veya ödendiğinde hesaplara kaydedilir. Mal ve hizmetler, bunları temin edenlere bedelleri ödendiğinde tüketilmiş sayılarak hesaplara alınır.

- Tahakkuk Bazlı Muhasebe: Tahakkuk muhasebesi, nakdin ne zaman ödendiği veya alındığına bakmaksızın işlemin veya olayın ne zaman olduğuyla ilgilenir. Bu muhasebe sistemi, bir dönem boyunca oluşan maliyetlerle kazanılan faydaları, gelirlerle birlikte malları veya sağlanan hizmetlerin karşılaştırılmasını amaçlar.

Dünyadaki gelişmelere bakıldığında, muhasebe sistemlerinde nakit bazlı kayıt tutmadan *tahakkuk bazda kayıt* tutmaya geçişin başlamış olduğu görülmektedir. Tahakkuk bazda kayıt tutma, devletin faaliyetlerine ilişkin daha geniş bilgi sağlaması nedeniyle tercih edilmekte ve üzerinde çalışmalar yapılmaktadır.

Tahakkuk bazlı muhasebe sistemi;

- Tahsil edilip edilmediğine bakmaksızın tahakkuk eden gelirleri,
- Bir ödemede bulunup bulunmadığına bakılmaksızın bir dönem boyunca tüketilen hizmetleri ve malları içeren harcamaları,
- Gelecekte elde edilmesi beklenen ve geçmişteki olaylar sonucunda oluşan kaynakları temsil eden varlıkları,
- Kaynak çıkışı yaratacak mahiyetteki geçmiş anlaşmalardan kaynaklanan yükümlülükleri,
- Bütün yükümlülükler düşüldükten sonra kalan varlıklar üzerinde birimin haklarını temsil eden özkaynakları,

kapsar.

Bu muhasebe sisteminin uygulanması sonucunda, kamu bir mali yılda çıktılar için yapmış olduğu toplam harcamaları görebildiği gibi sahip olduğu varlıkların değerlendirmesini de yapabilmektedir.

IMF'nin İyi Uygulamalar Tüzüğü'nde mali işlemler hakkında daha geniş bilgi sağlandığından tahakkuk bazlı muhasebe sisteminin daha doğru ekonomik politikalar üretilmesine imkan verdiği belirtilmektedir.

Ekonominin ve kamunun mali durumu hakkında daha kapsamlı değerlendirmeler yapabilmek için nakit bazlı tablolar yanında tahakkuk bazlı raporlamaları da yapabilmek gerekmektedir. Buradan elde edilecek verilerle devletin bilançosuna ulaşılması, böylece diğer bilanço çıkaran sektörlerle kamu sektörünün karşılaştırılması mümkün olacaktır. Bundan sonraki aşama ise ülke ekonomisinin tümünde uygulanacak muhasebe standartlarının aynı olmasını sağlamaktır. Bu sektörler arasında tam bir değerlendirme ve karşılaştırma yapılmasına imkan verecektir.

Türkiye'de muhasebe sistemi konsolide bütçe için *nakit bazlı muhasebe sistemidir*. Harcamalar kısmında emanet ödemeleri izlenebilmektedir. Emanet kaleminde bütçe harcama kalemleri ile ilgili olarak tahakkuk etmiş ancak nakit yetersizliği nedeniyle ödenememiş kalemler gösterilmektedir. Emanete alınan ödenek kaydı yapılmış bir harcama kaleminin nakdi bulunduğu zaman emanetten bozdurma şeklinde kaydı yapılarak bu kalemden düşülmektedir. Bu işlemler "Bütçe Dengesini" değil "Bütçe Nakit Dengesini" etkilemektedir. Bütçe nakit dengesine ulaşılırken emanet kaleminin yanı sıra bir de "Avans" kalemi bulunmaktadır. Avans kaleminde ise ödeneği serbest bırakılmamış veya ödeneği kalmamış ancak nakit olarak ödemesi yapılmış kalemler gösterilmektedir¹⁷³.

Muhasebe sistemlerinin tahakkuk bazda olması halinde emanetlere ve aynı işlemlere ilişkin gelişmelerin daha iyi takip edileceği belirtilmektedir. Nakit bazdaki muhasebe bu türlü aynı yardımları kayda almakta yetersiz

¹⁷³ HÜRCAN: a.g.e., 90.

kalmaktadır. Devlet bilançosunun çıkarılması ile devletin hesaplarına ait eksiksiz bilgiye ulaşılmış olacaktır.

4.2. Muhasebe Standartlarını Gösteren Herhangi Bir Dokümanın Olmaması

Mali alanda uyulması gereken uluslararası standartlar vardır. Muhasebe alanında çalışmaları yürütülen standartlar International Federation of Accounts (IFAC)'ın geliştirdiği standartlardır. IFAC'ın üzerinde çalıştığı muhasebe standartları ise tahakkuk bazlı kayıt tutma esasına göredir. Kayıt tutma esası nakit bazda olduğundan bu standartlara uyum söz konusu değildir.

Gelişen ekonomilerin yönetimi nedeniyle değişen bilgi ihtiyacının karşılanmasında devlet muhasebe sistemleri en önemli kaynaktır ve bu nedenle de muhasebe sisteminin değişen bilgi ihtiyacını karşılayacak şekil ve esaslarda oluşturulmaları bir zorunluluktur. Etkin bir muhasebe sisteminin kamu faaliyetleri hakkında zamanında ve güvenilir bilgiler vermesi gerekmektedir. Bunun için de uluslar arası standartlara uygunluk ön şart olarak görülmelidir.

5. Devletin Yayınladığı Verilerin Yeterliliği ve Kamuoyunun Devletin Hesaplarına ve Uygulamalara İlişkin Bilgilere Erişebilirliği Hakkında Karşılaşılan Sorunlar

IMF'nin hazırladığı şeffaflık düzenlemesinde bu maddeye ilişkin içerik incelendiğinde Türk mali sisteminde ciddi eksiklikler bulunduğu görülmektedir. Devletin faaliyetlerine ilişkin yeterli bilgi üretilmediği ve bu bilgilere ilişkin raporlamanın zayıf olduğu görülmektedir. Kamuoyu ve meclise mali analiz yapmaya yönelik bilgi verilememektedir. Devletin fonksiyonlarına

ilişkin olarak yerine getirilen faaliyetlerin ölçülmesi ve sonuçlarının açık ve anlaşılır bir şekilde ifade edilmesi, kamu harcama yönetiminde verimlilik ve etkinliğe katkıda bulunacak ve mali sorumluluğu geliştirecektir.

5.1. Geçmiş ve Gelecek İki Yıl Bütçelerinin Kamuoyuna Sunulmaması

Kamuoyuna cari yıl bütçesinin yanı sıra, geçmiş iki yıl bütçeleri ve orta vadede iki ile dört yıllık dönemler için bütçe büyüklüklerinin ve izlenecek politikaların ne olacağı, bunların altında yatan makroekonomik varsayımlar, devletin taşıdığı yükümlülükler, vergi harcamalarının büyüklükleri, yarı mali işlemler diye bilinen düzenlemelere ilişkin veriler ile devlet borçlarının yapısı, mali riskler ve büyüklüğü konularında da mali raporlar sunulmalı ve bilgi verilmelidir. Bu tür bütçe dışı faaliyetlerin büyümesi devletleri artan mali risklerle karşı karşıya bırakmaktadır.

5.2. Yarı Mali Nitelikteki Faaliyetlerin Açıklanmaması

Yarı mali işlemler, bugün pek çok ülkede önemli yer tutmaktadır. Merkez Bankası ve diğer kamu bankaları tarafından girilen bazı faaliyetler nitelikleri itibariyle finansal bir işlemde çok mali işlem niteliğini taşımakta ve ekonomide bütçenin herhangi bir kaleminin yarattığı makroekonomik sonuçları yaratmaktadırlar. Yarı mali işlemlerin bütçe dışında yer alması ve klasik bütçe açığı hesaplamalarında bu işlemlerin dikkate alınmaması devletin ekonomideki rolü ve büyüklüğünün kamuoyunda yanlış değerlendirilmesine yol açmaktadır. Ayrıca, meclise sunulan bütçelerde bu

büyükliklerin yer almaması, idarenin meclisin verdiği yetki dışında kaynak kullanmasını sağlamaktadır¹⁷⁴.

Ayrıca, kamunun tüm işlemlerine ait sonuçları görmek açısından bütçe dışında kalan kamu kurumlarının veya işlemlerinin de, bütçenin tabi olduğu denetime tabi olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra bütçeye dahil olmasalar bile, bunlara ilişkin tabloların ve raporların da meclise sunulan kesin hesap kanun tasarıları metinlerine eklenmesi gerekmektedir. Böylece en azından kamu işlemlerine ait sonuçların değerlendirilmesi sırasında bir bütünlük sağlanmış olacaktır. Dolayısıyla ülkemizde yarı mali nitelikteki işlemlerin, vergi harcamalarının, mali riskler tablosunun, gelecekte yükümlülük doğuracak işlemlerin de bütçe ile birlikte meclise sunulması gerekmektedir. Aynı şekilde fonların ve döner sermayelerin bilançoları da bütçe kesin hesap kanun tasarısı ile meclise sunulmalıdır.

5.3. Mali Sürdürülebilirlik Konusunda Görüş ve Çalışmaların Olmayışı

Türkiye’de bütçe tasarısı her yıl Anayasa’nın 162. maddesi gereği milli bütçe tahminlerini gösteren raporla beraber mali yıl başından en az yetmiş beş gün önce Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır. Bunun yanında ekonomik ve mali gelişmelere ilişkin daha önce değinilen detayda raporlara yer verilmemektedir. Aslında Sayıştay Kesin Hesap Kanununda Genel Uygunluk Bildiriminin yanında Devlet Borçları Saymanlığının tüm faaliyetlerine ilişkin “Hazine İşlemleri Raporu” ve de 1997 yılından itibaren de “Dış Borç İzleme Raporu” vermektedir. Bu tür raporların öneminin kavratılabilmesi ve bütünlüğünün sağlanması için konsolide edilerek yayınlanması önem kazanmaktadır. Tüm bilgiler konsolide edilerek tek bir doküman içinde anlaşılır bir biçimde yayınlanmalıdır. Bu raporların eksikliği kamuoyunda olayların nasıl geliştiği veya gelişeceği konusunda bilgi akışını

¹⁷⁴ HÜRCAN: a.g.e., 95.

engellemekte, bu eksiklikte varolan problemlere çözümler bulunması için politikalar üretilmesini zorlaştırmaktadır.

5.4. Hesap Verme Sorumluluğunun Olmayışı

Hesap verme sorumluluğu, üzerinde anlaşmaya varılmış beklentilerin ışığında, performansa yönelik sorumluluk üstlenme ve bunu açıklama yükümlülüğüne dayanan bir ilişki olup kamu yönetiminde saydamlığı sağlamadaki temel araçlardan biri olarak görülmektedir¹⁷⁵.

Sağlıklı ve etkin bir hesap verme sorumluluk sistemi bürokratik kontrol ihtiyacını giderdiği gibi kamu kaynaklarını yönetenlerin hükümet programlarını belirlerken spekülasyonlara değil, sağlıklı ve güvenilir bilgilere dayanmalarını sağlar. Uygulamada hesap verme sorumluluk sisteminin bir raporlama faaliyeti olarak kendini gösterdiği bilinmektedir. Sayıştay denetimleri de bu raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmakta ve bir anlamda parlamentoya güvence sağlamaktadır¹⁷⁶.

Sorumluluk ilkesi karar vericilerin performanslarının ölçülmesini ifade etmektedir. Bu belirli performans kriterlerine göre uygulama sonuçlarının değerlendirilmesini içermektedir. Performans hedefleri, politika uygulamalarından önce kısa ya da uzun vadede taahhüt edilen sonuçları içermektedir. Seçilen hedeflerin, toplumun büyük kısmı tarafından talep edilen, gerçekleştirilmesi olası ve ölçülebilir yapıda olması önem taşımaktadır. Bu amaçla, mali sorumluluk ilkesini uygulayan ülkelerde performans değerlendirmesi yapılmakta ve sonuçlarından performans

¹⁷⁵ **Modernizing Accountability Practices in the Public Sector (Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu)**, Çev. M. Hakan ÖZBARAN, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu Bilgi Notu, 31 Ocak 2001, 3.

¹⁷⁶ Safiye KAYA: "Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay", **2.Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası (Konuşma Metni)**, Hilton Oteli-Ankara, 2-3 Nisan 2003, 1.

anlaşması imzaladığı yönetici sorumlu tutulmaktadır. Uygulamalarda verimlilik ve etkinliği artıracak bu ilkeler ülkemizde uygulanmamaktadır.

5.5. Mali Risklerin Raporlanmaması

Devletlerin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri dolayısıyla mali riskleri, sermaye hareketlerinin artması, devletlerin bütçe kısıtları nedeni ile doğrudan finansman yerine yatırımları gerçekleştirmek üzere garanti mekanizmalarına ağırlık vermeleri nedenleriyle artmaktadır. Bütçe dışında yer alan bu tür büyüklükler hesaba katılmadığında devletlerin mali durumları doğru olarak değerlendirilememektedir. Bu yüzden gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler iyi tanımlanmalı, büyüklükleri iyi ölçülmeli ve ortaya çıkan risk doğrultusunda iyi bir risk yönetimi stratejisi belirlenmelidir. Gerçekleşmesi muhtemel büyüklüklerin bütçeleştirilmesi konusunda yapılan çalışmalarda bu büyüklüklere ilişkin tahminlerin ve risklerin bütçeden ayrı bir şekilde ama bütçe ile birlikte sunulması gerektiği veya bu yükümlülükler için ayrı bir bütçe hazırlanması gerektiği belirtilmektedir¹⁷⁷.

5.6. Vergi Harcaması Büyüklüklerinin Raporlanmaması

Vergi giderleri veya teşvikler dünyada sekiz ülkede yasal gereklilik olarak yayınlanmaktadır. Bu ülkeler, Avustralya, Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Portekiz, İspanya ve Amerika Birleşik Devletleridir. Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri 1960'ların sonlarında vergi giderlerini raporlayan ilk ülkeler olmuşlardır.

Türkiye'de bugüne kadar vergi harcaması niteliği olan kanun veya diğer kararların ne ilgili metinler içinde ne de gerekçe içinde bir hesaplamasının yapıldığını görmek mümkün değildir. Vergi giderleri diye adlandırılan bu

¹⁷⁷ HÜRCAN: a.g.e., 95.

kalemler diğer harcama kalemlerinin tabi olduğu denetime de tabi değildir. Bazı ülkelerde bu tür teşvikler bakanlıkların otoritesi altındadır. IMF Tüzüğünde, meclise sunulacak bütçe ile birlikte, vergi harcamalarının hesaplanmasında ciddi zorluklar olmasına rağmen maliyet tahmininin de kısa bir metin halinde bulunması istenmektedir.

6. Uluslararası Standartlara Uyulması Açısından Karşılaşılan Sorunlar

Mali alanda uyulması gereken uluslararası standartlar, istatistiki veriler bakımından IMF Government Finance Statistics (GFS) ve UN System of National Account (SNA), veri yayınlama bakımından IMF Special Data Dissemination Standarts (SDDS), ve de muhasebe alanında çalışmaları yürütülen standartlar International Federation of Accounts (IFAC)'ın geliştirdiği standartlardır. Ancak aşağıda tek tek incelendiğinde de görülebileceği üzere bu standartlara tam bir uyum söz konusu değildir.

6.1. İstatistiki Veriler Bakımından

Yayınlanan istatistiklerin GFS Manual'a uyumu bakımından gelirler tarafında çok büyük bir problem yoktur. Ancak harcamalarda ekonomik sınıflandırmanın gerçekleştirilmesi için Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Hazine Müsteşarlığı Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü ve Devlet Planlama Teşkilatı tarafından ortak bir çalışma yapılmıştır. GFS'de öngörülen 14 ayrı fonksiyonel sınıflandırmaya göre konsolide bütçe kalemleri tek tek irdelenmiş ve gerekli yerlere konulmuştur.

6.2. Veri Yayınlama Bakımından

Uluslar arası veri yayınlama standartlarına uyulması bakımından, Hazine Müsteşarlığının yayınladığı verilere bakıldığında bütçe, iç borç stok ve dış borç stok verileri IMF'nin Özel Veri Yayınlama Standartları (SDDS) kapsamında yayınlanmaktadır. Türkiye bu proje kapsamında 17 pilot ülkeden biridir. Veriler önceden yayınlanan takvime uygun olarak Devlet İstatistik Enstitüsünün koordine ettiği internet sayfalarında yayınlanmaktadır. SDDS kapsamında IMF'nin istediği fakat Türkiye'nin teknik yetersizlik nedeniyle yayınlayamadığı sadece alıcılara göre iç borçlanma durumunu gösteren tablodur. Merkez Bankası'nın Elektronik Menkul Kıymet Transferi Sistemi (EMKT) uygulanmaya başladığında bu tablo da yayınlanabilecektir¹⁷⁸.

6.3. Muhasebe Alanında

International Federation of Accounts'un üzerinde çalıştığı muhasebe standartları ise tahakkuk bazlı kayıt tutma esasına göredir. Kayıt tutma esası nakit bazda olduğundan bu standartlara uyum söz konusu değildir.

6.4. Denetim Alanında

Denetim alanında ise INTOSAI'ye uyum bakımından, Kamu Mali Yönetimi Projesi kapsamında çalışmalar başlatılmıştır. Sayıştay da INTOSAI'ye uyum bakımından çalışmalar yürütmektedir.

¹⁷⁸ HÜRCAN: a.g.e., 97.

7. Devletin Hesaplarının Bağımsız Denetime Tabi Olması Konusundaki Sorunlar

Denetim kuruluşlarının başkanları ve üyeleri hükümet tarafından atanmamalıdır. Bu, bağımsızlığın sağlanması açısından önemlidir. Ayrıca, muhasebe ve denetim esaslarının sadece devletin kendi belirleyeceği ilkelere göre değil, Yeni Zelanda'da uygulandığı gibi ülke çapında denetim ve muhasebe işinde uzman kişilerin oluşturacağı bir kurul tarafından belirlenmesi, denetimin etkinliğini arttırmaktadır. Bunun yanı sıra makroekonomik tahminler de bağımsız uzmanlar tarafından incelenebilmelidir.

Burada esas önemli olan, Türkiye'de Sayıştay'ın yerine getirdiği yasama adına denetim görevini yapan ulusal denetim kuruluşlarının iktidarda bulunan hükümetin etkisinden uzak çalışabilmeleridir. Oysa, Türkiye'de bu durum incelendiğinde görüleceği gibi, Sayıştay başkan ve üyeleri meclis tarafından atanmaktadır. Bu mali disiplinin sağlanması açısından saydığımız tüm ilkelere zıtlık oluşturmaktadır.

832 sayılı Sayıştay Kanunu incelendiğinde görüleceği üzere yasal düzenlemeler, Sayıştay'a yürütmenin etkinliğini, verimliliğini ve performans denetimini de içeren yetkiler vermektedir. Performans denetimi Sayıştay Kanunu'na 4 Temmuz 1996 yılında yapılan bir değişiklikle girmiştir. Bu kapsamda çalışmalar yürütülmektedir. Ancak, Sayıştay'ın şu anda Anayasa gereği meclise sunduğu Genel Uygunluk Bildiriminin yanında bu tür performans denetimini içeren bir raporlaması yoktur. Yeni kamu yönetimi anlayışında ise denetimin en çok bu özelliği üzerinde durulmaktadır. Sayıştay'a yargısal yetkiler verilmiş olması, denetimi yargının ihtiyaçlarını

gidermeye yöneltmiş ve meclis'in ihtiyaçlarına yönelik denetimin önünü tıkamıştır¹⁷⁹.

Sayıştay ile ilgili incelenmesi gereken bir nokta da Sayıştay'ın görev alanıdır. Sayıştay'ın denetim kapsamı da bütçenin kapsamı gibi çok dardır. Bu, yasal düzenlemelerle mutlak giderilmesi gereken bir eksikliktir. 1997 yılında Sayıştay tarafından yapılan bir çalışmada, Sayıştay tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinin, 1996 yılındaki veriler için, kamu kesimi gayri safi gider toplamının %51'ini, gayri safi gelir toplamının ise % 39'unu kapsadığı sonucuna varılmıştır.

8. Bütçe Çalışmalarının Orta Vadeli Olmaması

Mali politika hedeflerinin sürdürülebilirliğini göstermek için *orta vadeli bütçe* hazırlanmalıdır. Orta vadeli bütçelerde, varsayımlar ve amaçlar her yıl yeniden gözden geçirilerek hedeflere ulaşılabilirlik test edilmektedir. Ülkemizde uygulanan beş yıllık kalkınma planlarında olduğu gibi üç ya da beş yıllık planlar yapılıp olduğu gibi bırakılmamakta, değişen koşullara uyumlu bütçeler hazırlanmaktadır. Bütçe metninin yanında, bütçelerin hazırlanmasında kullanılan makroekonomik yöntemlere ilişkin verilerin ve bütçenin uygulanması sırasında karşılaşılabilecek başlıca mali risklere ilişkin verilerin de hazırlanması gerekmektedir.

Hükümetin gelecek üç yıllık dönem için öngördüğü kamusal büyüklükleri ve uygulamayı hedeflediği politikaları konusunda kamu kurumlarını ve toplumun diğer kesimlerini bilgilendirmek önem arz etmektedir. Böylece, hem kamu kurumları kendi bütçelerini hazırlarken bu metinde öngörülen noktaları

¹⁷⁹ HÜRCAN: a.g.e., 101.

kendilerine başlangıç noktası olarak almakta, hem de özel sektör kamunun gelecek üç yıl büyüklüğü ve faaliyet alanının ne olacağı konusunda net bir fikre sahip olacaktır. Dolayısıyla kamunun ortaya çıkaracağı belirsizlik hem kamu sektörü için hem de ekonominin geriye kalan kısmı için azaltılmaktadır¹⁸⁰.

9. Konsolide Bütçe Gelirlerinin Net Bazda Kaydedilmesi

İşlemlerin brüt bazda kaydedilmesinde problemler vardır. Konsolide bütçe gelirleri net bazda kaydedilmektedir. İşlemlerin sınıflandırılmasında ise GFS 1986' ya göre fonksiyonel sınıflandırma yoktur.

Hükümet harcamalarının uygun bir biçimde sınıflandırılması, bütçe analiz ve yönetimi açısından çok önemlidir. IMF'in standartlarında bütçe verilerinin ekonomik, fonksiyonel, idari ve program olarak sınıflandırılması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca, bütçe büyüklüklerinin brüt olarak kaydedilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Önem arz eden (sağlık, eğitim vb.) harcama programlarının hedeflerini gösteren bir metnin de bütçe dokümanında bulunması gerektiği böylece bu harcamalarla ne kadar refah artışı sağlanacağını incelenmesi gerektiği belirtilmektedir.

Türkiye'de bütçe verileri IMF standartlarında belirtilen ekonomik sınıflandırmaya uygundur. Program sınıflandırması 1970'lerde denenmişse de etkin olmamış ve büyük ölçüde göz ardı edilmiştir. Fonksiyonel bazda sınıflandırma için çalışmalar yürütülmüş ancak, Kamu Mali Yönetimi Projesi kapsamında yürütülen sınıflandırma sisteminin geliştirilmesi çabalarına rağmen, fonksiyonel sınıflandırma da uygulanamamıştır. Etkin bir fonksiyonel

¹⁸⁰ Hakkı Hakan YILMAZ: **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği**, DPT Yayınları, Haziran-1999, 50.

program sınıflandırmasının eksikliği, politikalar ve bütçeler arasındaki bağlantının sağlanması konusunda da önemli bir engel oluşturmaktadır.

C. MALİ SAYDAMLIĞI SAĞLAMA YÖNÜNDE YÜRÜTÜLEN PROJELER VE YAPILMASI GEREKEN DÜZENLEMELER

1. Yapılması Gerekenler

1.1. Devlet Bilançosunun Çıkarılması

Devlet bilançosunun yayınlanmasının, devletin tüm varlık ve yükümlülüklerinin izlenme imkanını sağlaması nedeniyle şeffaflık ilkesi ve buna bağlı olarak mali disiplinin sağlanması açısından önemi gayet açıktır. Bu bağlamda birkaç senedir çalışmalar yürütülmektedir. Maliye Bakanlığı yetkilileri ve Hazine saymanlıkları muhasebe ilkeleri doğrultusunda yapılacak çalışmalar sonrasında devletin nakit akım tablosuna ve bilançosuna ulaşabilmeyi amaçlamaktadırlar.

Devletin bilançosunun iki temeli vardır: 1) Devletin mali istatistikleri 2) Milli gelir hesaplamaları. Finansal bilançolar devletin net finansal varlıklarının pozisyonuna dayanmaktadır. Bu tip bilançolarda teknik olarak en önemli konu devletin varlık ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi konusudur. Bu açıdan bakıldığında, Türkiye’de devletin varlıklarının tümüne ait tam bir bilgiye sahip olunmadığı görülmektedir. Devlet bilançosunun çıkarılması çalışmalarında kullanılmak üzere Hazine Müsteşarlığı Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü’nce “*Varlık Yönetimi Projesi*” yürütülmektedir. Bu projenin amacı Hazine’nin garantili ve iadeli borçlarından geri dönüşlerin izlenmesi, bütçe dışı kurumlardan alacakların takip edilmesidir¹⁸¹.

¹⁸¹ HÜRCAN: a.g.e., 93.

Devlet bilançosu şu alt bilançolardan oluşacaktır.¹⁸²

- Tüm merkezi hükümet bilançosu
- Konsolide işletmeci KİT'ler bilançosu
- Konsolide yerel yönetimler bilançosu
- Konsolide sosyal güvenlik kurumları bilançosu
- Konsolide kamu bankaları bilançosu

Bilançoları bu şekilde oluşturmanın bir çok pratik yararı vardır. Merkezi hükümet bilançosu; bütçe dışında kalan fonlar, döner sermaye hesapları, özelleştirme hesaplarını, devletin malı ve mülkü, görev zararlarından dolayı oluşmuş borçları ve devlet garantisinden doğan alacakları gösterecektir. Bunun yanı sıra konsolide KİT bilançosu; devletin ticari faaliyetlerindeki başarısını bir bütün olarak ortaya koyacaktır. Konsolide yerel yönetimler bilançosu, bu kuruluşlara emanet edilen kamu kaynaklarının durumunu ve bu kuruluşların yarattığı yükümlülükleri ortaya çıkaracaktır. Sosyal güvenlik kuruluşları bilançosu ise; bu kurumların mali durumlarını ve devletin bu mali durumdan doğan gerçekleşmesi muhtemel yükümlülüklerini gözler önüne serecektir. Böylece, hem devletin mali durumu bir bütün olarak ortaya çıkacak hem de devletin çeşitli idari alanları arasındaki mali ilişkiler ortaya konabilecektir.¹⁸³

Devletin varlık ve yükümlülüklerine ait tam bir bilgiye sahip olması devlet bilançosunun çıkarılmasının yanı sıra devletin varlıklarının net değerinin hesaplanması amacıyla da önem taşımaktadır. Yaşanan borç krizleri hükümetlerin şu andaki harcamalarını karşılayabilmek için gelecek nesillerden borç alabilmesi konusunda ciddi kısıtlamaları olduğunu

¹⁸² Aziz KONUKMAN, Ali Rıza AYDIN, Oğuz OYAN: "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Tespit ve Öneriler", **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, 193.

¹⁸³ Şerif SAYIN : "Devletin Şeffaflığı İçin Saydamlık Koalisyonu", **Görüş Dergisi**, Eylül –1999, 12.

göstermektedir. Açık kavramının kısa vadeli değerlendirilmesinden daha çok sürdürülebilir açık kavramı üzerinde durulmaya başlandığından varlık ve yükümlülükler ile bunların değerlendirilmeleri önem arz etmektedir.

1.2. Mali Raporlarda Birliğin Sağlanması

Devlet bilançosu oluşturulabilmesi için, devlete ait tüm birimlerin mali raporlama ve muhasebe sistemlerinin aynı olması gereklidir. Türkiye’de KİT’ler ve bazı bütçe dışı fonlar tek düzen muhasebe sistemini kullanırken, genel ve katma bütçeli kuruluşlar nakit bazlı muhasebe sistemi kullanmaktadırlar. Diğer taraftan, mahalli yönetimler ayrı muhasebe düzenine sahiptir. Bu farklılıklar içerisinde birbiriyle uyumlu ve tam bir mali raporlama yapılamayacağı açıktır. Zira KİT’ler ve bazı fonlar kullandıkları muhasebe tekniği sonucu uluslararası standartlara uygun mali tablolar üretebilirken devlet muhasebesinin kullanıldığı kurumlarda bu standartlara uygunluk söz konusu değildir. Bu nedenle muhasebe standartlarında birlik oluşturulması gerekmektedir.

1.3. Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması

Sayıştay, parlamento adına kamu hesaplarının denetimiyle görevli olup, işlemler üzerinde düzenlilik denetimini esas alan dış denetim yürütmektedir. Ancak kamu harcamalarının denetimi ile ilgili olarak Sayıştay’ın denetiminin oldukça sınırlı olduğu görülmektedir. Ayrıca bazı kamu kuruluşlarının denetiminde Sayıştay’ın dışında yetkili olan denetim organlarının olduğu görülmektedir. Bütün bunlar göstermektedir ki; kamu kuruluşlarının yaptıkları işlemlerin denetimi yeterli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilememekte ve karmaşık bir yapı arz etmektedir.

1996 yılında kabul edilen ve Sayıştay Kanunu'na eklenen Ek 10.madde hükmüne göre, Sayıştay performans denetimi yapmakla görevlendirilmiştir. İlgili madde hükmü şu şekildedir; “ Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelenmeye yetkilidir. Söz konusu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulur. Söz konusu rapor ile, bu kanunda öngörülen diğer raporlar, Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülür ve komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'na sunulur”. Sayıştay'ın performans denetimi yapmakla görevlendirilmesi, klasik denetim olarak adlandırılan yasalara uygunluk denetiminin terk edilerek yerine etkinlik ve verimlilik ilkelerinin temel alındığı bir denetim sisteminin benimsenmesi amacına yöneliktir¹⁸⁴. Performans denetimi ile kamu kurumlarının hedeflerini daha iyi tanımlamaları; mali bilgilerini geliştirmeleri; kaynak dağılımını daha iyi hale getirmeleri ve kıt olan kaynaklarını daha iyi kontrol etmeleri ve yönetmelerinin sağlanması hedeflenmiştir¹⁸⁵.

Performans denetimi gibi çağdaş denetim yöntemlerinden ve bilgisayar destekli denetimden yararlanılabilecek bir örgüt yapısının oluşturulması, Sayıştay'ın etkin bir denetim kuruluşu olması için gerekli olan en önemli şartlardan birisidir¹⁸⁶. Diğer taraftan, Sayıştay'ın örgütsel yapısı denetim ağırlıklı olacak şekilde yeniden yapılandırılmalı, denetim gruplarının ekonomik, siyasi ve yönetsel bağımsızlıklarının sağlanmasına önem verilmelidir¹⁸⁷. Sayıştay'ca yapılan denetim sadece uygunluk bildirimi ile

¹⁸⁴ Ali Osman GÜÇLÜ, “Çağdaş Denetim ve Türk Sayıştayı”, **Sayıştay Dergisi**, S.20, Ocak-Mart 1996, 18.

¹⁸⁵ Arife COŞKUN: “Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması” , **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000- Antalya, 294.

¹⁸⁶ **Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi**, “Proje Hakkında Kapsamlı Bilgi Notu”, Sayıştay Proje Yönetim Birimi, Ağustos 1998, 18

¹⁸⁷ Baran ÖZEREN- Safiye KAYA: “Kamu Harcamalarının Denetimi Bağlamında Sayıştay'ın Avrupa Birliği'ne Uyumu”, **XVII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 22-25 Mayıs 2002, Letonya Tatil Köyü, Fethiye, Muğla, 13

sınırlandırılmamalıdır. Kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemlerinin faaliyet dönemleri içinde her an denetlenebilme imkanı sağlanmalıdır.

İşlem ve hesapları Sayıştay denetimine tabi olan kurum ve kuruluşlar; genel ve katma bütçeli idareler, sabit ve döner sermayeli kuruluşlar, belediyeler ve il özel idareleri gibi özel bütçeli kuruluşlar, fon hesapları, kefalet sandığı, korunmaya muhtaç çocukları koruma birlikleridir¹⁸⁸. Bu sayılan kurum ve kuruluşlar, kamu kesiminin yalnızca bir kısmını oluşturmaktadır. Bu kısmın dışında kalan kamu kesimi ise Sayıştay denetimine tabi değildir.

Kamu iktisadi teşebbüslerinin hesap ve işlemleri ise Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından denetlenmektedir. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun Başbakanlığa bağlı olması, KİT'lerin denetiminde yürütme organının etkili olduğu şüphelerini uyandırmaktadır.

Ayrıca Cumhurbaşkanlığı'nın, TBMM'nin ve Sayıştay'ın bütçeleri de Sayıştay denetiminin dışındadır. Bu kuruluşların bütçeleri, TBMM İç Tüzüğü'nün 153.maddesi gereğince Hesapları İnceleme Kurumu tarafından denetlenmektedir.

Etkin bir yüksek denetim kurumu olabilmek için, Sayıştay'ın yetkisinin tüm devleti kapsaması gerekmektedir. Mevcut denetim kurumlarının rasyonelleştirilmesi, iç kontrol organlarının rasyonelleştirilmesi ile birlikte yürütülmelidir. Sistem-bazlı modern denetim metotları yürürlüğe konulmalı ve denetim raporlarının erişilebilirliği yaygınlaştırılmalıdır. Meclis komisyonlarının

¹⁸⁸ Gülay COŞKUN: **Devlet Bütçesi, Türk Bütçe Sistemi**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ankara, 1997, 268.

denetim raporlarını gözden geçirme ve inceleme kapasitesi güçlendirilmelidir¹⁸⁹.

Etkin bir kamusal hizmet üretiminin gerçekleştirilmesi için kamu kuruluşlarının yapmış oldukları işlem ve faaliyetlerin, uygulamış oldukları politikalarının etkin olup olmadığının tespiti ve alternatif politikaların seçilip uygulanabilmesi için kamu gelir, gider ve mallarının bir bütün olarak denetlenmesi gerekmektedir. Bu denetimin yapılabilmesi için ise iyi bir donanımına sahip yeterli uzman kadrosu bulunan, çağdaş denetim tekniklerini kolayca ve ustalıkla kullanabilen bir üst kuruma gereksinim vardır¹⁹⁰. Ülkemizde, mevcut yapısı itibarıyla bu özelliklere sahip olan ve bu denetimi yapabilecek olan üst kurum Sayıştay'dır. Bu nedenle, kamu kuruluşlarının bütçelerinin tamamının meclis adına Sayıştay tarafından denetlenebilmesinin sağlanması gerekmektedir¹⁹¹. Bunun için Cumhurbaşkanlığı'nın ve TBMM'nin bütçeleri de dahil olmak üzere tüm kamu kuruluşlarının bütçelerinin Sayıştay'ın denetimine açılması gerekmektedir¹⁹².

1.4. Fonların Bütçeye Dahil Edilmesi

Fonlar kanunla kurulurlar, tek düzen muhasebe düzenine tabidirler. Denetlenmeleri ise farklılıklar gösterir; fonların bazılarını Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, bazılarını Sayıştay denetlemektedir. Fon harcamaları devlet gelirlerinden kanunla ayrılan paylarla finanse edilir. Ayrıca fonlar özel gelir yaratabilmekte ve borçlanabilmektedirler. Harcamalarını da kendi usul ve esaslarına göre yapmakta oldukları gibi kendi gelirlerini de özel işlevlerinde kullandıklarından ademi tahsis prensibine ters düşen bir durum

¹⁸⁹ DÜNYA BANKASI: a.g.r., 20.

¹⁹⁰ DÜNYA BANKASI: a.g.r., 20.

¹⁹¹ Sacit YÖRÜKER: "Türkiye'de Kamu Mali Yönetimini ve Sayıştay Denetimini Geliştirmeye Yönelik Çalışmalar", Grup İçi Brifing Notu, Araştırma ve Tasnif Grubu, 18 Ekim 2001, 5.

¹⁹² DPT: a.g.r., 29.

söz konusu olmaktadır. Bütçeye alınmakla fonların elde edecekleri gelirler genel havuza dahil edilecek ve bu paraları öncelikler belirlenmek suretiyle yerinde kullanmak mümkün olacaktır. Bununla birlikte fon gelir ve giderleri bütçe disiplini içine alınmış olacaktır¹⁹³.

Fonlara ilişkin mali disiplinin sağlanması için yapılabilecekler şöyle sıralanabilir:

- Fonların yasal dayanağı olan Anayasa'nın 161'inci maddesinin üçüncü fıkrası Anayasa'dan çıkarılmalıdır. Ya da söz konusu fonlar mali disiplini sağlamak üzere faaliyetleri ile ilgili bütçe kurumlarına bağlanmalıdırlar.
- İşlemler, fonlarda tek düzen muhasebe standartlarına, bütçede ise 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu ve Devlet Muhasebesi Yönetmeliğine göre kayıt edilmektedir. Aynı nitelikteki kayıtlar dahi olsa fonların faaliyet sonuçları da konsolide edilerek bütçe ile meclise sunulmalı ve kesin hesap kanun tasarısı ile birlikte görüşülmelidir. Daha sonra bu sonuçlar devlet bilançosuna devredilmelidir.
- Şeffaflık ilkesi işlenirken pek çok defa belirtildiği üzere kamu faaliyetlerinin dış denetimi çok önemlidir. Çoğu Başbakanlığa bağlı fonların yine Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından denetlenmesi dış denetim sayılamaz. Bütçe gelirlerinden ayrılan paylarla faaliyetini yürüten bütçe dışı fonlar da yasama denetimine tabi tutulmalıdır. Zaten 832 sayılı Sayıştay Kanununda bu husustaki gerekli yasal altyapı mevcuttur. Sayıştay Kanunu'nun 87'nci maddesinde fonların yıllık hesaplarının doğruluğu, denkliği, tutarlılığı ve bu

¹⁹³ Fonlar Mevzuatı ve Konsolide Bütçe ile İlişkileri, T.C. Maliye Bakanlığı-BÜMKO, S.1993/3, Ankara-Haziran 1993, 9.

kuruluşların faaliyetlerinin kuruluş amaçlarıyla doğruluğu konusunda Meclise yıllık rapor sunulması öngörülmüştür.

i) Bütçe İçi Fonlara Ait Düzenlemeler ; Bütçenin transfer tertibinden ödenek alan fonlar bu ödenek serbest bırakıldıktan sonra, kaynağı özel hesaplarına aktarmakta ve bu parayı bütçe uygulamasını düzenleyen kurallardan bağımsız olarak kullanmaktadır.

Bütçe içi fonların her şeyiyle bütçe kapsamına alınması için yapılacak, ilgili oldukları bakanlığın bütçesinde her birinin bir program kalemi haline getirilmesidir. Bu yapılmaz ise faaliyet sonuçları Sayıştay tarafından denetlenerek Meclise, Bütçe Kesin Hesabı ile birlikte sunulmalıdır.

ii) Bütçe Dışı Fonlara Ait Düzenlemeler; Bunlar stratejik oldukları iddiası ile bütçe dışında tutulmaktadır. Gerekçesi ne olursa olsun mali disiplinin sağlanması için bu fonlar da ilgili bakanlığın bütçesine dahil edilmelidir.

Bütçe birliğinin ve şeffaflığının artırılması yönünde, fonların bir incelemeye tabi tutularak, tasfiye edilmesi gerekenlere ilişkin çalışmaların başlatılması zorunlu hale gelmiştir. Hükümetin 1999 yılı sonunda uygulamaya koyduğu Ekonomik İstikrar Programında da tasfiye edilmesi gereken fonların belirlenerek 2000 ve 2001 yıllarında kademeli olarak tasfiye edilmeleri kararlaştırılmış ve yeni fonlar oluşturulmaması öngörülmüş olup, bu bağlamda bütçe içi ve dışı fonların toplam 69 tanesi kapatılmıştır.

Bu çerçevede, 2000 yılında Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığınca müştereken yapılan çalışmalarda; ilk aşamada, kuruluşundan itibaren hiç işlememiş, zamanla fonksiyonunu kaybetmiş, bütçeye gelir sağlamayan, 1993 yılından itibaren iz bütçeyle takip

edilen fonlar ile kaldırılması halinde uygulamada boşluk yaratmayacak fonlar tespit edilmiş ve 25 bütçe içi, 2 bütçe dışı toplam 27 fonun tasfiye edilmiştir.

2001 yılında iki aşamada yapılan çalışmalar neticesinde, 36 bütçe içi, 6 bütçe dışı toplam 42 fonun tasfiyesi 01.01.2002 tarihinde tamamlanmıştır.

2000 ve 2001 yıllarında yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde, toplam 69 fonun tasfiyesi tamamlanmış olup Dünya Bankası kredilerinin kullandırılmasında ihtiyaç duyulan Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu hariç tüm bütçe içi fonlar 2002 yılı bütçesinde ortadan kaldırılmış bulunmaktadır. Bütçe dışı fonlardan ise Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Savunma Sanayii Destekleme Fonu, Tanıtma Fonu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ve Özelleştirme Fonu olmak üzere 5 fon faaliyetlerine devam etmektedir.

Fonların tasfiye edilmesi ile, ülkemizde özellikle 1980'li yıllardan itibaren her alanda giderek yaygınlaşarak kamu maliyesinin belirleyici unsuru haline gelen ve mali disiplinin olumsuz yönde etkilenmesine neden olan fon uygulamalarına son verilerek bütçe disiplini ve şeffaflığının artırılması yönünde önemli bir yapısal reform gerçekleştirilmiştir.

2. Yürütülen Projeler ve Tamamlanmış Çalışmalar

2.1. SAY 2000i Projesi

02.03.1999 tarihinde başlatılan ve Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesindeki 1656 saymanlığı kapsayacak olan "Web Tabanlı Saymanlık Otomasyonu Projesi" (SAY2000i) ile güncel sorunlara kısa vadeli çözümler sunulması hedeflenmektedir.

Bu kapsamda başlatılan ve gittikçe genişletilen SAY2000i projesi ile;

- Devletin tüm muhasebe işlemlerinin Merkeze on-line bağlı bir bilgisayar sistemi ile yapılması
 - Devletin muhasebe bilgilerinin günlük olarak izlenebilmesi
 - Tüm memurların personel ve maaş bilgilerinin merkezi bir veritabanında tutulması
 - Memur maaşlarının merkezde hesaplanabilmesi ve saymanlıklar tarafından kontrolü
 - Sağlık harcamalarının Emekli Sandığı sistemine ulaşarak denetimi
 - Kamu hesapları bülteninin günlük olarak internet üzerinde yer alması
- konularını kapsayan bir yazılım geliştirilmesi planlanmıştır¹⁹⁴.

Devlet muhasebesinin standart bir baza oturtulması ve merkez ile taşra arasındaki hesap ve nakit hareketlerinin on-line takibine imkan verecek SAY 2000i projesinin altyapısı ülke çapında önemli ölçüde tesis edilmiştir.

2.2. Kamu Mali Yönetim Projesi

Kamu mali yönetimindeki orta vadeli bir diğer çalışma ise Dünya Bankasının desteği ile yürütülmekte olan “Kamu Mali Yönetimi Projesi”dir. Bütçenin hazırlanma, onaylanma, uygulanma ve denetimi süreçlerini düzenleyen bu proje, kamu kaynaklarını kullanan ve devletin fiskal-parafiskal tüm gelirlerini toplayan kuruluşların uygulayacağı bir tekdüzen muhasebe sistemini de kapsamaktadır.

GFS standartları ile uyumlu yeni bir bütçe kod yapısı ve bütçe süreçleri ile tekdüzen muhasebe hesap planını içeren bu proje pilot uygulama aşamasına gelmiştir.

¹⁹⁴ Fikret SEVİNÇ: “Kamu Maliyesinde Saydamlık İçin Muhasebat Genel Müdürlüğünde Son 9 Ayda Atılan Atımlar”, TESEV-1999, 2-3.

Kamu Mali Yönetim Projesi ile tahakkuk bazlı bir devlet muhasebesi sistemi oluşturulmaktadır. Sistem bütçe sonuçlarının izlenmesinin yanısıra tahakkuk esaslı sonuçlar üretebilecektir. Böylelikle devletin menkul-gayrimenkul varlıkları, kısa ve uzun vadeli borçları ve öz kaynakları ayrıntılı olarak muhasebede izlenebilecek, devletin tahakkuk esaslı bilanço ve mali tabloları çıkartılabilecektir.

Kamu Mali Yönetim Projesinin hayata geçmesi ile devlet mali yönetiminde tam bir şeffaflığa ulaşılabilecek, yönetim amaçlı ayrıntılı raporlar üretilenilecek, devlet faaliyetlerinin ekonomi içindeki etkileri ve sonuçları net olarak izlenebilecektir.

2.3. Döner Sermayeli İşletmelerle İlgili Çalışmalar

Mevcut mali yasal kalıplardan kurtulmak amacıyla sayıları her geçen gün artma eğilimi gösteren döner sermayelerin birbirinden çok farklı özel döner sermaye kanunlarına tabi olmaları nedeniyle, ortaya sistemsiz bir düzenlemeler topluluğu çıkmıştır. Her biri farklı muhasebe ve muamelat yönetmelikleri kullanan döner sermaye işletmeleri için tek düzenliliğin ve mali disiplinin sağlanması amacıyla bazı genel düzenlemeler yapılması zorunlu hale gelmiş bulunmaktadır.

Belirtilen nedenlerle Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından bir "Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği Taslağı" hazırlanmıştır. Sayıştay'ın olumlu görüşü alınan bu taslak Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ayrıca döner sermayeli işletmelerin idari ve mali yapılanmalarını da kapsayacak şekilde kısa, orta ve uzun vadede yapılabilecek mevzuat değişiklikleri ile döner sermayeli işletmelerin muhasebelerinin bilgisayar aracılığı ile tutulması, hesap sonuçlarının merkeze bilgisayar ortamında

gönderilmesi ve hesapların konsolidasyonu konularındaki çalışmalar, çalışma grupları düzeyinde devam etmektedir¹⁹⁵.

2.4. Personel Atama Projesi

Rotasyona tabi personelin atamaları bu güne kadar adalet ve eşitlik anlayışı ile manual ortamda yapılmaya çalışılmaktaydı. Rotasyona tabi personel sayısının çokluğu ve değerlendirme kriterlerinin çeşitliliği nedeniyle personel atamaları yüksek miktarlarda işgücü ve zaman kaybına yol açmaktaydı.

Bu nedenlerle Genel Müdürlük bünyesinde "Personel Atama Projesi" (PER1999) adı altında bir otomasyon projesi başlatılarak; personel atamalarındaki işgücü ve zaman kaybını en aza indiren, objektif performans kriterlerine ve mesleki kıdeme dayanan, adil ve saydam bir rotasyon politikası hedeflenmiştir¹⁹⁶.

PER1999 rotasyon sistemi ile oluşturulan saydam, adaletli, performansı ödüllendiren, güven telkin eden, atama yükünü hafifleten, dış etkilere dirençli personel atama sisteminin diğer kamu kurum ve kuruluşlarına da örnek teşkil edeceği düşünülmektedir.

2.5. Kamu Hesaplarının İnternette İzlenmesi

Devletin gelir, gider ve açıklarına ilişkin hedef ve gerçekleştirmeleri en kısa sürede ve birinci elden kamuoyunun dikkatine sunmak ve böylelikle kamu mali yönetiminde şeffaflık sağlamak amacıyla; Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından aylık olarak yayınlanmakta olan ve sınırlı sayıda kişinin

¹⁹⁵ SEVINÇ: a.g.m., 2.

¹⁹⁶ SEVINÇ: a.g.m., 3.

ulaşabildiği “Kamu Hesapları Bülteni” 01.12.1998 tarihinden itibaren yeniden tasnif edilmiş olup, Maliye Bakanlığı’nın web sayfasında kamuoyuna sunulmaktadır.

2.6. Devlet Muhasebesi Yönetmeliği Değişiklik Taslağı

Devlet hesaplarında saydamlığı sağlamak, uluslar arası platformlarda kabul görecekt mali tablolar seti üretmek ve özellikle borç yönetiminin ihtiyaç duyduğu muhasebe düzenlemelerini gerçekleştirmek amacıyla bir “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği Değişikliği Taslağı” hazırlanmıştır.

Hazine Müsteşarlığı ve DPT ile üzerinde görüşmeler yapıp Sayıştay’ın görüşü alınarak hazırlanan taslak Mali Danışma Kurulu ve Sayıştay’a sunulma aşamasındadır.

Yönetmelik değişikliğinin hayata geçmesi ile; devlet muhasebesi nakit ve yarı tahakkuk bazlı mali tablolar üretecek ve Hazine işlemlerinin tamamını kavrayıp raporlayacak yetenekler kazanacaktır. Böylelikle bütçe uygulama sonuçlarının yanı sıra devlet faaliyetlerinin gerçek sonuçları da muhasebe kaynaklı olarak izlenebilecektir¹⁹⁷.

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

Haziran 2001’de Başbakanlık Teftiş Kurulu, Hazine Müsteşarlığı başkanlığında, Adalet Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı yetkililerinden oluşan yönlendirme komitesi kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması için çalışmalara başlamıştır. Türkiye’de şeffaflığın artırılması ve kamuda etkin yönetimin geliştirilmesine yönelik bu çalışma sonucunda

¹⁹⁷ SEVİNÇ: a.g.m., 1-2.

çok kapsamlı ve birden çok kamu kurum ve kuruluşunu ilgilendiren eylem planı hazırlanmıştır. Şeffaf devlete yönelik eylem planında öncelikle; kamu hizmet sunumunda performans standartlarının oluşturulması, kamu kuruluşları ile kamu vakıf ve dernekleri arasındaki ilişkilerin yeniden düzenlenmesi, personel sisteminin aşamalı olarak iyileştirilmesi, bilgi edinme hakkının geliştirilmesi ve kamu yönetiminde saydamlığın artırılması, denetim sisteminin güçlendirilmesi hedeflenmiştir¹⁹⁸. “Türkiye’de Şeffaflığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı” Şubat 2002’de Bakanlar Kurulu Kararı haline getirilmiştir.

2.8. Diğer Çalışmalar

Hükümetin mali yönetimin yeniden yapılandırılması ve saydamlığın sağlanmasına yönelik attığı diğer somut adımları şunlardır:

i) Hazine garantileri ile ilgili ödemeler şeffaf biçimde açıklanmaya başlanmıştır. Hazine’nin garantili borçlar kapsamındaki ödemelerin ve ilgili idarelerce Hazine’ye yapılan geri ödemelerin izlenebilmesi amacıyla Hazine’nin aylık raporlarına “borç verme eksi geri ödeme” kalemi eklenmiştir.

ii) Genel ve katma bütçeye dahil, pilot altı kuruluşa, uluslararası standartta bütçe kodlaması için eğitim verilerek, 2002 yılında bu kuruluşlarda uygulamaya geçilmesi adımları atılmıştır. Bu uygulamanın yaygınlaştırılmasıyla harcamaların hangi kuruluş tarafından nereye ve ne kadar yapıldığının daha hızlı ve açık biçimde görülebilmesi hedeflenmiştir.

iii) Yeni Borç Yönetim Kanun Taslağı TBMM’ye sevk edilmiştir. Bu tasarıyla, kamu sektörü için açık borçlanma kuralları ve limitleri ortaya

¹⁹⁸ Türkiye’de Saydamlığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Çalışma Raporu, Yönlendirme Komitesi, Ankara-2002, 4.

konmakta ve hazinenin devirli kredileri ile borç garantilerinin de bütçe kapsamına alınması amaçlanmıştır.

iv) Yüksek Planlama Kurulu ilk kez 2002 yılı bütçe hedefleri ve yatırımlarının rasyonalizasyonu ile ilgili kapsamlı bir direktif hazırlayarak kuruluşlara buna göre bütçe yapmaları talimatı verilmiştir.

v) Kamuda denetim reformu konusunda bir çalışma grubu teşkil edilmiştir.



GENEL DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Saydamlık probleminin çözümüne yönelik olarak, bütçenin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünü kuvvetlendirmek; bütçe işlemlerinin saydamlığını ve güvenilirliği artırmak; vergi sistemini ve idaresini iyileştirmek için önemli değişiklikler gerekmektedir.

57. Hükümetin gerek IMF'ye verdiği niyet mektuplarında gerekse güçlü ekonomiye geçiş programında "mali işlerde saydamlık" ekonomik istikrarın temel unsurlarından biri olarak gösterilmiş ve bunu sağlamak için de gerekli düzenlemelerin yapılacağı taahhüdünde bulunulmuştur.

Türkiye'de güçlü yürütme / güçlü başbakanlık biçiminde yapılmış merkeziyetçilik ile parçalanmış bir kamu mali yönetimi mevcut olup, köklü politika değişikliklerine gidilmesi gerekmektedir. Devlet bütçeleri mümkün olduğunca saydam olmalıdır. Fakat, karmaşık yasama sistemi ve uygulamadaki karmaşık usuller gibi nedenlerden dolayı, mali saydamlığın mevcut sistemler içerisinde başarılması zordur.

Kamu harcama yönetimi ve hesap verme sorumluluğu altyapısının her unsuru, önemli yapısal zayıflıklar içermektedir. Toplu olarak ele alındığında Kamu Harcamaları Yönetimi Sistemi, modern bir ekonomiyi yönetebilme konusunda bütçeyi işlevsiz kılmaktadır. Bütçe, toplam mali yönetim ve stratejik kaynak tahsisi için gerekli olan bilgileri sağlamada başarısız olmaktadır ve kamuda performansa yönelik bir sistemin uygulanmasına imkan tanımak için fazla katıdır. Bu olumsuzlukların en kötüsü ise bütçenin pek çok açıdan çok parçalı bir yapıya sahip olmasıdır. Bu bölünmüşlük bilgi kalitesini olumsuz etkilemekte ve tüm karar alma mekanizmasını çarpıtmaktadır. Bütçe oluşturulmasında uygulanan aşırı kontrollerin ve zayıf süreçlerin, bütçe dışı faaliyetleri cesaretlendirdiğinin farkına varılması, mevcut durumun sistematik olarak anlaşılmasını sağlayacaktır.

Devletin saydamlığı, mali saydamlıkla başlar, ancak son bulmaz. Devlet kuruluşlarının saydamlığı, başka alanlarda da ele alınmalıdır. Örneğin devlet kuruluşlarının performanslarının saydamlaştırılması gibi. Mali saydamlık, sorumluluğu güçlendirir ve sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu politik riskleri artırır.

Saydamlığın olmadığı yerde karşımıza çıkan olgu en başta yolsuzluktur. Bu bağlamda yolsuzlukla mücadele etmek ve devlette saydamlığı artırmaya çalışmak her vatandaş, organizasyon, şirket, iş adamı ve uluslar arası kuruluşun görevi olmalıdır.

Saydamlığı sağlamak için köklü ve yapısal değişiklikler gerekmektedir. Yapısal her dönüşüm ise, beraberinde çok önemli siyasi ve mali riskleri de getirmektedir. Başarıya ulaşabilmek için hem siyasi hem teknik açılardan ciddi bir kararlılık içinde olunmalıdır. Her şeyden önce yapısal reformlar çerçevesinde önerilen unsurların gerçekleştirilebilmesi ve kuruluşların etkin bir biçimde çalışması için gerekli olan alt yapının kurulması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Abdurrahman : **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi,
Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara-1993.

AKTAN, Coşkun Can : **Temiz Toplum ve Temiz Siyaset**, T Yayınları, İzmir-
1994.

ALLESINA, Alberto-PEROTTI, Roberto : "Fiscal Discipline and Budget
Process", **American Economic Review**, Vol.86, Issue 2,
May 1996.

ANJARA, Shailendra j. : "The IMF : Working For A More Transparent World
How New Technology And The IMF Are Bringing A New
Financial Markets :A Commentary", **The Journal of Information
Policy**, 11 January 1999.

ATİYAS, İzak-SAYIN, Sayın : **Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve
Bütçe Sistemi**, TESEV-1997.

----- : "Devletin Mali ve Performans Saydamlığı ",
TESEV-2000.

ATİYAS, İzak : "Saydam Olmayan Sistem Maliyeti Artırıyor", **Finansal Forum**,
26 Haziran 2000.

AYKIN, Hasan : " Küresel Rüşvetle Mücadelede Kapsamlı Bir Strateji Gereği
ve Hükümetin Rolü ", (IMF SURVEY, **Role of Government
Comprehensive Strategy Is Needed To Fight Global
Corruption**, Volume : 27, Number 11, June 1998, s.182-183'den
tercüme edilmiştir.), **Maliye Dergisi**, S.19, Eylül-Aralık 1998.

BOZTAŞ, Gülizar : **Yunanistan Maliye Bakanlığı Tarafından Düzenlenen
Seminer Programı Hakkında Rapor**, 2000.

CANSIZ, Harun : "Kamusal Mali İşlemlerde Saydamlık ve Türkiye'de
Saydamlık Gereği", **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl:2000, Sayı:6

CANSIZ, Harun : "Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık ", **Afyon Kocatepe
Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:1
Temmuz-2000.

COŞKUN, Arife : "Kamu Sektöründe Performans Denetimi : Sayıştay
Uygulaması", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Mayıs-2000.

COŞKUN, Gülay : **Devlet Bütçesi**, Turhan Kitabevi, 1994.

DEDEOĞLU, Emin-EMİL, Ferhat-ERDEM, Can M. : **Kamu Mali Mevzuatının
Uygulanması ve Saydamlığı Üzerine Gözlemler**, TESEV-1999.

DENİZ, Mustafa : " Bürokrasiyi Azaltmak ve Kamu Harcamalarını Kısımak",
Maliye Dergisi, Ocak-Nisan 2000, S.133.

DEVİRİM, Fevzi: "Küreselleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki
Değişmelerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması
Açısından Değerlendirilmesi", **15.Türkiye Maliye Sempozyumu**,
15-17 Mayıs 2000, Antalya.

ERDEM, Hayreddin : "Yeni Kamu İhale Sistemi ve Kamu İhale Kurumu",
Yaklaşım, Şubat-2003, S.122.

EMİL, Ferhat : "Devlet Bilançosunun Oluşturulmasına Dair Bazı Gözlemler",
Hazine Dergisi, Ekim-1997.

FEYZİOĞLU, Bedii : "Türkiye'de ve Dünya'da Saydamlık Hareketi", **Maliye Yazıları**, S.56, Temmuz-Eylül 1997.

GEDİKLİ, Bülent : "Kamu Harcama Yönteminde Kalite, Mali Yönetim ve Denetim", **Mali Yönetim ve Denetim**, Ağustos-Eylül 2000 .

GÜÇLÜ, Ali Osman : " Çağdaş Denetim ve Türk Sayıştayı", **Sayıştay Dergisi**, Ocak-Mart 1996.

HÜRCAN, Yasemin Gürsoy : **Mali Disiplinin Sağlanmasında Yasal Düzenlemelerin Yeri , Önemi, Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneğinin İncelenmesi**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, No.23, Ağustos-1999.

HÜRCAN, Yasemin –KIZILTAŞ, Emine-YILMAZ, H.Hakan : **Türkiye Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde (IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü'ne Göre)**, TESEV, Aralık-1999.

İZ Fahir – KONNY, H.C. : **The Oxford English Dictionary**, İnkılap Kitabevi-1994.

KARAKAŞ, Eser : "Dünya'da Kamu Mali Yönetimi ve Şeffaflık", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Mayıs-2000.

KHAN, Muhammad Akram : "Performans Denetiminin Esasları", Çev:Necmettin Bağdadioğlu, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:27, Ekim-Aralık 1997.

KIZILTAŞ, Emine: **IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları, Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler**, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, BÜMKO-2001.

KNAPP, Bettina L. : "J.M.G. Le Clezio's Desert :The Myth of Transparency",
World Literature Today, Vol.71, Issue 4, Autumn 1997.

KONUKMAN, Aziz-AYDIN, Ali Rıza-OYAN Oğuz : "Türk Kamu Mali
Yönetiminin YENİDEN Yapılandırılması : Tespit ve Öneriler",
15. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mayıs-2000.

KONUKMAN, Aziz : "Kesin Hesap Yasa Tasarıları Üzerine Bir Değerlendirme"
TESEV-2000.

KOPITS, George-CRAIG, Jon : **Transparency in Government Operations**,
IMF Occasional Paper, Washington DC, 1998.

KULU, Bahattin : "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri", **Vergi Dünyası**,
Ağustos-2000, S.228.

KURTULUŞ, Erciş : "Kamu Harcamalarında Saydamlık ", **Maliye Yazıları**,
S.25, Nisan- Haziran 1997.

KURTULUŞ, Erciş : "Devlette Saydamlık : Yolsuzluk", **Maliye Yazıları**, S.58,
Ocak- Mart 1998.

KURTULUŞ, Erciş : "Türkiye'de Yolsuzluk ve Rüşvetle Mücadele
Çabalarında Sorumlu ve Yetkili Merciler Var mı? ", **Maliye Yazıları**,
S.64, Temmuz-Eylül 1999.

ODABAŞ, Hakkı : "Mali Disiplin ve Bütçe Süreci", **Maliye Dergisi**, Mayıs-
Ağustos 1999, S.131.

ORTAÇ, Rıfat : " Kamu Harcamalarının Etkinlik ve Verimliliğinin
Ölçümlemesinde Karşılaşılan Sorunlar", **İktisat-İşletme
Ve Finans**, Mayıs-2001.

OYAN, Oğuz : “Mali Saydamlık İçin Türkiye Hazır mı?”, **Dünya Gazetesi**, 20 Ekim 2000.

ÖZEREN, Baran- KAYA, Safiye : “Kamu Harcamalarının Denetimi Bağlamında Sayıştay’ın Avrupa Birliğine Uyum”, **XVII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Letonya Tatil Köyü, Fethiye- Muğla, 22-25 Mayıs 2002.

ÖZKER, A. Niyazi: “1990 Sonrası Mali Saydamlık Üzerine”, **Yaklaşım**, Ocak-2001, Yıl.9, S.97.

ÖZTEK, Durmuş – ÇAĞLAYAN, Toper : **Kamu Harcamalarının Denetimi ve Yönetimi**, Başbakanlık Basımevi, Ankara-1995.

ÖZYILDIZ, Hakan : “Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe”, **Hazine Dergisi**, S.13, Ocak-2000.

POTTER, Barry H. : “ Fiscal Transparency : The IMF Code ”, **Public Management Forum**, Sigma Vol.5, No.1, 1999.

SAK, Güven-SÖNMEZ, Sinan : “Kamu Hesaplarında Saydamlık ve Borç Yönetimi”, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Mayıs-2000.

SAK, Güven : IMF 1999 stand – by anlaşması çerçevesinde hazırlanan rapor, 2000.

SÖNMEZ, Sinan : “Yolsuzluk , Saydamlık ve Küreselleşme”, **İktisat-İşletme Ve Finans**, Kasım-2001.

SAYIN, Şerif : “Devletin Şeffaflığı İçin Saydamlık Koalisyonları”, **Görüş Dergisi**, Sayı:4 , Eylül-Ekim 1999.

SEVİNÇ, Fikret : "Kamu Maliyesinde Saydamlık İçin Muhasebat Genel Müdürlüğünde Son 9 Ayda Atılan Adımlar", **TESEV**-2000.

SÖYLER, İlhami : "Ekonomideki Gizli KİT'ler (Döner Sermaye İşletmeleri) ve Bütçe Disiplini Açısından Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Ocak – Nisan 1996, S.121.

TEK, Zuhale : "OECD Ülkelerinde Mali Saydamlık Rehberi", (Bu yazı OECD Puma/SBO (2000) 6 Sayılı Dökümanın Çevirisidir), **Bütçe Dünyası**, Yıl:1, Ağustos-2000, S.4.

WHITE, Fidelma – HOLLINGSWORTH, Kathryn : **Audit, Accountability and Government**, Clarendon Press-Oxford-1999.

WIEHEN, Michael H. ; "Uluslararası Saydamlık", **Maliye Yazıları**, S.56 Temmuz-Eylül 1997.

YILMAZ, Hakkı Hakan : **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği**, DPT Yayınları, Haziran-1999.

YÖRÜKER, Sacit : **Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma-İnceleme-Çeviri Dizisi:1, Eylül-1999.

----- : **Türkiye'de Kamu Mali Yönetimini ve Sayıştay Denetimini Geliştirmeye Yönelik Çalışmalar**, Grup İçeri Brifing Notu, Araştırma ve Tasnif Grubu, 18 Ekim 2001.

----- : "İrlanda Kamu İdaresinde Yönetişim ve Hesap Verme Sorumluluğu", **Sayıştay Dergisi**, S.40.

Fonlar Mevzuatı ve Konsolide Bütçe ile İlişkileri, T.C. Maliye Bakanlığı-BÜMKO, S.1993/3, Ankara-Haziran 1993.

IMF: Annual Report, 1998.

IMF : Code of Good Practices on Fiscal Transparency , Declaration on Principles, 26 April 1999.

IMF : Revised Draft Manual on Fiscal Transparency , 1999.

IMF : Experimental Reports on Transparency Practice : United Kingdom , 15 March 1999.

IMF, Report on Obsevanance of Standarts and Codes: France.

IMF, Experimental Reports on Transparency Practice : Argentina .

INTOSAI Denetim Standartları, TC Sayıştay Başkanlığı.

KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI ve MALİ SAYDAMLIK, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT Yayınları, Ankara-2000.

Kamu Borç Yönetimi Raporu, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Nisan-2003.

KAMU MALİ YÖNETİM PROJESİ, DPT Yayınları, Ankara-2000.

Manual on Fiscal Transparency , IMF Publications-1999.

Manual on Fiscal Transparency, IMF Publications-2001.

Modernizing Accountability Practices in the Public Sector (Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının

Modernizasyonu), Çev. M. Hakan ÖZBARAN, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu Bilgi Notu, 31 Ocak 2001.

OECD : Public Sector Transparency and International Investment Policy, Directors for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs, 11 April 2003.

Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi, “Proje Hakkında Kapsamlı Bilgi Notu”, Sayıştay Proje Yönetim Birimi, Ağustos 1998.

SAYIŞTAY 2000 YILI MALİ RAPORU, Ekonomik Denge, S.33, Şubat-2001.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI: “Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Yeniden Yapılanma Faaliyetleri”, Ankara-2001.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2000 Yılı Hazine İşlemleri Raporu.

TÜRKİYE Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi Raporu (PEİR), Dünya Bankası-2000.

Türkiye’de Saydamlığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Çalışma Raporu, Yönlendirme Komitesi, Ankara-2002.

Vergi Harcamaları 2001, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ocak-2001, Ankara.

2001 Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C. Maliye Bakanlığı-2000

**EK: IMF'nin Mali Saydamlığın Sağlanması Amacıyla Öngördüğü
Minimum Standartlar**

Roller ve Sorumlulukların Açık Olması

- 1.1. **Kamu sektörünün sınırları ekonominin kalan kısmından net bir biçimde ayrılmalı, kamu sektörü içindeki politika ve yönetim rolleri çok iyi tanımlanmalıdır.**
 - 1.1.1 Kamu sektörü ile ekonominin kalan kısmı arasındaki sınır net bir şekilde tanımlanmalı ve "kamu sektörü" ifadesi geniş anlamıyla yani, hem merkezi hükümeti, hem de bütçe dışı faaliyetler (örn. Fonlar) de dahil olmak üzere daha alt seviyelerdeki yönetimleri içerecek biçimde kavranmalıdır.
 - 1.1.2 Devletin ekonominin kalan kısmına müdahalesi (yani düzenleyicilik ve sermaye sahipliği yoluyla bu kesimde oynadığı rol) hem şeffaf ve kamuya açık bir biçimde uygulanmalı ve hem de ayırım gözetmeyen net kural ve uygulamalara dayanmalıdır.
 - 1.1.3 Devletin farklı seviyelerdeki sorumlulukları ile yasama, yürütme ve yargı arasındaki sorumlulukların dağılımı net bir şekilde yapılmalıdır.
 - 1.1.4 Bütçeyle karşılanan faaliyetler ile bütçe dışı faaliyetlerin koordinasyonu ve yönetimi için açık mekanizmalar oluşturulmalı ve diğer kamu kurumlarına (örneğin merkez bankası, devlet kontrolündeki finansal ve finansal olmayan kurumlar gibi) ilişkin olarak açık seçik tanımlanmış düzenlemeler getirilmelidir.
- 1.2. **Mali yönetim için şeffaf ve net, yasal ve idari bir çerçeve oluşturulmalıdır.**
 - 1.2.1 Mali yönetim, bütçe içi ve bütçe dışı faaliyetleri kapsayan kavrayıcı yasal ve idari düzenlemeler tarafından yönlendiriliyor olmalıdır. Herhangi bir kamu fonunun taahhüdü veya harcaması yasal bir yetkiye dayanmalıdır.
 - 1.2.2 Vergilerin ve diğer yükümlülüklerin açık bir hukuksal dayanağı olmalıdır. Vergi kanunları ve düzenleyici idari tasarruflar kolay ulaşılır ve anlaşılır olmalı, bunların uygulamasında ki idari takdiri net kriterler yönlendirmelidir.
 - 1.2.3 Kamu görevlilerine yönelik etik standartlar net ve açık bir şekilde belirlenmeli ve yeterli şekilde duyurulmalıdır.

2. Bilginin Kamuya Açık Olması

- 2.1. **Kamuoyu, devletin geçmişteki, halihazırdaki ve gelecekteki mali faaliyetleri hakkında bilgilendirilmelidir.**
 - 2.1.1 Yıllık bütçe, merkezi yönetimin tüm faaliyetlerini detaylı bir şekilde kapsamlı, ve aynı zamanda merkezi yönetimin bütçe dışı faaliyetleriyle ilgili bilgileri de sunmalıdır. Buna ek olarak kamu kesiminin genel mali durumunu yansıtmak üzere merkezi yönetim dışındaki yönetimlerin gelir ve giderleri hakkında da yeterli bilgi sağlanmalıdır.

- 2.1.2 Yıllık bütçedekilerle kıyaslanabilecek veriler bağlamında, bütçeyi takip eden iki yıla ait önemli bütçe öğelerinin tahminleri ve önceki iki mali yılın bütçe uygulama sonuçları sunulmalıdır.
- 2.1.3 Vukuu muhtemel yükümlülüklerin, vergi harcamalarının, yarı mali faaliyetlerin yapısını ve mali önemlerini belirten tablolar yıllık bütçe ile birlikte yayımlanmalıdır.
- 2.1.4 Merkezi yönetim, devlet borçlarının ve mali varlıklarının (para, altın, açılan krediler ve verilen avanslar vs.) seviyesi ve kompozisyonu ile ilgili bilgileri düzenli olarak yayımlamalıdır.

2.2. Mali bilgilerin periyodik olarak yayımlanması konusunda kamuoyuna yapılan açık bir taahhüt bulunmalıdır.

- 2.2.1 Mali bilgilerin yayınlanması konusunda somut taahhütlerde bulunulmalıdır. (Örn. Bütçe Kanunu)
- 2.2.2 Mali raporların yayın takvimi kamuoyuna duyurulmalıdır.

3. Bütçenin Hazırlanmasında, Uygulanmasında ve Raporlanmasında Açıklık ve Saydamlık

3.1. Bütçe ile ilgili dokümanlar, mali politika hedeflerini, makroekonomik çerçeveyi, bütçenin dayanağını oluşturan politikayı ve önemli mali riskleri de belirtmelidir.

- 3.1.1 Mali politika hedeflerini belirten açıklamalar ve sürdürülebilir mali politikaların bir değerlendirmesi yıllık bütçe için bir çerçeve oluşturmaktadır.
- 3.1.2 Benimsenen tüm mali kurallar (örneğin dengeli bütçe gereksinimi veya hükümetin alt kademeleri için geçerli olan borç limitleri gibi) açıkça belirtilmelidir.
- 3.1.3 Yıllık bütçe, kapsamlı ve tutarlı bir makroekonomik çerçeve içerisinde sunulmalı ve bütçe tahminlerinin altında yatan ekonomik varsayımlar ve önemli parametreler (örneğin fiili vergi oranları) açıkça sunulmalıdır.
- 3.1.4 Yıllık bütçeye dahil edilen yeni politikalar mevcut yükümlülüklerden ayırt edilmelidir.
- 3.1.5 Ekonomik varsayımlardaki değişiklikler ve belli harcamaların belirsiz maliyetleri (örneğin mali yeniden yapılanma) dahil olmak üzere, yıllık bütçeye ilişkin önemli riskler belirlenmeli ve mümkünse rakamsal olarak gösterilmelidir.

3.2. Bütçe verileri, politika analizlerinin yapılmasını kolaylaştıracak ve hesap verme sorumluluğunu geliştirecek şekilde tasnif edilmeli ve sunulmalıdır.

- 3.2.1 Kamu kesiminin işlemleri gelir, gider ve finansman şeklinde ayrılarak gayri safi bazda raporlanmalıdır. Giderler de ekonomik, fonksiyonel ve idari olmak üzere 3 kategoride alınmalıdır. Bütçe dışı faaliyetlere ilişkin veriler de benzer şekilde tasnif edilmelidir. Bütçe verileri uluslararası tasnife imkan verecek şekilde sunulmalıdır.
- 3.2.2 Önemli bütçe programlarının hangi hedeflere ulaşmayı amaçladığı (örneğin ilgili sosyal göstergelerin iyileştirilmesi) bildirilmelidir.
- 3.2.3 Devletin genel bilançosu, devletin mali pozisyonunun standart özet bir göstergesi olmalıdır. Sadece genel bilanço dayalı kararlar almanın doğru olmadığı ekonomik koşulların bulunması halinde, genel bilanço diğer mali göstergelerle (örneğin faaliyet bazındaki bilanço, yapısal bilanço, ana bilanço gibi) desteklenmelidir.

3.2.4 Yıllık bütçe ve kesin hesaplarda kullanılan muhasebenin temeli (örneği nakit veya tahakkuk muhasebesi) açıklanmalı, bütçe verilerinin hazırlanışında ve sunumunda kullanılan standartlar belirtilmelidir.

3.3. **Onaylanmış harcamaların uygulanmasına ve izlenmesine ilişkin prosedürler açıkça belirtilmelidir.**

3.3.1 Kapsamlı ve bütünsel bir muhasebe sistemi kurulmalıdır. Bu muhasebe sistemi gecikmiş ödemelerin belirlenmesinde güvenilir bir dayanak sağlamalıdır.

3.3.2 İstihdam ve satın alma ile ilgili prosedürler standartlaştırılmalı ve ilgilenen tüm taraflarca kolaylıkla erişilebilir hale getirilmelidir.

3.3.3 Bütçe uygulamaları iç denetimce denetlenmeli ve bu denetimin prosedürleri incelemeye açık olmalıdır.

3.4. **Mali raporlama zamanlı, kapsamlı ve güvenilir olmalı ve bütçeden sapmaları belirlemelidir.**

3.4.1 Bütçe içi ve bütçe dışı sonuçlar yıl içerisinde düzenli olarak raporlanmalı ve başlangıçtaki tahminlerle kıyaslanmalıdır. Yönetimi alt düzeylerine (örn. Yerel yönetimler) ilişkin olarak detaylı bilgilerin bulunmaması halinde, bunların mali pozisyonları ile ilgili eldeki mevcut göstergeler (örneğin; bankalara olan borçlar, çıkarılan tahviller gibi) sunulmalıdır.

3.4.2 Zamanlı, kapsamlı ve denetlenmiş kesin bütçe hesapları bütçe dışı faaliyetlere ilişkin eksiksiz bilgilerle birlikte yasama organına sunulmalıdır.

3.4.3 Önemli bütçe programlarının hedefleri doğrultusunda elde edilen sonuçlar yasamaya raporlanmalıdır.

4. Mali Bilgilerin Doğruluğunun ve Güvenilirliğinin Bağımsız Teminatları

1.1. **Mali bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği kamuoyu incelemesine ve bağımsız incelemeye tabi olmalıdır.**

4.1.1 Kamu hesaplarının doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin periyodik raporları kamuoyuna ve yasama organına sunmakla yükümlü olan ulusal bir denetim kurumu veya eşdeğer bir kurum (Sayıştay), yasama organı tarafından görevlendirilmelidir.

4.1.2 Makroekonomik tahminler, varsayımlarıyla birlikte, bağımsız uzmanların incelenmesine açık olmalıdır.

4.1.3 Mali istatistiklerin doğruluğu ve güvenilirliği, kurumsal bağımsızlığı bulunan bir ulusal istatistik dairesiyle güçlendirilmelidir.

ÖZET

Kamu Mali Yönetiminde saydamlık anlayışı, içinde bulunduğumuz çağın vazgeçilmez en önemli unsurlarından biridir ve IMF tarafından üye ülkelere önerilen yeni bir konudur. Sistemde saydamlık anlayışının oturtulabilmesi için devlete çok önemli görevler düşmektedir. İlk adım karşılıklılık ilkesi doğrultusunda devletin millettten talep ettiğini devletten talep edebilmektir.

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve işlevlerinin, maliye politikasının, kamu kesimi hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuya açık olmasıdır. Seçmenlerin ve mali piyasaların, hükümetlerin şimdiki ve gelecekteki mali durumlarını doğru olarak değerlendirebilmeleri için kamu sektörü dışında cereyan eden işlemlerini de içermek üzere, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, zamanında, kapsamlı ve güvenilir bilgiye kolayca ulaşmayı içerir.

Kamusal mali işlemlerde saydamlık, mali politikaların planlanması ve sonuçları ile ilgili daha bilinçli bir kamuoyunun oluşmasına, mali politikaların uygulanması konusunda hükümetlerin sorumlu tutulmasına ve böylece makroekonomik politikaların ve seçimlerin daha iyi anlaşılmasına ve geçerlilik kazanmasına imkan verecektir.

Mali saydamlık, bunu uygulayan hükümetlere duyulan güveni sağlamlaştırırken, sürdürülmesi mümkün olmayan politikaların devam ettirilmesi halinde, politik riski artırır. Hükümetlerin kredibilitesinin artmasıyla beraber söz konusu hükümetler bu politikalar sonucunda mali piyasalarda ortaya çıkacak düşük maliyetlerden fayda sağlayacaklardır. Bunun aksine saydam olmayan mali yönetim, ekonomik istikrarsızlığın yanı sıra politik ve mali istikrarsızlığa yol açabilir, verimliliği azaltır ve eşitsizliği artırır. Kısaca, mali saydamlık iyi bir yönetim imajı yaratır. İyi bir mali yönetim imajı da

hükümet faaliyetlerinin etkinliğini artırır ve güçlü bir kamu mali sisteminin oluşmasına katkıda bulunur.

“Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık ve Türkiye Örneği” konulu tez çalışmamız saydamlık konusunu ve önemini vurgulamayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda hazırlanan tezimizin birinci bölümünde, IMF tarafından belirlenen saydamlık standartları ve ilkeleri ortaya konularak, saydamlık net bir biçimde tanımlanmış olup, OECD tarafından belirlenen ilkelere de yer verilmektedir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması hususuna yer verildikten sonra bu noktada saydamlığın yeri ve önemi üzerinde durulmaktadır. Yine bu bölümde IMF standartları açısından Türkiye’deki durum değerlendirilmekte ve sonrasında farklı ülkelerden örneklerle yer verilmektedir.

Çalışmamızın üçüncü ve son bölümünde ise, Türkiye’de saydamlığı engelleyen ve sistemde olumsuzluklara neden olan hususlar belirtildikten sonra bugüne dek saydamlığı sağlama yönünde yapılanlar, yapılması gerekenler ve çözüm önerileri üzerinde durulmaktadır.

ABSTRACT(SUMMARY)

The transparency idea in the Public Fiscal Management is one of the most important element of our era and a new subject which places a suggestion of IMF for the member countries. To set this understanding in the system, the governments should spend significant effort. The first step is through the principle of being reciprocal, being able to demand from the state what state demands from the public.

Fiscal transparency is openness of the structure and functions of the government, the fiscal policy, public accounts and fiscal objectives to the public. This fact includes also easy access to correspondable, understandable, timely, comprehensive and safe information in order to evaluate the governments' fiscal performance by the voters and markets.

Transparency in fiscal transactions will introduce opportunity in order to hold the government responsible for its actions and to understand the macroeconomic policies clearly and to emerge more conscious public opinion.

Fiscal transparency confirms the faith to the governments who apply, conversely, politic risk increase when there is no transparency. With rising credibility, the governments will benefit from the low costs emerges in financial markets. Contrary to this, when there exists no transparency, there will be the possibility of economic, political and fiscal instability and it will reduce efficiency and increase the inequality. Shortly, transparency creates a good management image for governments and this good image increases the efficiency of government actions and contributes to emerging of a strong public fiscal system.

Our study called “ Transparency in the Public Fiscal Management and Example of Turkey” aims to stress on the importance of transparency. Following this aim, in the first part of our study, we will bring out the IMF

standards and principles for the transparency and also standards defined by OECD, so we will define it in a clear manner.

In the second part of our study, we will examine the Restructuring of Turkish Public Fiscal Management and at this point we will emphasize the place and importance of transparency. And also we will evaluate Turkey regarding the IMF standards and then examples from different countries.

In the third and the last part of our study, after explaining the cases which prevent the transparency and cause bad effects in the system, we will express the studies made until now, the requirements and solution suggestions to provide transparency.

