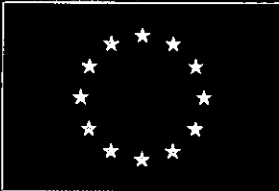


Parlamento ve Sayıştay Denetimi

Tülay ARIN
Necdet KESMEZ
İhsan GÖREN



Türkiye Ekonomik ve
Sosyal Etüdler Vakfı
*The Turkey Economic and
Social Studies Foundation*
1961

DEVLET REFORMU

PARLAMENTO VE SAYIŞTAY DENETİMİ

**Parlamente Bütçe Denetimi
Plan ve Bütçe Komisyonu:
Yapı ve İşlevler Üzerine
Uluslararası Karşılaştırma**

Tülay Arın

Sayıştay Denetimi

Necdet Kesmez
İhsan Gören

İstanbul
2000

Parlamento ve Sayıştay Denetimi

Copyright © 2000

Bu eserin tüm telif hakları
Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler
Vakfı'na aittir.

TESEV

Fenerli Türbe Sk. No.: 6
80830 Rumeli Hisarüstü - İSTANBUL
Tel : 212. 287 32 13 (3 hat)
Fax : 212. 257 76 25
tesev@superonline.com
info@tesev.org.tr
www.tesev.org.tr

TESEV YAYINLARI 16
ISBN: 975-8112-20-1

Grafik Tasarım
MAVİ GRAFİK

Basım
ACAR MATBAACILIK

İçindekiler

Sunuş	9
Foreword	13
Özet	15
Summary	19
 Parlamente Bütçe Denetimi – Plan ve Bütçe Komisyonu:	
Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Farklılaştırma	
Tülay ARIN	21
I. Giriş	21
II. Bütçe Süreci	22
A. Bütçe Süreci Kuramı	22
B. Bütçe Sürecinde Yasama-Yürütme İlişkileri	34
1. Meclis-Bütçe Komisyonu İlişkileri	34
2. Yasama-Yürütme İlişkileri	38
C. Bütçe Sistemleri ve Yasama-Yürütme İlişkileri	41
1. İngiltere	41
2. Japonya	45
3. Fransa	48
4. Amerika	50
III. Bütçe Reformları	58
A. Mali Denetim Amacıyla Yasal Sınırlamalar	60
B. Bütçe Prosedürünün Reformları Yoluyla Mali Disiplin	63
1. Orta Vadeli Bütçe Süreci	64
2. Bütçe Programlarına Tavan Getirilmesi	64
3. Bütçe Uygulamasında Esneklik	66
4. Parlamente'nin Rolünün Güçlendirilmesi	66
Performans Kısıtları	70
IV. Bütçe Reformlarının Sonuçları	72
Kaynakça	77

**Kamu Mali Yönetiminin
Yeniden Yapılandırılması ve Denetim**

İhsan GÖREN	79
Özet	79
Giriş	83
Kamu Mali Yönetiminde Yenilenme İhtiyacı	86
Türk Kamu Mali Yönetiminin Temel Özelliği	89
Bütçe	90
Muhasebe	94
Organizasyon	99
Nakit Yönetimi	103
Borç Yönetimi	105
Kamu Mali Yönetimi Bilgi Sistemi	107
İç Kontroller (İç Kontrol Mekanizmaları)	108
Denetim	110
Hesap Verme Yükümlülüğü	113
Temel Özellikler	113
Hesap Verme Yükümlülüğünün Tanımı	116
Hesap Verme Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi ve Denetimi	118
Kamu Yönetimindeki Yeni Gelişmelerin Hesap Verme Yükümlülüğü Üzerindeki Etkileri	121
Artan Şeffaflık İhtiyacı ve Hesap Verme Yükümlülüğü	122
Hesap Verme Yükümlülüğü ve Demokrasi	122
Denetim Standartları	123
Denetimin Temel Varsayımları	126
Denetimin Tanımı	128
Türkiye’de Denetim Anlayışı	130
Kamu Mali Yönetimimizdeki Sorumluluk Kavramı	130
Türkçe Kaynaklara Göre Denetim	132
Mevzuatımızda Denetim	135
Türkiye’de Denetimin Amaçları	139
Değerlendirmeler	140
Denetim Yaklaşım ve Anlayışlarındaki Farklılıkların Kökeni	143
Çağdaş Denetim Anlayışı	143
Ekonomici Yaklaşım	143
Yönetim Kontrolleri (İç Kontroller)	144

Hesap Verme Süreci ve Denetim	145
Ülkemizdeki Denetim Anlayışı	145
Hukukçu Yaklaşım	145
Genel Uygunluk Bildirimleri:	
Devlet (Hazine) Genel Hesabının Tasdiki	146
Dış Kontroller (Mevzuat)	147
Bidayetten Zimmettarlık Anlayışı ve Sayıştay İlamları	148
Sonuç ve Öneriler	150
Ek I	152
Ek II	155
Ek III	165
Notlar	170
Kaynakça	176

Dünya Yüksek Denetim Kurumları ve Sayıştay

Necdet KESMEZ	179
Özet	179
Summary	183
I. Giriş	187
A. Genel	187
B. Siyasi Sistem	187
C. Divanı Muhasebat'tan Sayıştay'a	188
II. Görev ve Rol	189
A. Tanım	189
B. Vizyon ve Misyon	190
C. Sayıştay'ın Vizyon ve Misyonu	192
III. Konum	193
A. Genel	193
B. Anayasada Yer Alma	194
C. Devlet Yapısı İçindeki Yer	194
1. Yargı Bölümü	195
2. Zorunluluk	195
3. Eleştiri	196
IV. Yapı ve Kuruluş	197
A. Türler	197

1. Örnek Fransa	197
2. Hiyerarşi	198
B. Üçlü Yapı	199
1. Üst Yönetim	199
aa. Başkanlık	199
bb. Özellikler	200
2. Kurullar	200
aa. Genel Kurul	201
bb. Diğer Kurullar	202
3. Üyeler	203
4. Savcılık	203
V. Özellikler	204
A. İhtiyaç	204
B. Bağımsızlık	204
1. Kurumsal Bağımsızlık	205
2. Görevlilerin Bağımsızlığı	208
aa. Atanma	208
bb. Görev Süresi	209
cc. Görevden Alma	210
3. Mali Bağımsızlık	213
4. Sayıştay Bütçesi	213
VI. Yetkiler	215
A. Denetimin Yürütülmesi	215
B. Sayıştay'da Denetimin Yürütülmesi	216
C. Denetim Sonuçlarının Uygulanması	217
D. Sayıştay İlamları ve Raporları	218
VII. Görev ve Yetki Alanı	219
A. İlkeler	219
B. Denetlenecek Kuruluşların Niteliği	220
(a) İktisadi ve Ticari Teşebbüsler	220
(b) Kamu Kaynaklarında Finanse Edilen Kuruluşlar	220
(c) Yerel Yönetimler	221
C. Sayıştay'ın Görev ve Yetki Alanı	221
Değerlendirme	223
Şemalar	224
Notlar	226
Kaynakça	228

Sayıştay'da Yeniden Düzenleme

Necdet KESMEZ	229
Özet	229
Summary	233
I. Giriş	237
II. İhtiyaç	237
A. Kamuoyu	237
B. Tanınma ve İlgi	238
C. Kavramsal Çerçeye	239
D. Kuvvetler Ayrımı	240
E. Diğer Açılar	242
F. Saptamalar	243
G. Sunulmayan Raporlar	244
H. Zorunluluklar	247
İ. Boşluk	248
III. Amaç	249
A. Geleceğe Bakış	249
B. Postulalar	249
C. Hedefler	250
IV. Alanlar	251
A. Genel	251
B. Kamu Mali Yönetim Sistemi	252
C. Denetim	253
1. Genel	253
2. Denetimin Yürütülmesi	254
3. Denetimin Yönetimi	255
4. Dışa Dönük Raporlama	255
5. Yeni Denetim Alanları ve Yaklaşımları	256
D. Eğitim	256
E. Bilişim Sistemi	257
F. Yargı İşlevi	257
G. Yönetim ve Organizasyon	259
V. Sonuç	260
Notlar	261
Kaynakça	262

Sunuş

Avrupa Birliği Türkiye Temsilciliği ile TESEV arasında Şubat 1998’de yapılan bir sözleşmeye göre devlet reformuna ilişkin on bir alanda oluşturulan araştırma grupları tarafından hazırlanan belge ve tebliğler önce konferanslarda tartışıldı; ardından da proje koordinatörleri tarafından son şekli verilerek kitaplar halinde basılmak üzere matbaaya sevk edildi. Çalışma belgelerini TESEV’in web sitesinde de bulmak mümkün.

TESEV, Türkiye genelinde bir tartışma açılmasını sağlamak amacıyla, önümüzdeki birkaç ay içinde düzenleyeceği bir konferansta devlet reformu çalışmasının sonuçlarını hükümet, bürokrasi, milletvekilleri, akademik çevreler, iş çevreleri ve basınımıza sunacak.

Türkiye’de devletin rolü ve ağırlığının büyük olduğunu biliyoruz. Bunda Cumhuriyet’in kurulmasıyla sonuçlanan tarihi süreçlerin payı olduğu kuşkusuz. Osmanlı İmparatorluğu, Batı Avrupa ile rekabetinde geri kalmış; savaşlarda büyük toprak kayıplarına uğramıştı. Bekasını sağlayabilmek için batılılaşma reformlarını uygulamak devlete düşmüştü.

Bu savunma amaçlı milliyetçilik Cumhuriyet’in ilk dönemi olarak tanımlanabilecek 1923-1950 arasında yoğunluğunu artırarak devam etti. 1929 dünya ekonomik bunalımına karşı devletçi ekonomik politikalara başvurmaktan başka çare yoktu. Büyük sermaye açığı olan, savaşlarda harap olmuş bir ülkede ekonomik kalkınmanın böylece tümüyle devlete kalması, doğal olarak devletin büyümesine de neden oldu.

1950’de demokrasiye geçildikten sonra ülkenin çok eksik olan altyapı yatırımları yine devlet öncülüğünde yürütüldü. 1961’le başlayan planlı dönemde, o günün revaçta olan ideolojisine uygun ithal ikameci kalkınma modeli de, hem devletin piyasaya müdahalesine, hem de devlet iktisadi teşebbüslerinin çoğalmasına yolaçarak, devletin ekonomideki ağırlığını artırdı.

Bu durum 24 Ocak 1980 serbest piyasa reformlarına kadar sürdü. Halen içinde bulunduğumuz bu dönemde devletin ekonomik alanda-

ki küçülmesi, iç üretimin giderek artan oranlarda özel sektör tarafından yapılmakta olmasından da görülmüyor. Başlangıçta yavaş ilerleyen, ancak bugünlerde hızlanan özelleştirmeler de bu süreci tamamlıyor.

Siyasi açıdan devletin ağırlığı, 27 Mayıs 1960 ve 12 Eylül 1980’de ikisi açık, 12 Mart 1971’deki ise dolaylı olan askeri müdahalelerden kaynaklanıyor. Bu durumda, kendiliğinden (spontane) büyüme ve gelişmesini gerçekleştiremeyen ve bu nedenle tepeden radikal çağdaşlaşma reformları yapmak zorunda kalan ülkelerde görülen, siyasi hayatın kutuplaşması ve zaman zaman toplumsal şiddet ve terörün ortaya çıkması sonucunda, ülkenin yönetilemez hale gelmesinin payı var.

Özel sektörün bağımsız gelişmesine imkan vermeyen aşırı müdahaleci ekonomi ve demokrasinin geliştirilmesinde başarılı olamayan müdahaleler ortamında, sivil toplumun gelişmesi de mümkün olmadı.

Yukarıdaki hususların ışığında, devlet reformu projesi, üç alt proje halinde, siyasi sistemin iyileştirilmesi için parlamenter, yarı-başkanlık ve başkanlık sistemleri; siyasi partilerin mevzuat ve uygulama bakımından eksikleri ve parlamentonun etkin biçimde çalıştırılması üzerinde durdu.

Hesap verme ve saydamlık açısından bütçenin büyük önemi nedeniyle bir alt proje bu konuya hasredildi. Bunu, devletin denetimi alanında Sayıştay ve Bütçe ve Plan Komisyonu’nun işlevlerini ele alan ve uluslararası örneklerle kıyaslayan alt proje izledi.

Diğer bir alt proje de devletin az sayıda, kaliteli ve yetkin personel istihdamını hedef aldı. Bu alanda bir türlü gerçekleştirilemeyen çeşitli reform girişimleri incelendi. Yeni insan-kaynakları kavramının hantal, pahalı ve verimsiz bürokrasiye nasıl uygulanabileceği çalışıldı.

Küreselleşen dünyada devletin yeni işlevi olarak beliren “düzenleme” (regulation) kavramı, Türkiye’de belki de ilk kez, telekomünikasyon ve özelleştirme bağlamında, bir alt proje olarak ele alındı.

Bir alt proje grubu da, yine yeni yönetim kavramlarından olan, hizmet ölçümünü, somut bazı belediyeler bağlamında araştırdı ve sonuçlarını tartıştı.

Devlet reformunun tematik yaklaşımı yoksulluk idi. İki ayrı grup, kentsel yoksullukla, bölgesel yoksulluk ve bu çerçevede Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nin sosyoekonomik sorunlarını irdeledi.

Nihayet, Türkiye’nin inişli çıkışlı bir çizgi izleyen reform girişim ve uygulamalarındaki başarılar ve özellikle de başarısızlıklar, ayrı bir grubun konusu oldu.

Kuşkusuz bu proje, devletin reform gerektiren tüm yönlerini ele almaktan uzak. Yine de Türkiye’de, bu denli kapsamlı ilk proje niteliğini taşıyor. AB adaylığımızın kabul edildiği bir dönemde devlet reformu her bakımdan önem kazanmış durumda. TESEV bundan sonraki çalışmalarıyla bu alandaki eksikleri ele almaya devam edecek.

AB Ankara Temsilciliği’ne sağladığı fon ve gerçekleştirdiği işbirliği için teşekkürü borç biliyoruz. Ayrıca, isimlerini tek tek saymaya imkan olmayan, bilim adamları, uzmanlar ve bürokratlara katkılarından dolayı şükranlarımızı sunuyoruz.

Gündüz AKTAN
TESEV Genel Direktörü

Foreword

The publication of TESEV's series of studies on the role of the state is well timed. Turkey, now on its way towards EU membership, is gaining the self confidence to review many of its institutions with a critical eye and develop a far reaching agenda of reform. The state in Turkey has always occupied a special, somewhat hallowed, place, above rather than below the people, driving rather than serving the process of modernisation. The concept of the state has been very broad, encompassing power and politics, not just the public administration, as in most Western countries. This is changing, of course, as the private sector of the economy expands and does without state contracts, as civil society spreads its wings and shows its competence and autonomy, as local communities find their voice and mobilise their own resources. How will the state adapt its role to the new challenges and opportunities of a grown-up society? These are questions which the TESEV studies seek to answer. The European Commission is pleased to have been able to sponsor this work.

Throughout Europe, the role of the state pervades much of modern day debate about the shape of society, the quality of democracy, the efficiency of the economy. It was also so in times past, when the debate tended to revolve around "more" or "less" of the state: more control to promote equity and equality of opportunity, less intervention to preserve individual liberty and choice. It was the classic left-right debate. Nowadays the debate has shifted. It has become less ideological, more technical. The state is a tool, that can be used well or badly to achieve society's ends. But can we, the citizens, find ways to define our needs? The state is accountable, but how well do we monitor its actions? The state provides public services, but can we as consumers insist on quality? The same questions apply in Turkey.

The state is no longer monolithic, the repository of national power, the symbol of sovereign virility. The market economy, global

competition, and the impact of information technology combine to erode fundamentally the influence of the national state in the economy. Within the EU, many of the residual regulatory functions of the state are defined at EU level where sovereignty is shared. Many of the competences for planning public investments and managing public services are devolved to the regional and local governments. National civil servants become key actors in the process of European integration, incorporating the European dimension in local policies, or travelling to Brussels to work together on technical committees, to learn from each other, to build consensus, to propose new dimensions of common policies.

The national state is not yet melting away but it is having to become highly sensitive to public opinion. It needs to listen to lobbyists, receive expertise from professional groups, produce detailed accounts for politicians, keep the media well informed. It has to show cost effectiveness, quality control, and freedom of information. And nowadays, in the EU, it has to inspire the respect and trust from all the other Member states.

TESEV has done well to bring in expertise from other parts of Europe to stimulate its own thinking. This should become a more natural reflex in future as Turkey begins to set its reform strategy more firmly within the context of European values and experience. I hope that this series of studies by TESEV will help carry forward the debate about the role of the state in Turkey and contribute to the shaping of the reforms ahead.

Karen FOGG
Ambassador
Representative of the European
Commission to Turkey

Özet

Dünya çapında gözlenen bir akım, devletin iktisadi yaşamdaki rolünü azaltmaya çalışırken bir yandan da kamu kurumlarının işleyişini daha etkin hale getirmeye çalışmaktadır. Bütün dünyada yapısal uyum, yani fiskal uyarlanma ve piyasa reformları gündeme gelmiştir. 1990'larda bu hâlâ temel hedeflerden biri olmaya devam etmektedir. Fakat vurgu devletin reformu üzerine, özellikle de idari reform odağına kaymaya başlamıştır. Yeni dünya düzeni ile devlet reformu kavramları arasında yakın bir bağlantı bulunmaktadır. Yeniden yapılanma belli politikaları dayatmaktadır. Bu politikaların uygulanabilmesi için kamu kurumlarının da işleyiş mekanizmalarının değişmesi gerekmektedir.

Son yirmi yıldır birçok OECD ülkesi devletin rolünü ve işlevlerini köklü şekilde irdeleme çabalarına ve kamu yönetimi reformlarına sahne oldu. Yirmi yıldır süren reformlardan sonra, kamu kesimini yeniden yapılandırma mücadelesi OECD ülkelerinin hepsinde olmasa bile büyük çoğunluğunun gündeminde yer almaktadır. Ülke yönetimlerinin büyük çoğunluğu reformların yönelimi bakımından "yeni kamu yönetimi" olarak atıf yapılan söylemi ve uygulamaları benimsemektedir. Bu söylem, etkinliğin artırılması, bütçe açıklarının ve kamu borçlarının düşürülmesi, hizmet sunumunun iyileştirilmesi, bürokrasi ve harcama programları üzerindeki siyasi denetimin güçlendirilmesi, saydamlığın artırılması, kamu çalışanlarının politika geliştirme ve performans yönetimi konusunda sorumlu tutulması gereğini vurgulamaktadır. Bütün bu reformlar bütçe sürecinin yeniden yapılanması anlamına gelmektedir. Günümüzde hakim ideoloji olan "daha ince daha etkin devlet" bütçe reformlarıyla çeşitli ülkelerde çeşitli derecelerde uygulanmaya konmuştur.

Bazı bütçe sistemlerinin incelenmesi göstermektedir ki bütçeleme sürecini belirleyen kuralların, normların ve kurumların politika oluşumunu disiplin ve koordinasyon içinde sürdürmesini sağlaması önemlidir. Bazı ülkelerde politikacılar makroekonomik ve stratejik koordinasyon görevini yetkin ve görece özerk merkezi kuruluşlara bırakmışlar-

dır ve bunların faaliyeti danışma süreci tarafından denetlenmektedir. Diğer bazı ülkelerde politikacılar kendilerini kararların alındığı forumlarda kolektif olarak sınırlamakta ve birbirini denetlemektedir. Kurumsal örgütlenme biçimleri farklı olsa bile, etkin bir kamu sektörüne sahip olan ülkelerde genellikle şu özellikler görülmektedir: Profesyonel yetkinlikle ve düzgün bilgi akışıyla desteklenmiş güçlü bir merkezi makroekonomik ve stratejik koordinasyon kapasitesi; kamu kuruluşları arasında yetkilerin açıkça tanımlanması; disiplin ve politika müzakeresi; toplumla kurumsallaşmış bağlantılar, hesap verme ve tepkileri engörme. Bu mekanizmaların çok önemli bir ögesi hükümet içinde etkili bir kapasitenin varlığıdır. Fransa'da Kabine Sekreteri, Japonya'da Maliye Bakanı, ABD'de Yönetim ve Bütçe Ofisi bütçe teklifinden önce bakanlıklar ve harcamacı kuruluşlar arasında koordinasyonu kolaylaştırmak üzere işlev görürler.

Bütçe reformlarının başta gelen öğelerinden birisi mali denetim amacıyla kamu harcaması, bütçe açığı ve kamu borçlarına yasal sınırlar getirilmesi oldu. Bu nedenle, reformlarda parlamentoların rolü ve işleyişi konusu da önemli bir reform alanı olarak gündeme geldi. Parlamento sistemlerinde bakanlıkların parlamentoya karşı sorumlulukları politikacıları reformlara angaje eden geleneksel yoldu. Harcama sistemlerinin reformunda parlamentonun rolü görece güçlü idi. Parlamento daha açık enformasyon sunulması, öncelikler ve performans ölçütleri konusunda parlamentoya çok daha geniş kapsamlı raporlar sunulması, parlamento komitelerine reformları değerlendirme ve irdeleme konusunda daha aktif olma görevini vermek gibi belli başlı değişiklikler uygulamaya kondu. Bazı örneklerde parlamento komitelerinin rolü, özellikle muhalefetteki siyasetçilerin reformlar konusunda katkısını sağlama ve reform programlarını değerlendirme bakımından merkezi öneme sahipti. Özellikle konsensüs kültürüne sahip olan ülkelerde reform çabaları ne denli siyasalsa parlamentoya o ölçüde bilgi verilmesi ve danışılması gerekiyordu. Reformların yasalaşması reformların uygulanması ve yürütülmesi bakımından çok önemliydi. Bunun için de parlamentonun desteğini kazanmak parlamentoya karşı azami açıklığı ve bilgilendirmeyi gerektiriyordu.

Kamu harcaması yönetimi sistemleri hükümetin önceliklerini açıkça tanımlamasına uygun hale getirildi, bütçe kararlarının giderek daha büyük ölçüde performans bilgisi temelinde alınması sağlanmaya çalışıl-

dı. Hükümetin parlamentoya, bakanlıklara, kuruluşlara, merkezi devlet iktisadi kuruluşlarına maliye ile ilgili bilgileri çok daha açık, gelişmiş, kapsamlı sunma yükümlülüğü getirildi. Mali ve mali olmayan bilginin birleştirilmesi ve beraberce sunulması ile geçmiş uygulamaların daha iyi anlaşılmasına ve daha iyi planlamaya yol göstermesi sağlanmak istendi. Bazı ülkeler için tahakkuk temelinde muhasebe sistemine geçiş en önemli reform girişimlerinden birisi oldu. Bazı ülkelerde bütçe sistemi net kamu harcaması toplamına belli dönemler için limitler koydu, bütçeyi belli kısımlara bölerek de bu limitleri getirdi. Sonuçların hesabının verilmesi sistemi özellikle yatırım fonlarının sonuçlarını çok daha görünür kılmayı hedefledi.

Performans yönetimi reformları OECD ülkelerinin büyük çoğunluğunda yürürlüğe kondu. Etkinliği artırma yanında bu reformlar hesap vermeyi güçlendirmeyi hedefledi. Saydamlık hesap vermenin yolu olarak kabul edildi. Kuruluşların parlamentoya sistematik olarak rapor vermesi ve bu raporları kamuoyuna sunması zorunlu kılındı. Parlamento sonuçlara yönelik yönetim uygulamalarının ilerlemesini periyodik raporlarla izledi. Bazı reformlarda ademi merkeziyetçilik bazı yetkileri harcamacı kuruluşlara veya yerel yönetimlere bıraktı. Böylece, aslında o konularda parlamenter denetim azaldı, yürütme organı yetkisi arttı, fakat sonuçların parlamenter denetimi bu yetkilerin kullanılma çerçevesini belirlemiş oldu.

Reformlardan önceki dönemde bütçe kısıtlarının daha gevşek olduğunu, sürecin daha esnek olduğunu söylemek mümkündür. Bütçe komisyonundaki görüşmeler sırasında daha popüler programlar genişletilir, daha az popüler olanlar daraltılırdı. Komisyonun tekliflerini beğenmeyen milletvekilleri de mecliste bunu değiştirmeye çalışırlardı. Bu ilişkiler kısmen işbirlikçi kısmen de çatışmacı bir şekilde ve bazı zımnî ilkeler doğrultusunda yürürdü. Öyle görünmektedir ki mali disiplin reformları bütçe sürecinin çatışmalarını yoğunlaştırmaktadır.

Harcamaların kısılması harcamaların dağılımı ve bileşimi konusundaki mücadeleleri keskinleştirmektedir. Reformlar yasama sürecinde bütçe komisyonunun kabineye alması bir politika değerlendirmesi sunma ve denetleme yetkisini güçlendirmektedir, fakat toplamlar üzerindeki yasal kısıtlamalar komisyonun hareket alanını daraltmaktadır. Toplam harcamalar ve yürütmenin tek tek hizmetler üretmesi bakı-

mından yasamanın yürütme üzerindeki denetimi bütçe limitleri ve performans denetimi yoluyla güçlenmektedir. Bu durum yürütme organları içinde harcamacı daireler arasındaki rekabeti ve çatışmayı yükseltmektedir. Reformlar 1980'ler öncesinde işleyen çatışmaları çözüme pratiklerinden görece daha zorlamacı olanlarını ön plana çıkarmaktadır. Kısılan harcamaları harcamacı kuruluşlar arasında dağıtma süreci yürütmenin en üst kademesinin bu konudaki yetkilerini güçlendirmektedir. Bu şekilde, çatışmaları belli sınırlar içine hapsedme ve çevreleme tarzını daha etkili kılmaktadır. Reformlar, çatışmaları masnetme, bertaraf etme, saptırma gibi daha az çatışmalı pratikleri mümkün olduğunca engellemeye çalışmaktadır. Orantılılık, hakemlik, güven gibi siyasal normları daha az etkili kılmaktadır. Daha kesin ve açık denetleme mekanizmaları getirilmektedir. Bu yaklaşım bütçe usulünü daha hiyerarşik ilişkilere dönüştürmektedir. Bütçe kararları da artık açık-uçlu kararlar değil daha kapalı-uçlu kararlar olmaktadır. Reformlar ilerledikçe OECD ülkeleri arasında bütçe sistemleri giderek birbiriyle benzeşmektedir. Öte yandan, harcama kısıntılarının istihdamı azaltıcı ve sosyal harcamaları kısıcı yaklaşımı toplumsal çatışmaları keskinleştirmektedir.

Summary

The paper first attempts to compare and analyze the functions and institutional structure of parliamentary control of the budget in various budget systems. International comparisons are based on the budget systems of England, France, Japan and the United States of America. The budget control is analyzed in terms of the relationships among the parliamentary general assembly, budget committees, the cabinet, the finance ministry and spending administrations. Secondly, the paper examines the reforms of the budget systems that have been developed in the OECD countries in the last twenty years, focusing on the changes in the relationship between the parliamentary and the executive branch of the government. Budgetary reforms are discussed in the framework of legal fiscal limits, budget procedures and performance criteria as they have affected the effectiveness of the parliamentary budget control. The study concludes that the reforms tend to strengthen the capacity and the power of budget committees in budget evaluation and control as to make them stand as a countervailing power to the executive. On the other hand, legal fiscal limits narrow the power of these committees to change budget size. Budget limits and performance control mechanisms increase the strength of the parliament over the executive. The process of the allocation of a constrained budget among spending units becomes more conflictive. For this reason, the power of the highest level of the executive branch to allocate the budget has been strengthened. More flexibility is given to spending units to allocate their budgets; in turn, they have made responsible to respect to performance criteria. In short, budget processes tend to become more hierarchical.

Parlamente Bütçe Denetimi – Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Farklılaştırma

Tülay ARIN

I. Giriş

Bütün dünyada gözlenen bir akım devletin iktisadi yaşamdaki rolünü azaltmaya çalışırken bir yandan da kamu kurumlarının işleyişini daha etkin hale getirmeye çalışmaktadır. 1980’lerde uluslararası borç krizinin patlak vermesinin ardından bütün dünyada yapısal uyum, yani fiske uyarlanma ve piyasa reformları gündeme gelmiştir. 1990’larda bu hâlâ temel hedeflerden biri olmaya devam ederken, vurgu devletin reformu üzerine, özellikle de idari reform odağına kaymaya başlamıştır (Pereira 1997: s. 7). Yeni dünya düzeni ile devlet reformu kavramları arasında yakın bir bağlantı bulunmaktadır. Yeniden yapılanma belli politikaları dayatmaktadır. Bu politikaların uygulanabilmesi için kamu kurumlarının da işleyiş mekanizmalarının değişmesi gerekmektedir.

Devletin rolünün ve işlevlerinin reform baskısını doğuran nedenleri ve baskıları tek bir etkene bağlamak yerine, ülkelerin içinde ve dışında ortaya çıkan bir dizi baskının birikimli etkilerine bağlamak daha doğrudur. Öte yandan, reformları başlatan en belirleyici ve yoğun etmenler küresel iktisadi baskılar ve mali iç baskılardır (OECD Sekretariat 1999b: s. 14).

Son yirmi yıldır birçok OECD ülkesi devletin rolünü ve işlevlerini köklü şekilde irdeleme çabalarına ve kamu yönetimi reformlarına sahne oldu. Yirmi yıldır süren reformlardan sonra, kamu kesimini yeniden yapılandırma mücadelesi OECD ülkelerinin hepsinde olmasa bile büyük çoğunluğunun gündeminde yer almaktadır. Kamu yönetim reformlarının doğasının ne olduğu veya ne olması gerektiği yo-

ğun olarak tartışılmaktadır. Öte yandan, ülke yönetimlerinin büyük çoğunluğu reformların yönelimi bakımından “yeni kamu yönetimi” olarak atıf yapılan söylemi ve uygulamaları benimsemektedir (Lindquist 1999: s. 2). Bu söylem, etkinliğin artırılması, bütçe açıklarının ve kamu borçlarının düşürülmesi, hizmet sunumunun iyileştirilmesi, bürokrasi ve harcama programları üzerindeki siyasi denetimin güçlendirilmesi, saydamlığın artırılması, kamu çalışanlarının politika geliştirme ve performans yönetimi konusunda sorumlu tutulması gereğini vurgulamaktadır.

Bütün bu reformlar bütçe sürecinin yeniden yapılanması anlamına gelmektedir. Aşağıda, önce bütçe süreci ve bütçe sistemleriyle ilgili farklı yaklaşımlar ele alınacak ve bütçe sistemlerinin uluslararası karşılaştırması üzerine yapılmış bazı çalışmalar gözden geçirilecektir. Bunun amacı yasama ile yürütme ilişkilerini ve parlamenter bütçe denetimini bütçe sistemleri çerçevesinde tanımlamaya çalışmak olacaktır. Daha sonra, yakın zamanlarda OECD ülkelerinde yapılan bütçe reformlarının yasama ile yürütme ilişkilerinde getirdiği değişimler incelenecektir. Tahmin edilebileceği ve hemen her OECD çalışmasında olduğu gibi, Türkiye özelleştirme uygulamaları konusunda değinme dışında bu çalışmaların kapsamı dışında kalmıştır.

II. Bütçe Süreci

A. Bütçe Süreci Kuramı

Bütçe kararlarının alınması, alınan kararların uygulanması ve sonuçların denetimi bütçe sürecidir. Bütçe aslında kaynakları belli amaçlara tahsis etme ve alması arasında seçim yapma mekanizmasıdır. Bu yol-la seçimler birbiriyle ilişkilendirilmekte ve koordine edilmektedir. Bütçe böylece uygulama için bir çalışma planı sunmaktadır. Bu uygulama eldeki kaynaklarla ulaşmak istenen amaçları en iyi gerçekleştirdiği ölçüde etkinliği sağlamanın bir aleti olmaktadır. Bir başka açıdan bakıldığında, bütçe bir sözleşme olarak kabul edilebilir. Hükümet ve parlamento belli koşullar altında belli amaçlar için kaynak tahsisi sözü vermekte, kuruluşlar da bu kaynaklar üzerinde anlaşıldığı şekilde harcama

yükümlülüğünü kabul etmektedirler. Bu durum karşılıklı yükümlülükleri ve denetimleri doğurmaktadır. Bütün bütçe süreci bir çatışma ve uzlaşma süreci olarak görülebilir (Wildavsky 1988: s. 2-3). Burada kritik olan husus bu sürece hangi mekanizmaların hakim olduğu ve bu mekanizmaların meşruluğu sorunudur.

Bütçe süreci araştırmacılarından belki en ünlüsü olan Wildavsky bütçeyi genel olarak mali kaynakların insan amaçlarına dönüştürülmesi, bütçe sürecini de “siyasi araçlar” olarak tanımlar (Wildavsky 1986: s. 7). Siyaset politikaların belirlenmesinde kimin tercihlerinin hakim olacağı konusundaki çatışma olarak tanımlanırsa, bütçe bu mücadelenin sonuçlarını yansıtır. Bütçeler mali kaynakların farklı yaşam biçimlerine hizmet etmek üzere siyasal süreçler yoluyla dağıtılması olarak kavramlaştırılabilir (Wildavsky 1986: s. 11). Bizim konumuzun ilgi odağı olan yasama ile yürütme erki arasındaki ilişkiler bağlamında, bütçe sürecini bir çatışma süreci ve kararların alınmasında ve sonuçlarının izlenmesinde bu iki organ arasındaki yetki ve güç ilişkileri ve mücadelesi olarak kavramlaştırmak uygun bir yaklaşımdır. Bütçe süreci de bu yetki mücadelesinin kurumsallaşmış biçimi olarak tahlil edilebilir. Bütçe tüm devletler için en tartışmalı politikadır. Bütçeler kullanılabilecek kaynaklara sınırlama getirir ve bu kaynakların kullanımı konusunda mücadele, dolayısıyla çatışma bütçe sürecinin ayrılmaz parçasıdır (Ostrow 1998: s. 773). Bütçe süreci bu çatışmaların bir sonuca vardırılması mekanizmalarını kapsar.

Bütçe sürecinin işleyişi ile ilgili tahliller bütçe sürecinin ve sonuçlarının karmaşık ve karışık olduğu sonucuna varırlar (referanslar için *bak.* Willoughby ve Finn 1996: s. 523). Genellikle de bütçeleme anladığımız anlamda kuramsallaştırmaya yatkın olmadığı ortaya çıkar. Bu nedenle “bütçe süreci kuramı” başlığı altında ders kitaplarında standart bir kuram olarak yerini almış bir kuram olmadığını söylemek pek yanlış olmayacaktır. Bütçeleme tahlilleri elbette bütçeleme süreçlerinin oluşumunu belirleyen sistematik etmenleri araştırma, hangi belirleyici değişkenlerin hangi tür bütçeleme süreci tiplerine yol açacağını bulup çıkarma çabasıdır. İncelemelerin amacı, belirleyiciler dizeleri bir araya geldiğinde belirli özellikleri taşıyan bütçeleme süreçlerini oluşturduklarını ortaya çıkarmaktır. Buradan bütçeleme sisteminin tanımına ulaşmak ve farklı bütçeleme sistemlerinin sınıflandırılmasına gitmek müm-

kün olabilir. Ancak böyle bir sınıflama yapılması durumunda karşılaştırmalı çalışmalar yapmak mümkün olabilir.

Bütçeleme yazını, bizim inceleme konumuza yol gösterme ve ışık tutma özelliğine sahip bütçeleme sistemleri ile ilgili bu tür karşılaştırmalı çalışmalar bakımından zengin değildir. Özellikle, bütçe sistemlerinin zaman içindeki değişimlerini sistematik olarak inceleyen yazın oldukça fakirdir. Bilebildiğim kadarıyla, böyle karşılaştırmalı çalışma olarak iki örnek vardır: Premchand ve Wildavsky'nin çalışmaları. Bu yoksulluğu en iyi gösteren örnek de bu alanda genel bir kuram geliştirme çabasına girişmiş olan Wildavsky'nin kaderidir. Wildavsky kitabının başlığını *Budgeting, A Comparative Theory of Budgetary Process* olarak sunmuşken, kuramını geliştirdiği bölümün başlığını ise "karşılaştırmalı bütçe kuramı" değil, "karşılaştırmalı bütçe kuramına doğru" ("Toward A Comparative Theory of Budgetary Process") (Wildavsky 1986: Bölüm 1.) şeklinde ifade etmiştir. Konu gerçekten uluslararası karşılaştırmaların rahat yapılmasını önleyecek kadar karmaşıktır. Ülke karşılaştırmaları da özgüllüklerin ağır basması nedeniyle kuramsallaştırmaya pek yatkın değildir. Buna rağmen, bu iki çalışma bize son yıllarda bütçe sistemlerinde meydana gelen değişimleri inceleme bakımından yararlı olmuştur.

Premchand'ın sınıflandırmasını dayandırdığı varsayım, mali yönetim yapılarının ve bununla bağlantılı yönetim üsluplarının bütçe mekanizmalarının fiili işleyişi üzerinde önemli etkilere sahip olmasıdır (Premchand 1983: s. 131). Premchand'a göre, bütçe süreci başlangıçta yasama ile yürütme arasındaki ilişkiler ve yasamanın yürütme üzerinde hakimiyet kurma mücadelesi olarak ortaya çıkmıştır. Bu süreç daha sonra birkaç gelişme aşamasından geçmiş ve bu deneyimler sonucunda birikimli bir yapıya ulaşmıştır. Bu nedenle, bütçe sistemlerini çok köşeli ve yerleşmiş biçimler olarak sınıflandırmak zordur. Buna rağmen, anayasal, yasal ve yürütme yapıları bakımından ortak özelliklere sahip bütçe sistemleri birbirinden ayırdedilebilir. Bu sistemler zaman içinde yeni teknikler getirmiş olsalar bile, temel çerçeveleri çok değişmemiştir (Premchand 1983: s. 132). Yazar bu önermeyi 1983 yılı itibarıyla yapmaktadır elbette.

Premchand bütçe sistemlerinin yaklaşımları ve sonuçları bakımından belli başlı altı bütçe sistemi tipine ayrılabilceğini belirtmektedir.

Aşağıda yazarın sistemleri tanımlaması aynen aktarılmıştır (Premchand 1983: s. 130-135). Bu açıklamaların bütçeleme sistemlerini sistematik olarak tanımlamaktan ne denli uzak olduğu açıkça görülecektir.

1) *İngiliz sistemi*: Birleşik Krallık'ta ve kolonilerinde, bazı Asya, Afrika ve Karaip ülkelerinde bulunmaktadır. Bazı özellikleri, özellikle harcama kontrol yöntemleri Ortadoğu ülkelerinde de görülür. En yakın örneği Yeni Zelanda'da görülmektedir. Bütçe süreci ampirisizmi ve pragmatizmi yansıtır. Bütün gelir ve giderlerinin konsolide bir fonda toplanması; bütçenin esas olarak harcama bakımından yapılması ve gelir yanından ayrılmış olması; harcamacı kurumların bütçe uygulaması sırasında farklı derecede denetime tabi olması esastır.

2) *Fransız sistemi*: Fransa'da ve eski Fransız sömürgelerinde benimsenmiş sistemdir. Esas olarak, güçlü bir mali denetim sisteminin ve merkezi bir hazinenin varlığı gibi iki ilke üzerine oturur. Denetim sistemi üç düzeyde işler. Harcamacı kurumlara bağlanmış ve mali işlemlerden, paranın toplanmasından ve dağıtımından sorumlu saymanlar, ve daha yüksek yetki ve sorumluluğa sahip denetçiler. Fransız hazinesi sadece nakit yöneticisi değil aynı zamanda kredi veren bir bankerdir. Kamu kuruluşlarının mevduatını da kabul eder.

3) *Avrupa sistemleri*: Ana sistemler Hollanda, İtalya ve Portekiz sistemleridir. Bu sistemler bu üç ülkeninkine paralel olarak Endonezya, Somali ve eski Portekiz kolonilerinde çeşitli derecelerde kabul edilmiştir. Hollanda sistemi bütçelemede amortisman ayrılması, tahakkuku temel alan muhasebe sistemi gibi ticari ilkelere daha çok dayanır. İtalyan bütçe sisteminde mali yılın ötesine uzanan fonların varlığı, genel denetim organı tarafından ayrıntılı denetim önemli özelliklerdir. Portekiz sistemi diğerlerinden daha büyük ölçüde bütçeye yasal yaklaşım ve bütçe tahsislerinin yıllık olarak yasaya bağlanması özelliklerine sahiptir. Almanya'nın sistemi diğer Avrupa ülkelerindekinden pek farklı değildir, başka bir ülke sistemini de etkilememiştir.

4) *ABD sistemi*: Temel özelliği harcamaların ve gelirlerin genel bütçe ve yasal onaya tabi olmayan çok sayıda fondan oluşmasıdır. 1980'lerde analitik amaçla, genel bütçe, nakit bütçesi ve milli hesaplar çerçevesinde yapılmış bütçeden oluşan bütünleştirilmiş bütçe yapılmaya başlanmıştır.

5) *Uzakdoğu sistemi*: Japon sisteminden etkilenmiştir. Bütçe sistemi genel bütçe, yarı ticari ve ihtisaslaşmış faaliyetlerin özel bütçeleri ve en önemlisi yatırım borçlanması programı olan bütçe dışı fonları kapsar. Bütçe özel hesaplara transferleri konsolide etmeden gösterir. Bu uygulamalar Güney Kore, Filipinler ve Tayland'da da görülür. Filipinler 1950'lerde bütçe sistemini Amerikan sistemine uyarladı, fakat fon uygulamasını korudu.

6) *Latin Amerika sistemi*: Aslında bir ölçüde amorf, orijinal İspanyol etkisinden sonra kendi deneyimleriyle şekillenmiş bir sistemdir. Temel özellikleri gelirlerin tahsisi (earmarking), kamu faaliyetlerinin özerk kuruluşlarca yürütülmesi biçimindeki ademi merkeziyetçilik, nakite dayanmayan temel, muhasebe ve denetim mekanizmalarının birleştirildiği mekanizmanın varlığıdır.

1980'lerin ortasında bazı ortak özellikler ve birbirine benzemeyen özellikler gözlenmiştir. Bütçe kapsamı sistemden sisteme değişmektedir. Temel farklılıklar özerk kuruluşlar, sosyal güvenlik sistemleri ve devlet borçlarıyla ilgilidir. Birleşik Krallık, Avrupa, ABD ve Uzakdoğu sistemlerinin kapsamı oldukça geniştir. Birleşik Krallık'ta ticari hesapları ve sosyal güvenliği kapsar. ABD'de sosyal güvenliği kapsar, fakat bütçe-dışı kuruluşların sayısı artmıştır. İtalya'da ve Hollanda'da sosyal güvenlik sisteme dahil değildir. İtalya'da sadece bakanlıklar dahildir. Fransa'da, gelişme fonu, sosyal güvenlik, yol inşaatı, yerel yönetimlerle ilgili işlemler, konut kredileri gibi giderek artan sayıda öge bütçe dışına çıkarılmıştır. Latin Amerika'da kapsam daha da sınırlıdır. Bazı gelişmekte olan ülkelerde sosyal güvenlik ve devlet borçları kapsam dışıdır. Bunlar dışında, tek veya çoklu bütçe sistemleri vardır. Bazen bütçenin onaylanması mali yılın başlamasına yetişemeyebilir. Bu durumda ABD'de bir ara yasa çıkarılır; Birleşik Krallık'ta teklif edilen miktarın dörtte biri oylamaya sunulur. Hollanda, Portekiz, Latin Amerika sistemlerinde yürütme organı her ay geçmiş yılların miktarını aşmayan miktarı ödeme yetkisine sahiptir (Premchand 1983: s. 134-5).

Bütçe yetkisi de sistemden sisteme değişir. ABD'de ödenek yasaları (appropriation) yeni bütçe yetkisini spesifik hale getirir, fakat bütçe o yıl içinde izin verilen nakit harcamalarına bağlıdır ve bunlar geçmiş yılın ve cari yılın bütçe yetkisine bağlıdır. Birleşik Krallık ve Uzakdoğu bütçe sistemleri nakit temeline dayanır. Hollanda'da daha önce "elde

edilmiş haklar” temelinde idi, nakit temeline kaydı. Fransız, İtalyan ve Latin Amerika sistemlerinde harcama yetkisi, program yetkisi ve sorumluluğuna, veya ödenek yetkisine dayanır (Premchand 1983: s. 136).

Görüldüğü gibi, yukarıdaki açıklamalar bütçeleme sistemlerinin bazı özelliklerine değinmekte, bu özellikler bazı mali biçimlere işaret etmekte, fakat sistematik bir sınıflandırma yöntemi izlememekte, yasma ile yürütme organları arasındaki ilişkilere bir-iki cümle ile değinmekte, belirleyici olarak tanımlanan “yönetim üslubu”na ise hiç değinmemektedir. Fakat bu sınıflandırma belli ülkelerdeki mali sistemin belirgin olarak farklı bazı özelliklerini temel alarak geliştirilmiştir. Bu nedenle de az sayıdaki ülkeyi seçip mali sistemlerini incelemek konuya yeterince açıklık getirebilecektir.

Wildavsky önce her bütçeleme sisteminin ortak özelliklerini vurgulamaktadır. Bütçe rolleri arasında bir işbölümü mevcuttur. Her ülkede bütçe büyüklüğünü denetim altında tutma görevini üstlenen mali kurumlar ve devletin görevlerini yerine getirme işlevini üstlenerek daha çok kaynak isteyen kurumlar bulunur. Harcamaları gelirlerle bağdaştırmak da temel bir işlevdir. Bu bütçe rolleri dışında, bütçelemenin en önemli özelliği karmaşıklığıdır. Bütçe sürecine katılan bütün taraflar bütçelemenin karmaşıklığı sorununu bazı kolaylaştırıcı yöntemler uygulayarak aşmaya çalışırlar (Wildavsky 1986: s. 14-15).

Bu benzerlikler ötesinde, bütçeleme sürecini birbirinden farklı kılan en önemli etmenler zenginlik, tahmin edilebilirlik, siyasal kültür ve bütçenin federal, ulusal, yerel açıdan idari düzeyidir (Wildavsky 1986: s. 15). Biz burada sadece merkezi devlet düzeyinde bütçeleme sorunsalı ile ilgileneceğiz. Bu nedenle son etmeni kapsamımız dışında bırakacağız.

Ülkeler arasındaki gelir düzeyi farklılığı bütçeleri ciddi olarak etkiler. Özellikle iki değişken bunu etkiler: Zenginlik ve tahmin edilebilirlik. Gelir düzeyi düşük ülkelerde yetersiz gelir yeteri kadar kaynak mobilize edilememesine yol açar. Belirsizlik ise harcama ve gelir akımlarının kontrol edilememesi demektir. Gelir rahatlığı ve tahmin edilebilirlik belli bir bütçe bazında küçük küçük tedrici değişiklikler olmasına (incrementalizm) yol açar. Tedrici değişme orantılı değişme veya önceliklere göre artış olarak kendini gösterebilir. Bu da bütçenin tahmin edilebilirliğini ve bütçe belgesinin istikrarlı bir çerçeveye sahip olmasını sağlar (Wildavsky 1986: s. 15-16).

Gelir düzeyi düşük azgelişmiş ülkelerde ise bütçe bazının korunamaması ve bazın istikrarlı olmaması nedeniyle bütçelemeye tedrici değişme hakim değildir. Bunun yerine mükerrer (repetitive) bütçeleme yapılır; yani bütçe yapılır, bozulur, tekrar yapılır; çünkü gelir yoksulluğu ve para sıkıntısı harcamaların sürekli olarak yeniden ayarlanmasını gerektirir. Belirsizlik ve istikrarsızlık ise değişen koşullara göre fon kullanımının durmadan yeniden programlanmasını gerektirir. Azgelişmiş ülkeler bakımından istikrarsızlık en önemli farklılıktır. Temel nedeni siyasi istikrarsızlıktır. Gelir yoksulluğu ve belirsizlik o denli önemli etmenlerdir ki hemen tüm bütçeleme biçimine damgasını vurur. Bu etmen bütçe davranışında en önemli kısıttır (Wildavsky 1986: s. 17).

Wildavsky zenginlik ve tahmin edilebilirlik değişkenleri temelinde dörtlü bir bütçeleme tipolojisi (Wildavsky 1986: s. 18-19) çıkarmaktadır:

- 1) Belirlilik/zenginlik ortamı—tedrici değişme
- 2) Yoksulluk/belirlilik—gelire göre bütçe yapılması
- 3) Yoksulluk/belirsizlik—tekrar tekrar bütçe yapılması
- 4) Zenginlik/belirsizlik—tedrici değişme ile tekrar tekrar bütçe yapılması arasında gidip gelme.

Gelir düzeyi yüksek ülkelerde ortak yanların daha çok olmasına rağmen farklılıklar da bulunmaktadır. Vergi ve harcama yapma biçimleri farklıdır ve bir ölçüde de harcama programları farklıdır. Bunun temel nedeni ülkelerin tarihsel gelişimlerinin farklı kurumsal yapılar ortaya çıkarmış olmasıdır (Wildavsky 1986: s. 20). Örneğin sadece Japonya bütçelemede düzenli rol oynayan bir siyasi partiye sahip olan ülkedir; sadece Fransa'da başkanlık rejimi-parlamentar rejim bileşimi bir siyasal sistem mevcuttur; sadece ABD yürütmeden bağımsız ve bütçe üzerinde önemli gücü olan bir yasamaya sahip olan ülkedir; sadece Birleşik Krallık önemli kararların fiilen kabine tarafından alındığı ülkedir. Öte yandan, bu ülkelerin hepsi görece zengindir. Fakat farklı siyasal yapıların bütçeleme üzerindeki etkilerini değerlendirebilmek için sadece ülkelerin zenginlik düzeyini değil, büyüme hadlerindeki farklılığı da dikkate almak gerekmektedir, çünkü bütçeleme farklılığı siyasal farklılıklardan çok büyüme haddinin farklılığı tarafından belirlenebilir. Büyüme haddinin

yüksek olduğu durumda vergi oranlarını artırmadan harcamaları artırmak mümkün olabilir. Halbuki büyüme haddi düşükse harcama artışları ancak vergi oranlarını artırarak elde edilen gelirlerle mümkün olabilir.

Zengin ülkelerde bütçeleme karşılaştırması yapılabilmesi için zenginlik, vergileme ve siyaset arasındaki ilişkilerin araştırılması gerekmektedir. Harcama artışlarını desteklemek için devletlerin vergileri artırabilme gücü ve karşılaştığı güçlükler ile bütçeleme süreçlerinin ortaya çıkan çatışmaları yönetme yeteneğinin karşılaştırılması gerekir. Her ülkenin kaynak tahsisi konusunda ortaya çıkan çatışmaları ne kadar iyi yönettiği ülkenin siyasal yapısına (yani kurumlar arasındaki ilişkilere) ve siyasal kültüre (yani sosyal pratikleri meşru kılan paylaşılan ortak değerlere) bağlıdır. Son tahlilde siyasal kültür ile siyasal kurumlar birbiri ile ilişkilidir. Kısacası, gelir düzeyi ve büyüme haddi farklılıkları yanında, bütçe kurumları ve aralarındaki ilişkiler ağı olarak tanımlanan siyasal yapı ve kurumlar içinde yer alan karar alıcıların davranış biçimini belirleyen siyasi kültür etmenleri bütçeleme sistemini belirlemektedir.

Bütçe sürecinde siyasal yapılar hem sürecin işleyişine giren kurumların sayısı hem de birbirlerine göre karşılıklı yetkileri ve güçleri tarafından belirlenir. Bütçe ilişkileri birbiri ile ilişki içinde işleyen farklı düzeylerde yer alan kurumlar ve her birinin birbirine karşı yetkileri ve resmi otoritesi tarafından düzenlenir.

Bu siyasal kurumlarda yer alan ve karar alma yetkisine sahip seçkinler düzenli toplumsal işleyişin öğeleridir. Birbirleri arasındaki ilişkiler hakim davranış normları aracılığıyla kurulur. Bütçelemeyi etkileyen dışsal normlar, orantılılık, hakemlik ve güven olarak ortaya çıkar. Yüksek düzeyli bürokratlar ile politikacılar arasında kişisel düzeyde güven; çatışmaları çözmede yüz-yüze veya formel, yasal veya yargısal biçimlerin tercih edilmesi; kararların alınmasında birbirleriyle rekabet içinde olan taraflara benzer muamele yapılması, kararların her durumu kendi koşullarında değerlendirme temelinde değil orantılılık temelinde alınması gibi davranış normları kurumsal biçimler içine yerleştirilir. Hakim seçkinlerin davranış normları kurumsal biçimleri belirleyebilir. Birbirlerine az güveniyorlarsa çatışmaları çözmek için karar düzeylerinin sayısını artırır. İçinde çalışmak zorunda oldukları kurumlar davranış normlarını etkiler. Yürütme organının güçlü olduğu bir yapı ile yasanın güçlü olduğu bir yapı sadakatin yöneldiği güç odağının farklı olmasına neden olur (Wildavsky 1986: s. 21).

Wildavsky kurumsal düzeyler ile hakim seçkinlerin değerlerini bir arada ele alarak, bütçe sürecinde ortaya çıkan çatışmaları çözmenin farklı siyasal tarzlarını (stiller) sınıflandırmaktadır (Wildavsky 1986: s. 21):

- 1) Saptırma (“diversionary”) tarzı ABD’de kullanılıyor. Çok sayıda karar alma düzeyi (level) ile her üç normun beraberliğinden oluşuyor. Çatışmaların çözülmesi yerine şaşırtma, oyalama, kaydırma yöntemleri kullanılıyor.
- 2) Çevreleme (belli sınırlar içine hapsetme) (“containment”) tarzı Fransa’da hakim tarzıdır. Çatışmaları belli sınırlar içinde tutmak ve hiyerarşinin birçok düzeyindeki çatışmaları hiyerarşinin yukarılarına taşıyarak çözümü yukarının kararlarına havale etmek yöntemi kullanılıyor.
- 3) Kaçınma/sakinme (“avoidance”) tarzı Japonlar tarafından, karar düzeylerinin sayısını azaltarak ve orantılılığa önem vererek çatışmaları azaltma yöntemi yoluyla uygulanıyor. Her düzey yararları ve zararları orantısız olarak paylaşıyor.
- 4) Massetme (“absorption”) tarzı İngilizlerin uyguladığı temel tarz olarak ortaya çıkıyor. Yüksek güvenme derecesi ve az sayıda karar düzeyi ile, İngilizler çatışmaları ileride olacakları önceden tahmin ederek, karşı tarafın beklenen davranışına uyarlanarak çözmeye çalışıyorlar. Hiç kimsenin farklılıkları yadsıması beklenmiyor; fakat herkes diğerlerinin başkalarının çıkarlarını da gözeterek kendi tavrını alacağı beklentisi ile davranıyor. Herkesin bir şekilde bir noktada karar kılacağı, yani anlaşacağı beklentisi anlaşmanın içeriğinden daha büyük önem taşıyor.

Bütçelemenin en kritik alanı olan bütçe kararlarının hangi etmenler altında alındığı sorusu bütçeleme kuramının önemli bir ilgi alanı olmuştur. Bu kuramlar bütçeleme sistemlerini bir bütün olarak sınıflandırmak yerine bütçe sürecinde yer alanların harcama davranışı ve harcamaları değerlendirme yaklaşımı tarzlarını sınıflandırmaya çalışır. Bütçe kararları ortamı normatif ve betimsel bütçeleme kuramları tarafından tanımlanmıştır. Bu kuramlar bütçe sürecinin rasyonel, tedrici ve politik süreç etmenlerini kamu harcamalarının önemli belirleyicileri

olarak tanımlanmışlardır (Babunakis 1982; Grizzle 1986; Lindblom 1959; Premchand 1983; Simon 1957; Wildavsky 1986, 1988, 1992 *bak.* Willoughby ve Finn 1998: s. 526). Bu tür çalışmalar genellikle bazı bütçe normlarından hareket eder. Araştırma yöntemi çeşitli ülkelerdeki işleyişlerin betimlenmesi ve buradan sonuçlar çıkarılmasıdır.

Bu kuramlara göre, evrensel (rasyonel) etmenler iktisadi ve objektif performans ölçütlerini kapsar. Tedrici değişme davranışı elyordamı ile bulunmuş kurallara göre ve harcamaların küçük değişikliklerle geçmiş yıllar bazı üzerinden değişmesini ifade eder. Politik kıstaslar bütçe kurumuna, faaliyetlerine ve önemli bütçe aktörlerinin (yasama organı mensupları, yürütme organı, resmi yetkililer, müşteriler ve halk) gündemlerine ilişkin siyasal etmenleri kapsar. Bütçe sürecinde yer alanların harcama davranışı veya harcamaları değerlendirme yaklaşımı bu rasyonel, tedrici veya siyasal etmenlerin hangilerinin daha çok ağırlık taşıdığına bağlı olarak nitelendirilir. Bu kuramlar mali, kurumsal ve kişisel konumların ve karar almada varolan kısıt ve kuralların davranış biçimini etkileyebileceğini kabul eder (Willoughby ve Finn 1998: s. 526).

1980'lerden önce geliştirilen kuramlar, 1980'lerde ve daha sonra geliştirilen kuramlar tarafından, genellikle bütçeleme sürecini etkileyen etmenler arasında bütçe kurumları ve kuralları ile bütçe sürecine katılanların davranış biçimlerini yeteri kadar irdilemedikleri için eleştirilmiştir. Bu iki eleştiri aslında birbiriyile ilintilidir ve kamusal tercih kuramı ile "anayasal iktisat" adı verilen yeni sağcı devlet kuramı çerçevesinde geliştirilmiştir. Bu kurama göre, bütçe sürecinin tarafları olarak yer alan seçmenler, siyasetçiler ve bürokratlar kendi bireysel çıkarları doğrultusunda davranarak hep birlikte kamu harcamalarının aşırı artmasına neden olurlar. Bu durum bütün bütçe sistemleri için geçerlidir. Bu tür davranışları denetim altına almanın yolu bütçe oylama kurallarının değişmesidir (Kuramın ayrıntılı bir değerlendirmesi için *bak.* Arın 1997).

Son 20-25 yılda mali sistemlerindeki farklılıklara rağmen birçok gelişmiş veya azgelişmiş ülkede büyük bütçe açıklarının ortaya çıkması ve sürekliliği politikacıların aşırı bütçe açıklarına başvurmaya yatkın olduğu görüşünün yaygın olarak kabul edilmesine yol açmıştır. Durgunluk, savaş veya doğal afet gibi nedenler olmadan da hemen bütün ülkelerde büyük bütçe açıklarının verilmesi bazı yazarları her mali sistem için geçerli olduğu iddia edilen açıklamalar getirme yolunda cesaret-

lendirmiştir. Kamu maliyesi alanında giderek büyüyen kuramsal ve uygulama üzerine bir yazın maliye politikasında aşırı harcama ve aşırı borçlanma eğilimine yol açan siyasal dinamikleri incelemeye yönelmiştir. Bu dinamiğin en önemlisinin bütçe usulü olduğu sonucuna varılmıştır. Siyasal çarpıklıkların mali sonuçlarının analizi genişletici maliye politikasının bütçe açıklarının boyutlarını sınırlandıran kurallarla kısıtlanması gerektiği yolunda normatif önerileri ortaya çıkarmıştır (Corsetti ve Roubini 1996: s. 408).

Bu çalışmalar mali disipline etkileri bakımından bütçe usul ve süreçleri dışındaki siyasal-kurumsal etmenleri dikkate almamaktadır. Hükümetin istikrarı, partilerin bölünmüşlüğü, seçim sistemi, siyasal parti sistemi, siyasal rejim, iktidarın bölünmüşlüğü gibi etmenlerin mali performansı etkileyeceği eleştirileri getirilmiştir. Bu etmenlerden bazılarının mali disiplini etkilemese bile mali uyarlanmayı geciktireceği yorumları yapılmaktadır (Alesina ve Perotti 1996: s. 404).

Yukarıda açıklanan yaklaşıma göre, bütçe süreci bütçenin oluşturulmasını ve değer yargıları, deneyimleri ve sadakatleri birbirinden farklı çok sayıda tarafın karşılıklı etkileşimini kapsar. Bütçe sonuçları ödeneklerle desteklenmiş politika uygulamalarını yansıtır. Bütçenin oluşturulma ve uygulanma olarak iki veçhesi sürekli olarak yoğun bir ilgi altındadır, çünkü devletin her düzeyinde en zengin ülkeler de dahil her yerde yüksek mali baskı, kurumsal bölünmüşlük, halkın kamu kesiminin sorumlu bütçe yönetimi yeteneği konusunda duyduğu yoğun kuşku hakimdir. Bütçe kararları ve uygulamaları son derece karmaşık ve hızla değişen ortamlarda gerçekleştirilir. Böyle bir ortamda bütçe süreci objektif ve adil olarak kabul edilirse bütçe sonuçlarına güven daha yüksek olur. İşte bu yüzden bütçe sürecinin işleyişi ve sürece katılan bireylerin ve grupların karar alma davranışlarının belirlenmesi büyük önem taşımaktadır (Willoughby ve Finn 1998: s. 523).

Bütçe kurallarının ve kurumlarının devlet gelirleri ve harcamalarıyla ilgili sonuçların potansiyel belirleyicileri olarak kabul edilmesi ancak yakın zamanlarda ön plana çıkmıştır. Bu etmene büyük önem veren yazarlara göre, daha önceki çalışmalarda bütçe kurumlarının harcamaları etkilemeyen bir ortam olduğu varsayılmıştır. Halbuki kurumsal ortam, özellikle de kurumsal işleyiş biçimleri ve bütçe kuralları sonuçları etkiler. Özellikle, denk bütçe kuralı yanında kamu borçlarına getiri-

len sınırlamalar bütçe açıklarını, harcama ve borçlanma düzeylerini etkiler. Bütçe sürecinin değiştirilmesi, bütçe politikası reformlarının etkisini değerlendirme bakımından dolaysız bir rehber olmasa da maliye politikasını etkilemede gerçek bir potansiyele sahiptir (Poterba 1996: s. 395). Bütçe açıklarının vergi artırma veya borçlanma yoluyla kapatılmasını zorlaştıran yasal veya anayasal kuralların varlığı maliye politikası eylemlerini etkilemektedir. Ek olarak, harcamaları kısarak bütçe açıklarını kapatma politikası daha uzun dönemde harcama düzeylerinin daha düşük olmasıyla sonuçlanmaktadır (Poterba 1996: s. 399). Benzer şekilde, karar alma davranışlarının kurumsal yapı ve kurallar tarafından etkileneceğini savunan yaklaşımlara göre, kamu kesimi davranışını tahlil eden birçok devlet modeli kurumsal örgütlenme biçimini veri olarak alır. Medyan seçmen kuramı veya Tiebout modeli kurumsal özellikleri ve bütçe kurallarını veri alır veya dikkate almaz. Halbuki siyasetçilerin veya bürokratların davranışını kurallarla kısıtlayan yasalar vardır. Ek olarak, çıkar grubu modeli, bürokratik tekel modeli veya kolektif seçişler modeli devlet harcamalarının artışının bütçe kurumları ve kuralları tarafından etkilendiğini, siyasetçilerin ve bürokratların davranışını sınırlayan bütçe kurallarının getirilmesi gerektiğini önerir.

Kısacası, bütçeleme kuramı bakımından günümüzde hakim olan kuram ve bütçe reformlarının uygulamalarına dayanak olan düşünce, farklı bütçe sistemlerini birbirinden ayırt etmek yerine benzer bütçe kurumlarıyla teçhiz etmek yönündedir. Bütçe kurumlarının bütçe dengesini ve bileşimini etkileyen en önemli etmenler olduğu kabul edilmektedir. Bu yaklaşımı çok net ve kısa olarak ortaya koyan bir formülasyona göre, bütçe kurumları bütçenin hazırlanması, onaylanması ve uygulanması ile ilgili bütün kurallar ve düzenlemeler olarak tanımlanabilir. Şematik olarak, üç tür kural ve düzenleme ayırdedilebilir: Bütçe ile ilgili sayısal hedefler; bütçenin hazırlanmasında, yasama tarafından onaylanmasında ve denetiminde usule ilişkin kurallar (bütçe prosedürü); ve bütçenin saydamlığı ile ilgili kurallar (Alesina ve Perotti 1996: s. 401-402). Bu kuralların hepsinin beraberce uygulanmasıyla kamu kesiminin daha küçük ve daha etkin olacağı savunulmaktadır. Bütçe süreçlerinin karşılaştırılması da söz konusu kurum ve kuralların varlığı ve biçimi esas alınarak yapılmaktadır.

B. Bütçe Sürecinde Yasama-Yürütme İlişkileri

1. Meclis-Bütçe Komisyonu İlişkileri

Bütçe sürecinde yasama ile yürütme arasındaki ilişkiler bütçe denetimi bakımından temel mekanizmadır. Bütçe denetimi sorunu bir dizi zor meseleyi de gündeme getirir. “Denetim” kavramı “amaç” ve “güç” kavramı ile eşanlamlı olarak kullanılabilir. Olayları denetim altında tutmak, muhalefete rağmen olayların istendiği şekilde olmasını sağlayabilmektir. Bütçe denetimi bütçe harcamalarının ve dağılımının farklı olmasını isteyenler arasında bir çatışma ve büyüklük ve dağılımı farklı kılmak üzere güç ve yetki kullanma anlamına gelir. “Bütçenin denetimden çıkması” amaçlar ve sonuçlarla ilgili olarak bütçe sürecine katılanlar arasındaki bir dizi ilişkinin çökmesidir. Bu ilişkilerin tanımlanamamış olması denetim meselesini bulanıklaştırır (Wildavsky 1988: s. 26).

Burada en başta gerekli olan, bütçenin denetim altında olduğunun veya denetimden çıktığının ne anlama geldiğini tanımlamaktır. Burada genellikle iki yaklaşım önerilmiştir. Birincisi, üzerinde anlaşılmış görünen ama gerçekleştirilememiş bütçe dengesine bakmaktır. Eğer parlamento yasalaşmış bütçe dengesini gerçekleştiremiyorsa yürütmenin denetimden çıktığı söylenir. Bütçe dengesi milletvekillerinin önemli bir amacı olabilir ama bunun nasıl gerçekleştirileceği konusundaki tercihler farklı olabilir. Bazıları harcamaları azaltmayı, bazıları vergileri artırmayı isteyebilirler. Milletvekillerinin çoğu bütçe dengesini isterler ama kendi harcama tercihlerinden vazgeçme pahasına olmamasını tercih ederler. Bütçenin denetimden çıkmasının ikinci kistası bütçe komisyonunun harcamalar konusunda her yıl karar almaması ve çoğu harcamanın var olan yükümlülükler çerçevesinde yapılması gerekli harcamalar olması, bütçenin önemli bir kısmının denetlenemez harcamalardan oluşmasıdır. Bu tür harcamalara “denetlenemez harcamalar” denir, yasaların verdiği haklar, geçmiş yıllarda yüklenilen yükümlülükler ve imzalanmış sözleşmeler, borç faizi gibi nedenlerden kaynaklanan harcama gerekleri bu tür harcamalardandır (Wildavsky 1988: s. 27).

Parlamberter demokrasilerde bütçe yürütme organı tarafından hazırlanır, yasama organına teklif edilir, yasama da bütçeyi onaylar. Bütçe esas olarak hükümetin politikalarının belgesidir. Bu sürece cumhurbaşkanı, siyasi partiler, milletvekilleri, bürokratlar, çıkar grupları, ilgili

vatandaşlar dahil olur ve tercihlerini bütçeye yansıtma mücadelesi verirler. Bütçe komisyonları için bütçe yapma amaçtır ve bu onların sahip olduğu güçtür. Bütçe komisyonları parlamentonun onayına programlar ve faaliyetler sunar. Komisyon üyeleri bu güçlerini korumak için çalışırken, parlamento üyeleri de bu bütçeyi onaylama yetkisini korumaya çalışırlar. Oylama kuralları kritiktir, çünkü bütçenin nihai biçimini kimin ne zaman ve nasıl etkileyeceğini belirler. Yasama ile yürütme arasındaki ilişkileri tanımlarken her ikisinin de alt kurumlarını dikkate almak ve bu kurumlar arasındaki ilişkileri irdelemek gerekmektedir.

Genellikle yasama süreci parlamentolarda siyasal gruplar (factions) ve komisyonlar olarak ikili kurum sistemine sahiptir. Burada siyasal grupların yasama komitelerine nasıl entegre edildiği, çatışmaların çözümünde ne tür kısıtlar ve olanaklar getirdiğini belirler. Bu entegrasyon biçimi milletvekillerinin çatışmaları çözme stratejilerini biçimlendirir. Bu iki kanal birbirine paralel, birbirinden özerk, birbiri ile bağlantısı zayıf kanallar olursa, milletvekillerine rekabet, çatışma ve hatta sabotaj stratejileri izleme bakımından hiçbir kısıt getirmez. Partilerin istikrarlı yasama sürecinin en önemli ögesi olduğu yaygın olarak kabul edilir. Partiler siyasi ve ideolojik çıkarları derneşikleştirir ve toplumdaki siyasal eğilimlerinin farklılığını da temsil eder. Böylece, yasamaya bir bakıma popüler meşruluk sağlar. Partilerin temel yönelimi siyasi güç için birbirleriyle rekabet etmektir. Bu rekabette kendi ideolojilerini ve programlarını ön plana çıkarırlar. Komisyonlarda ise yasaların yazılmasında ve analizinde profesyonellik ve teknik uzmanlık ve ehliyet ön plana çıkar. Komisyon üyeleri partizan rekabete girmek yerine kompetan yasa çıkarmayı ön plana çıkarırlar (Ostrow 1998: s. 793).

Partiler ve komisyonlar böylelikle farklı örgütlenme ve katılım kanalları oluştururlar ve yasa koyucular açısından farklı ve potansiyel olarak birbirine rakip çıkarları temsil ederler. Bu iki kanalın birbiriyle nasıl dengelendiği büyük ölçüde yasamanın farklı türdeki çatışmaların üstesinden gelebilme yeteneği tarafından belirlenir. İki uç tip yasama sistemi ya partileri ya da komiteleri dışlar. Komisyonların dışlandığı durumda yasama aktif ve bağımsız olarak yasa yapmak yerine hemen tümüyle kamu politikaları konusunda partizan tartışmalar yapar. Ters durumda, yani partilerin dışlandığı ve komisyonların temel olduğu durumda, yasama organı enerjilerini partizan, ideolojik tartışmalara gir-

mek yerine partizan olmayan bir konumdan, rasyonel, teknik ehliyet ve uzmanlığa dayanan yasalar yapar (Ostrow 1998: s. 794). Günümüzde bu tür dışlayıcı tipler istisnaidir. Normal olarak hem partiler ve onların mensupları milletvekilleri hem de komisyonlar yasamanın öğeleridir ve yasamanın çatışmaları yönetme kapasitesi bakımından kritik mesele bu iki kanalın birbiriyle nasıl ilişkilendirildiğidir.

Bütçe tüm devletler için en tartışmalı politikadır. Bütçeler kullanılabilecek kaynaklara sınırlama getirir ve bu kaynakların kullanımı konusundaki mücadele, dolayısıyla çatışma bütçe sürecinin ayrılmaz parçasıdır. Burada yasamanın bu çatışmayı yönetme kapasitesi esas olarak komisyonlar ile siyasi partiler, bu iki örgütsel kanalın bağlantısının nasıl kurulduğuna bağlıdır. Bu bağlar yoksa veya tek tek parlamenterler bireysel yetkilerini belli kurumsal kısıtlar olmadan kullanıyorlarsa bütçe süreci bir çıkmaza girebilir.

Komisyonların siyasal temsile göre kurulması komisyonların doğasını etkiler. Komisyonlar sadece profesyonel yasama çalışması yapmaz, parlamentodaki siyasi temsili de yansıtır. Bütçe komisyonu üyelerinin hem konunun uzmanları olarak profesyonel yasa yapması hem de çıkan yasanın siyasal görüşlerin çoğunluğu tarafından kabul edilebilir olan çok partili konsensüsü yansıtmaları gerekir. Bu nedenle de komisyonun böyle bir çoğunluğu sağlamaya uygun bileşimde kurulması söz konusu olmuştur. Fakat bu da komisyon üyelerinin bölünmüş kişiliklere sahip olmasına ve bir uzman olarak komisyon üyesi kimliğiyle siyasal kimliği arasında gidip gelmelerine neden olur. Milletvekilleri ise parti kimlikleri ile yasalar konusunda karar verirler. Komisyon kanalı ile siyasal temsilciler kanalı arasında koordinasyon mekanizmalarının mevcut olması gerekir. Bu koordinasyon mekanizması bireysel davranışlar üzerine kısıtlar getirir. Bu bakımdan üç olasılık şunlardır. Güçlü bir komisyon başkanı, her iki kanalı koordine eden bir kurumun varlığı veya bir kanalın diğer kanal tarafından denetlenmesi, komisyon başkanlığının ve çoğunluğun bir koalisyon tarafından kontrol edilmesi (Ostrow 1998: s. 796).

Eğer parlamento iki veya üç parti arasında dağılırsa veya koalisyonlar varsa ve parlamentodaki çoğunluk liderliği ve komisyonları kontrol ediyorsa, tutarlı bir partizan kontrol stratejilerin ve önceliklerin koordinasyonunu sağlayabilecektir ve bütçe süreci içinde konsensüs oluşturulmasında başarılı olacaktır (Ostrow 1998: s. 797).

Yasama komisyonunun gücü büyük ölçüde aldığı kararların mecliste değerlendirilmesi süreci üzerindeki kontrolüne bağlıdır. Komisyon bütçe sürecinin formel kurallarını tanımlar, fakat bunların uygulanabilmesi gücünün ne derecede olduğu önemlidir. Bütçe komisyonunun formel otoritesi bütçeyi biçimlendirmesinden gelir. Buna ek olarak, bütçe tartışmalarında yasama sürecinin işleyişine bazı kurallar getirilir. Aslında bütçenin tümü mecliste tartışılır. Fakat bu müzakerelerde “tepeden-aşağıya” doğru bir sıra izlenirse, bütçenin bütünü ve hükümetin iktisadi felsefesi onaylanır. Bundan sonra bütçenin temel özellikleri, yani toplam gelirler, toplam harcamalar ve bütçe açığı, ve bütçenin her “sektör”ü için dağılımı görüşülür. Üçüncü aşamada ise özgül harcama programları görüşülür. Bütçeye bu aşamalı yaklaşım bütçe bütünlüklerinin ve açıklarının kontrolü ve makroekonomik istikrar amacıyla benimsenmiştir. Bir ilke de bütçenin temel nitelikleri kararlaştırıldıktan sonra bütçenin dağılımının değiştirilip değiştirilemeyeceği konusunda getirilir. Değiştirme mümkün olursa bu kez harcama, gelir ve bütçe açığı tavanlarının aşıp aşılamayacağı konusunda kurallar konur. Bütçe komisyonu değişiklik önerilerini bu kurallara göre değerlendirir. Bu kurallar bütçe komisyonunun denetleme gücünü artırır, ve eğer bütçe tahminleri düzgün yapılmışsa hükümetin keyfi harcama yapmasını engeller.

Komisyon kendi kurallarına uymazsa veya milletvekilleri önerilere uymazsa yaptırımlar ne olabilir? Kabul edilen toplam tavanlara ve alt tavanlara uyulmazsa bu durumda yapılabilecek tek şey bütün bütçeyi ve programları kapsayan genel kesinti yüzdesi getirmektir. Bütçe tekli fi komisyonunda ciddi olarak değiştirildiğinde ve tutarlı değerlendirmeler yapılmadığında ortaya çıkan sonuç iç tutarlılığı olmayan bir bütçe planının ortaya çıkmasıdır. Burada komisyonun gücü bu tür inisiyatifleri durdurabilmesine ve belli bir uzlaşma zemini bulmasına bağlıdır. Yasama komisyonları arasında koordinasyon, siyasi gruplar arasında tutarlı siyasi koordinasyon ve tek tek milletvekillerinin yetkileri üzerinde kısıtlar olmadan yasama süreci bir kaos ve çıkmaz haline gelebilir. Meclis görüşmeleri sırasında her milletvekilinin istediği öneriyi yapabilmesi durumunda, görüşmeler sırasında veya sonrasında bütçe komisyonunun birbiriyle çelişen bütün bu önerileri belli kurallar çerçevesinde yetki kullanarak uyarlaması gerekir (Ostrow 1998: s. 813).

2. Yasama-Yürütme İlişkileri

Parlamentar demokrasilerde bütçe yürütme organı tarafından hazırlanır, yasama organına teklif edilir, yasama da bütçeyi onaylar, uygulama sonuçlarını denetler. Yasama süreci meclis ile komisyon arasındaki ilişkilerden oluşurken, yürütme süreci de çeşitli yürütme organları arasındaki ilişkiler ağı olarak ortaya çıkar. Parlamentoda oylama prosedürü, oylama kuralları kritik öneme sahiptir, çünkü bütçenin nihai biçimini kimin ne zaman ve nasıl etkileme yetkisine sahip olacağını belirler.

Bütçe süreci ve prosedürünü yasama kurumları ile yürütme kurumları ilişkileri bağlamında değerlendiren yaklaşımlar iki tür usul ve kurallar sistemi tanımlamışlardır: Hiyerarşik sistem ile yetki ve otoritenin eşit dağılımı sistemi ("Collegial Sistem") (Alesina ve Perotti 1996: s. 402-403). Hiyerarşik sistem bütçe hazırlığında yürütme organı içinde hazine bakanlığına güçlü yetkiler verir. Bu yetkiler yasamanın öneri sayısına ve türüne sınırlamalar getirebilir, ve "tepeden-aşağıya" bir yaklaşımı ön plana çıkarır. "Collegial" sistem ise, tersine, karşılıklı denetim ve denge ilkesini ("checks and balances") ve sürecin her aşamasında demokratik denetimi ön plana çıkarır. Örneğin, harcamacı bakanlıklara maliye bakanlığı karşısında önemli yetkiler verir ve yasamanın bütçe teklifine karşı yapabileceği değişikliklere sınırlar getirmez. Fakat her iki sistemin de bütçe sonuçları bakımından kendine özgü olumlu ve olumsuz sonuçları vardır. Hiyerarşik kurumlar bütçe disiplinini daha iyi sağlayabilir. Öte yandan, çoğunluğun tercih ettiği (çoğunluğu yararlandıran) bütçeler getirir. "Collegial" kurumlar ise tersi özelliklere sahiptir. Azınlıkların haklarını korur ve karşılıklı denetim ve dengeleri, modernleşmeyi ve uzlaşmayı gözetir, fakat gereği duyulan sert mali uyarlamaların uygulanmasını geciktirebilir.

Bu sonuçların kuramsal temelleri bütçe tahsis süreçlerinde geçerli olan oylama kuralları konusundaki yazında yer almaktadır. Bu yazarlar özellikle yasamada pazarlık ve koalisyon kuramlarının bazı kavramlarını kullanmaktadır. "Açık-uçlu kurallar" ve "kapalı-uçlu kurallar" ayrımını tartışmaktadır (Alesina ve Perotti 1996: s. 402). Kapalı-uçlu kurallarda, gündem-belirleyenin (yasama organının bir üyesinin) önerisi hiçbir değişiklik getirilmeden sadece oylanır. Eğer reddedilirse bir başka öneri oylanır. Açık-uçlu oylamada ise, gündem-belirleyicinin önerisine değişiklik teklif edilebilir. Açıktır ki kapalı-uçlu kurallar gündem

belirleyiciye daha çok güç sağlar. Bu durumda tek oylama yeterliyken diğerinde birden fazla oylama yapmak gerekir ve kararın alınmasında gecikme olur. Ayrıca, kapalı-uçlu oylama kuralında salt oy çoğunluğu yeterlidir ve çoğunluğun tercihi kararlara yansır. Açık-uçlu kararlarda ise daha büyük çoğunlukların tercihi kararlara yansır. Ek olarak, ortaya çıkacak yararlar çoğunluk içinde daha dengeli dağılır. Kısacası, bu iki kural karşılaştırıldığında ilk kuralda, daha az zaman alması karşılığında yararların daha dengeli dağılması daha muhtemeldir.

Bütçe sürecinde gündem-belirleyici Maliye Bakanlığı ve yasama onaylamasında ise yürütme organıdır. Kapalı-uçlu karar kuralları geçerli olduğunda, bütçenin hazırlanması sırasında harcamacı kuruluşların Maliye Bakanlığı'nın getirdiği tekliflerde yapabilecekleri değişiklikler sınırlıdır. Aynı şekilde, yasama organında yapılabilecek değişiklik önerileri de sınırlandırılmıştır. Örneğin, bazı ülkelerde yasama organı bütçenin bileşimi ile ilgili değişiklikler önerebilir, fakat bütçe dengesini değiştiremez. Yürütme organı içinde ise, harcamacı kuruluşlar belli harcama programlarından yararlanan baskı gruplarının baskılarına daha çok açıktır. Halbuki Maliye Bakanlığı bütçe kısıtlarına daha çok uymaya ve özgül baskı grupları yerine ortalama vatandaşın ve vergi ödeyicisinin çıkarlarını korumaya daha eğilimlidir. Yasama organı da her türlü özgül baskı gruplarının baskısına açıktır. Dolayısıyla, yasama organının yetkilerinde bütçe tekliflerine getirilebilecek değişiklikler bakımından sınırlamalar olursa bu etki azalır (Alesina ve Perotti 1996: s. 403). Görülebileceği gibi, bu tür öneriler, siyasal süreci mümkün olduğu kadar toplumsal grupların etkilerinden yalıtıma çalışarak onların harcama taleplerinin bütçe harcamaları üzerindeki etkilerini belli sınırlar içinde tutmayı amaçlamaktadır.

Gündem belirlemeye ek olarak, oylama sırasının da sonucu etkileyeceği iddia edilmektedir. Örneğin, önce harcama ve gelir toplamalarının oylanmasının, sonra da bileşimin oylanmasının mali disiplini artıracak savunulmaktadır. Fakat burada da oy verenlerin bütçe bileşimini de etkileyeceği düşünülüyorsa, büyüklük üzerindeki oylama stratejik oylama olacaktır ve büyüklüğü etkileyecektir (Alesina ve Perotti 1996: s. 403).

Oylama usulü ile ilgili çalışmalar esas olarak yürütme ile yasamanın yetkileri nasıl sınırlandırılırsa mali disiplin sağlanabilir sorusuna yönelmiştir. Bu konuda fazla sayıda çalışma da yoktur. Bütçe kurumları ül-

keden ÷lkeye bñyñk değişiklikler gñstermektedir. Bu nedenle de bu farklılıklar mali performans değişikliklerinin araştırılmasına uygun dayanak sağlar.

Alesina ve Perotti bu konuda yapılmış ampirik çalışmaları ve kendilerinin yaptığı çalışmaların bulgularını özetlemektedirler. Atıf yaptıkları çalışmaların çoğu henñz süren çalışmalardır (*bak.* referanslar, Alesina ve Perotti 1996: s. 406-7). Aslında bñtçe kurumlarında reformlar, mali performans uzun süre tatmin edici değilse, hele hele önemli krizler ortaya çıkarsa gündeme gelebilir ve gerçekteştirilebilir. Öte yandan, kurumları değiştirmek oldukça maliyetli ve karmaşık bir iş olduğu için ciddi sorunlar yaşandıktan sonra bunların değişmesi için reform yönñnde bir konsensñs oluşabilir.

Jurgen von Hagen ve Harden AB üyesi olan ÷lkeleri 1980'lerdeki koşullarında incelemişler. Bñtçenin yasalaşması tahliline dayanarak bñtçe sürecini en hiyerarşık olanından en "collegial" olanına göre ve en saydam olanından en az saydam olanına doğru sıralayabilmek için bazı indeksler geliştirmişler. Fransa'nın indeks değeri esas olarak başbakanın güçlü rolñ ve oylama prosedñrñ dolayısıyla yüksek, Almanya'nınki ise bñtçenin saydamlığı nedeniyle yüksek çıkmış. Hiyerarşının fazla olduğu ve prosedñrñ saydamlığının yüksek olduğu ÷lkelerde mali disiplinin de yüksek olduğunu, makroekonomik istikrarın ise daha kötü olmadığını saptamışlar. Öte yandan, orta vadeli bñtçelerin varlığının bñtçe disiplini sağlaması konusundaki bulguları kesin bir varęıya ulaştırılamamış. Bu uygulamanın bir dönem için, mali uyarlamaya hizmet etse de zorlu sorunların üzerine gidilmesini erteleyebildiği ve uyarlama çabalarını etkisizleştirebildiği sonucuna varılmış.

Alesina vd. daha hiyerarşık ve daha saydam prosedñrñ Latin Amerika'da da mali disiplini artırdığını saptamıştır. Mali performansı etkileyen en önemli öğelerden biri bñtçenin bileşimini tartışmadan önce bağlayıcı bir makroekonomik programın tartışılması prosedñrñ olarak ortaya çıkmıştır. Hiyerarşık oylama prosedñrñ de (özellikle bñtçe teklifinin değiştirilmesinde yasama organının yetkilerinin sınırlandırılması) kritik kabul edilmiştir. Saydamlık ile ilgili bulgular, belki ölçñlmesi daha zor olduğu için, kesin varęılara ulaştırılamamıştır (Alesina ve Perotti 1996: s. 403-4).

C. Bütçe Sistemleri ve Yasama-Yürütme İlişkileri

Bütçe sistemlerinin uluslararası karşılaştırılması, aşırı karmaşık ve sistematikleştirilmesi son derece güç bir iştir. Ülkelerin farklı tarihsel gelişimleri farklı kurumsal yapılar ortaya çıkarmıştır (Wildavsky 1986: s. 20). Örneğin, yukarıda da belirtildiği gibi, sadece Japonya bütçelemeye düzenli rol oynayan bir siyasi partiye sahip olan ülkedir; sadece Fransa'da başkanlık rejimi-parlamentar rejim bileşimi bir siyasal sistem mevcuttur; sadece ABD'de yürütmeden bağımsız ve bütçe üzerinde önemli güce sahip bir yasama vardır. Sadece Birleşik Krallık önemli kararların fiilen kabine tarafından alındığı ülkedir. Bütçe sürecinde yasama organları ile yürütme organları arasındaki ilişkilerin eklemelenme biçimlerini incelemenin yolu ise bu kurumsal yapıları incelemekten geçmektedir. Karar kurallarının veya karar alıcıların davranış biçimlerinin ve diğer etmenlerin önemli belirleyiciler olduğu kabul edilmekle beraber, bunların genel bir kurumsal çerçeve içinde yer aldığı da açıktır.

Bütçe süreçleri içinde yasama organları ile yürütme organları arasındaki ilişkileri şimdiye kadar en ayrıntılı incelemiş yazar Wildavsky'dir. İncelediği dört bütçe sistemi yukarıda kendine özgü nitelikleriyle ayırdedilebilen ülkelerde ortaya çıkmış bütçe sistemleridir. Yazında henüz bunu aşan karşılaştırmalı çalışmalar yoktur. Biz de burada esas olarak bu çalışmanın bulgularını en temel hatlarıyla özetleyeceğiz (Wildavsky 1986: Bölüm 2, 4).

1. İngiltere (Wildavsky 1986: s. 89-113)

Bütçenin doğduğu ve geliştiği ülke 1215'te İngiltere olmuştur. Verginin ve daha sonra bütün kamu gelirlerinin ancak parlamento onayıyla alınabileceği ilkesinin beşiği İngiltere'dir. Hemen hemen beş yüzyıl sonra 18. yüzyılda ise kamu harcamalarının da parlamentonun onayından geçmesi ilkesi kabul edilmiştir (Feyzioğlu 1981: s. 16-20; Coşkun 1989: s. 13). Buna karşılık İngiliz sisteminin incelenmesinde yürütmenin ne denli önemli olduğu ve bu gücünü nereden aldığı konusu tartışılmalıdır. Bu konuda önemli soru sadece yasama ile yürütme arasındaki ilişkiler değil, yürütme içinde ve yasama içinde yer alan karar almada yetkili çeşitli kurumların birbiri ile olan ilişkilerinin tanımlanmasıdır.

Birleşik Krallık önemli kararların fiilen kabine tarafından alındığı bir ülkedir. Kabine bütünlüklü bir organ olarak işler. İngiltere'de siya-

si yöneticiler arasındaki bütünlük diğerlerini dışlamaya dayanır ve kararlarını kendi içlerinde dışarıya kapalı olarak ve gizlilik içinde alırlar. Bu kapalı çevrenin gücü çok büyüktür. Öte yandan, parlamenter komitelerde bu yönetim merkezini harcamalar açısından denetlemek ve sorgulamak üzere büyük bir çaba görülür. Yönetimin bu kadar kapallılık içinde olması İngiliz yönetiminin şu üç özelliği bir arada hiçbir ülkede görülmeyen ölçüde birleştirebilmiş olmasından gelmektedir: Karşılıklı güven, hesabını ortaklaşarak yapma, siyasi iklim. Güven, hesaplama ve iklim. Bakanlar ve onların etrafındaki yüksek düzeyli görevlilerden oluşan İngiliz siyasi yönetiminin temelini birbirlerini yakından da tanıyan bu insanlar arasındaki şahsi güven oluşturur.

İngiliz merkezi yönetiminin karşılıklı güvene dayanması özellikle çatışmalı durumlar ortaya çıktığında da geçerlidir. Hazine ile harcamacı kuruluşlar arasındaki ilişkiler karşılıklı güven ağlarının duyarlı bir ifadesidir. Bunun amacı esas olarak kişisel iş ilişkilerinin kurulması ve sürdürülmesi meselesidir. Kişiler güvenilir ilişkiler kurabilme kıstası ile değerlendirilirler. Bu sayede kendi kurumlarında olup bitenin bilgisine sahip olabilirler ve problem çözebilirler, birbirlerinin desteğini alacaklarına güvenirlir. Güvenilirlik aynı zamanda iyi iş yapma yeteneğine sahip olmayı da gerektirir. Fakat dışarıdakilerin işlerine karışmasını da istemezler. Bu nedenle de dışarıya kapalıdırlar.

Bütçeleme işini başaşağılabılır hale getirmek üzere, karar alınırken bazı varsayımlardan veya normlardan hareket edilir. Kişisel güven hesapların yapılmasında son derece değerli bir kuraldır. Hesapları yapana güven birçok işin yeniden yapılması ve kontrol edilmesi gereğini azaltır; ayrıntılar güvenle atlanabilir, olaydan önce yapılan uyarılar belirsizliği azaltır. İngiliz siyasi yöneticileri için tedrici değişme veri alınan bir davranış biçimidir. Büyük değişiklikler teklif edildiğinde bunun haklılığı gösterilmek zorundadır. Aksi halde kişisel güven ilişkileri zedelenir.

Bütçe teklifleri hazırlanırken hazine ile harcamacı kuruluşlar arasındaki ilişkiler güvene dayansa da harcamalar kararları belirsizlik ve muğlaklık koşulları altında alınır. Bakanlar ve yüksek düzeyli bürokratlar birlikte siyasi ortamı değerlendirir, olayların bütçe harcamaları üzerindeki etkilerini bulmaya çalışırlar ve bu konudaki duyarlılıklarını geliştirirler. Elbette burada deneyim çok önemlidir. İşte burada gene kişisel güvenin önemi ortaya çıkmaktadır. Hazine sürekli kişisel ilişkilerle koor-

dinasyon işlevini yerine getirir, ve bu yöneticiler de kendi alanlarında güçlü profesyonel donanım ve bilgiye sahiptir.

İngiliz bütçeleme sisteminin belkemiğini hazine oluşturur. Burada hazinenin harcamacı kuruluşlara güveni ve bu güvenin de yetkinlik temelinde oluşması çok önemlidir. Fakat aynı zamanda hazine yıllar geçtikçe çok karmaşık ve muğlak bir iş olan bütçelemede kendisine yardımcı olacak bazı normlar geliştirmiştir. Bunlara göre, hazinenin birinci görevi para harcamak değil para tasarruf etmektir. İkincisi, hazinenin özgün araştırma kurumu olmadığıdır. Bu işin idari kuruluşlar tarafından yapılması gerekmektedir. Üçüncüsü, hazinenin, sorgulayıcı-irdeleyici, eleştirel olması ve başkalarının göremediği argümanları kendinin görmesidir, böylece harcamacı kuruluşları tekliflerini hazırlarken çok daha dikkatli olmaya zorunlu hissettirmesidir. Hazine normları şunları içerir: Reaksiyon göstererek karar vermek; teknik işleri başkasına bırakmak; herkes kadar veya herkesten daha çok bilmek; kuşkucu olmak, irdellemek, geciktirmek, tekrar sorgulamak; hayır diyebilmek, harcamaları kısmak; çok kararlı ve sert olduğu imajını yaratmak; harcamaları otomatik olarak artıracak yöntemlere izin vermemek. Hazine-nin buradaki başarısını sağlayan tutum diğerlerine karşı duyarlı olmak, diğerlerinin varsayımlarını, beklentilerini, ve düşüncelerini biçimlendirerek dolaylı etkiye bulunmaktadır.

İngiltere’de hazine ekonominin yönetiminden ve bakanlıklar da kendi işlerini yönetmekten sorumludur. Bu amaçla bakanlıkların taleplerine sınırlar getirir. Kabine hazinenin bütçe tahminlerini hareket noktası olarak alır. Bu temelden hareketle bakanlıklar ve kuruluşlar arasındaki pazarlıklar başlar. Kabinede farklı hizmet alanları ile ilgili sürekli komiteler vardır. Bütçe pazarlıklarının önemli bir kısmı birkaç komite arasında yapılır. Temel bazı konular kabinede tartışılır, fakat kabinede çok ender istisnalar dışında genel öncelikler bakımından kapsamlı bir değerlendirme yapılmaz. Kabin komiteleri arasında bölünmüşlük, bakanlıkların durumlarını koruma endişesi, diğerlerinin taleplerini analiz etmeye uygun değildir. Bakanlıklar karşılıklılık esası temelinde birbirini eleştirmeyerek kendi durumlarını korumaya çalışır. Tartışmalar bakanlıklar temelinde bölünmüş şekilde yapılır. Kabin bir bakanlıklar federasyonu olarak çalışır.

Parlamento harcama kararlarından ayrılmıştır, ABD'deki gibi karar almanın parçası değildir. Parlamentonun bütçe sürecine en önemli katkılarının biri pasif bir roldür. Bunun en önemli nedenlerinden biri bakanların bir bütün halinde, kabine olarak parlamentoya karşı sorumlu olmalarıdır. Bu nedenle kendi aralarında parlamento karşısında kenetlenirler. Kendi içlerinde güven ve gizlilik ve kendi içlerinde sorunları çözme eğilimi de buradan gelir.

İkinci olarak, parlamenterlerin çoğu konu ile ilgili değildir. İngiltere'de bütçe komisyonu kendine özgüdür. Avam Kamarası'nın tümü bütçe komisyonu sıfatıyla toplanır. Başkan ayrıca seçilir. Görüşmelerde nisap aranmaz. İncelediği konuya göre gider komitesi veya gelir komitesi adını alır (Feyzioğlu 1981: s. 244-5). Farklı parlamento komiteleri ise farklı yasalar çıkararak harcamaların genişleme alanlarını belirler. Parlamento komitelerinde görev almak parlamenterlerin kariyerlerinde ilerlemek için önemli bir yol değildir. Çünkü bütçe tasarısı üzerinde her türlü değişiklik önerisi getirilebilir. Fakat bu süreç etkili çalışmaz. Sonuçta oylama güvenoyu oylamasına dönüşür. Birçok parlamenter görevini politika yapmak olarak görmez, hükümet ile muhalefet arasındaki mücadeleyi sürdürmek ve muhaliflerin yetersizliklerini ortaya çıkarmak olarak görür. Muhalefet için amaç işlere bulaşmak değil bir sonraki seçimde yürütmeyi bütün yetkileriyle ele geçirmektir. Burada bir kısır döngü ortaya çıkar. Üyeler temel politika analizine ilgi duymazlar, çünkü buranın bir parçası olma olanaklarına sahip değillerdir. Elleri araç olmayınca da ilgilerini yitirirler.

İngiliz parlamentosunun bütçe sürecindeki rolünün artması 1978'deki yeni parlamento yaratma önerileri ile başladı. Hazine de dahil her bakanlık için komiteler seçildi. 1983'te yeni prosedürler uygulanmaya başlandı. Parlamento komitelerden gelen ve hükümet tarafından kabul edilemez bulunan değişiklik önerilerini oylar. Hangi konuların mecliste tartışılacağı her komitenin başkanından oluşan irtibat komitesi tarafından belirlenir. Fakat bu komiteler kabine rakamlarını irdeleyecek profesyonel donanımına sahip olmadığı, profesyonel kadroları da bulunmadığı için ve komitelerde muhalefet çoğunluğa sahip olmadığı için etkili çalışamazlar. Bunu izleyen yıllarda parlamentonun bütçe sürecindeki rolünü muazzam artıracak hazırlıklarla geçmiştir. Fakat Thatcher hükümeti bütün bu önerileri reddetmiştir.

İngiliz parlamentosu bütçe sürecindeki etkisini artırmanın en etkili yöntemi olan parlamentoya hizmet verecek bağımsız bir profesyonel kadroya sahip olamamıştır. Bu nedenle de, ABD'deki kadar olmasa da politika oluşturmada yürütmeye rakip bir güç odağı olacak bütçe komitesi bulunmamaktadır. Böylece kabine hiçbir rakibi olmayan bir komite olarak kalmıştır. Parlamantonun kamu harcamaları sürecinde etkili ve önemli bir rol oynamasını önleyen en önemli neden her şeyin güvenoyu olarak algılanması ve etkili bir irdeleme sürecinin işletilmemesidir.

2. Japonya (Wildavsky 1986: s. 117-132)

Bütçe sürecindeki benzerlikler bütçenin evrensel gereklerinden kaynaklanır: sınırlı kaynakları dağıtarak siyasal desteği korumak ve iktisadi işleyişi güçlendirmek. Bütün uluslar bütçe kararlarını yönetilebilir kılmak ve çatışmaları bağdaştırarak yönetimin meşruluğunu garanti altına almak gibi bir sorunla karşı karşıyadırlar. Bütçelemelerde farklılıkların bir kısmı yoksulluk ve belirsizlikten kaynaklanır. Israrlı sosyal talepler ile iktisadi, ve siyasi kaynaklar arasındaki farkın büyüklüğü bu yoksulluk ve belirsizliği yansıtır. İncelenen dört ülke arasında bu farkın en az olduğu ülke Japonya'dır. Çünkü çok uzun yıllar çok yüksek büyüme sürdürebilmiş, buna karşılık askeri harcamalar ve sosyal harcamaları en düşük düzeyde kalmıştır. Fakat Japonya'nın farklı olan diğer boyutu kendine özgü olan ulusal özellikler taşımasıdır. Bütçeleme açısından, bireyler ömürleri boyunca tek bir kuruluştaki çalışırlar. Bu kuruma sadakat esastır ve kurumun başındakiler çalışanlarına karşı korumacı davranırlar. Kurumların iç kararlarının alınmasında karardan etkilenenlerin istekleri doğrultusunda kararların uyarlanması gerekir. Ahenk en önemli idealdir ve ahenge ulaşabilmek için taviz verilmesi, hatta çatışmalı durumların gündeme getirilmemesi gerekir. Bu yaklaşım bütçelemeye uygulandığında, kazançların ve kayıpların az çok eşitliğini sağlamak amacı ön plana çıkar. Yani adil paylaşım ve benzer muamele kurumların ve alt birimlerin birbirine karşı korunmalarını sağlar. Burada çatışmaların regülasyonu genellikle çatışmadan kaçınma biçimini alır. Çatışmayı asgariye indirmek üzere makul payları azamileştirerek değerleri fiiliyata dönüştürmek Japon bütçe sürecinin özetiştir.

Bütçe ilişkileri genellikle bakanlıklar içinde yer alır. Kurumlararası ilişkiler enderdir. Fakat hükümet içi ilişkiler harcamacı bakanlıklarla

Maliye Bakanlığı arasındadır. En çatışmalı ilişkiler Maliye Bakanlığı'nın Bütçe Dairesi müfettişleriyle bakanlıkların ödenek taleplerini savunma yükümlülüğünü üstlenen bakanlıkların muhasebe birimi yöneticisi arasında çıkabilir. Karşılıklı güveni ayakta tutmak için çabalar ve yaptırımlar vardır. Güven samimi ve güven verici olma normunun benimsenmesi ile güçlendirilir. Bakanlığın daha çok ödenek istemesi, maliyenin ise kısmak istemesi arasındaki çatışmayı çözmenin yolu karşılıklılık normunu kabul ederek çatışmayı savuşturmaktır. Burada birbirlerinin taleplerini görmezden gelmek yerine birbirlerinin etki alanlarını kabul ederler. Çatışma olasılığı ek olarak tedrici artış eğilimine getirilen kurumsal kısıtlar geleneği yoluyla denetim altına alınır. Bütçe harcamalarının artışının denetlenmesi için kullanılan en önemli araç bütçe ödeneklerinin artış oranına tavan getirilmesi olmuştur. Bu limitler iktisadi koşullar değiştikçe giderek düşürülmüş, artış oranları dondurulmuş, hatta 1980'lerde kesinti oranları getirilmiştir, tavanlar sıfır veya negatif artış oranı olarak belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı ve daha sonra kabine bu tavanları saptamıştır. Bu tavanların büyük çatışma yaratmaması için iki norm benimsenmiştir. Hakkaniyet ve bütçesi kısılan kurumlardan bazılarına toplamın yüzde üçü kadar bir miktar gerektiğinde kullanma olanağı vermek. Japon bütçe normlarının en temel olanı denge ve herkesin adil bir pay alması, benzer faaliyetlerin ödeneklerindeki artışların orantısal olmasıdır.

Japonya'da Bütçe Bürosu'nun görevi, bütün diğer merkezi kontrol organlarında olduğu gibi, aşırı harcamayı önlemektir. Fonları ve gelecekte çok ileri tarihlere yayılacak yatırım projelerini çok sevmezler, çünkü bunlar harcama denetimini zayıflatır.

Bütçe Bürosu ve bakanlıklar genellikle yakın ilişki içindedirler ve işbirlikçi davranırlar. Birbirlerinin profesyonelliğine ve yetkinliğine saygı duyarlar. Bütün devlet organları içinde en yüksek statüye sahip olan, profesyonel yetkinlikleri en üst düzeyde olan kadrolar Bütçe Bürosu kadrolarıdır. Ve hiç kimse onlarla gereksiz çatışmaya girmeyi istemez. Hem güçlü hem de güvenilirlerdir.

Maliye Bakanlığı ekonominin yönetimi ve vergilemeden sorumlu esas kuruluştur ve esas olarak toplam harcama limitleri üzerinde yoğunlaşır. Önceliklerin saptanmasında ise bakanlıklara söz sahibi olma olanağı tanınır. Bu sayede Maliye Bakanlığı Keynesçi kurallara benzer şekilde çok az sayıda ve kolayca anlaşılabilir makroekonomik değişken-

ler üzerine odaklaşır. Bu sayede sonsuz sayıda ve ayrıntıda sosyal sorunla uğraşmaz.

Japonya'da parlamentonun kontrolü çok uzun yıllardır Liberal Demokrat Parti'nin elinde olmuştur ve bu parti diğer ülkelerdeki partilerden farklı olarak bütçe sürecinde önemli yer tutar. Partinin resmi Bütçe Hesaplama Programı vardır. Bunu Politika Araştırmaları Konseyi hazırlar. Bu belgede bakanlıkların sorumluluk alanları tanımlanır. Bakanlıklarla Konsey'in yakın ilişkileri vardır. Fakat Maliye Bakanlığı da partinin elinde olduğu için harcamaları ve vergileri belli sınırlar içinde tutma zorunluluğu vardır. Ayrıca partinin Maliye Bakanlığı'nı çok fazla etkilemesi mümkün olmamıştır, çünkü konsey hiçbir zaman bakanlık kadroları kadar profesyonel yetkinlik geliştirememiştir. Ama daha da önemlisi, özellikle harcama kısıntıları sırasında parti siyasi sorumluluğu yüklenmek istememiştir. Parti çok sayıda seçmen baskısı altında kalırken bir yandan da Maliye Bakanlığı'nın bütçe kısıtları baskısı altında kalır. Bu nedenle kendisini çok spesifik önceliklerle bağlamaz. Başbakan hükümetin istikrarını korumaya ve bakanlıkların talepleriyle Maliye Bakanlığı'nın getirdiği gerekler arasında denge kurmaya çalışır. Sonuçta, bütçe hazırlığında Maliye Bakanlığı otoritesini büyük ölçüde kullanır, en çelişkili kararları da harcamacı bakanlıklara bırakır.

Burada hangi organın bütçe sürecine hâkim olduğu sorusu ortaya çıkıyor. Karşılıklı ilişkilerin en yüksek düzeye çıktığı ve tarafların birbirlerinin davranışını tahmin ettiği ve dikkate aldığı bir sistemde, hiç kimse kendini nihai karar alıcı olarak görmez. Bakanlıklar kullanabilecekleri kaynakların dağılımı konusunda giderek daha çok söz sahibi olmuşlardır. Maliye Bakanlığı iktisadi yönetimi kontrol eder. Fakat yürütmenin çok büyük inisiyatif kullanma gücü yoktur. Partinin hükümette ve mecliste ağırlıkta olması nedeniyle meclisin karar alma sürecine damgasını vurduğu açıktır. Parti bazı programlar konusunda etkili olabilir, fakat kendi tercihlerinin damgasını bütün hükümet programına vuramaz. Başbakan nihai hakem rolü oynayabilir, fakat bu aşamadan önce pek çok meselenin olgunlaşmış olması gerekir. Japon bütçe sürecinin resmi tarafları olan harcamacı kuruluşlar, Maliye Bakanlığı, parti yetkilileri farklılıklarını karşılıklı olarak kabul edilmiş normlar rehberliğinde çözmeye çalışırlar. Japon bütçe sürecinin başarısı yüksek derecede istikrar ve tahmin edilebilirliktir. Harcama değişikliklerinin değişikliğe değer ol-

ması gerektiği anlayışı, ahenk, denge normları bütçe sürecini istikrarlı tutmuştur. Hızlı büyüme ve bütçe kaynaklarının zenginliği sayesinde bu sistemi sürdürebilmiştir. Fakat bütçe açıklarının artması ve kamu borcunun çok yükselmesi bütçe sürecinin istikrarını bozmuştur.

3. Fransa (Wildavsky 1986, s. 132-143.)

Fransa klasik bütçe sisteminin esasının ve bütçe hukukunun ortaya çıktığı ülkedir. Fransa'nın 19. yüzyılda denk bütçe ilkesi, önce harcamaların parlamentoda oylanması, sonra gelirlerin buna göre ayarlanması ve oylanması şeklinde uygulanmıştır (Feyzioğlu 1981: s. 20-24; Coşkun 1989: s. 13-14).

Üçüncü ve Dördüncü Cumhuriyet dönemlerinde yasama komiteleri gerçekten güçlü idi. Homojen olmayan çoğunluk hükümetleri iç tutarsızlıklardan dolayı, azınlık hükümetleri de çoğunluk oylarıyla birbiri ardından yıkıldı. Parlamentoda siyasi gruplar dolaysız olarak bütçe dağılımı konusunda pazarlık yapabilirlerdi. Bunun sonucunda bütçe hükümetin politikalarını yansıtan bir belge olmaktan çıkardı. Bütçe komisyonları kabineye rakip bir organ gibi çalışırdı. Bütçenin dengesi ve tutarlılığı da zedelenirdi (Feyzioğlu 1981: s. 247). Bütçe üzerinde uzlaşmadıkları zamanlarda bütçe aylık dilimler halinde eski şekliyle uygulanmaya devam ederdi. Uzlaşmaya varamama nedeniyle Fransa'da yoksul ülkelerdekine benzer şekilde tekrar tekrar bütçe yapma özelliklerini taşır hale gelmişti. Dördüncü Cumhuriyet döneminde buna çözüm olarak getirilen kural bütçenin kalemlerini sürekli programlar ve yeni programlar olarak ayırmak ve kamu hizmetlerini sürdürmek için mutlaka gerekli olan kalemleri tek bir paket halinde parlamento oylaması ile onaylamak, yeni önlemleri ise ayrı ayrı oylamaya tabi tutmak oldu.

Beşinci Cumhuriyet'te bütçeleme konusunda parlamento yürütme tarafından ciddi şekilde sınırlanmıştır. Bütçeyi sadece yürütme sunabilir. Yasama bunu belli bir sürede onaylayamazsa bütçe hükümet kararnamesi ile kabul edilir. Parlamento üyeleri gelirleri azaltıcı, harcamaları artırıcı öneriler getiremez. Sürekli programlar tek bir yasa tasarısında toplanır ve tek bir parlamento oylaması ile kabul edilir. Fakat gene de parlamento çok yüksek sayıda değişiklik önerisi getirir. Bunların ancak görece küçük bir kısmı hükümetin desteğiyle kabul edilir.

Fransa'da idareler arasındaki çatışmalar hiyerarşik bir düzen içinde çözülür. Bakanlıklar arasındakiler başbakan, ve sonra cumhurbaşkanı; bakanlıkların daireleri ile bütçe daireleri arasındakiler bakanlık içinde; maliye bakanı ile bakanlıklar arasındakiler başbakan, başbakanla bakanlar arasındakiler cumhurbaşkanı katında pek de çözülmez ama dağıtılır. Geçmişin olumsuz deneyimleri ışığında, çatışmaların büyük basınç yaratacak şekilde bir noktada birikmesini engellemek üzere, yönetimin en üst kademeleri, yani, maliye bakanı, başbakan, ve cumhurbaşkanı ve kendi profesyonel kadroları kendi yetki alanlarını genişletmeye çalışmışlardır. En üst düzeyde toplam harcama, bütçenin bileşimi, borçlanma ve yatırım konularında karar alma yetkisini ellerinde tutmak istemişlerdir.

Maliye Bakanlığı esas olarak iktisadi yönetim ve vergilemeden sorumludur. Maliye Bakanlığı için harcama dağılımından ziyade toplam harcamalar önemlidir. Otomatik harcama artışları, gelirlerin belli harcama alanlarına bağlandığı özel fonlar ve harcama esnekliğini azaltacak benzer uygulamalar genellikle Maliye Bakanlığı'nın sempatiyle bakmadığı pratiklerdir.

Harcamaların kontrolü Maliye Bakanlığı'nın bütçe dairesinin elindedir. Genellikle bütçe tekliflerine kuşkulu ve mesafeli yaklaşır. Harcamaların kısılması gereğinin ortaya çıktığı durumda bakanlıkları belli limitler altında tutar. Harcamacı daireler birbirinden görece bağımsız davranan kuruluşlar olduğu için ortak bir davranış gösteremez. Aralarındaki ilişkiler işbirlikçi değil çatışmacıdır. Bu çatışmaların halledilmesi karmaşık denetim mekanizmaları yoluyla sağlanır. Prestijli bir devlet görevlileri grubu, Genel Maliye Müfettişleri, Devlet Konseyi ve Sayıştay, koordinasyon ve herkesin uyacağı bütünlüklü ve tutarlı bir denetim mekanizması oluşturur. Bu kurumların kadroları son derece iyi donanımlı, en üst düzeyde bilgili, birbirini çok iyi tanıyan profesyonellerden oluşur. Her bakanlıkta Maliye Bakanlığı temsilcisi bir öndenetim yapar. Konsey temsilcisi her bakanlıkta kabine denetimini sağlar. Cumhurbaşkanlığı ofisi düzeyinde Maliye Bakanlığı, kabine, parlamentoda ise maliye komitesi etkilidir. Maliye komitesinde devlet memurları temsilci olarak hizmet edebilirler; esas olarak bütçeleme ile ilgili dairelerin başkanları ve bütün önemli bakanlık komiteleri bütçe komitesinde etkili olurlar.

Bütçe başbakanın yetkisi altında hazırlanır. Başbakanın kendi tercihleri vardır, fakat bütçe hazırlama yetkilerini büyük ölçüde maliye bakanına delege eder. Başbakan az sayıda alanı kendinde tutar, veya har-

camacı bakanlıklar arasındaki anlaşmazlıkların çözülemediği durumlarda kendisine havale edilen konularda karar alır. Cumhurbaşkanı esas olarak başbakanla bakanlıklar arasındaki çatışmalara müdahale eder. Ya da en üst düzeyde kendi tercihlerini getirebilir.

4. Amerika Birleşik Devletleri (Wildavsky 1986, s. 31-53.)

ABD siyasi sistemi daha açık ve bütçe süreci kendine özgü olduğu için hakkında en çok bilgi bulunabilen ve en çok incelenmiş ülkedir. Özelliği, bütçe harcamaları üzerinde önemli ölçüde gücü olan bağımsız bir yasama sistemi olmasıdır. Kongrede her kesimin sözcülerinin bütçe konusunda görüşlerini açıklaması (hearings) hem toplumsal kesimlerin bütçe stratejileri geliştirmesine hem de bütçenin kamuoyu önünde tartışılmasına yol açar.

17. yüzyılın ortalarından beri ABD'nin bütçe süreci ve bütçe davranışı Avrupa'ninkinden son derece farklı olmuştur. ABD'de kişi başına bütçe harcamaları, gelirleri ve borcu oldukça düşüktür. Avrupa bütçeleri üniterdir, harcama ve gelirler beraberce ele alınır, Amerikan bütçesi ise parçalanmıştır, her harcamacı kuruluş tekliflerini ayrı ayrı yapar, gelirler harcamalardan tümüyle ayrı olarak ele alınır. Avrupa'da bütçe dengesi harcamaları destekleyecek geliri bulmada teknik, mali yetenek olarak kabul edilirken, ABD'de bu mesele bir siyasi felsefe meselesi olarak kabul edilmiştir. Karar almada egemenlik bakımından vurgu Avrupa'da yürütmenin mali gücü üzerindeyken, ABD'de yasamanın mali gücü üzerinde olmuştur.

Cumhurbaşkanı bütçe sürecinde ilk ve son aşamada yetki sahibidir. Başkan'ın Bütçesi her yıl Kongre'ye sunulur ve yürütmenin tekliflerini kapsar. Son aşamada Başkan veto yetkisine sahiptir. Anayasa Başkan'a bütçe hazırlama yetkisi vermiştir. Yönetim ve Bütçe Ofisi (Office of Management and Budget-OMB) Başkan'ın Yürütme Ofisi içinde yer alır. OMB bütçeyi hazırlar ve Başkan her yıl bütçeyi Kongre'ye sunar. Bütçe teklifi her şeyden önce gelecek yıl içinde ekonominin performansı ile ilgili tahminleri içerir. Bu tahminler Hazine, İktisadi Danışmanlar Konseyi, Bütçe Ofisi gibi başkanın iktisat danışmanları tarafından gerçekleştirilir. Bu tahminler mevcut vergi yasaları ve vatandaşlara çeşitli haklar veren mevcut yasalar sonucunda ortaya çıkacak bütçe gelirleri ve harcamaları tahminlerinin temelini oluşturur. Bütçe teklifi ya-

sama önerilerini ve her harcamacı kuruluşa ait çeşitli bütçe kalemleri için (line items-maaşlar ve diğer harcamalar için) bütçe yetkisi taleplerini kapsar. Bütçe tahminleri hem geçmiş yılın fiili harcamalarından hem de geçmiş ve yeni bütçe yetkisinin getireceği harcama tahminlerinden oluşur. Devlet borçlanmasının servisi harcamaları faiz haddi tahminlerine dayandırılır.

Yönetim ve Bütçe Ofisi (OMB) federal bakanlıklar ve kuruluşlar içinde ve arasındaki idari prosedürü ve program amaçlarını değerlendirir, formüle eder, koordine eder. Ayrıca federal bütçenin yürütülmesini kontrol eder, cumhurbaşkanına düzenli olarak bütçe teklifleri ve bunun gerektirdiği yasa değişiklikleri hakkında önerilerde bulunur.

Ödenek isteyen harcamacı kuruluşlar ödeneklerini korumak veya artırmak için bütçe stratejileri uygulurlar. Bütçe stratejileri bütçe yetkililerinin hedefleri ve değerlendirmeleri ile hem onları sınırlayan hem de olanaklar veren siyasi sistem arasındaki bağlantılar olarak görülür. Stratejik hamleler hızla değişen bir ortamda belirsizlikler altında yapılır. Bu nedenle bilgi ve bilgiye dayanan tahminler kadar sezgiler de önemlidir. Fakat deneyim tahminden daha güvenilir bir rehberdir. Ancak bürokratlara göre, tahminlerin ne kadar doğru olduğundan ziyade bürokratların ne kadar iyi siyasetçi olduğu önemlidir. Buna göre, iyi politikacı olmak üç temel özellik gerektirir: aktif bir müşteri kitlesine sahip olmak, diğer yetkililer, kendi kadroları ve bütçe komisyonu üyeleri arasında güvenilirlik geliştirmek, fırsatlarını maksimum kılacak stratejileri izlemek. Burada özellikle vurgulanması gereken husus güven meselesidir. Çalışkanlık, samimilik, kendini işine adanmışlık, işin ayrıntılarına hakimiyet, kaynakları kullanırken dikkatlilik, amaçların farkında olmak, gerekli bilgiyi sunmak, komisyon üyelerini gidişat hakkında aydınlatmak, amaçları lafi dolaştırmadan açıklamak, olayları örtmeye çalışmamak, yanıltmamak, namusluluk ve benzeri özellikler güvenilirliğin öğeleri olarak sayılmaktadır.

Bütçe gelir ve giderleri arasındaki fark olan bütçe açığı veya bütçe fazlası tahmini, Başkan'ın bütçe teklifinin kamuoyunda en çok tartışılan ve hem iyi siyaset hem de doğru politika açısından temellendirilmesi gerektiği düşünülen ögesidir. Geçmişte, bütçenin toplam miktarını etkilemenin tek yolu bütçe kalemlerinin büyüklüklerini ayrı ayrı ve tek tek dikkate alarak değiştirmekten geçirdi. Gramm-Rudman-Holling

Yasası olarak atıf yapılan yasanın getirdiği bütçe açığını azaltma süreci tam tersine, toplamdan kısımlara doğru işler. Harcama kalemleri bütçe açığını azaltma hedefine tekabül edecek şekilde uyarlanır. Başkan bütçe hazırlarken harcama tercihleri ile toplam harcama, gelir ve borçlanma konusundaki tercihleri birbiriyle uyumlu hale getirmek zorundadır. Daha öncesinde, bütçe hazırlanırken her harcamacı kuruluşun ödenek talepleri toplanır, bunlar bir şekilde, el yordamı ile oluşturulmuş bazı kıstaslara ve idarenin program tercihlerine göre gerekirse kısıldı. Sonraki süreçte ise, Başkanın toplam harcama tercihleri daha küçük bütçeler yönünde olduğu için, bütçe ofisi harcamacı kuruluşlara daha önceden izin verilebilecek harcama limitleri konusundaki tavsiyelerini gönderir. Yani, Bütçe Ofisi geçmişte bir ölçüde pasif bir konumda harcama taleplerini toplarken, sonraki süreçte çok daha aktif bir konum kazanmıştır. Başkan, talepleri değerlendirirken iktisadi koşullar, kendi politik tercihleri, yönetim üslubu, kamuoyu, milletvekilleri, çıkar grupları gibi diğer siyasi aktörlerin olası tepkileri gibi unsurları dikkate alır.

Harcama yetkisinin verilmesi her yıl yasa ile olduğu için bütçe yetkisi parlamentonundur. Burada Kongre Bütçe Ofisi, bütçe komiteleri ve parlamento alt komiteleri ve komiteleri bulunmaktadır. Kongre Bütçe Ofisi Kongre'nin profesyonel kadrosudur. Kongre'ye bütçe süreci üzerinde etkili yasama denetimi gerçekleştirmesinde sorumluluklarını yerine getirmede destek verir, her yıl federal gelir ve harcamaların uygun düzeyini ve bütçenin ulusal önceliklerini saptar. Bütçe önergesi (Resolution) Kongre'nin harcama ve vergi kararlarını kapsayan yıllık çerçevesidir. Bu çerçeve toplam harcama hedeflerini, toplam gelir hedeflerini, bütçe açığı hedeflerini, ve harcama hedefi içinde ihtiyari ve zorunlu harcamalara tahsis hedeflerini kapsıyor. Bütçe uzlaşma belgesi (Reconciliation) Kongre'nin komitelerini bütçe önergesinde saptanan maliye politikasına uygun davranmaya zorlaması için Kongre tarafından izlenen prosedürdür. Ödenek Kongre'nin harcamacı kuruluşlara belli amaçlar için harcama yapmasını sağlayan eylemidir.

ABD'de yetki komiteleri Kongre tarafından onaylanacak programları ve faaliyetleri önerme yetkisine sahiptir. Programların amaçlarını saptar ve genellikle ödenek tavanlarını belirtir. Yetki aşaması tamamlandıktan sonra ödenek komitesi harcamacı kuruluşlar için bütçe yetkisinin düzeyini belirler. Bu amaçla çeşitli ödenek altkomiteleri oluşmuştur.

Bunlar birbirinden ve ana komiteden oldukça bağımsız çalışabilirler. Kısacası, yetki ve ödenek kararları birbirinden ayrılmıştır. Genellikle, ödenek komitesi yetki komitesinin harcamalarındaki artış eğilimini sınırlamaya çalışır. Bu komitelerin birbirlerini yeteri kadar denetlemeleri ve sınırlamalarını sağlamak üzere, yeni bir bütçe komiteleri katmanı oluşturuldu. Bunun ardından ödenek komiteleri hazinenin koruyucuları olma rollerini terkettiler ve program destekleme rolünü üstlendiler.

Bütçe komiteleri karar almada veto yetkisine sahiptir. Komite sistemi işbölümüne göre ayrılmıştır, bu da hem süreci böler hem de komiteleri çok etkili kılar. Komiteler genellikle gelir kaynaklarını belirtmeden harcama gerektiren yasalar üzerine kararlar alırlar. İşte bu nedenle ödenek komitesi güçlü yetkilerle donatılmıştır.

ABD’de Bütçe Komitesi tek bir bütçe toplam rakamı üzerinde karar vermeye yetkilidir. Bu elbette güçlü bir rakam olmaktadır. Bütçe Komitesi başkanları sadece toplamı ve genel harcama hedeflerini belirliyordu. Bazı etkili başkanlar son zamanlarda bütçe kısıntılarının gerçekleştirilebilir olduğunu göstermek için kısıntıların nerelerde yapılabileceği ile ilgili olarak öneri listeleri yayınlamaya başladılar. Fakat ayrıntılar Kongre’nin tahsisat altkomitelerinin yetkisindedir. Hizmet alanlarına göre ihtisaslaşmış 13 ödenek altkomitesinin başkanları kongrenin en güçlü ve sır tutan grubu olarak kabul edilmektedir ve “kardinaller grubu” (college of cardinals) olarak anılırlar. Bütçe komitesi toplam ödeneği belirler, ödenek altkomitesi ise harcamaların nerelere yapılacağını, dağılımını. Bu başkanlar her yıl alınan bütün harcama kararları üzerinde yetki sahibidir. Öneride bulunarak veya kendi önceliklerine cevap vermeyen kuruluşların veya programların ödeneklerini keseceği tehdidiyle istedikleri politikaları kabul ettirebilirler. Harcamalardan tasarruf ve kesintilerin kararları yetkisi öyle önemlidir ki bütçe dengesi ve harcamaları kararları bakımından Kongre içindeki en etkili gruptur. Genellikle, ödenek komiteleri Kongre’nin en etkili liderlerinden neredeyse tam özerklikle çalışmıştır. Bütçe komitesinden sonra bütçe Kongre’de tartışılmadan önce kararları asıl alan merci ödenek komiteleridir. Bu nedenle, eğer ödenek kararları kongreye gitmeden önce bütçe komitesi tekrar gözden geçirme yetkisini alırsa, bu güç bütçe komitesine geçer. Bütçe komitesi son yıllarda Cumhuriyetçilerin denk bütçe vaatlerine uygun davrandı. Fakat demokrat kardinaller kendi arala-

rında toplanıp ödenek kararları ile bu tutumu tersine çevirebildiler. Ödenek komiteleri kararlarının bu gizli yapısını önlemek için altkomite müzakere oturumları yakın tarihte açık olarak yapılmaya başlandı. Komitelerdeki muhalifler programları ve öncelikleri ciddi sorgulamadan geçirerek ve tahsisat sürecini kullanarak ödeneklerde değişiklikler sağlamaya başladılar (Shilliger 1995: s. 1). Öte yandan, tahsisat komitelerinin büyük gücü harcamacı kuruluşların ve bütçe bürosunun komite tercihlerini sistematik olarak dikkate almasından kaynaklanır.

Senato'da daha çok amaçlar tartışılır. Eğer görüş ayrılığı varsa konferans komitesinde anlaşmazlıklar çözüme bağlanmak zorundadır.

Bütçe komisyonları, bütçe hesapları çok karmaşık olduğu için, kendi önlerine gelen bütçe tekliflerini büyük ölçüde güvenilir tahminler olarak kabul etmek durumundadır. Eğer komiteler bütçe hazırlayan bürokratların kendilerini yanılttığını ve gerçek olmayan tahminler yapıldığını düşünürse bu bürokratların kariyerlerine ciddi zarar verebilir. Harcamacı kuruluşun güven verici taleplerle gelmesinin ödenek taleplerinin kabul edilmesinde önemli etkisi vardır. Bir müşteri grubuna sahip olmak ve yasama organına güven vermek o denli önemlidir ki bütün harcamacı kuruluşlar bu stratejiyi izlerler. Aynı zamanda, harcamacı kuruluşların tekliflerini değerlendiren ve Başkan'a taslak hazırlayan Yönetim ve Bütçe Ofisi bu taleplerin hep şişirilmiş olduğunu düşünerek rolünü kısma yönünde oynar. Fakat bu durumda yasama organı komitelerin bu tekliflerine itibar etmemeye başlar. Veya Bütçe Ofisi'nden gelen teklifleri ciddi biçimde değiştirirse, harcamacı kuruluşlar Başkan'ın bütçesini giderek daha az dikkate almaya başlarlar (s. 33).

Temsilciler Meclisi ödenek komiteleri birbirinden oldukça bağımsız fakat karşılıklılık esasını dikkatle uygulayan alt komitelere bölünmüştür. Komite üyeleri kendi sınırlı alanlarında ihtisas sahibi olurlar. Böylece bütçeleme hem ihtisaslaşmış hem de bölünmüştür. Kararlar birbirini izleyen aşamalarda alınır. Sorunlar önce alt komitelerde ele alınır. İhtisaslaşma ve bölünmüşlük Senato ödenek komitelerinin varlığıyla daha da artar.

ABD'de meclis ödenek komiteleri kendilerini hazinenin gardiyanları olarak düşünürler ve sık sık yaptıkları kısıntılarla iftihar ederler. Bu rollerini milletvekilliği rolü ile bağdaştırmak üzere kendi temsil gruplarının da çıkarlarını gözetirler. Fakat meclis tartışmalarında kendi ko-

mitelerinin ilgilendiği kuruluşların ödeneklerini korumak üzere mücadele verirler. Ödenek komitelerinin gücü önerilerinin mecliste pek fazla değişmemesinden gelir, aksi halde bütün sürecin tam bir kaosa dönüşeceğini düşünürler ve kendi önerilerinin mecliste kabul görmesi gerektiğini düşünürler. Komite üyeleri kendi rollerini sorumlu yasamacılar olarak görürler ve kendi temsil ettikleri kuruluşların veya ulusal çıkarların dizginlenemez meclis-üyeleri tarafından zarar görmesine izin vermemeleri gerektiğini düşünürler. Senato komite üyeleri meclis komite üyelerinin bilgi zaman avantajları ile yarışamayacaklarını düşünürler, öte yandan kendilerini önemli ve tartışmalı konularda hakem rolü oynama yükümlülüğünde görürler.

Bütçe pratiğinin bölünmüş, ihtisaslaşmış, tedrici, aşamalı, programatik olmayan özellikler taşımasının anlamı, bütçenin hiçbir zaman bir bütün olarak irdelenememesi ve parçalarının birbirleriyle sistematik olarak ilişkilendirilememesi anlamına gelir. Koordinasyon yokluğu diğer insanların faaliyetleri hakkında yeteri kadar bilgileri olmaması veya kurumsal yapının karmaşıklığından kaynaklanıyorsa, bu sorunu aşmanın bir yolu çok çalışkan uzmanların yoğun çalışması veya formel koordinasyon mekanizmasının kurulmasıdır. Fakat koordinasyon yokluğu çoğu kez toplumda ve parlamentoda bağımsız etkileme tabanlarına sahip olanların çatışan görüşlerinden kaynaklanır. Bu durumda koordinasyon sağlamanın yolları bir tarafın diğerini ikna etmesi veya zorlaması veya pazarlık yapılmasıdır. Eğer koordinasyon eksikliği tarafların birbirlerinin faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmamasından kaynaklanıyorsa, bu bilgi sağlanabilir. Fakat eğer koordinasyon bir tarafın diğerine boyun eğmesi olarak tanımlanırsa, burada zorlama var demektir. Güçler ayrılığının ve siyasal partilerin var olduğu bir siyasal rejimde, bütçe sürecinde yer alan tarafların hiçbiri bütçeye bir bütün olarak hakim olan ve kendi tercihlerini diğerine kabul ettirebilen güçte değildir.

Tahsisat komitesi ile harcamacı kuruluşlar arasındaki ilişkiler şu koordinasyon biçimlerini içerir: özgül edimlerin yapılmasını emreden yasal kurallar, belli faaliyetlerin yapılmasını isteyen raporlar, birbirlerinin tercihlerini dikkate almak, karşılıklı görüşme, birbirini ikna etmeye yönelik tartışma, bir konuda ikna etmek için belli ödünler vermek. Fakat en güçlü koordinasyon mekanizması bütçe sürecinin ana taraflarının benimsedikleri rollerdir.

Bütçe taleplerinin ayrıntılı değerlendirilmesi yoluyla kamu kaynaklarının korunması kuşkusuz yürütme organına müdahaledir. Yasamanın çok ayrıntılı olarak yürütmenin işleyişine müdahale etmesi yürütmeyi felç edebilir. Büyük politika değişiklikleri de çok sık ortaya çıkmaz. Öte yandan, meclisin yürütmenin iç disiplinini sağlamanın ve seçmenleri ilgilendiren asıl can alıcı alanlarının bütçenin detaylarında yer aldığı gerçeği karşısında, meclis ayrıntılara müdahale etmelidir. Meclisin bütçe kararlarını kontrol gücü meclisin tahsisat komisyonlarının gücüne bağlıdır. Komisyonlar sayesinde meclis ihtisaslaşmış, ayrıntılı ve detaylı bilgiye sahip komisyon üyeleri temsilcilere yürütmenin davranışını etkileyecek en yararlı bilgileri verebilir. Hiçbir büyük meclis son derece karmaşık ve büyük bütçeyi geliştirmek için gerekli uzmana, tutarlı ve bütünlüklü bilgiye sahip değildir. Güçlü bir yasama özgül alanlardaki kararlarda komiteler oluşturmak ve bunları izlemek yeteneğine sahip olan meclistir. Bu komisyonların olmadığı veya zayıf olduğu Birleşik Krallık gibi ülkelerde parlamentonun gücü de hayalidir.

Bütçe sürecinin bu özelliğini yitirmesi bütçe harcamalarının muazzam artmasıyla azaldı. Bütçe harcamalarının artırılması yönünde baskılar dayanılmaz hale geldi ve meclis üyeleri komitelere olan güvenini ve kendi bütçe faaliyetlerine olan güvenlerini yitirdiler. Yıllar içinde birbiri ardından yasama komiteleri ile tahsisat komiteleri arasında çatışmalar arttı, yetki komiteleri ile tahsisat komiteleri arasında mecliste çatışmalar başladı. Tahsisat komitesi harcamaları kısıtıkça meclis bütçe denetimi dışında kalan alanları genişletti. Kongre bütçe konusunda gidecek daha çok bölünürken izin ve tahsisat komiteleri arasındaki ödenek miktarı farkları giderek büyüdü. Bunun üzerine 1974 yasası çıkarıldı. Bütün bütçe sürecinin tıkanmasını önlemek üzere bütçe ödenek komiteleri 13 alt alana ayrıldı. Eğer tahsisat komitesi gevşek davranırsa ve saygınlığını kaybederse kimse onların önerilerini ciddiye ve dikkate almaz. Mecliste üyeler beğendikleri programları destekleyebilir, fakat aynı zamanda bütçe açığını reddedebilirler.

1974 bütçe reformunun amacı ekonominin yönetimi ile kamu harcamaları sürecini bağlantılı hale getirmektir. Aynı zamanda, bütçe komisyonu üyelerini harcama düzeyi ile ekonominin koşulları arasındaki ilişkileri öğrenmek zorunda bıraktı. Ek olarak, bu yasa kongrenin bütçe yetkisini gelirler ile harcamaları birbiriyle açık olarak ilişkilendirerek

güçlendirmek istedi (s. 59). Komitelerin rolü veya varlığı daha çok harcamayı engellemek olarak kabul edildi. Öte yandan, bu komitelerin vergi ve harcama komiteleriyle ve meclis üyeleriyle yetkilerin eşit olduğu ilişkiler sürdürmesi ihtiyacı, daha fazla harcama baskılarına ayak uydurmaları gereğini doğurdu.

Kongre'nin en önemli yetkisi seçici olabilmektir. Neyi gündeme alacağına veya almayacağına karar verebilir. Bütçe-dışı harcamaların varlığı veya zorunlu harcama kategorilerinin varlığı meclisin bütçe üzerindeki kontrolünü daraltmaktadır. Öte yandan, bu yetki daraltılması Kongre tarafından gerçekleştirilmiştir ve yetkilerini nereye yöneltmek istediğine bağlıdır.

Dört ülkenin bütçe sistemi ile ilgili yukarıdaki açıklamaları kısaca özetlersek, bütçeyi biçimlendiren görece özerk kurum sayısı ne kadar çoksa bu kurumlar arasında sıralama yaparak ve bütçe kararlarının alındığı düzeylerin birbirine göre konumunu tanımlayarak çatışmaları bu düzeyler arasında dağıtmak mümkün olmaktadır. Çatışmaları çözmede bazı hakim bütçe normları bulunmaktadır.

Fransa, İngiltere ve Japonya'da bütçe kararlarında çatışmaların çözülmeye çalışıldığı karar düzeyleri esas olarak yürütme alanında toplanmıştır. Bu da yürütme organlarını bütçe kararlarında daha etkili kılmaktadır. İngiltere'deki sıralama bakanlıklar, hazine ve kabine olarak ortaya çıkmaktadır. Japonya'da hiyerarşik sıralama bakanlıklar, maliye bakanı ve parti şeklindedir. Her iki ülkede de karar alma düzeylerinin sayısı azdır. Denge İngiltere'de siyasi yöneticiler arasındaki güven ve dayanışma ile sağlanmaktadır. Japonya'da ise orantısız denge pratikleri hakimdir.

Fransa'da yürütme alanı içindeki yetki sırası aşağıdan yukarıya doğru, daireler, bakanlıklar, maliye bakanı, başbakan ve cumhurbaşkanı olarak sıralanmıştır. Karar alma düzeylerinin sayısı biraz daha yüksek olsa bile bunlar yürütme alanında yoğunlaşmıştır. Çatışmaları çözme yöntemi ise yasal hakemlik ve denetimdir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde yürütme alanı ile beraber yasama alanı da bütçe kararları üzerinde etkilidir. Bu nedenle ABD'de karar almada etkili düzeylerin sayısı çok daha fazladır. Daireler, bakanlıklar, cumhurbaşkanı ve yardımcısı yönetim ve bütçe dairesi, meclis bütçe komitesi, meclis tahsisat altkomiteleri, temsilciler meclisi, senato bütçe komitesi, senato tahsisat altkomiteleri, senato, senato konferans komi-

tesi olarak çok daha fazla sayıda etkili karar düzeyi bulunmaktadır. Yasal hakemlik ve denetim, kişisel güven ve orantısal denge olarak hakim bütçe normlarının hepsi uygulanmaktadır.

III. Bütçe Reformları

Bütçe reformları terimi çok geniş anlamda kullanılmıştır. İdari süreçleri güçlendirmek, mali denetimi etkinleştirmek veya sıkılaştırmak, kaynak kullanımını etkinleştirmek, yasal hesap vermeyi iyileştirmek, şeffaflığı artırmak vb. bütçe reformları kapsamında olmuştur. Parlamento sistemlerinde bütçe reformu tarihi boyunca sürüp gitmiştir. 19. yüzyılın başlarında reformlar esas olarak hesap verme sorumluluğunu artırmayı amaçladı. Kralın harcama yetkilerini kısıtlamak amaçtı. 1920'lere gelindiğinde sorun Birleşik Krallık tipi sistemde merkezi kurumun aşırı etkisi idi. ABD'de ise bütçe yetkisi yasama organındı, fakat bütçenin formüle edilmesinde güçlüklerle karşılaşılıyordu. Bütçe reformları Birleşik Krallık'ta harcamacı kuruluşlara daha çok mali yetki delege edilmesi, ABD'de ise yürütme organının bütçe sorumluluklarını geliştirmesini sağlamayı hedefledi. Fakat devlet harcamaları hızla artmaya başlayınca, dikkatler yasama gücünün kullanılmasına değil ama bunun sonuçlarına, yani yasamanın onayladığı hızlı harcama artışı üzerinde yoğunlaştı. Bununla beraber tartışmanın odakları zaman içinde farklılaştı. 1950'lerde yasamanın sorumlu tutulabilmesi olanağının azalması sorunu, 1960'larda kaynak dağılımında etkisizlik sorunu, 1970'lerde enflasyon ve kamu kesimi faaliyetlerinin giderek artması sorunu öne çıktı.

ABD'de reformlar 1950'lerde bütçe biçiminin değiştirilmesi ve performans bütçesinin kabulü biçimini aldı. Devlet işlemlerinin program ve faaliyet olarak sınıflandırılması, performans ölçütlerinin tanımlanması, performansın rapor edilmesi performans bütçesinin öğeleri idi. Bu reformlar 1960'lardan itibaren birçok sanayileşmiş ülke tarafından benimsendi. Bazı gelişmekte olan ülkelerde bütçe biçimi reformu bazı yönleriyle sisteme dahil edildiyse de pek bütünleşemedi. Zaman içinde verimliliğin ölçülmesi güçlükleri karşısında, verimlilik göstergesi olarak faaliyetlerin maliyeti ölçütüne vurgu yapılmaya başlandı. Böy-

lece, program bütçe, fayda-maliyet analizi, fayda-etkililik analizi gibi teknikler geliştirildi. Sistemin adı daha kapsayıcı olarak planlama-programlama-bütçeleme sistemi adını aldı (PPBS). Daha sonra bu sistemin sorunları odağın amaçlara uygun yönetim ve amaçlar hiyerarşisinin tanımlanmasına ve odağın daha dar olmasına, kaynak dağılımı etkinliğinden kaymasına yol açtı. 1970'lerde PPBS ve amaç hiyerarşisi sisteminin bileşiminden sıfır esaslı bütçe sistemi getirildi. Bu sistemin hem var olan durumu hem de durumdan değişiklikleri değerlendirme olanağı vereceği ümit edildi. Bu sistem harcamacı kuruluşların yöneticilerine bütçe yapma ve programları önemine göre sıralama rolü verir. Nihai sıralama en üst düzey idare tarafından yapılır. Bu sistem orta vadedeli bütçelerin hazırlanması ve işin bitirilmesi ve ödeneğin kesilmesi tarihlerinin saptanması ile tamamlanır (Premchand 1984: s. 320-321 vd.). Bu sistemin temel özellikleri devlet faaliyetlerinin sınıflandırılması, amaçların tanımlanması ve etkinliğin değerlendirilmesi olarak özetlenebilir (Premchand 1984: s. 347).

Son 20 yıldır süren, fakat özellikle son on yıldır hemen bütün dünyada az ya da çok hükmünü sürdüren bütçe reformu dalgası ise geçmiş reform dönemlerindeki farklı olarak, kamu yönetiminin tümünü kapsayacak şekilde "devlet reformu" olarak anılmaya başlandı. Bütçe reformları bu çerçevenin temel alanı olarak ortaya çıkmaktadır. Bütçe reformu ise devlet faaliyetlerinde bütçenin mali disiplin, kaynak dağılımı etkinliği ve teknik etkinlik bakımından, yani herhangi bir bütçe sisteminin yerine getirmesi gereken tüm temel görevleri yerine getiremediği, bu başarısızlığı denetleyecek mekanizmaların da işlevini yapmadığı ve değişmesi gerektiği varsayımından hareket etmektedir (Reform gereğinin kuramsal çerçevesi ve reformlarla ilgili çok kapsamlı bir çerçeve için *bak.* Atiyas ve Sayın 1997).

Kamu yönetimi reformları finansal ve mali sorumluluğu sağlamayı ve performans sorumluluğunu yükseltmeyi amaçladı. Bütçe sürecinin değişmesiyle maliye politikasının amaçlarının açıkça tanımlanması hedeflendi (Tanzi ve Schuknecht 1999: s. 69). Yakın zamanlarda OECD ülkelerinde yapılan bütçe reformları bir yandan devlet harcamalarının daraltılmasını bütçe açıklarının azaltılması ve kamu borçlarının sınırlandırılması yolu ile sağlamaya çalışırken, bir yandan da performans kistaları geliştirmek yoluyla kamu kesiminde kaynak dağılımı etkinliğinin ar-

tırılmasını hedeflemiştir. Kısacası, hem makroekonomik istikrar için mali disiplin hem de kaynak dağılımı etkinliği için reformlar yapılmıştır. Mali disiplin harcamaların kısılmasını gerektirirken verimliliği ve etkinliği artırma amacının gerçekleştirilmesi bütçe önceliklerinin yeniden tanımlanması ve etkinliği düşük kabul edilen programlarda kısıntı yapılmasını veya bazı programların iptal edilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Böyle bir gerek bütçe sisteminin değiştirilmesi gereğini de gündeme getirmiştir (Shand 1998: s. 86). Kısacası, hem yasama organının hem de yürütme organının işleyiş biçimlerinde değişimler olmuştur.

Son yıllarda OECD ülkelerinde yapılan bütçe reformları özellikle yasama ve yürütme organının işleyişinde değişimler ve yasama ile yürütme arasındaki ilişkilerdeki değişimler açısından incelenmektedir.

A. Mali Denetim (Fiskal Konsolidasyon)

Amacıyla Yasal Sınırlamalar

Yasamanın yürütmeyi denetlemesinde son yıllarda kullanılan en önemli araçlardan biri bütçe açığı ve kamu borçları ile ilgili yasal sınırlamalar getirilmesidir. OECD'ye üye ülkelerde bütçeye getirilen yasal sınırlamalar bütçe reformlarında büyük önem taşımaktadır (OECD-1998: s. 1-2, 1999 (a)).

Bütçelere getirilen yasal sınırlamalara en önemli örnek Avrupa Birliği'nde Maastricht Anlaşması içinde global mali hedefler olarak yer alan Avrupa Para Birliği İçin Yakınlaştırma (Convergence) Kıstasları'dır. Bu kıstaslar hem çok taraflı amaçlar koymuş hem de bu hedefleri gerçekleştirmek üzere uluslararası yükümlülükler getirmiştir. AB üyesi birçok ülke için bu kıstasları gerçekleştirmek temel mali amaçtır.

Maastricht Anlaşması'nın fiskal kurallarına göre, genel bütçenin açığı gayri safi yurtiçi hasılanın yüzde üçünü, genel devlet borcu gayri safi yurtiçi hasılanın yüzde 60'ını geçemez. Bu sınırların hangi kıstaslara göre saptandığı ilginçtir. Maastricht kıstasları kamu yatırımlarının tarihsel ortalaması esas alınarak saptanmıştı. Kamu yatırımları AB'de ortalama olarak GSYİH'nin yüzde üçü idi ve burada geleneksel kamu maliyesinin altın kuralı uygulanıyordu: borçlanmaya ancak sermaye harcamaları sınırları içinde izin verilebilirdi. Buna göre, Maastricht kıstası cari harcamalar bazında denk-bütçe kuralı olarak yorumlanabilir (Corsetti ve Roubini 1996: s. 409).

Maastricht kistasları aslında belli ölçüde esneklik taşımaktadır ve birkaç durum dikkate alınarak bütçe açığının “aşırı” olup olmadığı kararlaştırılmaktadır. Bütçe açığının sürekli ve önemli ölçüde düşerek referans noktasına yaklaşması ve hedefi aşmasının istisnai ve geçici ve kistastan çok sapmaması durumunda bütçe açığının aşırı olmadığı kabul edilmektedir. Konjonktürel durgunluk böyle bir durum için meşru neden sayılmaktadır. AB’de kamu borcunun GSYİH’ye oranı bakımından da benzer esneklikler vardır. Eğer oran yeteri kadar düşüyorsa ve hedefe yaklaşıyorsa hedefe uygun kabul edilmektedir.

Bu büyüklükler dikkate alınırken enflasyon, faiz haddi ve büyüme oranları tahminleri çok önem taşımaktadır, çünkü bunlar bütçe açığı tahminlerini önemli ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle de kistastan gerçekleşmesi bakımından para politikası en önemli hedef haline gelmektedir.

Bütçe açıklarına ve borçlanmaya yasal sınırlamaların getirilmesinde etkili olan en önemli nedenler uzun vadeli bazı projeksiyonlar olmuştur. Avrupa’da yaşlanmanın artmasıyla sosyal güvenlik ve sağlık harcamalarının geleceği, ABD’de de kapsanan nüfusun artmasıyla sosyal güvenlik ve sağlık harcamalarının geleceği ile ilgili endişeler ortaya çıkmıştır ve bu gelişmelerin bütçe açıklarında ve devlet borçlarında patlamaya yol açacağı tahminleri yapılmıştır. Yani kısa vadeli bütçe açıkları yanında, daha da önem verilen mesele uzun vadeli bütçe açıkları sorunu olmuştur. Bu tahminler de uzun vadeli enflasyon, reel faiz hadleri, ve büyüme hadlerinden etkilenmektedir. Bu büyüklükler konusunda ciddi belirsizlikler olduğu için bu konuda geliştirilmiş senaryolar ihtiyatla değerlendirilmeye çalışılmaktadır. Özellikle İngiltere’de, daha yakın zamanda İtalya ve Fransa’da bu konuda politika reformları yapılması girişimleri olmuştur (Corsetti ve Roubini 1996: s. 411).

Bütçe reformlarının ayrılmaz parçası olarak bütçe açıklarının düşürülmesi vergileri artırmak yerine bütçe harcamalarının düşürülmesini ve buna paralel olarak vergileri de sınırlandırmayı hedeflemiştir. Fakat Almanya, Fransa, İtalya, Belçika gibi bazı Avrupa Birliği üyeleri Maastricht Anlaşması’nın gereklerini yerine getirebilmek üzere vergilerini artırmıştır. Japonya da harcama kısıntılarından çok vergileri artırma yoluna gitmiştir (Shand 1999: s. 89).

Birçok ülke kendine sayısal mali hedefler koymuştur. Almanya Maastricht kriterlerine ulaşma hedefine ek olarak, iki Almanya’nın birleş-

mesinden önceki kamu harcamalarının GSYİH'ye oranına dönmeyi hedeflemiştir. İngiltere ise 1995-1996'dan 1998-1999'a kadar kamu harcamalarının düzeyinin sabit tutulmasını, daha sonra da Maastricht kistaslarına uygun sonuçlara ulaşmak, bütçe denkliliğine ulaşmak ve kamu kesimini küçültmek hedeflerini koymuştur (Shand 1999: s. 91).

Yasal sınırlamaların en uç biçimi denk-bütçe kuralıdır ve bu kuralın yasal değil Anayasal kural olarak onaylanmasıdır. Henüz hiçbir ülkede denk-bütçe kuralı Anayasa'ya girmemiştir. Fakat bu konuda iki ülkede girişim olmuştur. ABD'de ABD Anayasası'na denk-bütçe kuralı eklenmesini teklif eden yasa tasarısı Mart 1997'de tek bir oy farkı ile reddedilmiştir. Yürütme organı teklife çok şiddetle karşı çıkmıştır. Fakat hedef gündemden inmemiştir. İsviçre'de 1998'de hükümet Anayasa'ya denk-bütçe hükmü eklemeyi teklif etmiştir. Bunun parlamento onayından geçip kantonlarda onaylanması ve halkoyuna sunulması gerekiyordu. Bu da henüz sonuçlanmamıştır (OECD 1998: s. 2).

Avustralya 1998 yılında bütçeyi denkleştirmeyi hedefledi. Yeni Zelanda 1994 yılında yürürlüğe giren hedefleri gerçekleştirmeyi ve bütçe fazlası vermeyi, net kamu borçlarının GSYİH'ye oranını yüzde 20'nin altına, devlet harcamalarını da yüzde 30'un altına indirmeyi hedeflemiştir. Kanada 1996-1997 mali yılında bütçe açığını GSYİH'nin yüzde üçüne indirmeyi hedeflemiştir. Burada vurgulanması gereken husus, bu hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiği veya gerçekleşeceğinin ötesinde, bu tür hedeflerin konmuş olmasıdır. Bir yandan da bütçe açıkları kısıtları sadece merkezi bütçe için değil, bütün kamu kesimi için genişletilmeye çalışılmaktadır. Var olan denk-bütçe kuralları ile daha yakın zamanlarda önerilen kurallar arasındaki en önemli farklılık, mevcut kuralların sadece merkezi devlet bütçesi için geçerli olması, yani kısmi olmasıdır. Özel fonlar, sermaye yatırım bütçesi, sosyal güvenlik fonu gibi bütçe kısımları genellikle kuralın dışında kalmaktadır.

Bu hedefler bazen yasalarla konmakta bazen de bütçe politikasının ilkeleri olarak saptanmaktadır. Gene yazın da oldukça yoğun tartışılan örnek ABD Kongresi'nin çıkardığı yasalardır. 1985 ve 1987 yasalarından sonra ABD Bütçe Uygulama Yasası bütçe açığını artırmayacak şekilde bütçe uygulaması için kurallar getirdi. 1997 yılında Başkan ve Kongre 2002 yılına kadar bütçe denkliliğini sağlama hedefi üzerinde anlaştı. Bu hedef 1998'de gerçekleşti (Shand 1999: s. 91).

Denk-bütçe kuralları az sayıda ülkede benimsenmiştir. Fakat ABD’de federal düzeyde çok yeni olmasına rağmen eyalet düzeyinde yaygın olarak uygulanmaktadır. Buradaki uygulamalar göstermektedir ki denk-bütçe kuralı özellikle de bütçe sürecinin hangi aşamasında yer aldığına bağlı olarak farklı şekillerde formüle edilebilmektedir. ABD eyaletlerinde uygulanan kurallardan hareket ederek üç tür denk-bütçe kuralı ayırdedilebilmektedir (Poterba 1996: s. 396). En zayıf yürütmenin bütçe teklifi aşamasında bütçenin denk olması kuralıdır. İkincisi yasamanın denk bütçe yasalaştırmasıdır. Bu durumda bütçe uygulamada açık verirse borçlanarak bu açığı ilerideki yıllara taşımak mümkündür, yani borçlanmanın uzun vadeli olması mümkündür. Üçüncü ve en sıkı denk bütçe kuralı yasalaşan bütçenin denk olması ve bütçe açıklarının ilerideki yıllara taşınamaması, yani borçlanmanın kısa vadeli olmasıdır.

Denk-bütçe kuralının dizaynında en önemli sorun uygulanabilirlik ve yaptırım getirme konusunda ortaya çıkmaktadır. Birçok durumda formel yaptırım mekanizmaları mevcut değildir. Çok istisnai durumlarda yargılama kuralları var olabilir, fakat bunlar esas olarak uygulanmaz. Denk-bütçe kurallarının bütçe açıklarının kapatılmasında vergilerin kullanılmasının da sınırlandırılması yönünde bir kuralla beraber kullanılması gerektiği de savunulmuştur. Fakat uygulamada sadece vergi gelirleri sınırlaması getirilmesi yerine genel olarak toplam gelirler üzerinde durulmuştur. Bazı vergi sınırlandırılması kuralları vergi oranlarındaki artış oranına sınır getirirken, bazıları vergi artışları için ya referandum ya da yasama organında yüksek nitelikli çoğunluk oranları aramaktadır. Denk-bütçe ve vergi sınırlandırması yasaları yanında borçlanma sınırlamaları yoluyla da harcamaların büyüklüğü denetlenmeye çalışılmaktadır. Borçlanmaya getirilen sınırlar borç düzeyi ve borç vadesi, borçlanırken devlet garantisinin kullanılamaması, borçlanmanın referandumla kararlaştırılması gibi kurallardır (Poterba 1996: s. 397).

B. Bütçe Prosedürünün Reformları

Yoluyla Mali Disiplin

OECD ülkelerinin çoğu son yıllarda bütçe sürecinde değişiklikler yaptılar ve bu ülkelerin bütçe sürecindeki değişmelerin yönü birbirine benzi-

yordu. Bu nedenle OECD ülkelerinde bütçe sürecinin işleyişi birçok bakımdan birbirleriyle benzeşmektedir (OECD 1998(a): 2-3; OECD 1999 a; 1999 b). Aşağıda kısaca bu değişiklikleri göreceksiniz.

1. Orta Vadeli Bütçe Süreci

Yıllık bütçe süreci birden çok yılı kapsayan orta vadeli bir çerçeveye oturtulmaktadır. Birden çok yıllık bütçe tahminleri yapılmaktadır. Bütün ülkeler orta vadeli mali amaçları formel olarak açıklamaktadır. Derneşik mali disiplin için bütçe toplamalarının kontrolünün her bütçe sisteminin en başta gelen görevi olduğu kabul edilmektedir. Bütçe büyüklüklerini istikrara kavuşturmak için bütçe büyüklüklerinin zaman içindeki seyrinin kontrol edilmesinin gerektiği, çünkü bunun sadece bir yıl içinde yapılamayacağı ve bir süreç içinde gerçekleştirilmesinin mümkün olabileceği kabul edilmektedir. İşte bu amaçla orta-vadeli bir bütçe çerçevesi geliştirme ve uygulama yöntemi benimsenmiştir. Orta vadenin önemi hem hedefleri koyma bakımından hem de bütçe denetimlerinin tek bir yıla veya bir sonraki yıla yönelik olması durumunda bütçe kontrollerinin daha kolay aşılabilmesini engellemek bakımından önemlidir. Orta-vadeli bütçe çerçevesi gelecekteki toplamaların tahmini, bütçe normları, normların uygulanmasını sağlayacak yaptırım yöntemlerini kapsamaktadır. Yıllık bütçeler OECD ülkelerinde giderek daha büyük ölçüde orta vadeli kısıtlar altında yapılmaya başlanmıştır.

2. Bütçe Programlarına Tavan Getirilmesi

Yukarıdan-aşağıya harcama sınırları-toplam harcama tavanı getirilmesi ve harcamaların harcamacı kuruluşlara bu tavan içinde dağıtılması, harcamacı kuruluşların ödeneklerine de üst sınırlar getirmektedir. Harcamacı kuruluşların kendi bütçe tekliflerini hazırlarken bu sınırlara uyması zorunluluğu getirilmiştir. Daha çok çaba; yaşamayı toplam, derneşik bütçe pozisyonunu denetlemeye yöneltmek amacıyla harcanmaktadır. Ülkelerin büyük çoğunluğu yasama organına bütçe stratejisini fiili bütçeden ayrı olarak değerlendirme olanağı sağlamaktadır. Bu reformlar bütçenin etkin kaynak dağılımı işlevini daha iyi yerine getirmesini sağlamayı hedeflemektedir.

Devlet harcamalarının giderek daha büyük bir kısmı çeşitli yasaların vatandaşlara verdiği bazı sosyal haklardan (entitlements) oluşmak-

tadır. Programlara getirilmek istenen tavanların ve sınırlamaların gelişmiş ülkeleri en çok ilgilendiren alanı sosyal güvenlik açıkları ve sosyal harcamalar olmaktadır. Bunların alanında mali disiplin sağlamak sosyal harcamalar bütçesinde bütün hepsini kapsayacak global sınırlamalar getirmek veya bazı programları daraltmakla mümkün olabilmektedir. Bu tür önlemlerin etkilerinin fayda ve zararları ile ilgili değerlendirmeler tartışmalı sonuçlar göstermekte, büyük tartışmalara yol açmaktadır ve aynı zamanda büyük siyasal destek gerektirmektedir. İşte bu alan zorunlu harcamaların bütçe sınırlarını aştığında hangi kuralların uygulanacağını ve sınırlamaların nasıl getirileceğinin belirlenmesini gerektirmektedir. Gelecek yıllarda en kritik bütçe alanlarından birisini bu kurallar oluşturacaktır.

Dağılım etkinliğinin ve toplamlar üzerinde mali disiplin sağlanmasının toplamaları istikrara kavuşturmak ve hükümet politikası ile paralel hale getirmek gibi bir yararı varsa da harcamaları daha düşük düzeyde belirleyen bir mali norm eski öncelikleri ve programları yeni bütçede de dondurma ve yeni programları dışlama sonucunu doğurmaktadır. Mali kısıt ne kadar uzun sürerse ve ne kadar sınırlayıcı olursa bütçe önceliklerini o denli katılaştırma etkisine sahip olmaktadır. Burada bütçe teklifini hazırlayan yürütme organı harcamacı kuruluşlardan gelen teklifleri bütçe kısıtlarına uydurma sorumluluğunu üstlenmektedir. Harcamacı kuruluşların teklifleri ne kadar fazla olursa, bu kuruluşun harcamaları kısımadaki rolü o kadar büyük olmaktadır. Bütçe büyüklüğünün belirlenmesinde biçim yıllar içinde değişti. Buna paralel olarak Bütçe Ofisi'nin rolü de değişmiştir.

Bütçe reformları mali sistemi bu tür bir merkezi kaynak dağıtma sisteminden uzaklaşmaktadır. Harcamacı kuruluşlara kendi bütçe kısıtları altında kendi programları arasında harcamalarını dağıtma ve değiş-tokuşun nerelerde yapılabileceği ile ilgili öneriler geliştirme yetkileri verilmektedir. Yani süreç tepeden belirleme yerine aşağıdan yukarıya belirleme modeline doğru değişmektedir. Bu modelde bütçenin biçimlendirilmesinde odak noktası harcama kalemlerinden politika önceliklerine doğru kaymaktadır. Burada bütçe bürosunun da rolü farklılaşmaktadır. Rolü harcama kaydırmalarının getireceği politika değişikliklerini hükümetin mali normlarına ve program önceliklerine uygun olarak toparlayıp formüle etmek olmaktadır. Bütçe bürosu teklif edilecek poli-

tika değişikliklerinde uyulacak rehber kurallar ve prosedürler getirmekte, bütçe bazını korumak ve politika değişikliklerinin bütçe üzerindeki etkilerini hesaplamayı mümkün kılacak veri tabanını geliştirmek, bakanlara ve kabineye politika teklifleri konusunda tavsiyelerde bulunmak, programların uygulanması ve değerlendirilmesi ve performans ölçütleri geliştirmek rolünü üstlenmektedir. Yani asıl rolü yönetim etkinliği konusuna kaymaktadır (OECD 1999a: s. 3).

Bu reform yasamanın yürütmeyi hem toplam ödenekler hem de derneşik bütçe öncelikleri bakımından sınırlaması ve aynı zamanda yürütmenin üst karar kademesinin alt karar kademelerini daha sıkı sınırlaması, yani yürütmenin yürütmeyi sınırlaması anlamına gelmektedir.

3. Bütçe Uygulamasında Esneklik

Bütçe uygulamasında harcamacı kuruluşlara daha büyük esneklik tanınmaktadır. Bu belli sınırlar içinde belirlenmiş toplam ödeneklerin bileşimini belirlemede yürütme yetkisinin artırılması ve yasama organının bütçe ödeneklerini kalem kalem veya program program belirleme yetkisinin azaltılması anlamına gelmektedir. Yürütmenin toplam bütçe büyüklüğünü ve önceliklerini belirleme yetkisi daralırken tek tek kuruluşların bütçe bileşimi konusunda yasama karşısındaki nispi gücü artmaktadır.

4. Parlamentonun Rolünün Güçlendirilmesi

Bütçe sürecinde parlamentonun rolünün güçlendirilmesi amacıyla bütçenin parlamentoda değerlendirilmesi ile ilgili usulleri de değiştirilmektedir. İsveç bütçe müzakerelerinin daha dikkatli yapılabilmesi için bütçe takvimini değiştirmiştir. Bütçe komisyonunun ve sektör komitelerinin bütçe görüşmelerindeki rollerini çok açıkça tanımlamıştır. Bütçe komisyonu bütçeyi tartışırken sektörel komitelerin uyması gereken yukarıdan aşağıya harcama sınırlarını belirlemektedir. Norveç usulü değiştirmek amacıyla benzer yaklaşımları incelemektedir. İrlanda parlamentosu bütçe komitesi dış kuruluşların değerlendirmelerini parlamentoya rapor etmektedir. Kanada parlamentoya sunulan bütçe bilgilerini çok daha anlaşılabilir, izlenebilir hale getirmekte ve bütçe sürecine parlamentonun daha etkin katılımını sağlamaya çalışmaktadır. Fin-

landiya bütçe sonuçlarının parlamentoya sunulması konusunun sonuca göre bütçe değerlendirme sürecinin en zayıf noktası olduğunu belirtmiştir (OECD 1998: s. 3).

Parlamentoda bütçe komisyonlarının ve meclis tartışmalarının etkinliğinin düşük olmasının önemli bir nedeninin doğru bütçe bilgilerine ulaşamamak ve bütçeyi yeteri kadar inceleyememek olduğu kabul edilmiştir. Bu amaçla bir dizi reform yapılmıştır. Bunların bir kısmı harcamaları ve maliyetleri daha iyi izlemeyi amaçlamıştır. Muhasebe sisteminin ve yöntemlerinin değişmesi, tahakkuk muhasebesine göre hesap tutma bazı OECD ülkelerinde büyük önceliğe sahip olmuştur. Genellikle kamu muhasebesi sistemlerinin maliyetlerin doğru belirlenmesine uygun olmadığı ve maliyetlerle ilgili teknik bilginin de yeterli olmadığı kabul edilmektedir. Yeni Zelanda, İzlanda, Kanada ve Avustralya'da bütçe ve mali hesapları bütün devlet kuruluşları için tahakkuk temelinde tutulmaktadır. Finlandiya, Hollanda ve İngiltere kuruluşların hesaplarını tahakkuk bazına çevirmektedir. İrlanda durumu incelemektedir. Maliyet muhasebesi bazı OECD ülkelerinde geliştirilmeye çalışılmaktadır. Bu konu tahakkuk muhasebesi ile yakından ilgilidir. Bu tür muhasebe sisteminin kamu üretiminin maliyetlerinin doğru saptanması konusunda iyileşme sağladığı kabul edilmektedir. Bu aynı zamanda devleti küçültmenin bir yolu olarak kamu hizmetlerinin fiyatlandırılması konusu bakımından da önem taşımaktadır. Konu Avusturya, Kanada, Almanya ve İtalya'da yakından izlenmektedir. Sermaye bütçelemesi konusu da yakından incelenmektedir. Çalışmalar sermaye bütçesinin bütçe de sermaye ve sermaye-dışı harcamalar konusundaki tercihlerin politika amaçlarını gerçekleştirmeyi nasıl etkileyeceğinin görülebilmesini, bütçeleme açısından doğru sermaye tanımlarının yapılmasını ve amortismanların sermaye bütçesi üzerindeki etkisini saptamaya çalışmaktadır.

Kamu kesimi ile ilgili bilgilenmenin denetim açısından ve kamu kuruluşlarından hesap sorma bakımından önemli olduğunu kabul eden reformlar kamu kesiminin saydamlığını artırmayı hedeflemiştir. Saydamlık hem yürütmenin hem de yasamanın birbirini denetlemesi ve her ikisinin de toplum tarafından daha iyi denetlenmesini gerçekleştirmektir. Amaç saydam olmayan bütçe usullerini değiştirmektir. Saydamlık bütçelere getirilmiş bütçe kısıtlamalarının bütçe saydamlığını azaltma ve kısıtları başka yollarla aşma eğilimini engellemeyi de hedeflemiştir (Alessina ve Perotti 1996: s. 403-404).

Çağdaş toplumlarda, özellikle kamu kesiminin büyük olduğu toplumlarda bütçenin çok karmaşık olduğu, politikacıların ve bürokratların tipik eğiliminin ise en saydam pratikleri benimsemek olmadığı kabul edilmektedir. Saydamlığın olmaması mevcut ve gelecekteki vergi yüklerinin yararlarının abartılıp buna karşılık devletin mevcut ve gelecekteki yüklerinin mümkün olduğunca gizlenmesini mümkün kılarak kamu maliyesinin gerçek durumu hakkında kafa karışıklığı ve muğlaklık yaratmaktadır.

Saydam olmayan prosedürde kullanılan bazı yöntemlerin kullanılması önlenmeye çalışılmaktadır. Saydamlığı engelleyen bazı yöntemler şöyle sıralanmaktadır: Temel makroekonomik değişkenlerde (büyüme, enflasyon, işsizlik, faiz haddi) iyimser tahminler yapmak; bu tahminlere dayanarak gelirleri olduğundan yüksek, harcamaları olduğundan düşük göstermek; yıl sonunda "beklenmeyen" bütçe açıkları ortaya çıktığında "öngörülemeyen" dışsal şokları sorumlu göstermek; çeşitli yeni politikaların bütçe üzerindeki etkisi bakımından iyimser tahminler yapmak; bazı harcama alanlarını bütçe içinde ve dışında tutma yönteminin yaratıcı ve stratejik olarak kullanılması; bütçe tahminlerinin stratejik kullanımı; bütçe bazının şişirilerek siyasetçilerin harcama kısıntısı yapmamasını meşru göstermeye çalışmak; yakın zamanlarda da bütçe reformları sayısal bütçe açığı sınırlandırmaları (kısıtları) yerine, bütçenin hazırlanması ve onaylanması sürecinde kurumların ve prosedürün rolünün tartışılmasına doğru kaymıştır. Bütçe açığının ve borçlanmanın üzerine getirilen kısıtların esnek olmamasının getirdiği zorlamaların çeşitli yöntemlerle ve manipülasyonla aşılmasını önlemek üzere bütçe prosedüründe değişiklikler yapılmıştır. Nakit akışının girdilerinin ve çıktıların muhasebeleştirilmesi biçimlerinin değiştirilmesi, bütçe oyunları ile muhasebeleştirilmenin değiştirilerek bütçenin denk imiş gibi gösterilmesi, acil durum fonlarının kullanılması veya ihdas edilmesi, ödemelerin geciktirilmesi, bütçe kalemleri arasında aktarma yapılması ve benzer yöntemlerin kullanılması önlenmek istenmiştir.

Yürütmenin bütün politikaları kapsayan tek bir bütçe dokümanı sunması ve yasamanın ve vatandaşların tek bir belgede bütün mali olguyu görebilmesi, bütçenin sadece merkezi devleti değil bütün kamu kesimini kapsaması, mali tahminlerin özerk kurumlarca, tercihan kamu dışı kurumlar tarafından yapılması veya değerlendirilmesi, sadece büt-

çe tahmini değil harcama ve gelirlerdeki önemli değişikliklerin etkileri konusunda hükümetin yaptıkları tahminlerin değerlendirilmesini yapması gibi bütçe yapma ve değerlendirme biçimleri saydamlığı artıran reformlar olarak kabul edilmektedir.

Bu reformları bazı ülkeler daha erken uygulamaya koydular ve olumlu sonuçlar almaya başladılar, daha çok sayıda ülke de benzer yönde değişiklikler getirmeye başladı. Aşağıda bazı örnekler açıklanmaktadır (OECD 1998: s. 2).

OECD bilgilerine göre, bütçe döneminin birden çok yılı kapsamasının ve bütçe tahminlerinin ilerideki yıllar için de yapılmasının bütçe yönetimi ve denetimi açısından disiplin sağlamaya hizmet edeceği umulmaktadır. Avustralya, Kanada, Avusturya, İrlanda ve Macaristan bu yöntemi uygulamaktadır. Yeni Zelanda ve Avustralya'da üç yıllık bütçe tahmini yapılması, bakanların yetkilerinin artırılması ve harcamalardan yaptıkları kısıntıların bir kısmının bütçelerine eklenmesi, teşvik unsuru olarak performans kistaslarının uygulanması gibi yöntemler uygulandı. Hollanda'da orta vadeli bir harcama planı çerçevesinde sosyal güvenlik harcamaları dışında kalan harcamalar için bütçe tavanı saptanmıştır. İsveç'te 1990'ların başında nominal harcama tavanları üç yıl için donduruldu. Harcamaların aylık ve yarıyıllık olarak parlamentoya rapor edilmesi kuralı getirildi. Portekiz'de benzer reformlar 1980'lerde yapıldı (Tanzi ve Schucknecht 1999: s. 77-78).

Birden çok yılı kapsayan bütçe çerçevesinin en önemli sorununun aşırı iyimser iktisadi varsayımların kullanılması olduğu belirtilmektedir. Bu sorunun yaşandığı ülkeler olan Kanada, Avusturya, Hollanda ve ABD sistematik olarak daha ihtiyatlı varsayımlar yaparak sorunun üstesinden gelmişler.

Yukarıdan aşağıya bütçe tavanlarının getirilmesi Kanada, İzlanda ve Hollanda'da uygulanmaktadır. Fransa'da maliye bakanı tarafından uygulanmaya başlanan yeni bütçe prosedürüne göre, bütün bakanlıkların katıldığı bütçe hazırlama toplantısında bakanlıklar için toplam miktarlar belirlenmekte, ondan sonra bütçe kalemlerinin büyüklükleri saptanmaktadır. Çek Cumhuriyeti 1998'de ilk kez bütçenin toplam büyüklüğüne tavan getirmiştir. Yunanistan da bütçe müzakerelerinde bakanlıklar için belirlenen bütçe toplamalarının sert kısıtlar olarak kabul edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Ülkeler harcamacı kuruluşların bütçe uygulamasında esnekliklerini artıracak çeşitli kurallar getirmişlerdir. Bunlardan biri de bütçe biçiminin değiştirilmesidir. İtalya parlamento oylamasına konu olan bütçe kalemlerinin sayısını 6.000'den 800'e, Kore 113'ten 46'ya indirdi. Norveç'te bir parlamento komisyonu ayrı bütçe kalemlerini personel ve mal ve hizmet alımları grupları altında birleştirmeyi teklif etti. Bütün bu önlemler her bakanlığın ve harcamacı kuruluşun bütçe uygulamasında esnekliğini artırmayı amaçlamaktadır. Benzer şekilde, Meksika da bütçe kurallarında her bakanlığa bütçe uygulamasında daha çok esneklik sağlayacak değişiklikler getirmek üzere hazırlık yapmaktadır. Almanya pilot projeler uygulayarak bütçeleri konsolide etmeyi amaçlamaktadır. Kanada harcanmayan fonların yüzde beşini gelecek yıla aktarma olanağı getirerek bütçe esnekliğini artırmayı amaçlamaktadır.

Performans Kistasları

Performans kistasları harcamacı kuruluşlara kamu hizmetlerini daha az ödenekle ve daha iyi sunma sorumluluğu getirmektedir. Aslında bu kistaslar yasamanın yürütmeyi sadece ödenek miktarları bakımından değil, somut hizmet göstergeleri temelinde denetlemesini amaçlamaktadır. Böylece yasama yürütmenin uygulamacı kuruluşlarını açıkça tanımlanmış göstergelere göre hesap vermeye zorlamaktadır.

Bütçe reformlarının bir amacı da teknik etkinliği artırmaktır. Bütün bu yöntemler yasamanın tahsis ettiği kaynakların amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını denetleme yöntemleri olarak ortaya çıkmaktadır. Eğer yönetim özerkliğinin amacı hizmet arzında etkinlik sağlamaksa, verimlilik kazançları sadece varsayılmamalı, ölçülebilmelidir de. Kamu kesiminin hizmet arzında miktar ve maliyet açısından objektif, sistematik ve güvenilir ölçütlere ihtiyacı vardır. Bu hem faaliyetler ile ilgili bilgiyi sunar hem de harcamacı kuruluşları sorumlu tutma bakımından saydamlığa hizmet eder. Muhasebe ve enformasyon sistemlerinin güçlendirilmesi, performans konusunda yaptırımların ve teşviklerin güçlendirilmesi, çıktının belirlenmesi ve izlenmesi bakımından yeni araçlar, kamu kesiminde rasyonel yönetim ve maliyet muhasebesi yöntemlerinin geliştirilmesi, bütçe dokümantasyonunun geliştirilmesi vd. yenilikler harcamacı kuruluşların hesap verme sorumluluğunu artıran yöntemler olarak kabul edilmektedir (OECD 1999(a): s. 3).

Bütçe sürecinde performans enformasyonu ve değerlendirmesi yöntemlerinin kullanılması yaygınlaşmaktadır. Meksika performans bilgisini kapsamayı mümkün kılacak şekilde bütçe yapısında önemli değişiklikler getiren reform süreci içindedir. İzlanda bütçe için performans göstergeleri geliştirmektedir. Danimarka bütün harcamacı kuruluşların performanslarını gösteren yıllık raporlar çıkarılması zorunluluğunu getirmiştir. Finlandiya sonuçların izlenmesini mümkün kılan bütçe teknikleri kullanmaktadır. Kanada'nın "Yönetimin İzlenmesini Güçlendirme" ("Strengthening Government Review") girişimi sonuçların ölçütlerini iyileştirmeye ağırlık vermektedir (OECD 1998: s. 2).

Bütçe reformlarının felsefesi ve yaklaşımı farklı ülkelerde farklı olmuştur. İngiltere ve Yeni Zelanda'da ağırlık kamu kesiminin küçültülmesine verilirken, Almanya ve Fransa gibi ülkelerde kamu kesiminin performansının iyileştirilmesini hedef alan reformlar ön plana çıkmıştır.

Kamu kesimi reformlarının gözbebeği olan iki ülke bulunmaktadır. Bunlar Avustralya ve Yeni Zelanda'dır. Avustralya'da 1980'lerde ve 1990'larda kamu kesiminin içine düştüğü mali kriz ve daha önceki politikaların getirdiği uzun dönemli harcama yükümlülükleri ile başa çıkabilmek amacıyla bazı kamu kesimi reformlarına başvuruldu. Avustralya'daki reformlar 1980'lerin ilk yıllarında İşçi Partisi iktidarı sırasında yapıldı. Amaç politikaları disiplin altına alma ve koordine etme ve kapsamlı tartışmaya açma sürecini ihdas etmektir. Özellikle, orta vadede mevcut politikaların sürdürülemeyeceğini gösteren ayrıntılı tahminler yayınlandı ve alması politikaları içeren yeni öncelikler ve stratejiler açıklandı. Bu projeksiyonlar aynı zamanda bakanlıklara ayrılacak kaynakları da daha tahmin edilebilir hale getirdi. Aynı zamanda, yeni reformlar, bakanlıkların yeni bir politika önermeleri veya var olan politikalarda harcamaları artırıcı yönde bir değişiklik önerildiğinde, aynı anda bu artışı telafi edecek harcama kısıntısı önermeleri zorunluluğunu getirdi. Böylece kabinede de üzerinde anlaşılmış olan harcama sınırları içinde kalınması sağlandı. Kabine makroekonomik kısıtlar altında stratejik önceliklerdeki değişiklikler üzerinde yoğunlaştı. Politika önerileri kabine içinde çok kapsamlı tartışıldı ve bakanlıklara diğer bakanlıkların kendilerini etkileyecek önerileri hakkında yazılı değerlendirme yapma zorunluluğu getirildi. Bu da değişikliklere meşruluk kazandırmaya yardımcı oldu. Son olarak, reformlar dikkatleri sonuçlar üzerinde

odaklaştırdı ve yeni ve mevcut politikaların performans ve sonuçlar bakımından rapor edilmesi yoluyla zorunlu periyodik değerlendirmelere tabi tutulmasını zorunlu hale getirdi. Birbiriyle rekabet halinde olan politikaların orta vadeli maliyetlerini açıklamak, hem kabinede hem de kuruluşlar arasında müzakere ve danışmayı kolaylaştırmak, sonuçları kamuoyuna açıklamak ve dikkati uygulama sonuçları üzerine odaklamak Avustralya bütçe reformlarının temel özellikleri olmuştur (World Bank 1997: s. 82).

Sadece diğer bütçe reformları açısından değil saydamlık bakımından da en sık sözü edilen örnek Yeni Zelanda'da çıkarılan 1994 tarihli Mali Sorumluluk Yasası'dır. Bu yasa bütçe planlarını ve bu planlara uygun uygulamayı izleyebilmek için düzenli bilgi sağlanmasını ve yıllık mali strateji raporlarının orta vadeli hedefler çerçevesinde hazırlanmasını zorunlu kılmaktadır. Yeni Zelanda'nın Bütçede Dürüstlük Şartı kamu borçlanması ile ilgili olarak nesiller arası denklik bakımından düzenli rapor yayınlanması zorunluluğunu getirmektedir. Ayrıca, bu yasa siyasi partilerin seçim zamanlarında verdikleri sözlerin bütçe üzerindeki etkilerinin hesaplanmasını istemektedir (Shand 1999: s. 91-92).

IV. Bütçe Reformlarının Sonuçları

Bazı bütçe sistemlerinin incelenmesi göstermektedir ki bütçeleme sürecini belirleyen kuralların, normların ve kurumların politika oluşumunu disiplin ve koordinasyon içinde sürdürecektir kurallar, normlar ve kurumlar olması bütçe sürecine belli ölçüde istikrar getirmektedir. Bazı ülkelerde politikacılar makroekonomik ve stratejik koordinasyon görevini yetkin ve görece özerk merkezi kuruluşlara bırakmışlardır ve bunların faaliyeti danışma süreci tarafından denetlenmektedir. Diğer bazı ülkelerde politikacılar kendilerini kararların alındığı forumlarda kolektif olarak sınırlamakta ve birbirini denetlemektedir. Kurumsal örgütlenme biçimleri farklı olsa bile, efektif kamu sektörüne sahip olan ülkelerde genellikle şu özellikler görülmektedir: Yetkinlikle desteklenmiş güçlü bir merkezi makroekonomik ve stratejik koordinasyon kapasitesi; kamu kuruluşları arasında yetki devri, disiplin ve politika müzakeresi; toplumla kurumsallaşmış bağlantılar, hesap verme ve tepkileri ön-

görme. Bu özellikler sanayileşmiş ülkelerin ve Doğu Asya ülkelerinin çoğunun sisteminde yer almaktadır.

Bu mekanizmaların çok önemli bir ögesi hükümet içinde etkili bir kapasitenin varlığıdır: Fransa'da Kabine Sekreteri, Japonya'da Maliye Bakanı, ABD'de Yönetim ve Bütçe Ofisi bütçe teklifinden önce danışmayı ve bakanlıklar ve harcamacı kuruluşlar arasında koordinasyonu kolaylaştırmak üzere işlev görürler.

Gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda bu özelliklerin eksiklikleri etkili bir devlet inşasını engelleyen en önemli nedenlerden biridir (World Bank 1997: s. 81).

Birçok OECD ülkesi zaman içinde iyi işleyen politika oluşturma mekanizmaları kurmuşlardır. Bu sistemlerin kilit mekanizmaları, politika önerilerinin düzgün hazırlanması, alması önerilerin maliyetlerinin disiplinli bir bütçe çerçevesinde tahmin edilmesi, kritik ederek değerlendirilmelerini sağlayacak danışma ve müzakere sürecinin işletmesi, uygulamanın denetlenmesidir.

Bu süreçleri iyileştirmek üzere, son zamanlarda bazı ülkelerde politika yapma sürecini iyileştirmek ve bu süreci daha şeffaf, rekabetçi ve sonuç alıcı hale getirmek üzere reformlar uygulanmaktadır.

Son yirmi yıldır birçok OECD ülkesi devletin rolünü ve işlevlerini köklü şekilde irdeleme çabalarına ve kamu yönetimi reformlarına sahne oldu. Bu değerlendirmede Kanada, Finlandiya, Almanya, İrlanda, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Portekiz ve Birleşik Krallık'ı kapsayan dokuz OECD ülkesinde uygulanan kamu yönetimi reformları deneyimlerinden çıkarılan sonuçlar kapsamlı bir OECD sempozyumunda ortaya konmaktadır (OECD Sekretariat 1999).

Reformlarda parlamentoların rolü ve işleyişi konusu da önemli bir reform alanı olarak gündeme geldi. Parlamentar sistemlerde bakanlıkların parlamentoya karşı sorumlulukları politikacıları reformlara angaje eden geleneksel yoldu. Harcama sistemlerinin reformunda parlamentonun rolü görece güçlü idi. Parlamentaoya daha açık enformasyon sunulması, öncelikler ve performans ölçütleri konusunda parlamentaoya çok daha geniş kapsamlı raporlar sunulması, parlamento komitelerine reformları değerlendirme ve irdeleme konusunda daha aktif olma görevini vermek gibi. Bazı örneklerde parlamento komitelerinin rolü özellikle muhalefetteki siyasetçilerin reformlar konusunda katkısını sağlama ve reform programlarını değerlendirme bakımından

merkezi öneme sahipti. Özellikle konsensus kültürüne sahip olan ülkelerde reform çabaları ne denli siyasalsa parlamentonun o ölçüde bilgilendirilmesi ve parlamentoya danışılması gerekti. Reformların yasallaşması reformların uygulanması ve yürütülmesi bakımından çok önemliydi. Bunun için de parlamentonun desteğini kazanmak parlamentoya karşı azami açıklığı ve bilgilendirmeyi gerektirdi (OECD Secretariat 1999a: s. 11).

Reformlar iktisadi, mali ve performans krizlerinin yaygın ve derin olduğu ülkelerde daha rahat uygulandı. İktisadi ve mali baskılar ve zorluklar, bürokratik mekanizmaların ihtiyaçlara ve koşullara duyarlılık, saydamlık ve sorumlu tutulma, etkinlik bakımından yeterli olması, uluslararası rekabetin baskısı, azalan gelir ve harcamaların ve daralan kaynakların önceliklere göre daha etkin tahsisi gereği, kamu hizmetlerinin kalitesi ile ilgili ciddi şikayetler, yeni teknolojilerin hizmet sunumunda önemli değişiklikler getirmesi, ulusal ve uluslararası baskılar gibi birçok neden reformlar için baskı yarattı (OECD Secretariat 1999a: s. 14).

Reformların ilkeleri tasarruf, etkinlik, hesap verme, saydamlık, tutarlılık oldu. Reform alanları daha iyi hizmet verilmesi, enformasyon teknolojileri, maliye ve performans yönetimi, finans yönetimi idi. Maliye ve performans yönetimi reformları önemli reform alanı olmuştur. Kamu yönetimi reformları iktisadi etkinliği artırma çabalarıyla başlamıştır. Burada bütçe reformları ve performans yönetimi genellikle kullanılan araçlardır. Kaynakların sınırlılığının arttığı bir ortamda daha az kaynak ile daha çok hizmet sunma zorunluluğu finansman yönetimi ve bütçe süreçlerinin değişmesini gerektirdi. Sorumluluk odağı girdilerin hesabının verilmesinden çıktıların hesabının verilmesine, harcamaların yasalara uygun yapılması yanında yapılan harcamaların sonuçlarına ve verilen hizmetlerin miktar ve niteliklerinin hesabının sorulmasına yöneldi (OECD Secretariat 1999a: s. 19).

Kamu harcaması yönetimi sistemleri hükümetin önceliklerini açıkça tanımlamasına uygun hale getirildi, bütçe kararlarının giderek daha büyük ölçüde performans bilgisi temelinde alınması sağlanmaya çalışıldı. Hükümetin parlamentoya, bakanlıklara, kuruluşlara, merkezi devlet iktisadi kuruluşlarına maliye ile ilgili bilgileri çok daha açık, gelişmiş, kapsamlı sunma yükümlülüğü getirildi. Mali ve mali olmayan bilginin birleştirilmesi ve beraberce sunulması ile geçmiş uygulamaların

daha iyi anlaşılmasına ve daha iyi planlamaya yol göstermesi sağlanmak istendi. Bazı ülkeler için tahakkuk temelinde muhasebe sistemine geçiş en önemli reform girişimlerinden biri oldu. Bazı ülkelerde bütçe sistemi net kamu harcaması toplamına belli dönemler için limitler koydu, bütçeyi belli kısımlara bölerek de bu limitleri getirdi. Sonuçların hesabının verilmesi sistemi özellikle yatırım fonlarının sonuçlarını çok daha görünür kılmayı hedefledi.

Performans yönetimi reformları OECD ülkelerinin büyük çoğunluğunda yürürlüğe kondu. Etkinliği artırma yanında temel hedefler hesap vermeyi güçlendirmeyi hedefledi. Saydamlık hesap vermenin yolu olarak kabul edildi. Bütçe süreçlerinin, kuruluşların parlamentoya sistematik olarak rapor vermesi ve bu raporları kamuoyuna sunması zorunlu kılındı. Parlamento sonuçlara yönelik yönetim uygulamalarının ilerlemesini periyodik raporlarla izledi.

Bazı ülkeler performans yönetimini hizmet veya vatandaş bildirgesi veya şartına bağladı. Bunlar beklenen hizmet standartlarını açıkça tanımladı. Bazen bu bildirgeler sonucunda kuruluşlarla hizmet performansı sözleşmeleri yapıldı. Bazı durumlarda kamu kuruluşları piyasa rekabeti baskısına açıldı.

Bazı reformlarda ademi merkeziyetçilik bazı yetkileri harcamacı kuruluşlara veya yerel yönetimlere bıraktı. Böylece aslında o konularda parlamenter denetim azaldı, yürütme organı yetkisi arttı, fakat sonuçların parlamenter denetimi bu yetkilerin kullanılma çerçevesini belirlemiş oldu.

Günümüzde hakim ideoloji olan “daha ince daha etkin devlet” bütçe reformlarıyla çeşitli ülkelerde çeşitli derecelerde uygulanmaya konmuştur. Bu ideolojinin kuramsal dayanakları siyasetçilerin ve bürokratların devlet harcamalarını sürekli artırma eğiliminde olacağı yolundaki davranış biçimidir. Burada kritik soru, yasama organının neden böyle bir bütçe süreci reformunu yasalaştırdığı sorusudur. Eğer kuram geçerli olsaydı, siyasetçilerin böyle yasalar çıkarmaya eğilimi olmaması gerekirdi.

Bu sürecin yasama organı açısından temel avantajı devlet harcamalarını kısma teklifini getirme sorumluluğunu yürütme organına vermiş olmasıdır. Yürütme içinde karar alma yetkilerini elinde tutanlar kendi önceliklerini yürütme organında hiyerarşi üstünlüğünden dolayı harcamacı kuruluşlara parlamentodan ve bütçe komisyonlarından çok daha kolaylıkla kabul ettirebilir. Ek olarak, milletvekilleri kendi önceliklerin-

den çok sapan bütçe tekliflerini değiştirebilirler, veya harcama kısıntılarının sorumluluğunu yürütme organına yükleyebilirler. Çoğunlukla, güç sahibi olmanın maliyeti sonuçlardan dolayı kusurlu bulunmaktadır. Bu nedenle, hem yasama hem de yürütme bütçe politikasının sorumluluğunu üstlerinden atmaya çalışır.

Reformlardan önceki dönemde bütçe kısıtlarının daha gevşek olduğunu, sürecin daha esnek olduğunu söylemek mümkündür. Bütçe komisyonunda görüşmeler sırasında daha popüler programlar genişletilir, daha az popüler olanlar daraltılırdı. Komisyonun tekliflerini beğenmeyen milletvekilleri de mecliste bunu değiştirmeye çalışırlardı. Bu ilişkiler kısmen işbirlikçi kısmen de çatışmacı bir şekilde ve bazı zımni ilkeler doğrultusunda yürürdü. Öyle görünmektedir ki mali disiplin reformları bütçe sürecinin çatışmalarını yoğunlaştırmaktadır.

Harcamaların kısılması harcamaların dağılımı ve bileşimi konusundaki mücadeleleri keskinleştirmektedir. Reformlar yasama sürecinde bütçe komisyonunun kabineye alması bir politika değerlendirme ve denetleme yetkisini güçlendirmektedir, fakat toplamlar üzerindeki yasal kısıtlamalar komisyonun hareket alanını daraltmaktadır. Toplam harcamalar ve yürütmenin tek tek hizmetler üretmesi bakımından yasanın yürütme üzerindeki denetimi bütçe limiti ve performans denetimi yoluyla güçlenmektedir. Bu durum yürütme organları içinde harcamacı daireler arasındaki rekabeti ve çatışmayı yükseltmektedir. 1980'ler öncesinde işleyen çatışmaları çözüme pratiklerinden görece daha zorlamacı olanlarını ön plana çıkarmaktadır. Kısılan harcamaları harcamacı kuruluşlar arasında dağıtma süreci yürütmenin en üst kademesinin bu konudaki yetkilerini güçlendirmektedir. Bu şekilde, çatışmaları belli sınırlar içine hapsedme ve çevreleme tarzını daha etkili kılmaktadır. Reformlar, çatışmaları masnetme, bertaraf etme, saptırma gibi daha az çatışmalı pratikleri mümkün olduğunca engellemeye çalışmaktadır. Orantılılık, hakemlik, güven gibi siyasal normları daha az etkili kılmaktadır. Daha kesin ve açık denetleme mekanizmaları getirilmektedir. Bu yaklaşım bütçe usulünü daha hiyerarşik ilişkilere dönüştürmektedir. Bütçe kararları da artık açık-uçlu kararlar değil daha kapalı-uçlu kararlar olmaktadır. Reformlar ilerledikçe OECD ülkeleri arasında bütçe sistemleri giderek birbiriyle benzeşmektedir. Öte yandan, harcama kısıntılarının istihdamı azaltıcı ve sosyal harcamaları kısıcı yaklaşımı toplumsal çatışmaları keskinleştirmektedir.

Kaynakça

- Alesina, Alberto and Roberto Perotti (1996), "Fiscal Discipline and the Budget Process", *The American Economic Review*, Papers and Proceedings, May. Vol. 86, No. 2. s. 401-407.
- Arın, Tülay (1997), "Anayasal İktisat ve Refah Devleti: TİSK ve TÜSİAD'ın Asgari Devlet Raporlarının Eleştirisi", *Ekonomide Durum*, Bahar/Yaz. s. 41-106.
- Atiyas, İzak ve Sayın, Şerif (1997), *Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*. İstanbul: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı.
- Corsetti, Giancarlo and Nouriel Roubini (1996), "European versus American Perspectives on Balanced-Budget Rules", *The American Economic Review*, Papers and Proceedings, May. Vol. 86, No. 2. s. 408-413.
- Coşkun, Gülay (1989), *Devlet Bütçesi-Türk Bütçe Sistemi*. 2. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Cullater, Kevin Kessler (1995), "Budget Summits: A Consensus Building Approach to the Federal Budget Process", *Presidential Studies Quarterly*. Summer. Vol. 25, Issue. s. 511-531.
- Feyzioğlu, Bedi (1981), *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*. 6. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- OECD (1998), "Survey of Recent Budgetary Developments", Public Management Service (PUMA), Paris.
- OECD (1999a), "Senior Budget Officials Meeting, Statement by the Chair", Public Management Service (PUMA).
- OECD (1999b), "The Changing Role of the Central Budget Office-Executive Summary", Public Management Service (PUMA).
- OECD Secretariat (1999a), "Synthesis of Reform Experiences in Nine OECD Countries: Government Roles and Functions, and Public Management", OECD Public Management Service, Public Management Committee, *Government of the Future: Getting from Here to There*, Symposium, Paris, 14-15 September 1999.

- OECD Secretariat (1999b), "Synthesis of Reform in Nine OECD Countries: Change Management", OECD, Public Management Service, Public Management Committee, *Government of the Future: Getting from Here to There*, Symposium, Paris, 14-15 September 1999.
- OECD, Public Management Service, Public Management Committee (1999), *Government of the Future: Getting from Here to There*, Symposium, Paris, 14-15 September 1999.
- Ostrow, Joel M. (1998), "Procedural Breakdown and Deadlock in the Russian Duma: The Problems of an Unlinked Dual Channel Institutional Design", *Europe-Asian Studies*, July, Vol. 50, Issue 5, s. 793-816.
- Pereira, Luiz Carlos Bresser (1997), "Managerial Public Administration: Strategy and Structure for a New State", *Journal of Post Keynesian Economics*, Fall. Vol. 20, No. 1. s. 7-23.
- Poterba, James M. (1996), "Budget Institutions and Fiscal Policy in the U. S. States", *The American Economic Review*, Papers and Proceedings, May. Vol. 86, No. 2. s. 395-400.
- Premchand, A. (1983), *Government Budgeting and Expenditure Controls (Theory and Practice)*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- Shand, David (1999), "OECD Üye Ülkelerinde Bütçe Reformları", (çeviren Hakkı Odabaşı) *Maliye Dergisi*, Sayı: 130, Ocak-Nisan. s. 86-101.
- Tanzi, Vito ve Ludger Schuknecht (1999), "Kamu Kesiminin Yeniden Yapılanması: Son Yıllara İlişkin Bir Değerlendirme" (1997), (çeviren Mustafa Sakal), *Maliye Yazıları*, No. 62, Ocak-Mart. s. 57-82.
- Wildavsky, Aaron (1986), *Budgeting- A Comparative Theory of Budgetary Processes*. Second, revised edition. New Brunswick: Transaction Books.
- Wildavsky Aaron (1988), *The New Politics of the Budgetary Process*. Glenview, Illinois: Scott, Foresman and Company.
- Willoughby, Katherine G. and Mary A. Finn (1996), "Decision Strategies of the Legislative Budget Analyst: Economist or Politician?", *Journal of Public Administration Research & Theory*. October. Vol. 6, Issue 4. s. 523-547. World Bank (1997), *World Development Report*. Oxford: Oxford University Press.

Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim

İhsan GÖREN

Özet

Kamu yönetimlerinde reform çabaları bugün birçok ülkenin gündemindedir. Öngörülen reformlar kamu kaynaklarının daha rasyonel kullanılmasını hedeflemekte ve kamu mali yönetimlerinde köklü değişiklikler gerektirmektedir.

Ülkemizde yaşanan yüksek enflasyon, kamu borçları ile kamu açıklarının boyutları kamu mali yönetimimizin bugünkü durumunu ve reform ihtiyacını göstermektedir. Dış ekonomik dayatmalar, uluslararası rekabetin zorlayıcılığı, ekonomide küreselleşme ise, kamu mali yönetiminde reformu kaçınılmaz kılmaktadır.

Kamu mali yönetimimizin içinde bulunduğu durumun temel nedenlerinden biri, usule ilişkin en ince ayrıntıların bile yasalarla belirlenmesi, harcamacı kuruluşların yönetimlerine yeterince inisiyatif tanınmamasıdır. Bu anlayışın odağında yönetimler ve süreçler değil, yasaların kendisi bulunur. Bu yüzden de yönetim anlayışını değil, yasaları değiştirerek işlerin yoluna konulacağı sanılır. Bir diğer temel neden, bütçeleri harfiyen uyulması zorunlu birer kanun olarak algılayıp uygulayan yaklaşımdır.

O halde, öncelikle, dikkatleri yasalardan çok yönetim süreçlerine odaklayan, bütçeyi bir gelir-gider tahmini (mali program) ve kamu yönetiminin önemli bir enstrümanı olarak gören bir anlayışı benimsemek, yeniden yapılanmanın temel taşı yapılmalıdır.

Karar alma süreçlerinin etkinliği ile bu süreçlerin denetlenebilirliği için sağlıklı bir mali yönetim şarttır. Bunu sağlayabilmek için, yukarıda belirttiğimiz anlayış değişikliğiyle birlikte:

- Bütçede bütünlük ve disiplin kurulmalı; bütçe tahminleri güvenilir bir makro ekonomik çerçeveye oturtulmalı; bütçe ve muhasebe yapıları analizlere elverecek şekilde bütünleştirilmeli; kuruluşlara kendi bütçelerini yönetmede daha çok serbestiyet, hesap vermede tam yükümlülük getirilmelidir.
- Mali tablolar ile mali bilgileri ve performans bilgilerini üretebilen, tahakkuk esasına dayalı, harcamacı kuruluşlar bazında uygulanan bir muhasebe sistemi benimsenmelidir.
- İhtiyaç tahminlemesi, tahsilat kontrolü ve raporlaması yapabilen, acil haller için uygun eylem planları içeren bir nakit yönetimi kurulmalıdır.
- Kamu borçlarıyla taahhüt, garanti ve teşviklerinin kayıt ve takibini sağlayabilen, borçlanma politika ve stratejilerini belirlemede etkili bir borç yönetimi bulunmalıdır.
- Harcamacı kuruluşlarca, amaçları elde etmeye yardımcı olacak tutarlı ve etkili iç kontrol sistemleri yaratılmalı; iç kontrolleri sürekli gözeten, aksayan yanlarının düzeltilmesine dikkat çeken etkili mekanizmalar oluşturulmalıdır.
- Kamu mali yönetiminin bütün öğelerinin doğru, hızlı ve uyumlu çalışmasına imkân veren, bilişim teknolojisi imkânları ile donatılmış bir yönetim bilgi sistemi kurulmalıdır.
- Kamu mali yönetimindeki mülki yönetime paralel yapılanmanın getirdiği sakıncaların giderilmesi, bütçe uygulamalarının rasyonalizasyonu, izlenebilirliği ve denetlenebilirliği için önemlidir.

Denetim

Denetim dünyasında, mali denetimin öneminde herhangi bir azalma olmaksızın, kamu fonlarının verimli, etkin ve tutumlu harcanıp harcanmadığının belirlenmesine dönük olan performans denetimi öne çıkmıştır. Oldukça esnek ve sofistike olan performans denetimini uygulayan kimi sayıştaylar, ülkelerindeki yeniden yapılanma çabalarının itici gücü olma rolünü oynamaktadırlar. Bu gelişmelerin yaşandığı ülkelerde kamu maliyesi ekonominin bir dalı sayılır ve denetim objektif bulgulara dayalı görüş ve tavsiyeler üretir; gerekli tedbirleri alabilmesi için

bunları parlamentoya raporlar. Keza, denetim, yöneticilerin *hesap verme yükümlülüğünü* gereği gibi yerine getirebilmelerine hizmet edecek tarzda amaçlandırılmış, süreçlendirilmiş ve yapılandırılmıştır. Kamu yönetiminin “*emanet yönetimi*” olarak algılanmasının bir sonucu olan *hesap verme yükümlülüğü, bir görevi icra etmek üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevi yerine getirme tarzları hakkında açıklamada bulunma mecburiyetleridir*. Bu yüzden kamu kaynaklarının mutlak bir dürüstlikle ve akılcıca kullanılmasını sağlamada birincil sorumluluk yöneticilerin, yani bakanların ve kurumların üst yöneticileridir.

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

Türkiye’de “*denetim*”e çok geniş anlamlar verilmekte; TBMM’nin, Bakanlar Kurulunun, mahkemelerin, Cumhurbaşkanının, bakanların bile denetim yaptığı genel kabul görmektedir. Ayrıca, denetim anlayışımızın temelinde en büyük amirin hesap verme yükümlülüğü değil, saymanlarla tahakkuk memurlarının, “*bidayetten zimmettarlık*” görüşüyle açıklanan ve Devlete karşı olan mali sorumlulukları yatar. Bu anlayışın biçimlendirdiği bir mali yönetimde denetim, normal olarak, tekil işlemlerde hata bulmaya ve hatalardan doğan Hazine zararlarını telafi (tazmin) ettirmeye yönelmiştir.

Başka bir açıdan, bizde kamu mali yönetimi ile denetim, *kamu malîyesinin hukukun bir dalı addedilmesi anlayışına* göre amaçlandırılmış, süreçlendirilmiş ve yapılandırılmıştır. Mali prosedürlerin bile ayrıntılarıyla hukuk tasarruflarla düzenlendiği bu anlayışta, mali işlemlerin içerdiği hatalar mevzuatın ihlali sayılır ve ona göre yaptırıma bağlanır. Bu ortamda denetimden görüş ve tavsiyeler üretmesi değil, mevzuata aykırılıklara uygun yaptırımlar tayin etmesi, bir caydırıcılık ortamı yaratarak kanun ve nizama uymayı sağlaması beklenir.

Batıda mali denetim hesabın tasdiki ya da tasdik edilmemesi ile sonlanırken; bizde normal olarak sorumluların sorumluluklarının be-

lirlenmesi (yargı) ile sonlanır. Mali denetimimizin gelişmiş ülkelerdeki-
ne en çok yaklaşan özelliği ise *genel uygunluk bildirimleridir*. Batıda
denetim bulgularına dayalı olarak kurumsal bazda verilen tasdik şerhi-
nin yerini bizde genel uygunluk bildirimleri alır.

Sonuç ve Öneriler

Son yıllarda hızla yaygınlaşan yeni kamu yönetimi anlayışı, kıta Avru-
pa'sı kökenli kamu yönetimimizi derinden etkilemekte, onu değişme-
ye zorlamaktadır. Bu vesileyle, temel prensipleri 19. yüzyılda konulan
ve zaten yenilenmeye muhtaç bulunan kamu mali yönetimimiz için ya-
pılacak şey, aksaklıkları geçiştirmek için gündelik ve palyatif “*çözümler*”
üretmek değil; akılcı analizler, objektif değerlendirmeler ve tutarlı sis-
tem tasarımlarıyla onu tamamen yenilemektir. Sistemlere egemen olan
temel felsefe ve anlayışları kavramak, farklılıkları yakalamak bu yenilen-
mede hayati bir rol oynayacaktır.

Giriş

Günümüzde kamu yönetimi anlayışı hızla değişmekte, buna paralel olarak da reform çabaları gündeme gelmektedir. Bir türlü kapatılamayan, sürekli büyüyen bütçe açıkları; ekonominin küreselleşmesi ve bunun bir sonucu olarak uluslararası rekabetin kızışması; özellikle uluslararası ilişkilerden kaynaklanan değişim baskılarıyla karakterize olan yeni ekonomik koşullar ve halkın, tüm bu sorunlarla gereği gibi baş edemeyen ekonomi yönetimlerine olan güvenini yitirmesi gibi faktörler kamu yönetimlerini değiştirmeye zorlamaktadır. Öte yandan, daha çok ve daha kaliteli hizmeti daha ucuza sağlama isteğinin toplumda giderek ağırlık kazanması; kamu hizmetlerinin görülme tarzına olan ilginin yoğunlaşması; kamusal politikalarda ve kamu yönetiminde şeffaflık taleplerinin artması da bu zorlamada önemli bir rol oynamaktadır.

Kamu kesiminin içinde faaliyet gösterdiği ortamlarda olagelen ve iyice ivme kazanmış bulunan değişiklikler nedeniyle kamu program ve organizasyonlarının amaçlarının bulanıklaşması, geleneksel hesap verme yükümlülüğü süreçlerinin beklentileri karşılayamaması ve değişikliklere ayak uydurma güçlükleri, haklı olarak, kamu yönetimlerini de yetersizlik psikozuna sürüklemiştir. Ayrıca kamu harcamalarında gerekli disiplini sağlamak için konulan aşırı kontrol mekanizmaları, kurulan çok hiyerarşili yönetim yapıları ve kaçınılmaz olarak sahnede yerini alan aşırı kırtasiyecilik yüzünden iyice hantallaştığını fark eden kamu yönetimleri, özel sektörce geliştirilen maliyet-etkin ve sonuç-yönelimli yönetim biçimlerinin de etkisiyle reformları artık bizzat ister olmuşlardır.

Bununla birlikte teknolojiye, özellikle de bilişim teknolojisinde kaydedilen ilerlemeler ile değişen yaşam kalıpları ve yüksek eğitim seviyelerinin kamu çalışanlarının alışkanlık ve beklentilerinde yarattığı derin etkiler, kamu yönetimlerine içinde bulundukları açmazlardan kurtulabilme umudu vermiştir. Bu umuttan cesaret alan ve:

DEVLET REFORMU

- Kamu hizmetlerini bir ölçüde ticarileştirmek, bunun için de bütçeyle hizmetleri üretenden ziyade hizmetlerin kullanıcılarını finanse etmek,
- Gereksiz merkezi kontrolleri elimine etmek, bunun için de personel sistemleri ile mali sistemde ve diğer yönetim sistemlerinde önemli ölçüde basitleştirmelere gitmek,
- Daha net bir hesap verme ilişkisi kurulabilmek için politika fonksiyonu ile icra fonksiyonlarını birbirinden ayırmak

gibi, kamu kesimi bakımından hiç de alışılmamış bir takım yolları deneyen Yeni Zelanda, İngiltere, Kanada, Avustralya, İsveç ve daha bir çok ülkenin kamu yönetimleri, yeniden yapılanma alanında son derece parlak başarıların altına imzalarını atmışlardır.

Kamu yönetimi reformlarının temel yönü, yani kamu yönetiminde yaşanan değişimin ana hatları ise:

- Hem yukarıdan aşağıya ve hem de merkezden taşraya doğru yetki dağıtmak ve böylece katı bir merkeziyetçi yönetimden uzaklaşmak;
- Buna karşılık kurum ve kuruluş yönetimlerini daha zorlayıcı performans taahhütleriyle; sayıca daha az fakat daha etkili kontrollerle ve daha net ve sıkı hesap verme yükümlülüğüyle bağlamak;
- Kıt olan kamu kaynakları için, bütçe ödeneklerinden pay alma konusunda kamu kurum ve kuruluşları arasında rekabet ortamı yaratmak;
- Mal ve hizmet üretiminde vatandaşların istek ve taleplerine karşı çok daha duyarlı politikalar izlemeyi kamu kurum ve kuruluşlarının birincil amacı haline getirmek;
- İnsan kaynakları yönetiminde iyileştirmeler sağlamak;
- Bilişim teknolojisinden alabildiğine yararlanarak hizmetleri daha hızlı, ucuz ve kaliteli üretebilmek; ve nihayet,
- Kural koyma hizmetlerinin kalitesini yükseltmek

biçiminde formüle edilmektedir.

Bütün kamu yönetimlerini etkileyen yeniden yapılanma çabaları, kamu kaynaklarının daha iyi kullanılıp yönetilmesini hedeflemekte ve dolayısıyla kamu mali yönetimlerinde radikal değişiklik ve yenilikler öngörmektedir. Bu değişiklik ve yeniliklerden bazıları:

- Kaynakların kullanımında kamu kurum ve kuruluşlarına daha ileri derecede esneklikler, kimi alanlarda adeta özel sektör serbestiyeti tanınması,
- Orta vade kaynak planlaması tekniklerinin kamu yönetimine sokulması,
- Tahakkuk muhasebesinin yönetim bilgi sistemlerine entegrasyonu,
- Personel istihdamında kurumlara daha çok esneklik verilmesi,
- Yönetimlerle performans sözleşmeleri yapılması,
- Daha sıkı kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi,
- Hesap verme yükümlülüğünün gelişkin raporlama sistemleri ve şeffaflık politikaları yoluyla daha da güçlendirilmesi,
- Kıt kamu kaynakları için yaratılan bir iç rekabet ortamının gerektirdiği bütçe politikalarının ve sorunsuz, zamanlı ve güvenilir bir biçimde işleyecek bütçe hazırlama-uygulama-izleme araçlarının geliştirilmesi

olarak sıralanabilir.

Ülkemize gelince, çok uzun bir süreden beri içinde yaşadığımız olumsuz ekonomik koşullar bizi, reformlara Dünyadaki her ülkeden daha çok muhtaç hale getirmiştir. Aşırı enflasyonist baskılar, gelecek kuşakların geleceğini bile ipotek altına koyan dış ve iç borçlanma, dış ekonomik baskılar ve uluslararası rekabetin zorlayıcılığı, ekonomideki küreselleşmenin önümüze koyduğu imkân ve tuzaklar yumağı temel ilkeleri 19. yüzyılda konulmuş olan ve bugüne kadar bazı yüzeysel değişikliklere konu edilen kamu yönetimi ile kamu mali yönetimindeki yeniden yapılanma ihtiyacının boyutlarını iyice belirginleştirmiştir. Özellikle kamu mali yönetimimizin demode mali sistemlerini yamakla, sorunların bir kısmını perakendeci çözümlerle geçiştirmeye çalışmakla kaybedecek vakti yoktur. Yapılacak şey akılcı analizler, objektif değerlendirmeler ve tutarlı sistem tasarımlarıyla kamu mali yönetimini topyekûn yenilemektir.

Bu düşünceden hareketle bu çalışmanın ilk bölümünde, kamu mali yönetimimizin genel bir değerlendirmesini yaparak bütçe, muhasebe, borç ve nakit yönetimi gibi alanlarındaki kimi zaafılara işaret edeceğiz. Çalışmanın ikinci bölümü, kamu mali yönetiminin *denetim* ögesinin yeniden yapılanma ihtiyacına ayrılacaktır.

Çalışmamızın özelliği, bilhassa denetimle ilgili bölüm için, dikkatlerin yönetim ve denetim sistemlerinin altında yatan temel düşünce ve algılamalara odaklanması olacaktır. Bundan maksat, çağdaş denetim yaklaşım, metot ve tekniklerini uygulayan ülkelerin kamu mali yönetimini ve denetim fonksiyonunu *algılama tarzları* ile bizim yönetim ve denetim anlayışımıza egemen olan *temel düşünce ve zihniyeti* ortaya koyarak bu fonksiyonlar arasında şekilde değil, özde karşılaştırmalara imkân hazırlamak; böylelikle yeniden yapılanmaya esas olmak üzere yapılacak analiz, değerlendirme ve tasarımlara mütevazı katkılarda bulunmaktır.

Kamu Mali Yönetiminde Yenilenme İhtiyacı

Modern toplumlarda toplumsal ihtiyaçlar temel olarak vatandaşlardan toplanan vergilerle finanse edilir. Bu yüzden vatandaş kamu yönetimi karşısında ikili bir rol üstlenir: birinci rolde kamu hizmetlerinin finansörü, ikincisinde ise hizmetlerden yararlanan, yani müşteridir. Günümüz kamu yönetimi anlayışında finansör rolündeki vatandaşlardan topladığı vergileri kaynaklara ve kaynakları da kamusal mal ve hizmetlere dönüştürmeye, bunları yararlananlara ulaştırmaya yardımcı olacak bir mekanizmaya ihtiyaç vardır. Bu mekanizma kamu mali yönetimidir. Kamusal mal ve hizmetlerin üretimiyle ilgili olan hemen hemen her olay, işlem ve faaliyet, bu yüzden, bir şekilde kamu mali yönetimiyle de ilişkilidir. Bu ilişki, kamu mali yönetimine, kamu yönetiminin hayati bir ögesi olma konumunu kazandırır. Kamu mali yönetimi sistemine layık olduğu önemi vermeksizin kamu yönetiminde yapılacak bir yeniden yapılanma girişiminin başarı şansı zayıftır. Söz gelişi Devlet bütçesinin yapısı, hazırlanışı ve uygulanmasında herhangi bir değişiklik yapmaksızın, bütçeye dahil harcamacı kuruluşlara tanınacak idari serbestiyet ve esneklik lafta kalacaktır. Zira, deneyimler göstermiştir ki kendi bütçesini yönetemeyen bir bakanlık, başka bir deyişle bütçesi başkaları tarafından yönetilen bir idare serbest ve bağımsız değildir.

Sağlıklı bir mali yönetim, karar süreçlerinde etkinliği yakalamak için olduğu kadar, denetlenebilirliği yakalamak için de hayati bir ihtiyaçtır. Sağlam mali yönetim ve denetlenebilirlik, hesap verme süreci-

nin; hesap verme süreci de kamu yönetiminin ve nihai çözümde, demokratik rejimin vazgeçilemez öğeleridir. Mali yönetim bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemi ve denetim öğelerinden oluşur. Gerek literatürde ve gerekse uygulamada, bu faaliyetlerden birine veya ikisine—genellikle de bütçelemeye—aşırı önem verildiğini, diğerlerinin ise yeterince önemsenmediğini görüyoruz. Halbuki mali yönetimin öğelerinin tümü gereği gibi işletilmedikçe, hesap verme yükümlülüğü de tam olarak yerine getirilemez. Bu ise halkın yönetenlere olan itimatının sarsılması sonucunu doğurur.

Çağdaş anlayışa göre, kamu kurumlarının başında bulunan ve kendilerine yönetimle ilgili kararlar alma yetkisi verilen kamu görevlileri, başında bulundukları kurumlarda günün ihtiyaçlarına cevap verebilecek nitelikleri taşıyan bütçe ve muhasebe sistemlerini yapılandırmak, kamu paralarını ve borçlarını etkin bir şekilde yönetmek, tüm sistemin sağlıklı bir şekilde işlemesi için gerekli olan iç kontrolleri kurarak onları amaçlarına uygun olarak işler halde tutmakla görevli ve kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarının hesabını vermekle yükümlüdürler. Bu hususun yasalarda açıkça belirtilmemiş, sayılmamış ve tanımlanmamış olmasının önemi yoktur. Zira bunlar “yönetim” fonksiyonunun özünde vardır ve onlarsız bir yönetim düşünülemez. Denetim ise, bu alanlardaki zaafı bulup ortaya çıkarmakla ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamak için bulgularını gerekli yerlere rapor etmekle yükümlüdür.

Sağlıklı bir mali yönetim için gerekli olduğu düşünülen minimum koşullar şöyle sıralanabilir:

- Gerçekçi gelir ve gider tahminlerini içeren bir bütçe hazırlanmalı ve ilgili yıl veya dönemin başlamasından önce resmen onanmalıdır. Bütçe kodifikasyonu büyük defter hesap sınıflandırmasıyla çakışmalı veya bağlantılı olmalıdır. Bütçe kodifikasyonu, aynı zamanda, karar verme sürecinde yönetimce başvurulabilecek çeşitli ekonomik ve mali analizler için elverişli veriler sağlayabilecek bir yapıda olmalıdır.
- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak ve tahakkuk esasına göre kurulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi bulunmalıdır. Bu sistem, ideal olarak, kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü (taşınır ve taşınmaz

mallarla iç ve dış borçlar dahil) kucaklamalı ve yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları, gelir ve giderlerin sıklık karşılaştırmaları ve analizleri de dahil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer ara mali verileri üretmeye muktedir ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine elverişli olmalıdır.

- Bütçelenmiş giderleri finanse etmek amacıyla, bunların ödemeleri gereken tarihlerde yeterli nakit bulundurulmasını teminen nakit ihtiyaçları tahminlemesini, nakit tahsilat kontrolü ve raporlamasını, nakit sıkıntısı çekilen dönemler için uygun eylem planlarını içeren ve sağlayan bir nakit yönetim sistemi yürürlükte olmalıdır.
- Taahhüt, garanti ve teşvikler dahil bütün iç ve dış borçların faiz ve anapara olarak bilinmesini, bunların muhasebe kayıtlarına gereği gibi işlenmesini ve mali tablolarda eksiksiz olarak gösterilmesini sağlayacak kapasitede bir borç yönetimi usul ve esasları bulunmalı ve bu esaslara riayeti sağlayacak mekanizmalar geliştirilmiş olmalıdır.
- Kaynak kullanımının yasalar, yönetmelikler, kurumsal politikalar ve diğer gerekliliklerle uyumlu olmasını; kaynakların israfa, kayıplara ve kötü kullanıma karşı korunmasını; doğru ve güvenilir, mali ve mali olmayan bilgi ve verilerin elde edilmesini, bunların korunmasını ve mali tablolar ile raporlarda dürüstçe gösterilmesini sağlayacak bir iç kontrol sistemi oluşturulmalıdır.
- Kamu kurum ve kuruluşları ile diğer kişi ve kurumlara emanet edilen kamu kaynaklarının parlamenter niyet ve amaçlarla uyumlu; verimli, etkin ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığını bağımsız ve yansız bir şekilde, hiçbir etki altında kalmadan, profesyonelce değerlendiren; bulgu, görüş ve tavsiyelerini başta parlamento ve kamuoyu olmak üzere, kamu yönetiminin tüm ilgililerine raporlarıyla sunan ve bu yolla bir yandan kamu yönetiminin iyileşmesine katkıda bulunurken bir yandan da kamu kurum ve kuruluşlarının ve giderek hükümetlerin inanılabilirliğini arttıran bir dış denetim var olmalıdır.
- Yukarıda sıralanan tüm öğeleri kucaklayacak, gerek bu öğelerce üretilen ve gerekse başka kaynaklardan sağlanan bilgi ve verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini test ederek mali yönetimin kullanımına hazır bulunduran; tüm öğelerin uyumlu çalış-

ması için gerekli olan orkestrasyona zemin sağlayacak nitelikte ve günün bilişim teknolojisi imkânlarından alabildiğine yararlanan; diğer yönetim bilgi sistemleri ve genel bir kamu yönetimi bilgi sistemiyle gereği gibi ilişkilendirilmiş, gelişkin bir mali yönetim bilgi sistemi bulunmalıdır.

Türk Kamu Mali Yönetiminin Temel Özelliği

Dünyanın birçok ülkesinde yasama organları, yasama faaliyetinde bulunurken, genel ilkeleri ve politikaları belirlemekle ve bu ilke ve politikaları hayata geçirmek üzere hükümetlerin izleyeceği yolu genel olarak tanımlamakla yetinir, ayrıntıların günün ihtiyaçlarına göre düzenlenmesini hükümetlerle kamu kurum ve kuruluşlarının yönetimlerine bırakırlar. Ülkemizdeki durum bundan bir hayli farklıdır. Bizde TBMM en ince ayrıntıyı bile yasalarla belirlemekte, düzenlediği alanda hükümete ve idareye manevra alanı bırakmamaktadır.¹ Usule ilişkin en ince ayrıntıların bile yasalarla düzenlendiği hususu, özellikle Genel Muhasebe Kanununda ve Devlet İhale Kanununda netlikle görülebilir. Çoğu zaman en sıradan konularda bile Bakanlar Kurulu Kararına veya Bakan onayına gerek görülmesi de aynı anlayışın bir ürünüdür. Çünkü bunun temelinde *“Cumhuriyet kurulduğu zaman eski devrin mali yolsuzluklarını ortadan kaldırmak için sıkı tedbirlerin alınmasına...”* duyulan ihtiyaç yatmaktadır (Martin ve Cush, 1952: s. 127). Artık yerleşik bir yönetim tarzına dönüşmüş olan bu uygulamanın bir yansıması olarak kamu yönetimimizin bütününde kök salmış olan inanç şudur: *yolunda gitmeyen bir şey varsa bu ya kanunların eksikliğinden veya eskimişliğindendir. Yeni bir kanun çıkartırsanız veya eskisinde gerekli değişiklikleri yaparsanız işler düzelir.* Parlamentomuzun bakış açısı da budur ve bu nedenle de ülkemizde bir kanun enflasyonu yaşanmaktadır. Buna rağmen işler bir türlü yolunda gitmez. Oysa kamu yönetimi-mizde *insan faktörüne, sistemlere, yönetim süreçlerine ve sonuçlara* önem vermemiz; dikkatlerimizi, elbette ki kanunlara da sırtımızı dönmeyen, bu alanlara odaklamamız gerekiyor artık. Çünkü, kanunların kendileri sadece birer araçtır, önemli olan kanunların düzenledikleri alanlar ve bu alanları düzenleme tarzlarıdır.

Bütçe

James W. Martin ile Frank C.E. Cush'un 1951 yılında bütçemizin yapısı ve ana felsefesi hakkında yaptıkları değerlendirme şöyle:

"Cumhuriyet kurulduğu zaman, eski devrin mali yolsuzluklarını ortadan kaldırmak için sıkı tedbirlerin alınmasına ihtiyaç görülmüştür. Bu cümleden olarak, tafsilatlı bütçenin Büyük Millet Meclisi'nin kabul etmiş olduğu şekle harfi harfine uygun olarak tatbiki şarttır; bundan herhangi bir inhiraf olursa buna sebep olanlar şahsen mesul tutulmak suretiyle cezalandırılır. Bunun neticesi şu olmuştur: Kanun ve ona uyarak teessüs eden teamüller bütçeyi herhangi bir maksat veya mevzu için Meclis tarafından sarfına salahiyet verilen miktardan 1 kuruş fazla harcanmamasını temin edecek bir vasıta olarak telakki etmektedir. Ve işin garibi 1 kuruş tasarruf etmek için icabında 20 lira sarf edilmektedir. Bu telakkinin diğer neticelerini en belirgin bir şekilde görmek için, basit bir muamelede bile bir takım masraflı muhabberata girildiğine ve lüzumundan çok fazla gecikmelere sebebiyet verildiğine, küçük bir memurun 'acaba Sayıştay bana ödenemez bir tazminat hükmeder mi' diye üç yıl bekleye bekleye maneviyatının nasıl bozulduğuna bakmak kafidir. Bu küçük memur mesela bir tahsildar ise ve yaptığı 50 000 liralık bir tahsilata mukabil 30 liralık bir tahsilatı dikkatsizlikle ihmal etmiş ise yine mesul olacaktır. (Zira) mevcut kanun, zimmete para geçirmenin yanında masum yanılmalar da dahil, yolsuzlukları önlemek üzere tertip edilmiştir (Martin ve Cush, 1952: s. 127-128)" Bu değerlendirmeler bir taraftan bütçenin yapılma ve uygulanmasına hakim olan ilkeleri ve zihniyeti; bir taraftan da Türkiye'deki denetim uygulamalarını biçimlendirmiş olan temel motif ve gerekçeleri gözler önüne sermektedir.² Kuşkusuz Martin ve Cush, Dünyanın her yerinde kamu yönetimlerinin birincil görevinin, neye mal olursa olsun, kanuna riayeti sağlamak olduğunu biliyorlardı. Ama göz ardı ettikleri husus, Türkiye'de Genel ve Katma Bütçelerin, TBMM'nin onayından geçmeleri hasebiyle, eki cetvellerle (aslında yıllık ayrıntılı gelir ve gider tahminlerinden başka bir şey olmayan A ve B işaretli cetveller dahil) birlikte kanun sayılmasıydı.

Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve izlenmesiyle denetimine ilişkin temel kurallar 1050 sayılı yasayla 1927 yılında konulmuş olup, bugüne kadar hemen hemen hiç değişmediğine göre, bütçe rejimimiz

ve mali yönetim sistemimiz hakkında 1951 yılında yapılan bu tespitlerin çoğu bugün de geçerliliğini korumaktadır.³ Bu zihniyetle hazırlanan bütçelerin tasarruf sağlamadığı, tersine israfa davetiye çıkardığı; yolsuzlukları önlemede yetersiz kaldığı ise artık sır değildir. Çözüm: kamu hizmetlerinin görülmesi sırasında yolsuzluklara meydan vermemek için neredeyse hizmetin görülmesini önlemek pahasına bütçeyi harfiyen uyulması gereken bir *yasa* olarak kavrayan mevcut anlayışı terk edip, bütçeyi bir gelir gider *tahmini* ve hükümetlerin bir yıllık faaliyetinin bir *mali programı* olarak değerlendiren ve aynı zamanda kamu yönetiminin önemli bir enstrümanı olarak gören daha çağdaş bir anlayışı benimsemektir.

Dünya Bankası'nın 1994 yılında ülkemizi ziyaret eden bir Misyon heyeti de (ki bundan sonra bu heyetin hazırladığı aide-memoire'ye "*Dünya Bankası Misyon Heyeti Raporu*" olarak atıf yapılacaktır) bütçe sistemimizde iki büyük yapısal problem ve beş temel zaaf olduğunu ileri sürmektedir. Yapısal problemlerin *ilki*: halen işler gibi görünse de, bütçenin hazırlanması, uygulanması ve izlenmesi esaslarıyla muhasebe sisteminin artık çok eskimiş oldukları ve önemli ölçüde modernizasyona ihtiyaç gösterdikleri; *ikincisi* ise: 1980'lerdeki gevşek ve kararsız bütçe politikalarının karar verme süreçlerinde parçalanmalara ve özel mekanizmaların çoğalmasına yol açtığıdır (World Bank Aide-Memoire, 30 Eylül 1994: s. 2). Bunların da etkisiyle bütçe inanılabilirliğini önemli ölçüde yitirmiştir. Öyle ki, anılan yapısal problemler giderilmeden alınacak her tedbir nafile olacaktır. Uzmanlarca belirlenen temel zaafılara gelince, bunlar şöyle özetlenebilir (World Bank Aide-Memoire, 30 Eylül 1994: s. 2):

- *Bütçenin iyice daralmış olan kapsamı.* Bütçe sistemindeki parçalanmışlık nedeniyle, bütçe içerisinde olması gereken pek çok kamu fonu değişik adlar altında bütçe dışına taşınmıştır.
- *Bütçenin hazırlanması sırasında bütçenin ögeleri arasındaki entegrasyonun yetersizliği.* Bu zaafın bir tezahürü de yatırım projelerinin gerektirdiği her türlü harcamanın yatırım bütçesi içerisinde kavranamaması, kimi proje giderlerinin cari harcama olarak değerlendirilmesidir. Bu durum harcamacı kuruluşların Maliye Bakanlığından geçiremedikleri cari ödenek taleplerini, yatırım ödeneği talepleri arasına yedirerek DPT'den ge-

çirebilmelerine veya tersi durumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

- *“Teknik olmayan” nedenlerle harcamaların sistematik olarak düşük tahmini.* Bu zaaf bütçe tahminlerinin gerçekçi olmayan makroekonomik çerçeveye dayandırılmasının bir sonucudur. Örneğin yıllık enflasyon oranının düşük tahmini ve bu tahmine dayanarak verilen ödeneklerin mali yılın ilk 8 ayında tükenmesi, ek ödenek bulma zorunluluğunun doğması gibi. Öte yandan özellikle siyasi rant bakımından yüksek potansiyele sahip olan kimi yatırım projelerinin yatırım bütçesinde yer almasını sağlamak için maliyetlerini kasıtlı olarak düşük göstermek de bu kategoriye girer (*Bütçenin siyasi etkilere açıklığı*). Bu yolla bir kez bütçeye sokulan yatırımı bitirebilmek için, ayrıca, her türlü bütçe ilkesi ihlal edilir.
- *Ekonomik analizlere elvermeyen ve uygun bir muhasebe kod sistemi ile ilişkilendirilemeyen bir bütçe kodifikasyonu.* Bu zaaf yüzünden bütçenin uygulanmasıyla ilgili bilgilerin önemli bir bölümü yıl içinde mali yönetim amaçlarıyla karar verme süreçlerine dahil edilememektedir. Böylece bütçe politikaları eksik bilgiye dayalı kararlarla hayata geçirilmeye çalışılmaktadır.
- *Yönetim bilişim sisteminin yetersizliği.* Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve gözetimi ile ilgili veri ve bilgiler günümüz pratiğinde son derece komplike hale gelmiştir. Ayrıca bunların zamanlı ve doğru olarak üretilmesi de şarttır. Bu bilgilerin zamanlı ve doğru olarak elde edilip, yöneticilere sunulabilmesi bilişim teknolojisi olmadan mümkün görülmemektedir.

Bu beş zaafi gidermek için üretilen tavsiyeler ise şunlardır:

- Bütçe kapsamında bütünlüğün sağlanması için bütçe dışı fonlarla katma bütçelerin tamamı ve döner sermayelerin de büyük bir bölümü bütçe içine alınmalı; bütçe hazırlama prosedüründe rasyonel değişiklikler yapılmalı ve bütçe hazırlığı makro ekonomik bir çerçeveye oturtulmalıdır.
- Başlangıç hazırlıkları ve teknik detayların ikmali ayrı ayrı uzman kuruluşlara verilebilirse de cari harcamalar ile yatırım ve transfer harcamaları, tek bir karar verme süreci içerisinde ve eş zamanlı olarak kararlaştırılmalıdır.

- Bütçe tahminleri doğru ve güvenilir bilgilere dayalı bir makro ekonomik çerçeveye oturtulmalıdır. Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik durum gerçekçi bir biçimde değerlendirilmeli, gelecek yıl için beklenen makro ekonomik büyüklüklerin, Hükümetin ekonomi politika önceliklerinin ve harcamacı kuruluşlar itibariyle (bakanlıklar bazında) bütçe tavanlarının tespiti işleri bütçe çağrısından önce yapılmalıdır. Yani bütçe çağrısında bakanlıklar ve bağımsız genel müdürlükler bu büyüklük, öncelik ve bütçe tavanlarını dikkate alarak ödenek istemeye davet edilmelidir. Bu durum harcamacı kuruluşları ve bakanları ödenek taleplerinde daha gerçekçi davranmaya itecektir.
- Kodifikasyonunda şeklen program-alt program kodlarına yer verilse de, şu anda uygulanan bütçe rejimimiz, bir program bütçe olarak kabul edilmemektedir. Bu haliyle bir kurumun bütütünün veya alt teşkilat birimlerinin, söz gelişi Sağlık Bakanlığının veya bu bakanlığın bir genel müdürlüğünün faaliyetleri için bütçeden yapılan harcamalar toplamını bütçe yılının herhangi bir günü itibariyle belirlemek basit bir iştir. Halbuki ülke çapında uygulanan bir araştırma projesinin veya bir programın, mesela Ar-Ge faaliyetlerinin ya da kamu kesimindeki hizmet içi eğitim faaliyetlerinin maliyetlerini bütçe kodifikasyonundan ve hesaplarından hareketle hesaplamak adeta imkânsızdır. Halbuki uygulamada, yönetim amaçlı gider analizleri bakımından teşkilat maliyetlerinden çok, hizmet ve program/proje maliyetleriyle ilgili veri ve bilgilere ihtiyaç vardır. Çünkü, çoğu hizmet birden çok kamu kurum ve kuruluşu tarafından ve/veya kuruluşa yaygın olarak ifa edilmektedir. Çözüm: mevcut *bütçe ve muhasebe yapıları*, uluslararası platformda genel kabul görmüş olan bir sınıflama sistemi içerisinde bütünleştirilmeli, fonksiyonel ve ekonomik analizler ile mali raporlamayı kolaylaştıracak şekilde modernize edilmelidir.
- Bütçenin hazırlık, uygulama, revizyon ve gözetim aşamalarına ilişkin zamanlı, doğru ve güvenilir bilgileri en iyi biçimde elde edebilmek için bilişim teknolojisi imkânlarından sonuna kadar yararlanılmalıdır.

Tüm bunlara ilaveten, bütçenin uygulanmasına esneklik kazandırılarak harcamacı kuruluşlara daha çok serbestiyet tanınması gerekmektedir. Kamu yönetiminin günümüz koşullarında yeterince hızlı ve isabetli karar verebilmesi için doğru, güvenilir ve yeterli bilgiye zamanlı olarak ulaşabilmesi gerekir. Bunun için bütçenin uygulama sürecindeki parçalanmışlığı da bir şekilde ortadan kaldırmaya, yani her kurum ve kuruluşu kendi bütçesinin harcama sürecine egemen kılmaya ve bu sürecin doğru uygulanmasından sorumlu tutmaya ihtiyaç bulunmaktadır. Harcamacı kuruluşların kendi muhasebe sistemlerini kurmaları, kendi saymanlıklarını kendilerinin yapmaları ve uygulama sonuçlarından da kendilerinin sorumlu olmaları mevcut uygulamaya alternatif bir yoldur ve Dünyanın pek çok ülkesinde başarıyla uygulanmaktadır.

Muhasebe

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

Ocak 1993 tarihinde hazırlanan “*Türkiye Cumhuriyeti Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi*” başlıklı bir Dünya Bankası raporunun 2.01 numaralı paragrafında, yukarıdaki özellikleri taşıyan bir muhasebe ve denetim anlayışının Türkiye’de “...*görelî olarak yeni*” olduğuna işaret ediliyor. Rapor bu durumu, ticaret hayatına yüzyıllardır aile şirketlerinin egemen olmasına (*yani halka açık sermaye şirketlerinin olmayışına ve dolayısıyla da hissedarlara hesap verme yükümlülüğünün özel sektörde dahi yerleşmemesine*) bağ-

lamakta; bu yüzden de muhasebeci ve denetçilerin mali bilgilerin güvenilirliği üzerine görüş belirtmeleri ve rapor hazırlamalarına dönük denetim uygulamasının özel sektörde de yeni yeni yerleşmekte olduğuna dikkat çekmektedir (World Bank Report, January 1993: s. 2).

Gerçekten de yakın zamanlara kadar ülkemizde özel sektörde muhasebe, işletme yönetiminin ihtiyacından çok, vergi mevzuatının getirdiği zorunluluklara uymak ve/veya vergi inceleme ve yoklamalarından kurtulmak maksadıyla uygulama alanı bulmuştur. Ticarethanelerin çoğunun tek kişi işletmesi olmasının, işletme sahibinin yönetim maksadıyla kullanacağı veriler için muhasebeye ihtiyaç duymamasının, bu veri ve bilgileri kendi iş tecrübesiyle kestirebilmesinin ve/veya başka yollarla sağlama imkânlarını elinde bulundurmasının da bu durumda payı vardır. Halka açık sermaye şirketlerinin yaygınlaşmasıyla da şirket yöneticilerinin, şirketin durumu hakkında şirketin gerçek sahibi olan hissedarlara hesap vermeleri gerekliliğinin önemi kavranmış ve bunun bir sonucu olarak da gerçek anlamda muhasebeye ve bağımsız denetime olan ihtiyaç ülkemizde de artık kabullenilmiştir. Mali tabloların bağımsız denetçilerce tasdikinin iş hayatında firmalara sağladığı kredibilitenin piyasa üzerinde oynadığı pozitif rol de bu kabullenmede belirleyici olmuştur.

Benzer gelişmelerin çok kısa bir zaman sonra kamu kesiminde de yaşanacağına hiç kuşku yoktur. Çünkü, ülkemizde henüz tam olarak kavranamamış olsa da, muhasebenin ve bağımsız dış denetimin özel sektör bakımından yukarıda çizilen önemi ve rolü, kamu kesimi için de aynen geçerlidir. Kamu kesimimizin, özellikle bağımsız denetimin sağlayacağı kredibiliteye olan ihtiyacı kendisini artık iyice hissettirmektedir.

1951 yılında yayımlanan raporlarında Martin ve Cush, o zaman uygulanmakta olan devlet muhasebemiz için şunları söylemişlerdir: *"Bugünkü durumda (Devletin) hesapları üç ayrı daire tarafından ve ufak istisnalarla vezne esası (tediye ve tahsil) üzerinden tutulmaktadır. Bütçe İdaresine bağlı Muhasebe Müdürleri(nin) ...ödenek kayıtları; Hazine hesapları...; ve nihayet Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün tuttuğu kayıtlar vardır. ...Masraf hesaplarının tutulması bakımından üç ayrı sistem mevcuttur demek doğru olmaz, çünkü: a) mevcut kayıt usullerinden hiç birisi muayyen bir muhasebe sistemi takip etmemektedir; b) bir çok kayıt serileri bir dereceye kadar tevhid edilmiş olduğu için bir ba-*

kıma tek bir kayıt sistemi teşkil etmektedir....mütekabil kontrol bakımından bir çok imkânlar mevcuttur; fakat tatbikatta bunlardan çok az istifade edilmektedir. Mesela Sayıştay her üç dairenin tuttuğu hesapları da sistematik bir şekilde tamamiyle kontrol edememektedir. Netice itibarıyla diğer memleketlerle mukayese edilirse, bir hayli mükerrerlik ve bu yüzden de fazladan masraf ihtiyar edildiği görülür. Hülasa, mütecanis bir muhasebe sistemi yoktur (Martin ve Cush, 1952: s. 138-139)." Uzmanlar Maliye Bakanlığının, bütçe uygulamalarını ve milli emlake ilişkin işleri yürütecek kapasitede; kamu fonlarının mevzuata uygun bir şekilde kullanılmasını temin edebilen; mali yönetim amaçlarıyla elde edilecek veri ve bilgilerden başka, ihtiyaç duyulabilecek diğer bilgileri de kolaylıkla üretme yeteneği olan ve daha sonraki bir evrede maliyet muhasebesine de dönüştürülebilecek esneklikte bir muhasebe sistemi geliştirmesini tavsiye etmişlerdir (Martin ve Cush, 1952: s. 139).

1977'de bir teknik yardım görevi nedeniyle devlet muhasebe sistemimizi inceleyen IMF uzmanı J. Pierre Demangel, raporunda şu değerlendirmelere yer vermiştir: *"... ancak ekonomik ve mali yönetim için gerekli bilgileri sağlayamamaktadır. Muhtelif kamu kuruluşlarınca tutulan hesapların kayıt usulleri, sınıflandırılmaları ve bu hesapların içeriği, bu tür analizleri yapmaya elverişli bilgi edinimi doğrultusunda düzenlenmemiştir. ... Devlet muhasebesi sistemi standartlaştırılamamıştır ve bu nedenle Devlet sektörüne dahil kuruluşların hesaplarını dahi konsolide etmek mümkün olamamaktadır."* Demangel Türk Devlet Muhasebe Sisteminin iyileştirilmesi için, kamu sektörü işlemlerinin kapsamlı bir ekonomik tasnifini esas alan ve bilanço muhasebesine dayalı bir Devlet Genel Muhasebe Planının kabulünü; bu planın ileri aşamalarında ise tahakkuk esasına geçilerek hesapların ekonomik tasnife göre düzenlendiği tam bir mali bilanço oluşturan, birikmiş amortismanlar ile karşılık hesapları da dahil, fiziki varlıkların (stoklar ile taşınmaz malların) muhasebesini de kapsayan bir sistemin benimsenmesini önermektedir. Demangel'e göre nihai aşamada ise artık *"program muhasebesi"*ne geçilmelidir (Demangel, 1978: s. 6-8).

1994'te Dünya Bankası Misyon Heyetince yapılan değerlendirmelerde de Devlet Muhasebe Sistemimizdeki hastalıklara hemen hemen aynı teşhisler konulmuştur. Bu Misyon Heyetinin değerlendirmelerine dayanılarak hazırlanan Kamu Mali Yönetimi Projesi'nin danışmanların-

dan biri olan ADETEF firması, 1995 yılında mali yönetimimiz için ikili bir muhasebe sistemi önermiştir: Türkiye’de genel olarak kabul edilmiş olan Tek Düzen Hesap Planına dayalı bir Tahakkuk muhasebesi ile bütçe gelir ve giderlerinin kaydı amacıyla kullanılmak ve ita amirlerinin bütçenin uygulanma derecesini izlemesine olanak tanımak üzere geliştirilecek bir Bütçe Muhasebesi (ADETEF/TURKEY, 1995: s. 69-73).

Cumhuriyetin kurulmasından bu güne Kamu Mali Yönetimimizin en sık değiştirilen ve yenilenen ayağı Devlet Muhasebesi olmuştur. Buna rağmen Devlet Muhasebemiz, birkaç istisnai durum bir kenara bırakılacak olursa, özünde nakit esasına dayanmaktadır ve Devletin bir yıllık mali işlemlerinin sonucunu, muhasebe mesleğince genel kabul görmüş ilkelere uygun mali tablolar halinde vermekten uzaktır. Uzmanların yukarıya aldığımız değerlendirmeleri ana hatlarıyla bugün de geçerlidir. Mevcut muhasebe sisteminin mali tablo üretmesi yönündeki pilot çalışmalar halen sürdürülmekte olup, henüz meyvelerini vermemiştir.

Dünya Bankası Misyon Heyeti, “*Bütçe kod ...yapısı, aynı zamanda Mali Büyükdefter Sistemi yoluyla bütçenin uygulanması aşamasıyla tam bir bağ oluşturmalıdır. Keza, bütçe uygulamaları sırasında masrafların kaydı için aynı kod yapısına sahip bir hesap planı kullanılmalıdır*” diyerek, verilen ödeneklerle fiilen yapılan harcamalar arasında bulunması icabeden organik bağın muhasebe aracılığıyla kurulması gereğine işaret etmiştir (World Bank, Technical Annex, October 1994: s. 16).

Devlet muhasebesi alanındaki bir diğer sorun, Genel Bütçe kayıtlarının, kurumsal bazda değil idari bölünüm esas alınarak oluşturulan saymanlıklarca karma (agrega) bir şekilde tutulması, bu kayıtlara dayanılarak yıl sonunda “*kurumsal mali tablolar*” yerine kaim olmak üzere saymanlık idare hesabı cetvelleri (*hesap özet cetveli ile eklerinin*) düzenlenmesidir. Başka bir anlatımla muhasebe sistemimiz, kurumlar bazında değil mülki bölünüm bazında işletilmekte, dolayısıyla de *kurum hesabı* yerine, deyim yerindeyse *il veya ilçe hesabı* tutulmaktadır. Genel bir kural olarak muhasebe sistemi ekonomik bir birimin ekonomik sonuç doğuran işlemlerini kaydeder ve bu kayıtlara dayanılarak yıl sonunda düzenlenen mali tablolar da o kurumun yıllık mali pozisyonunu gösterir. Oysa uygulama, bulundukları yer, tabi oldukları bütçe rejimi ve bağlandıkları saymanlık dışında hiçbir ortak yanları bulunmayan bakanlık şube müdürlüklerinin bütün gelir ve gider işlemlerinin kaydından olu-

şan hesaplar, bir çok ekonomik birimin tüm işlemlerinin karma bir şekilde tutulmasından ibarettir. Bu kayıtlar sonunda üretilen cetveller anlamlı olmadığı gibi, “denetlenebilir” olmaktan da uzaktır.⁴ Kamu mali yönetimi yeniden düzenlenirken, bu hususun mutlaka çözüme kavuşturulması gerekmektedir. İdarenin Yeniden Düzenlenmesi adlı eserde, çok yerinde bir teşhisle bu hususta, “*merkezi tek bir devlet muhasebesi yerine, her kuruluşta ayrı muhasebe sistemi kurulmalı ve bunların sonuçları merkezi bütçe ve hazine idaresi için konsolide edilmelidir,*” tavsiyesine yer verilmektedir (TODAİE, 1972: s. 178). Benzer bir öneri de Martin ve Cush tarafından 1951 yılında yapılmıştır: “... *İdeal olarak her bakanlığın, yalnız ödemeleri değil fakat bütün muameleleri kaydeden bir muhasebe planı olmalıdır...*” (Martin ve Cush, 1952: s. 135). ”

Her ne kadar Maliye Bakanlığı yetkililerince 1994 yılı itibariyle 1700 civarındaki saymanlık sayısının il ve ilçeler toplamına indirilebileceği ifade edilmişse de (World Bank Aide-Memoire, 30 Eylül 1994: s. 29); teşkilat kanununda yapılacak bir değişiklikte Maliye Bakanlığının her il ve ilçede muhasebe birimi kurması gerekliliği dahi ortadan kaldırılabılır. Ulaşım ve iletişimin bu denli geliştiği ve hızlandığı bir çağda hâlâ 19. yüzyıldan kalma bir örgütlenme biçiminde ısrar etmenin ne gibi haklı gerekçeleri olabileceği doğrusu merak konusudur. Bizce doğru olanı, harcamacı kurum ve kuruluşların ve dolayısıyla da bunların saymanlık hizmetlerinin, gerekiyorsa, bölgesel bazda örgütlenmesidir. Böylelikle sağlanacak pek çok idari avantaja ilaveten, muhasebe ve denetim uygulamaları yönünden ve idarenin hesap verme yükümlülüğü bakımından hiç de anlamlı olmayan *il ve ilçe hesabı* düzenlenmesini zorunlu kılan koşulların ortadan kaldırılması da mümkün olabilecektir.

Sağlıklı bir mali yönetim için sağlam bir muhasebe sisteminin varlığı şarttır. Devlet muhasebesinin, artık kurulması elzem olan performans yönetim sistemine de veri üretecek, yönetimin alacağı kararlar için doğru ve güvenilir, mali ve mali olmayan bilgileri zamanında temin edecek şekilde yeniden tasarlanması gerekmektedir. Günümüzde Dünyada bunun çok değişik örnekleri yaşanmaktadır. Kamu yönetiminde son derece radikal reformları gerçekleştirmiş olan Yeni Zelanda bu alanda da öncü olmuş, kamu mali yönetimine *Tam Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi* sistemini entegre etmiştir. Avustralya ve Kanada tahakkuk muhasebesini kurma çalışmalarında son aşamaya gelmişlerdir. ABD Yö-

netisel Maliyet Muhasebesi adını verdiği; İngiltere ise, *Kaynak Muhasebesi* olarak adlandırdığı özünde tahakkuk esaslı olan muhasebe sistemlerini kamu mali yönetimleriyle bütünleştirme çabası içindeler. Anılan muhasebe sistemleriyle yalnızca yıllık bütçe işlemlerinin değil, aynı zamanda devlet patrimuvanının hesabının da tutulması; kamu kurum ve kuruluşlarının kaynak kullanımlarının izlenmesi ve bütçelerle kaynaklar arasında organik bağ oluşturulması da amaçlanmaktadır.

Mali muhasebe, mali olayların:

- devletin mali durumundaki, varlıklarındaki, borçlarındaki ve net pozisyonlarındaki değişimleri,
- gelirler ve giderler de dahil olmak üzere kamusal faaliyetlerin sonuçları üzerindeki etkilerini

izleme olanağı sağlar. Ancak bu haliyle yeni mali yönetim anlayışına hizmet etmekte eksiktir. Mali muhasebenin bu eksikliğinin yönetsel maliyet muhasebesi ile giderilmesi tasarlanmıştır. Gerçekten de, kamu kurum ve kuruluşunun hedeflerini elde etmek amacıyla kaynaklarını kontrol ve muhafaza etme, hesap verme ve kullanma tarzıyla ilgilenen dahili ve harici kullanıcılara yararlı olacak maliyet bilgilerini toplama, ölçme, analiz etme, yorumlama ve raporlama süreci olan yönetsel maliyet muhasebesi, gerekli bilgileri temin ederek bütçeleme ve raporlama fonksiyonlarının yanı sıra mali muhasebeye de hizmet eder. Buna ilaveten yönetsel maliyet muhasebesi kurum ve kuruluşun yönetiminin doğrudan ihtiyaç duyduğu diğer bilgileri de üretir.

Organizasyon

Ülkemizde Kamu Mali Yönetimi denilince akla sadece Maliye Bakanlığı ve onun taşra teşkilatı ile Hazine ve Devlet Plânlama Teşkilatı gelir ve kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması çabaları da çoğu kez yalnızca bu merkezi kurumlarla ve bunların kimi fonksiyonlarıyla sınırlanır. Bize göre mali yönetim, kamu gelir ve giderlerinin tahminlenmesi, bütçelenmesi, elde edilmesi, harcanması, kamu patrimuvanının yönetilmesi, bunların denetlenmesi, denetim bulgularının mali sisteme yeniden sokulması da dahil olmak üzere, kamu mali yönetimi çevriminin (döngüsünün) tüm süreçlerini kucaklayan bir yelpazeye yayıl-

miş olan irili ufaklı her türlü kamu teşkilatını ve kamusal düzenlemeleri ifade eder. Bu açıdan bakılınca kamu mali yönetimi, yukarıda sayılan kuruluşların yanı sıra başta yasama organı ve hükümet olmak üzere, kimi bağımsız kuruluşları ve tüm harcamacı daireleri de içerir. Bu nedenle de diğerleri göz ardı edilerek sadece merkezi kuruluşlarla, yani Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve Devlet Planlama Teşkilatının biri, ikisi veya üçüyle sınırlı olarak yapılacak bir organizasyonel ve/veya fonksiyonel yeniden yapılanma, mali yönetimin tümünü kucaklamayacak, eksik kalacaktır. Oysa ülkemizde kamu mali yönetiminin tamamı bütün fonksiyonları, organizasyonları ve ilişkileriyle birlikte yeniden tasarlanıp kurulmaya muhtaçtır ve bu nedenle de bir kamu mali yönetimi reformunda harcamacı bakanlık ve kuruluşların mali yapılanma ve prosedürleri asla ihmal edilmemeli, onların yeniden yapılanma çabalarına katılmaları sağlanmalı ve katkıları mutlaka alınmalıdır. Konunun bu yanı ihmal edilirse, yeniden yapılanan kuruluşlar lehine olarak zaten var olan *organizasyonel ve fonksiyonel asimetri* daha da derinleşecektir. Bu da sistemin bütününe olumsuz yönde etkileyecektir.

Dünya Bankası Misyon Heyetinin "*Türkiye'de Kamu Harcamaları ve Personel Yönetiminin Kurumsal ve Teknik Çerçevesinin Modernizasyonu*" başlıklı raporuna göre, Türk kamu mali yönetiminde bugün var olan pek çok *örgütsel problem*, geçmişte yaşanan mali krizleri ve bunların doğurduğu (ilave) kamu giderlerini; iyi özümsemiş, kabul edilebilir kalitede ve sağlam bir makro ekonomik çerçeveye tutarlı bir bütçeden karşılamak yerine; krizleri açıktan finaslamanın, ya da sadece nakit yönleriyle yönetmenin doğal bir sonucudur (World Bank Aide-Memoire, 30 Eylül 1994: s. 1).

Son yirmi beş yıldır mali yönetimimizde özellikle bütçe politikaları yönünden etkili olan organizasyonel gelişmelerden birisi Başbakanlık teşkilatının alabildiğine genişlemesidir. Bugün Başbakanlıkta hemen hemen her bakanlığın hatta kimi genel müdürlüklerin birer gölge ofisleri oluşturulmuştur.⁵ Konumuz açısından bakılınca bu oluşum, birlikte ve koordineli bir şekilde, daha doğrusu geleneksel olarak Maliye Bakanlığınca tek elden yürütülen bütçe ve maliye politikalarının bir kısmının Başbakanlık ve bağlı müsteşarlıklarında toplanmasına, böylece de bütçenin hazırlığı, uygulanması ve izlenmesi süreçlerinin parçalanmasına neden olmuştur. Buna göre, cari bütçe Maliye Bakan-

lığınca, yatırım bütçesi Başbakanlığa bağlı olan Devlet Planlama Teşkilatınca, transfer bütçesi de yine Başbakanlığa bağlı Hazine Müsteşarlığınca hazırlanmaktadır. Bütçenin uygulanması bakımından da örgütsel karmaşıklıklar yaşanmaktadır. Bu kuruluşlar arasında, bütçe disiplini- nin gerektirdiği sıkı koordinasyon ve işbirliği de henüz kurulamamıştır. Bu durum kamu mali yönetiminin performansını derinden etkilemektedir. Bizce sorunu çözecek en kestirme ve etkili yol, İdarenin Yeniden Düzenlenmesi adlı eserde de önerildiği üzere, tek bir merkezî bütçe dairesini yeni baştan oluşturmaktan geçmektedir. Böylece bütçenin hazırlanması ve tatbikinin izlenmesi, ihtiyaç duyulan tedbirlerin zamanında alınabilmesi mümkün olacak, bütçe disiplini sağlanabilecektir. Bu örgütün Başbakanlığa mı yoksa geleneksel olarak Maliye Bakanlığına mı bağlanacağı sorunu ise, mali politikaların hangi seviyede (Başbakanlık seviyesinde mi yoksa bakanlık seviyesinde mi) oluşturulup uygulanacağı ve mali disiplini hangi bakanlığın daha iyi sağlayabileceği konularındaki kararlara bağlı olarak çözülebilecektir (TODAİE, 1972: s. 178, 179).

Kamu harcamaları süreci, bir örgütlenme tercihi nedeniyle ikili bir parçalanmışlık içerisinde. Bunlardan birincisi; tahakkuk evresine kadar harcamacı kuruluşlar tarafından yürütülen sürecin, ödeme safhasında Maliye Bakanlığına bağlı saymanlıklarca devralınıp sonlandırılmasıdır. Bu tarz bir harcama yönetimi, harcamalar üzerinde kurumlar arası genel bir kontrol imkânı sağlasa da, şu önemli dezavantajları da beraberinde getirmektedir:

- Harcamacı kuruluşların kendi kurumsal mali politikalarını üretme ve uygulama imkânlarını alabildiğine sınırlamaktadır.
- Sürece dahil olan kurum ve kuruluşların hiçbirinin sürecin bütününe egemen olamaması sonucunu doğurmaktadır.
- Sürecin parçalanmışlığı mali yönetimde çok önemli olan “*görev ve sorumluluklarda netlik*” ilkesini ihlal etmekte; böylece süreç ve sürecin gerektirdiği hesap verme yükümlülüğüne, harcama sürecine müdahil olan kuruluşların hiçbirisince gereği gibi sahip çıkılmamasına yol açmakta; yani, harcamacı kurum ve kuruluşların hesap verme yükümlülüğünü sulandırmaktadır.

İkinci parçalanmışlık merkezi idarenin bütün taşrasına hakimdir ve mali yönetimin taşra örgütlenmesinin mülki idareye paralel olarak yapılandırılmasından kaynaklanır. Bu yüzden saymanlıklar, yukarıda muhasebe ile ilgili yönlerine değinildiği üzere, agrega hesap (aynı yerdeki genel bütçeli kurum ve kuruluş birimlerinin gelir ve giderlerine ilişkin işlemleri tek hesapta toplayarak) tanzim edip, denetlenmek üzere hazır bulundurmaktadır. (Bu faktör yukarıda sözünü ettiğimiz “hesap verme yükümlülüğüne sahip çıkılmama, onu sulandırma” olgusunu beslemektedir.) Böylece, söz gelişi bir bakanlığın mali işlemlerinin en az bir merkez hesabı ile 80 il muhasebe müdürlüğü ve 900 civarındaki malmüdürlüğü hesapları arasına serpiştirilmiş olarak “denetlenmeye hazır bulundurulması” bu durumun yarattığı bir tablodur. Harcamacı kurum ve kuruluşların hiçbirisi bu denli dağınık bir saymanlık örgütüne ve en az aynı sayıdaki kendi harcama tahakkuk birimine egemen olamamakta, sağlıklı bir iletişim kuramamakta, kurumun mali yönetimi için gerekli mali bilgileri gecikmeli olarak temin edebilmekte, böylece mali disiplini sağlamada zaafa düşmektedir. Bu tablo, kurumların hesap verme süreçlerinin sahipsizliğinin nedenlerini ve bu süreçlerin ne denli “denetlenebilir” olduğunu da gözler önüne sermektedir.

Genel bütçeli dairelerin mevcut idari yapıdaki taşra örgütlenmesi, taşra ile merkez arasındaki karşılıklı iletişimi ile karşılıklı veri ve bilgi alışverişi işlemlerini de geciktirmekte ve güçleştirmektedir. 5442 Sayılı İl İdaresi Kanunu gereği il teşkilatı ile merkez arasına vilayet; ilçe ile merkez arasına ise sırasıyla ilçe ve vilayet makamları müdahil olmaktadır. Bu durumun yönetim sürecini önemli kesintilere uğrattığı, özellikle karar verme sürecinde gecikmeler yarattığı bilinmektedir.⁶ James W. Martin ile Frank C.E. Cush’un gözlemleri şöyledir: “... *İller İdaresi Kanunu (5442) gereğince illerde Valinin Defterdarın çalışması üzerinde, ve ilçelerde de Kaymakamın Malmüdürünün çalışması üzerinde mutlak bir kontrol hakkı vardır ve bu hak bu memurların kendi Bakanlıklarıyla olan münasebetlerine de şamildir. Keza bu iki idarecinin Maliyeye mensup bazı memurları murakabeye de salahiyyetleri vardır. Bu kanun hükümleri mühim bazı amme idaresi prensiplerini ihlal etmektedir. Ezcümle, mesuliyetler ve salahiyyetler silsilesi muayyen ve inkıtasız olmalıdır, ... her memur ancak bir tek amirden emir almalıdır, ... idarede tasarrufa riayet edilmelidir. Bilhassa bu sonuncusu bakımından,*

bazı muhaberatın geciktiği ve bu manasız usul yüzünden muamelelerin kanuni müddeti zarfında intacedilemediği müşahede edilmiştir (Martin ve Cush, 1952: s. 23).” Bu iki uzmana göre sorunun çözümü İller İdaresi Kanununun derhal kaldırılmasından geçmektedir. Böylece bakanlıklar taşra teşkilatlarını da müsteşarların nezareti altında doğrudan yönetebileceklerdir. Önerilen çözüme göre, mesele Maliye Bakanlığı bazında ele alındığında: “... *Bütün mali muamelelerde—yahut Maliye Bakanlığının vazifeleri meyanında bulunan her hususta—Defterdarla Bakanlık ve Defterdarla Malmüdürleri arasındaki münasebetler, şimdi olduğu gibi vali ve kaymakam kanalından geçmeksizin, doğrudan doğruya cereyan edecektir. Herhangi bir muamele icrasını tazammun etmeyen ve yalnız malumat verilmesi vesaire gibi basit işlerde, Malmüdürlüğünün Defterdarlıktan geçmeksizin doğrudan doğruya alakalı Bakanlık dairesiyle muhabere etmesine (de) cevaz vermek lazımdır* (Martin ve Cush, 1952: s. 33).”

Saymanlıkların yapısı ve sayısı bir başka örgütsel sorunu oluşturmaktadır. Dünya Bankası Misyon Heyetinin Raporuna göre, “Harcama yönetim sisteminin modernize edilmesi bağlamında, böylesine geniş ve çeşitli bir saymanlık ağının bulundurulmasının, özellikle de çok az iş yükünün bulunduğu yerlerde, gerekip gerekmediği sorgulanmalıdır (World Bank Aide-Memoire, 30 Eylül 1994: s. 29).” James W. Martin ile Frank C.E. Cush da raporlarında, malmüdürlüklerinin çoğunun, belki de hepsinin, ekonomik ve verimli çalışmadığından söz etmekte, verimsiz çalışan malmüdürlüklerinin kapatılmasını önermektedirler (Martin ve Cush, 1952: s. 34).

Martin ve Cush, organizasyon bağlamında, denetim fonksiyonu için de, *etrafında yeniden örgütleneceği yeni bir anlayışı benimsemesini* önermişlerdir. Onlara göre “...(sadece) *yolsuzlukları önlemeye matuf menfi bir murakabe usulü yerine kamu hizmetlerinden müspet netice alacak müspet bir yönetime önem veren yeni bir zihniyeti kabul etmek lazımdır* (Martin ve Cush, 1952: s. 126).”

Nakit Yönetimi

Uzunca bir süreden beri Genel Bütçe gelirlerinin tamamının tek bir hesapta toplanmasını ve tüm bütçe harcamalarının bu hesaptan yapıl-

masını hedefleyen Tek Hazine Hesabı sistemine geçme çabalarına rağmen, izlenen bütçe politikalarındaki tutarsızlıklar ile bütçenin hazırlanması, uygulanması ve izlenmesi süreçlerinin parçalanmışlığı, bütçe rejimimizin zaafırlarla dolu olması ve kamu finansmanı alanında son 20-25 yıldır çekilen kronik mali kaynak yetersizliği, sistemin gereği gibi tamamlanmasına olanak tanımamıştır. Mevcut uygulama tüm kamu kesimini kapsayacak yetkin bir Nakit Yönetim Sistemi olmaktan henüz çok uzaktır. Katma bütçeli kuruluşlar, KİT'ler, döner sermayeli işletmeler ve fonlar hâlâ sistemin dışındadırlar. "Nakit Tayinlaması" olarak da tanımlanan mevcut sistemin kapsamının darlığı; büyük ölçüde manuel oluşu ve hantallığı dolayısıyla doğru, güvenilir, zamanlı ve tam bilgi üretememesi; bütçenin uygulanma süreciyle ilişkisinin tam olarak sağlanamamış olması nedenleriyle, aslında kamunun parasının yeterli olduğu hallerde bile Hazinesinin zaman zaman yüksek faizle borçlanma zorunda kaldığı olmuştur.

Dünya Bankası Misyon Heyeti raporuna göre bu sorunların aşılabilmesi için, bütün kamu paraları Merkez Bankasındaki tek bir hesaba yatırılmalıdır. Merkez Bankasına yatırılan paralara faiz yürütülmeli; buna karşılık Hazine, Merkez Bankasına, çektiği fazla meblağlar üzerinden faiz, Bankanın yürüttüğü bankacılık işlemleri için de masraf ve komisyon ödemelidir. Böylece bir banker-müşteri ilişkisi yaratılmalıdır. Raporda o tarihte tamamlanmasına çalışılan *Hazine Veri Sistemleri Projesinin* etkili bir nakit yönetimi kurmada bir dereceye kadar yararlı olacağı da belirtilmekte ve şu değerlendirmeye yer verilmektedir: "*Sağlam bir bütçe yürürlüğe girince, uzun ve kısa vade finanslama ihtiyaçlarını belirlemek için (gelirlerin ve giderlerin) nakit akış tahminleri önem kazanacaktır. Böylece borç yönetimi, halen yapılmakta olan borç ödeme faaliyetlerinin tersi olarak, kısa zamanda önemli bir mesele olacaktır* (World Bank Aide-Memoire, 30 Eylül 1994: s. 30)."

Mali yönetimimizin gerçekten de kamu kesiminin bütününü kucaqlayan ve bu kesimin tüm giderlerini zamanında karşılayabilmek amacıyla nakit tahminlemesi ile alacak ve tahsilat takibi yapabilen, faaliyetlerin sonuçlarını raporlayabilen, ihtiyaç fazlası fonları önceden belirleyerek isabetli bir şekilde değerlendirebilen, kamu kesiminin elindeki yabancı paraları yönetebilen, yeni yönetim uygulamalarına uyumlu düşecek ve bilişim teknolojisiyle destekli bir nakit yönetimi sistemi-ne ihtiyacı vardır.

Kamu yönetimi alanında gerçekleştirilen radikal reformlar meyanda Yeni Zelanda'da yürürlüğe konulan ve kamu kurum veya kuruluşlarını bir taraftan "*baz sermayelerine*" göre borçlandırırken, diğer taraftan da bu kurum ve kuruluşların günlük banka hesap bakiyelerine faiz ödeyen bir nakit yönetim programını burada zikretmekte yarar görüyoruz. Bu enstrümanlar kurum ve kuruluşlara tahsis edilen sabit kıymetler ile işletme sermayelerinin yönetimlerini iyileştirmek üzere tasarlanmıştır.⁷ Sermaye kullanım bedeli uygulamasının temel amaçları, harcamacı dairelerce üretilen mal ve hizmetlerin tam maliyetlerini hesaplamak ve Devletin harcamacı dairelere yaptığı yatırımların etkili bir şekilde yönetilebilmesi için gerekli teşvikleri ve bilgiyi sağlamak olarak özetlenmektedir. Bu enstrümanlar ülkemizde de aşırı israfın alışkanlık haline geldiği, kaynakların çarçur edildiği, hiçbir zaman ürettikleri hizmetle mütenasip olmayan sabit kıymetleri kullanımları altında tutan kamu kurum ve kuruluşlarının (*örneğin görevleri arazi ile doğrudan ilişkili olmadığı halde, her nasılsa kendilerine tahsis edilmiş olan geniş arazileri ihtiyaç dışı olarak zilyetliklerinde tutan kimi dairelerle, bünyelerinde Ziraat Fakültesi dahi bulunmayan kimi üniversitelerimiz gibi*) aşırı sabit kıymet ve/veya ödenek taleplerini frenlemede kullanılabilir.

Borç Yönetimi

Aksak işleyen bir nakit yönetimi ile bütçenin hazırlanması, uygulanması ve gözetimi süreçlerindeki rasyonelliğin yitirilmesi kamu kesiminin borçlanma ihtiyacını daha da artırmıştır. İç ve dış borç stoğumuzun alabildiğine büyümesi, son yıllarda kamuoyunun dikkatlerinin borç yönetimine çevrilmesine neden olmuş, artan bu kamuoyu ilgisi de kamu mali yönetimini bu alanda tedbirler almaya yöneltmiştir. Borçlanma alanında yaşanan birtakım sorunları gidermek üzere Hazine Müsteşarlığınca hazırlanan "*Borç Muhasebesi ve Nakit Yönetimini Geliştirme Projesi*" Dünya Bankası'nın finansman desteğinde yürütülmektedir. Proje:

- Halen bilgisayar destekli olan iç ve dış borç yönetim bilgi sistemlerinin güçlendirilmesini,
- Tahakkuk esaslı bir dış borç muhasebe sisteminin geliştirilmesini,
- Borçlanma stratejilerinin geliştirilerek sistematize edilmesini

hedeflemiştir.

Bununla birlikte borç yönetiminin bütçe sistemi, mali yönetim bilgi sistemi, mali büyük defter sistemi, nakit yönetimi gibi mali yönetimin diğer öğeleriyle bağlantılı olarak kurgulanıp hayata geçirilmesi gerekmektedir. Gerçekten de tutarlı bir borç yönetimi, bir borçlanma stratejisi oluşturmayı, ihaleleri ve diğer piyasa işlemlerini yürütmeyi, Devlet bütçesiyle borç yönetimini koordine etmeyi, riskleri değerlendirmeyi ve yönetmeyi olduğu kadar hukuki sorunlarla ilgilenmeyi, iletişim ve arka-ofis hizmetlerini yürütmeyi ve sistem desteği sağlamayı da kapsar. Kamu borçlarının muhasebe kayıtlarını tutmak, kayıt dışı aynî kredileri ve çalınan kamu kağıtlarını izlemek gibi idari nitelikli görevlerin yanı sıra diğer borçlu daire ve kurumlarla koordinasyonu sağlamak, ilişkileri yürütmek ve garanti edilmiş borçları yönetmek görevleri de borç yönetiminin kapsamında düşünülmelidir. Şurası da unutulmamalıdır ki borç yönetimi ile görevli olan birimin, en azından, başta parlamento olmak üzere ilgili bakanlıklara, bakanlar kuruluna ve kamuoyuna ara raporlar ile ayrıntılı yıllık faaliyet raporları sunması gelişmiş ülkelerde genel kabul görmüş bir uygulamadır.

Gelecekte Avrupa Birliği'nin parçası olma politikasının bir gereği olarak da Türkiye borç yönetimine önem vermek zorundadır. Maastricht Anlaşması Avrupa Para Birliği, üyelerinin kamu borçlarını da doğrudan veya dolaylı olarak ilgilendiren şu kriterlere uyması kuralını benimsemiştir:

- GSYİH'nin yüzde üçünü geçmeyen bir *kamu kesimi borçlanma talebi* (net kamu açığı),
- yüzde 60'ın altında bir *Kamu Borcu/GSYİH oranı*,
- Anlaşmanın 121 ve ex 109j maddeleriyle 6 no'lu protokolde belirlenen *ortalama değerlerin altında bir enflasyon*, (Merkez Bankası, 1996: s. 119-120).

Türkiye, her şeyden önce kendi iyiliği için, mali pozisyonunu bu üç kriterde uyduracak tedbirleri almak; bunun için de kamu mali yönetiminde gerekli fonksiyonel ve organizasyonel reformları bir an önce tamamlamak, bu arada etkin birer nakit ve borç yönetimleri oluşturmak zorundadır.

Kamu Mali Yönetimi Bilgi Sistemi

Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların işlenerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanlı olarak sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır. Her yönetim bilgi sistemi, tipik olarak bir kurumdaki fonksiyonel hat boyunca organize edilmiş bütünleşik bir alt sistemler setidir. İyi tasarlanmış bir yönetim bilgi sistemi, karar verme süreçlerinde yöneticilere doğru, güvenilir, zamanlı ve yeterli bilgi sağlar; veri işleme yoluyla gerekli raporları üretir. Böylece yöneticilerin bir yandan etkili, zamanlı ve doğru kararlar almalarına yardımcı olurken, diğer yandan da onların hesap verme yükümlülüklerini layıkı veçhile yerine getirmelerinde vazgeçilemez bir rol oynar.

Dünya Bankası Misyon Heyeti, kamu mali yönetimimizin, yönetim bilgi sistemine olan ihtiyacını oldukça ayrıntılı bir şekilde değerlendirmişti (World Bank Aide-Memoire, 30 Eylül 1994: Ek 4 no'lu tablo). Heyet mevcut bilgi sistemlerini şu alanlarda yetersiz görmüştür:

- Mevcut bilgi sistemlerinin hepsi de kamu mali yönetimimizi destekleyecek gerekli kapasite, entegrasyon ve esneklikten yoksundur. Ayrıca bunlar, fonksiyonel ihtiyaçlar değil, organizasyonel ihtiyaçlar esas alınarak kurulmuşlardır. Bu durum sistemlerde mükerrerliklere, verilerde tutarsızlıklara ve sistematik veri paylaşım düzenlemelerinin yapılamamasına yol açmaktadır.
- Kamu mali yönetimi için gerekli olan sistemler dizisindeki en büyük boşluk, bütünleşik bir kamu mali yönetim bilgi sisteminin olmayışıdır. Gelir ve giderlerle ilgili veriler bir çok kuruluş (Maliye Bakanlığı, Hazine, DPT gibi) tarafından ayrı ayrı toplanmakta ve bu da mükerrerlik ve tutarsızlıklara yol açmaktadır. Farklı sistemlerin, farklı birimlerce farklı amaçlarla kullanılıyor olması uzun vadeli planlama için gerekli olan verilerin sağlanması bir yana, gündelik faaliyetlere ilişkin kararları destekleyecek verilerin bile tam olarak sağlanamaması sonucunu doğurmaktadır.

- Bilgisayarlaştırılmış bir muhasebe sisteminin yokluğu, zor işle-tilebilen, mükerrer gözetim ve kontrol mekanizmalarının ku-rulmasını gerektirmiştir.

Bu yetersizlikleri aşabilmek için heyet şunları tavsiye etmiştir:

- Öncelikle bilgi sistemleri organizasyonel hatlar boyunca değil, fonksiyonel hatlar boyunca yapılandırılmalıdır. Tüm organizas-yonların müdahil olduğu bir fonksiyonel alanı aynı sistem des-teklemelidir. Bu yapılanma bütünleşik sistemlerin ve güvenilir veri tabanlarının yaratılmasını mümkün kılar. Belli türdeki veri-ler itibariyle, veri alt-setlerinin zamanında temini için temel so-rumluluklar açıkça belirlenmeli ve veri tabanları ilgili kuruluşla-rın tümünün erişimine açık tutulmalıdır.
- Bütçenin hazırlanma aşamasına ilişkin verileri işleyen bir *Bütçe Hazırlama Modülü* ile bütçenin uygulanması ve gözetimi aş-a-malarında gerekli bilgileri zamanlı ve doğru olarak kaydedip is-tifadeye hazır halde tutmaya dönük bir *Mali Büyük Defter Sis-temi* kurulmalıdır.
- Personel yönetim sistemleri (pozisyon yönetimi ve yetkilendi-rilmiş personel kayıtları için, yan kuruluşlardaki kamu görevli-lerine ilişkin personel bilgileri için ve bilgisayarlaştırılmış bord-ro yönetimi için birer sistem) kurulmalıdır.
- Kurulacak sistemler için ihtiyaç duyulacak personel eğitilmelidir.

İdeal olarak, kamu mali yönetimi bilgi sistemi, bir yandan mali ve mali olmayan diğer yönetim bilgi sistemleriyle ilişkilendirilirken, bir yandan da tüm bunları kucaklayacak biçimde tüm idare bazında geliştirilmesi gereken genel bir kamu yönetimi bilgi sistemiyle bütünleşti-rilmelidir.

İç Kontroller⁸/(İç Kontrol Mekanizmaları)

Kamu mali yönetiminin bir başka önemli ögesi iç kontrol sistemidir. INTOSAI Denetim Standartlarında “iç kontrol” terimi, “... kurumun işlerini düzenli olarak, verimli, etkin ve tutumlu bir tarzda ifa etmesi-ne; yönetim politikalarına bağıllığı sağlamaya; varlıkları ve kaynakları muhafazaya; muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve tamlığını teminat altına almaya; zamanlı ve güvenilir mali bilgiler ile yönetim bilgilerini

üretmeye yardımcı olmak için kurumsal amaçlar çerçevesinde örgütsel yapı, iş görme metotları, prosedürler ve iç denetim de dahil olmak üzere yönetimce konulan tüm mali ve sair kontroller sistemi” ni ifade etmek üzere kullanılmıştır (INTOSAI, Auditing Standards, 1995: Glossary). Bir başka tanıma göre de iç kontrol sistemi, bütçeye ve yürürlükteki kurallara uyulmasına, varlıkların korunmasına, muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin ve samimiyetinin sağlanmasına ve özellikle mali bilgileri uygun zamanda kullanıma hazır halde bulundurarak yönetsel kararların kolaylaştırılmasına imkân veren prosedürler ve araçlar bütünüdür (Yörüker, 1999).

Tecrübelerle göre dikkatli ve sıkı gözetim en iyi iç kontrolü oluşturur. Bir başka önemli iç kontrol da, bir işin diğer bir işi de kontrol edecek ve onun doğrulanmasını sağlayacak tarzda tasarlanması ve bu işlerin ayrı kişilere tevdi edilmesi durumudur. Daha pek çok iç kontrol şekli mevcuttur. Söz gelişi; bütün mali işlemlerin belgelere dayandırılması, önceden müteselsil numaralanmış belgeleri kullanma zorunluluğu, elektronik yazar kasalar, bir işi yapanların dışındaki kişiler tarafından icra edilen sistematik onaylamalar veya test incelemeleri, bir görevin ifasında personel için uygun yetkilendirme düzeyleri konulması, muhasebe kayıtlarının belli sürede yapılması zorunluluğu gibi. Bir kurum ve kuruluşta yüzlerce iç kontrol bulunabilir. İç kontroller literatürde, muhasebe kontrolleri, önleyici kontroller, telafi edici kontroller vb. gibi çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulurlar. Bu konuda daha geniş bilgi Sayıştayın 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları arasında yer alan, INTOSAI İç Kontrol Standartları Kılavuzu’nda bulunabilir.

Yönetim, kurum veya kuruluşun amaçlarını gerçekleştirebilmek için, kendisine emanet edilen fonların en verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanılmasını temin etmekle mükelleftir. Bu bakımdan kullanılan kaynaklar üzerinde yeterli iç kontrolü sağlama işi, onları kullanan kişinin, yani yöneticinin görevidir. Bu görev, yönetici durumundaki kişilerin hesap verme (raporlama) ödevlerinin önemli bir parçasını oluşturur. O itibarla yönetimin başarısı, bir bakıma, amaca uygun iç kontrolleri tasarlamadaki; onları yönettiği kurumun yapısıyla ve gelir-gider süreçleriyle ustaca bütünleştirmedeki ve etkin bir şekilde çalıştırmadaki becerisine bağlıdır.

Sağlıklı iç kontrollerin varlığı hesap verme sistemine olan itimadı da pekiştirir. Çağdaş denetim uygulamalarında denetlenen kurum ve

kuruluştaki yeterli ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının hata ve düzensizlik riskini en aza indireceği varsayılır. Bir kurumun kaynaklarını korumak üzere yeterli iç kontrol sistemlerini geliştirmek, denetçinin değil; yukarıda da belirtildiği üzere, denetlenen kurumun sorumluluğunda olan bir iştir. Yasa ve yönetmeliklere uyulmasını, karar vermede dürüstlük ve hakkaniyetin gözetilmesini temine yardımcı olmak üzere iç kontrol mekanizmalarının yerli yerinde ve çalışır halde bulundurulmasını sağlamak da denetlenen kurumun yükümlülüğüdür. Buna karşılık denetçinin de, kontrollerin yetersiz olduğu veya hiç bulunmadığı durumlarda denetlediği kuruma öneriler getirme ve tavsiyelerde bulunma yükümlülüğü vardır.

Denetim

Özünün hesaplarla belgelerin aritmetik kontrolünden ibaret olarak algılanıp uygulandığı 20. yüzyılın ilk yarısına kıyasla denetim, bugün bir hayli değişmiş ve gelişmiş durumdadır. Günümüzde sayıştaylarca yapılan denetimin eriştiği seviye, mevzuata uygunluğu tespit etmenin çok ötesindedir. Hatta 1970-1980'lerin gözdesi olan *3E denetimi*, yani, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (performans) denetimi bile, yaratılan yeni denetim tür ve alanları nedeniyle artık büyüsunü yitirmek üzere-dir. Performans denetiminin performansının ölçülmesi meselelerinin tartışılması bile gerilerde kaldı. Son zamanlarda denetim alanında program performanslarının ölçümü, programların nihai etkilerinin değerlendirilmesi ve ekonometrik analizleri kadar eşitlik, hakkaniyet, çevre, etik ve elektronik teknolojisi ile de ilgilenilmektedir. Kimi denetçilere ve akademisyenlere göre bu alanlardaki denetim uygulamaları, "*paranın karşılığı denetimi*", "*kapsamlı denetim*", "*performans denetimi*", "*faaliyet denetimi*" gibi artık klasikleşmiş denetim kalıplarıyla pekâla uyuşmaktadır.

Tüm bunlara ilaveten denetimle sadece politikaların hayata geçirilmesi değil, artık düpedüz politikaların amaçları ve içerikleri sorgulanır olmaya başlanmıştır. Her ne kadar sayıştaylar, seçimle işbaşına gelenlerin belirledikleri politika amaçlarını denetlemediklerinde ısrar etseler de, hazırladıkları raporlar bu iddiaları boşa çıkarmaktadır. Bu alanda

başı agresif denetim anlayışı ve uygulamalarıyla tanınan İsrail Sayıştayı çekmektedir. İsrail Sayıştayı terörizm zanlısı kimi Arap nüfusa karşı polisin takındığı tavrı ve Arapların eğitimine ayrılan bütçe ödeneklerinin yetersizliği gibi bu ülkede siyasi bakımdan oldukça hassas sayılan konuları bile raporlarıyla parlamentosuna taşıyabilmiştir. Gene İsrail Sayıştayının raporları bankaların millileştirilmesi kararlarını almada hükümet'e önemli katkılarda bulunmuştur. ABD Sayıştayı da politika kararlarını denetlediği halde, "*Kongre içinden denetim talebi ayarlayarak*" bunu kendiliğinden değil de, sırf Kongre istediği için yapıyormuş gibi bir imaj yaratmaya özen göstermektedir.

Denetimin günümüzde kamu yönetimi alanında eriştiği sınırları sergilemek amacıyla yukarıda sıraladığımız uç sayılabilecek örnekler bir yana; bir çok ülke sayıştayı, normal olarak ülkelerinin kamu yönetimleri bakımından son derece önemli ve güncel konuları denetleyerek, derin ve yaygın incelemelere, yansız ve tarafsız olarak toplanmış kanıtlara dayandırdıkları görüşlerini parlamentolarına rapor edip, kamuoylarına açıklamakta ve böylelikle kamu yönetimlerinde yaşanan kimi sorunların aşılmasına çok değerli katkılarda bulunmaktadır. Bu sayıştaylar ayrıca ülkelerindeki kamu yönetimi reformlarına öncülük edebilmekte; yeniliklerin, iyi uygulama örneklerinin kamu kurum ve kuruluşlarında yaygınlaşmasına ve yerleşmesine de yardımcı olmaktadır. Bu organizasyonların yürüttükleri denetimlerle ülkelerinin hangi sorunlarını irdeleyip gündeme taşıdıkları ve hangi sorunlara çözüm ürettikleri konularında bir fikir verebilmek için ABD, Kanada, Avustralya, İngiltere ve Yeni Zelanda sayıştaylarının yıllık ve/veya tekil raporlarından alınan kimi konu başlıklarına Ek 1'deki listede yer verilmiştir. Bu liste, aynı zamanda geleneksel uygunluk denetiminin, 25-30 yıl gibi kısa bir zaman dilimi içerisinde, nasıl bir değişim geçirerek *çağdaş denetim*⁹ haline dönüştüğüne de tanıklık etmektedir.

Başta İngiltere, Avustralya ve Kanada olmak üzere Westminster tipi hükümet geleneğine sahip ülkelerde, Amerika Birleşik Devletleri'nde, İsrail'de ve kimi Kuzey Avrupa ülkelerinde ötedenberi uygulanmakta olan bu denetime özgü yaklaşım, metod ve teknikler öbür ülkelerde de 1970'li yılların sonlarından başlayarak yeterince ilgi uyardırılmış ve yavaş yavaş etkinlik kazanmaya başlamıştır. Son yıllarda hemen her ülkede yankı bulan "*yeni kamu yönetimi anlayışı*" ile uyum-

luluğu ve bu anlayışın denetimden olan beklentilerine daha iyi cevap verebilen yapısı nedenleriyle de “*çağdaş denetim*” olarak adlandırılan bu denetim yaklaşımı, Türkiye dahil hemen hemen her ülkede özel sektör tarafından genel kabul görmüş ve benimsenmiş durumdadır. Kamu kesimi uygulamalarına gelince Türk Sayıştayına modellik etmiş olan Fransız Sayıştay’ı da dahil, yargı yetkisiyle donatılmış sayıştayların bir çoğu, ofis tipi sayıştayların uyguladığı bu denetim anlayışının kaydettiği gelişmelere daha fazla sırt çevirememiş; kendi fonksiyonlarını bu gelişmelere göre gözden geçirme ve çağdaş denetim yaklaşımının gerektirdiği yöntem ve teknikleri alarak bünyelerine adapte etme gereğini duymuşlardır. Bugün Fransa, İtalya, Belçika, Avusturya, İspanya, Portekiz sayıştayları başka adlar altında da olsa, çağdaş denetim anlayışıyla performans denetimi yapabilir ve bulgularını parlamentolarına sunabilir durumdadırlar. Doğu Blokunun çözülmesiyle ortaya çıkan ülkelerin önemlice bir bölümü de bu denetim anlayışını benimsemiştir. Son yıllarda kamu yönetimlerinde görülen ve tüm dünyayı saran küreselleşme, şeffaflık, iyi yönetim gibi yönelimler ile uluslararası kurum ve kuruluşların bu denetim tarzına olan yakınlıkları da çağdaş denetim anlayış, metod ve tekniklerinin Dünyaya yayılmasına katkıda bulunmuştur. Bizde de çağdaş denetim anlayışı, “*bağımsız denetçilik*” ve “*yeminli mali müşavirlik*” uygulamalarının benimsenmesiyle özel sektörde kök salmaya başlamıştır. Günümüzde denetimle ilgili uluslararası konferans, kongre, seminer, sempozyum gibi faaliyetlerin hemen tamamının bu denetim anlayışının yönlendirmeleri doğrultusunda yürütüldüğünü söylemek yanlış olmaz.

Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde sırasıyla çağdaş kamu mali yönetiminin ve çağdaş denetimin temelinde yatan “*hesap verme yükümlülüğü*” ayrıntılı olarak ve değişik yönleriyle açıklanmaya çalışılacak, bununla bağlantılı olarak “*denetim standartları*” ve “*denetimin temel varsayımları*”na değinilecektir. “*Türkiye’de Denetim Anlayışı*” bölümünde önce mali yönetimimize egemen olan ve dolayısıyla geleneksel denetim anlayışımızın temelinde yatan “*sorumluluk*” kavramı açıklanmaya çalışılacaktır. Daha sonra anahatlarıyla ülkemizde denetimden neyin anlaşıldığı, nelerin beklendiği ve denetimin hangi amaca hizmet ettiği hususları satırbaşlarıyla verilecek; son bölümde ise, denetimdeki yaklaşım farklılıklarının kökenine inilmeye ve böylece gelenek-

sel denetimimizle çağdaş denetim arasındaki temel felsefede yatan tezatlar yakalanmaya çalışılacaktır.

Hesap Verme Yükümlülüğü¹⁰

Temel Özellikler

İster demokratik isterse monokratik olsun, her rejimin kendine hizmet eden bir idari ve siyasi sorumluluk felsefesi ile bunu besleyen bir yönetim sistemi ve bunları hayata geçiren özel işleyiş süreçleri vardır. Daha spesifik olarak ifade etmek gerekirse bir ülkedeki mali yönetim sistemi ve denetim fonksiyonu temel olarak yöneticilerin yönetimlerinden ötürü tabi tutuldukları sorumluluk rejimleri ile bunların algılanma ve yerine getirilme tarzlarına göre biçimlenir ve işler. Çağdaş demokratik ülkelerde bunların temelindeki anlayış “*hesap verme yükümlülüğü*”dür. Hesap verme yükümlülüğü, kamu yönetimine can veren, onu yönlendiren bir unsurdur ve bir anlamda toplumsal öğeler (vatandaşlar-politikacılar-bürokrasi) arasındaki karşılıklı ilişkiler ve beklentiler yumağıdır.

İngiltere, İskoçya ve Kuzey İrlanda sayıştayları ile İngiltere Denetim Komisyonu’nun katılımıyla oluşturulan Kamusal Denetim Forum’unun (*The Public Audit Forum*) “*Kamusal Denetimin İlkeleri*” başlıklı bildirgesinde de belirtildiği üzere, (demokratik rejimlerde) halk kamu kaynaklarını kullanmakla görevli olanlardan bu fonların kullanımının hesabının eksiksiz sorulmasını bekler. Bu itibarla, kamu kaynaklarının mutlak bir dürüstlikle ve akılcıca kullanılmasını temin etmedeki birincil sorumluluğun sırasıyla bakanlara, seçilmiş üyelere, yönetim organlarına, yöneticilere ve diğer kamu görevlilerine ait olduğu kabul edilir. Kamusal denetim, bu hesap verme zincirinde önemli bir bağ oluşturur: hesap verme yükümlülüğünü hem yukarıya, kaynakları temin eden seçilmiş veya atanmış üyelere (parlamentarlara) doğru ve hem de dışarıya, tüketicilere, yardım alanlara, vergi mükelleflerine ve sonuçta tüm topluma yayarak güçlendirir.

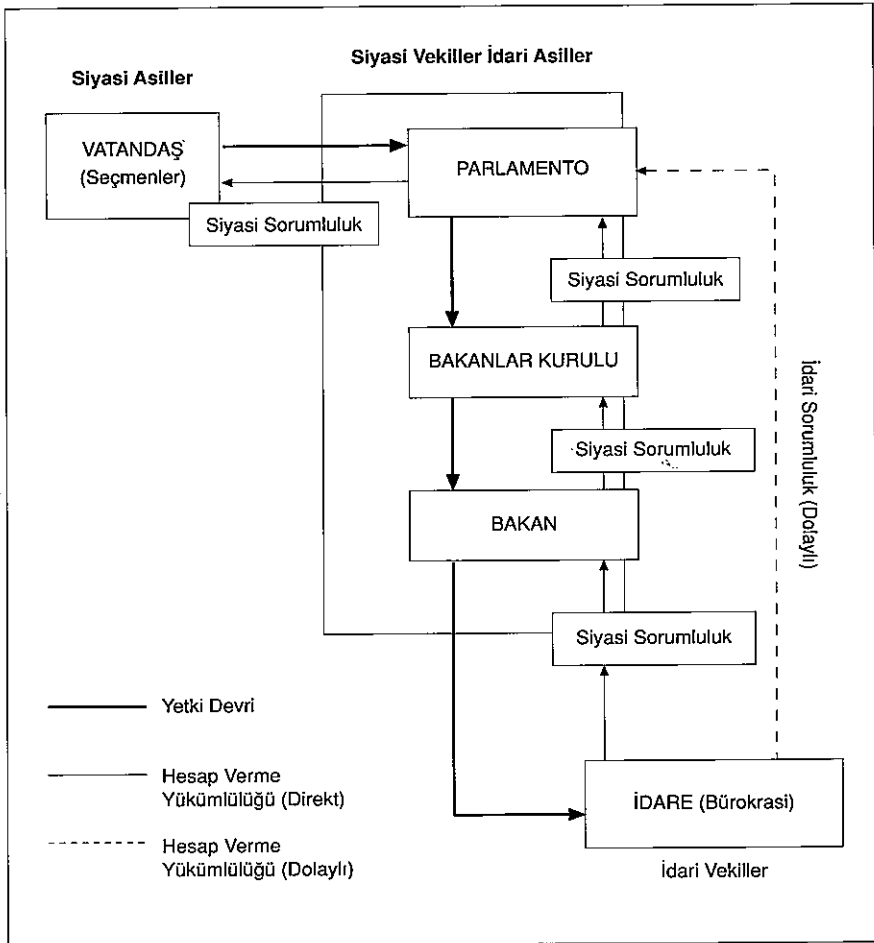
Bu düşünce tarzına göre, hesap verme yükümlülüğü basit bir kavram değildir ve içinde bulunduğu siyasi rejimle sıkı bağları vardır. Demokratik ülkelerde kamu kaynaklarının kullanımında karar sahibi olan, seçilmiş veya atanmış olsun, her yöneticinin yönetimlerinden ötürü hesap vermesi asıldır. Hesap verme yükümlülüğü, demokratik ülkelerde,

DEVLET REFORMU

bir dizi yetki devrinin bir sonucu olarak da açıklanmaktadır. Bu yetki devri (asil-vekil) ilişkisini “*Siyasi sorumluluk, yönetsel sorumluluk ve bütçe sistemi: Bir yeniden yapılanma önerisine doğru*” başlıklı eserde (Atiyas ve Sayın, 1997: s. 6) yer alan şemayı biraz daha detaylandırarak aşağıdaki gibi gösterebiliriz:

Anılan eserde bu yetki devri (ya da hesap verme yükümlülüğü) ilişkisi şöyle açıklanmaktadır:

“Devlet-vatandaş ilişkilerinde, iki ana yetki devrinden söz etmek mümkün. ... İlkinde vatandaşlar asil, siyasetçiler ise vekil durumunda-



dır. Vatandaşlar siyasetçilere, belirli kurallar içinde ülkeyi vatandaşlar adına yönetmek üzere yetki verirler. Bu ilişkide siyasetçilerden (ve onların davranışlarını etkileyen siyasi kurumlardan) beklenen, toplumdaki farklı grup ve bireylerin tercihlerini bir biçimde bütünleştirerek (aggregate) vatandaşların beklentilerine uyan kamu politikaları üretmektir. Buna siyasi sorumluluk diyeceğiz.

“Siyasetçilerin ürettiği politikaları hayata geçirmek ise büyük ölçüde kamu idaresinin yani bürokrasinin işidir. Dolayısı ile, politikaların hayata geçirilmesi, bu sefer siyasetçilerin asil, bürokrasinin ise vekil olduğu ikinci bir vekalet ilişkisini içerir. Burada bürokrasiden beklenen, üretilen politikaları en etkin biçimde hayata geçirmesidir. Biz bu ilişkiyi de yönetsel sorumluluk şeklinde adlandıracamız (Atiyas ve Sayın, 1997: s. 6).”

Bu irdelemelere göre demokratik rejimlerde ülke üst yönetiminin hesap verme yükümlülüğü zinciri şu sırayı izler:

- Parlamento ülkenin topyekün yönetiminden ötürü siyasi asile (vatandaşlara) karşı hesap verme yükümlülüğü taşır. (*Siyasi Sorumluluk*).
- Bakanlar kendi eylemlerinden ve bakanlıkları altındaki tüm kurum ve kuruluşların faaliyetlerinden parlamentoya karşı ferdi olarak sorumludurlar. Bakanların, aynı zamanda, bakanlar kurulunun kararlarından ötürü kolektif sorumlulukları da vardır. Yani bakanlar, kendi bakanlıklarının işleyişinden ötürü ferdi olarak; bakanlar kurulu kararlarına iştiraklerinden ötürü de diğer bakanlarla müştereken parlamentoya hesap vermekle yükümlüdürler (*Siyasi Sorumluluk*).
- Bakanın altındaki bakanlık üst yönetimi, teşkilatlarının faaliyetlerinden ötürü özünde parlamentoya karşı değil, bakana karşı sorumludurlar. *Bununla birlikte, uygulamada, kendilerinden bakanları adına bu faaliyetleri açıklamak için parlamentoya cevap vermeleri istenebilir; ancak hükümet politikası olan konularda parlamentoya hesap vermezler. Yani, kendilerinden istendiği zaman parlamentoya hesap verirler, lakin resmi olarak bakanlarına karşı sorumludurlar (İdari Sorumluluk).*

İdari hesap verme yükümlülüğü zinciri de bürokrasi içerisinde tepeden tabana, kamu kaynaklarının kullanımında karar ve söz sahipliği-

nin bulunduğu en alt kademelere kadar yayılarak iner. Söz gelimi proje sorumluluğu, proje yöneticilerinin üst yönetime hesap vermelerini gerektirir. *Bu zincirde bizi en çok ilgilendiren halka, bir bütün olarak idare ile bir bütün olarak siyasi vekiller arasında var olan idari hesap verme yükümlülüğüdür. Yani idari vekil durumundaki idarenin, birinci derece siyasi vekil ve aynı zamanda yönetsel asil olan parlamento tarafından, görevlerini yerine getirmesi için kendisine tahsis edilen kamu kaynaklarını, tahsis sınırları ve amaçları dahilinde rasyonel olarak kullanıp kullanmadığının hesabını parlamentoya vermesi yükümlülüğüdür.* Daha açık bir ifadeyle hesap verebilirliğin konumuzu en çok ilgilendiren yanı, bakanların hesap verebilirliği değil, kamu üst yönetiminin parlamentoya karşı olan hesap verebilirliğidir. Yani şemada “*dolaylı sorumluluk*” olarak gösterilen hesap verme yükümlülüğü halkasıdır. Sayıştaylara da sorumluluk zincirinin işte bu halkası hayat vermektedir.

Hesap Verme Yükümlülüğünün Tanımı

Yukarıda temel özellikleri ile kamu yönetimi ilişkileri ağındaki konumu verilmeye çalışılan *hesap verme yükümlülüğü* değişik biçimlerde tanımlanmaktadır:

- Webster sözlüğünde (*Webster's Encyclopedic Unabridged Dictionary, 1996*), hesap verme yükümlülüğünün iki anlamına işaret edilmektedir: Bunlardan *birincisi* (yapılan bir iş için) “*cevap verme zorunluluğunda*” olma durumudur. Bu tanım, hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde tarihsel gelişim içerisinde nasıl algılanıp uygulandığını da gösterir. Tanımın taşıdığı negatif ton, hesap verme yükümlülüğünün geçmişte “*birinin kellesini cellata teslim etmek*” biçiminde anlaşıldığına işaret etmektedir. Doğaldır ki bu tarz hesap verme yükümlülüğü anlayışına uygun olarak yapılanmış bir mali yönetim sisteminde mali raporlar ile faaliyet raporları, temel olarak, kamu kaynaklarının mevzuata uygun olarak harcanmış olduğunu göstermeye odaklanmıştır. Daha pozitif olan *ikinci* anlam ise “*açıklayabilir/açıklanabilir olma*” dır. Kamu faaliyetlerinin, elde edilen sonuçlar anlamında yeterince açıklanması yeni hesap verme yükümlülüğü anlayışına daha yakındır ve kamu kaynaklarının sadece nasıl harcandığının cevabını vermekten de daha geniştir.

Bu anlamdaki hesap verebilirlik, rakamla ifade edilebilir program ve hizmet performansı ölçütlerini, performans ölçütü analizlerini ve denetlenmiş mali tablolarda, bütçe taleplerinde ve performans raporlarında daha kapsamlı, daha tutarlı ve daha anlamlı bir mali raporlamayı gerektirmektedir. Bu anlayış değişikliğinin bir sonucu olarak ABD’de kamu kurum ve kuruluşları harcadıkları vergiler karşılığında elde ettikleri sonuçlar için giderek kamuya karşı daha fazla hesap verme (*açıklama yapma*) durumunda kalmaktadır. Amerikan kamuoyu da hükümetin daha çok sorumlu olmasını talep etmekte, hükümet tarafından daha iyi ve daha ucuza yönetilmeyi, başka bir ifadeyle daha az vergi ödemeyi istemektedir.

- Hesap verme yükümlülüğünün, *tevdî edilen bir görevden ötürü cevap verme zorunluluğu* biçimindeki tanımı kamu yönetimi literatüründe geniş bir kullanım alanı bulmuştur. Çünkü bu tanımı hesap verme yükümlülüğü kolay anlaşılır bir şekle sokulmuştur. Eşit olmayan iki tarafı mevcuttur: taraflardan biri diğerine görev tevdi eder, diğeri de bu görevden ötürü cevap verme (sorumlu olma) durumundadır. Bu tanım kamu yönetimindeki yeni gelişmelerle tam anlamıyla çakışmasa da meselenin özünü açık bir şekilde ortaya koymaktadır.
- Hesap verme yükümlülüğünün, *üzerinde anlaşılan beklentiler uyarınca ifa etmek üzere görev alma ve bu görevi ifa ettiğini gösterme mecburiyetine dayanan bir ilişki* olarak tanımı çağdaş kamu yönetiminin amaçlarına daha uygun bulunmaktadır. Çünkü bu tanım, başarılan (veya başarılabilen) şey için cevap verme yükümlülüğünü daha canlı kılar ve çağdaş hesap verme yükümlülüğünün hiyerarşik olmayan kimi ilişkilerinin özünü daha kolay yakalar.
- INTOSAI Denetim Standartlarında yer alan tanıma göre de hesap verme yükümlülüğü, *“kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin mali, idari ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyetleri”*dir (INTOSAI, Auditing Standards, 1995: Glossary).

Yalın bir ifadeyle hesap verme yükümlülüğü, genel olarak, kendisine emanet edilen para veya malları yöneten ya da bir görevi ifa eden bir kişinin, başkalarına, bu para veya malları yönetme veya bu görevleri yerine getirme tarzı hakkında açıkça cevap vermesi görevidir. Basite indirgeyerek canlandırmak gerekirse: Eğer belli bir amaca harcamak üzere bize bir miktar para verilmişse, kanıt göstererek paranın tamamını harcadığımızı veya bir kısmını harcayıp kalanını iade etmekte olduğumuzu, parayı verene bildirdiğimiz (rapor ettiğimiz) zaman, mali hesap verme yükümlülüğümüzü yerine getirmiş oluruz. Eğer bir başkası yaptığımız bu harcamaya ilişkin belgeleri ayrıca inceleyip iade ettiğimiz parayı da sayarsa hesap verme yükümlülüğümüzü başkalarının daha çok inanacağı bir şekilde ifa etmiş oluruz. Hesap verme yükümlülüğü kavramının özü budur. İster mali hesap verme yükümlülüğü, isterse daha geniş anlamdaki hesap verme yükümlülüğü türleri olsun bu öz değişmez ve uygulamada, kamuya açık ve bağımsız dış denetçilerce tasdik (yani doğruluğuna tanıklık) edilmiş olan raporlarla yerine getirilir.

Eğer bize verilen para ile bir şey satınalmamız değil de bir görevi yerine getirmemiz istenmişse, bu durumda sorumluluğumuz mali raporlama (mali hesap verme) yükümlülüğünden daha geniş olacaktır. Paranın nasıl harcadığı kadar görevimizin gerektirdiği amaçlara ne dereceye kadar ulaştığımızı da bize parayı verene raporlamamız gerekecektir. Buna *program sorumluluğu* veya *yönetim sorumluluğu* (idari hesap verme yükümlülüğü) adı verilir. Tarafsız birisi tarafından yapılan incelemeler yoluyla buna da daha çok inanılabilirlik kazandırılabilir.

Hesap Verme Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi ve Denetimi

Demokratik rejimlerde parlamentoların üç temel görevi vardır:

- Yasama yapmak
- Bütçeyi kabul etmek,
- Yürütmenin (hükümetin) faaliyetlerini yakından izleyip incelemek.

Parlamento hükümetten, isteklerini yerine getirmesini; kamu kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanmasını ve kendi onayıyla uygulanan programların etkinliğini ölçmesini bekler. Hükü-

metin, aynı zamanda, kamu fonlarının vekilharçlığı konusunda ve yükümlülüklerini yerine getirmede parlamentoya hesap verme mecburiyeti de vardır. Sayıştayların bu ilişkiye eklenen rolü, hükümetin (mali ve program) performansını yakından inceleme görevinde parlamentoya yardımcı olmaktır. Sayıştaylar kendilerine verilen bu görevi yaptıkları denetimler yoluyla yerine getirir.

Hesap verme yönetim olgusunun özünde vardır ve bu nedenle de kaynakları yöneten her kişi ve örgütsel birimin en temel yükümlülüğüdür. Muhasebeciler kaynak kullanımı gerektiren işlemleri belgelendirmek ve kaydetmekten ve bu işlemleri özetleyen mali raporları hazırlamaktan sorumludurlar. Bu nedenle muhasebe, bir çok kaynağın kullanıldığı mali hesap verme süreci için temel bir unsur olma özelliğini taşır. Kamu yönetiminde mali hesabın tutulması (muhasebe) ile birlikte bütçeleme ve denetim hesap verebilirliğin temel öğelerini oluşturur. Bu anlamda özellikle muhasebe ve bütçeleme aynı zamanda yönetimin hesap verme yükümlülüğünü ifa etmesinin birer enstrümanı konumundadır. Hesap verme yükümlülüğü alanında artık kamu kurum ve kuruluşları, hem kamu hizmetlerinden yararlanan ve hem de ödedikleri vergilerle hizmetleri finanse eden vatandaşlara yönetimlerinin hesabını daha içtenlikle verebilecekleri yeni yollar aramakta, sistemler geliştirmekteler. Örneğin ABD’de, performans hesabının verilmesinde kendisinden çok şey beklenen yönetsel maliyet muhasebesini kamu mali yönetim sisteminin temel bir ögesi haline getirme ve uygulanabildiği en geniş ölçüde sistemin diğer parçalarıyla entegre etme çalışmaları sürdürülmektedir.

ABD’deki uygulamalarda hesap verme yükümlülüğünün gereği gibi yerine getirilebilmesi için güvenilir ve zamanlı bilginin varlığı aranır. Bu nedenle de *bağımsız denetimce onanmış mali tablolara halen hesap verme yükümlülüğünü yerine getirmenin birer skor levhası* gözüyle bakılmaktadır. Bununla birlikte, mutlak biçimde önemli de olsa, ihtirazi kayıt içermeyen bir denetim görüşü de kendi içinde bir son olarak kabul edilmez. Zira *mali hesap verme yükümlülüğünün* yerine getirilmiş olması *performans hesabının verilmesi yükümlülüğünün* de yerine getirildiğini kanıtlamaz.

Avustralya’da yasalar kamu kurum ve kuruluşlarının temel planlama dokümanları ve yıllık raporlar yoluyla parlamentoya hesap verme-

lerini istemektedir. Kurum faaliyetlerinin temel planlama dokümanları *stratejik plan ve yıllık faaliyet planıdır*. Kurumun dört yıllık bir dönemde görevlerini nasıl yerine getireceğini ortaya koyan stratejik planlar ilgili bakan tarafından onaylanır onaylanmaz, günü geldiğinde görüşülmesi için parlamentoya sunulur. Yıllık faaliyet planları, mali yıl itibarıyla, kurumun icrasını önerdiği programları ve her program için ayırmayı teklif ettiği ödenekleri gözler önüne serer. Yıllık faaliyet planları da ilgili bakanca onanır. Kamu kurum ve kuruluşlarının icraatları konusundaki en temel hesap verme dokümanları ise, her yıl parlamentoya sunulma zorunluluğu bulunan *yıllık raporlardır*. Kurum ve kuruluşların teşkilat kanunları yıllık raporların, bir yıllık uygulama sonunda stratejik planlara ve faaliyet planlarına göre oluşan sapmalarla birlikte mali ve faaliyet performansına ilişkin bilgileri de içermesi gerektiği hükmünü amirdir.

Kanada’da sonuç-yönelimli bir kamu mali yönetimiyle (performans yönetimiyle) ilişkili bulunan ana ilke ve uygulamaları da içeren hesap verme yükümlülüğü “*etkin hesap verme yükümlülüğü*” olarak adlandırılır. Etkin hesap verme yükümlülüğünün göstergeleri de:

- Görev ve sorumluluklarda netlik,
- Performans beklentilerinde açıklık,
- Beklentiler ve kapasiteler arasındaki denge,
- Raporlamanın inanılabilirliği,
- Revizyon ve düzeltmelerin kabul edilebilirliği

olarak sıralanır. Bu ilkelerin her biri etkin hesap verme yükümlülüğünün değişik bir özelliğini yansıtır ve tümü bir arada kamu yönetimi-
mindeki yeni gelişmelere ve hizmet ifa şekillerine daha kolay cevap verebilen bir hesap verebilirlik anlayışını yaratırlar.

Hesap verme sürecinde kurumların mı, yoksa kişilerin mi sorumlu tutulacağı; yani, hesap verme yükümlülüğünün kurumlara mı yoksa kurum yöneticisi olan kişilere mi ait olduğu hususu sürekli tartışılan bir konudur. Uygulamada pek yerinde olarak, *eğer bir kurum gereği gibi hesap vermiyorsa, görev başındaki yöneticiler onun hesap vermesini engellediği içindir*, düşüncesiyle hesabı kurumlar adına yöneticilerin vermesi gerektiği kabul edilir ve kurumlar adına kurumların yöneticileri sorumlu tutulur.

Hesap verme yükümlülüğünü geçmişte sadece hata bulup suçlama yapma olarak ön plana çıkarmış olan kimi sayıştaylar ise, bu tavırlarını şimdi yersiz bulmakta; hesap verme yükümlülüğünün gelecekte kurum ve kuruluşların performansını iyileştirici bir araç olarak kullanılabilme rolünü güçlendirmek gerektiğini dile getirmekteler.

Kamu Yönetimindeki Yeni Gelişmelerin Hesap Verme Yükümlülüğü Üzerindeki Etkileri

Modern yönetim ve yönetim, bir bakıma, toplumun çeşitli kesimlerinden kaynaklanan baskıları yansıtmaktadır. Aynı baskılar hesap verme yükümlülüğünün nasıl yorumlanıp uygulanacağını da etkilemektedir. Kısaca bu baskılar şöyle sıralanabilir:

- Görev ve sorumlulukların üst durumundaki taraftan alınıp ast konumundaki tarafa devredilemediği, ancak düzenlemelerin (kuralların) gene de sonuçların hesabının verilmesini öngördüğü (*özelleştirme sonrası düzenlemeler, imtiyaz sözleşmeleri, kamunun düzenleyicilik rolü, özel sektör-kamu sektörü ortaklığı gibi*) iş ağları ve farklı seviyelerdeki yönetimler (*yerel yönetim-merkezi yönetim*) arasındaki ortaklık ve anlaşmalar gibi bugün denenmekte olan alternatif hizmet ifa yaklaşımlarında köken olarak *hiyerarşik olmayan ve kamu kesimi için yeni ilişkilerin* ortaya çıkışı,
- Yönetimin güvenilirliği kaygılarını karşılama taleplerinin yanı sıra, kamu kesiminde performans ve sonuçlara odaklı yönetim isteklerinin ağırlık kazanması,
- Daha iyi sonuçlar elde edebilmek için kamu kurumlarına ve yöneticilere daha çok esneklik ve serbestiyet tanınması gerekliliğinin anlaşılmış olması, ve
- Kamu kesimi hesap verebilirliğinin temel bir özelliği olarak şeffaflığın öneminin kamuoyunca giderek daha çok benimsenmesi.

Bu baskıların yarattığı gelişmeler, hesap verme yükümlülüğüne olan ihtiyacın bizzat kendisinde bir değişiklik doğurmamıştır. Bununla birlikte bu gelişmeler hesap verme yükümlülüğünün, bu baskılarla değişen yönetim ilişkileri içerisinde ve bu ilişkilerin yarattığı yeni kamu yönetimi ortamında nasıl uygulanıp hayata geçirileceği konusundaki yaklaşımların gözden geçirilmesini gerekli kılmaktadır.

Artan Şeffaflık İhtiyacı ve Hesap Verme Yükümlülüğü

Kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğü karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yani yönetimde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin etkili ve iyi işlemesi için de açık ve şeffaf mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü şeffaflığı sağlamanın vazgeçilemez bir aracı; şeffaflık da hesap verme yükümlülüğünü layık ve veçhile yerine getirebilmenin olmazsa olmaz bir ön koşuludur. Esasen hesap verme yükümlülüğü, kamu fonlarının kullanımına açıklık getirme, yani bu alanda şeffaf olma zorunluluğudur. Bununla birlikte kimi hesap verme yükümlülüğü düzenlemeleri (istihbarat hizmetleri, savunma vs.) öteden beri geleneksel olarak kamu oyununa kapalıdır ve muhtemelen de kısmen öyle kalacaklardır. Yine de kamu hizmetlerinin kamu-özel sektör ortaklıkları veya özel amaçlı kuruluşlar eliyle gördürülmesi ve daha çok örgütsel serbestliğe dayalı yeni hizmet ifa düzenlemelerinin yaygınlaşması daha açık ve şeffaf hesap verme düzenlemelerini de beraberinde getirmektedir. Bu daha karmaşık düzenlemelerle hesap verme yükümlülüğünün sulandırılması ve elverişli raporlama mekanizmalarının ihmal edilmesi riski bulunmaktadır. Özellikle bakanların idari meselelere sıkça karıştıkları ülkelerde bu hesap verme düzenlemelerinin son derece net olması ihtiyacı açıktır.

Hesap verme düzenlemelerindeki şeffaflığa ilaveten bizzat ilgili performans bilgilerinin şeffaflığı sorunu da gündemdedir. Özellikle ortaklık biçiminde yürütülen kamu hizmetlerine ilişkin performans bilgilerinin kamuya açık olmasının sağlanmasına özen gösterilmelidir.

Hesap Verme Yükümlülüğü ve Demokrasi

Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde oluşturduğu zincir, demokrasiler bakımından doğal ve son derece elzem bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Zira halkın, kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden (siyasiler) ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir. Demokrasilerde bu yetkinin temel biçiminin ve asgari sınırlarının anayasa veya yasa-

larla düzenlenmesinin bile yersiz olacağı ileri sürülmektedir. Öte yandan, açıkladığımız anlamdaki hesap verme yükümlülüğü aynı zamanda günümüz kamu yönetimleri bakımından bir çağdaşlık kriteri olarak da algılanmakta; kısaca yönetimde çağdaşlık ile demokrasiyi buluşturmaktadır. Zaten demokrasinin özü de, ülkeyi yönetenlerin vatandaşlara karşı sorumlu olmaları, onlara hesap vermeleri değil midir?

Kanada Sayıştay Eski Başkanı Kenneth M. Dye'in bu husustaki değerlendirmeleri, konunun denetimle bağıını kurması bakımından da hayli ilgi çekici:

"... hesap verme yükümlülüğü, parlamenter sistemimizin çalışma prensibidir ve onun etkili işleyişi demokratik yönetimimiz için vazgeçilmez bir süreçtir. Hesap verme yükümlülüğü, yani kendilerine emanet edilen görev ve sorumlulukları ifa etme tarzlarını açıklama yükümlülüğü, yetki kullanan herkes tarafından üstlenilmiş bir zorunluluk olduğu için demokratik yönetim şeklimizin özüdür. Hesap verme, bir ülkenin parlamentosunun, hükümetinin ve dolayısıyla her bir bakan, kurum ve kuruluşunun o ülkenin insanlarına, o ulusa karşı bir yükümlülüğüdür.

"...Etkin demokrasi etkin hesap verme süreci gerektirir. Etkin hesap verme süreci hükümet faaliyetlerinin vatandaşlara raporlanmasını ister ve zorunlu kılar. Ortalama vatandaşlara hitabeden anlaşılabilir, tarafsız denetim raporları hükümetle parlamento arasındaki hesap verme ilişkisine katkılarda bulunur. Denetçi gelişkin hesap verme sürecine, şeffaflığa ve iyi yönetişime değer ve inanılabilirlik kazandırır. Şeffaflık, iyi yönetişim ve hesap verme süreci demokrasinin temellerini oluşturur. Ve demokrasi iyi bilgilendirilmiş bir toplumla sürdürülebilir. Parlamantonun hükümeti sorumlu tutmasına yardımcı olan aydınlatıcı denetim raporları ... demokrasiyi muhafaza etmek için çok şeyler yapabilir (Dye, Public Digest Fund Volume VIII, NO. 1, 1997)."

Denetim Standartları

Çağdaş denetim uygulamasında *mali denetimin*¹¹ amacı, bir kurum veya kuruluşun hesabı hakkındaki "*denetçi görüşü*"nü oluşturmaya yeterli, uygun ve güvenilir denetim kanıtlarını toplamak; ve böylece:

- Hesabın şekil ve muhteva itibarıyla muhasebe mesleğinin gereklerine ve ilkelerine uygunluğu,

- Hesaptaki rakamların mali tablolarda gerektiği gibi gösterildiği,
- Tahsis edilen kamu fonlarının Yasama organınca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcaıldığı, ve
- Tahsilat ve ödemelerin ilgili kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olarak yapıldığı

konularında güvence elde etmektir.

Çağdaş denetim uygulamasında *performans denetiminin* amacı ise, ilgili idarenin kendisine tahsis edilen tüm kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin kullanımını sağlayacak düzen ve mekanizmaları kurma ve bunları gereği gibi çalışır tutma yükümlülüğünü ne derece yerine getirdiğinin ve bu düzen ve mekanizmaların ne derece etkili işlediğinin bağımsız ve tarafsız bir değerlendirmesi ile bu düzen ve mekanizmaların nasıl daha iyileştirilebileceğini, yöneticilerin hesap verme yükümlülüğünü takviye etmek üzere raporlamaktır.

Denetçiler bu amaçları realize edebilmek için Sayıştay Başkanı adına hareket ederler. Denetçilerin yetersiz performansları, bir kurum olarak Sayıştayın ve bir fonksiyon olarak da denetimin güvenilirliğini riske atar. Bu nedenle denetçiler çalışmalarında ve davranışlarında mümkün olan en yüksek kaliteyi ve standardı yakalamayı hedeflemek zorundadırlar. Uygulamada denetçilerin çalışmalarında ve davranışlarında uymakla yükümlü oldukları temel ilkeler “Denetim Standartları” adı verilen metinlerle belirlenir. Denetim Standartları, uzun yıllar boyu süren mesleki uygulamalardan süzülüp, damıtılarak elde edilen ve ilgili meslek örgütleri tarafından da benimsenmiş olan mesleki kuralları içerir. Bir tanım yapmak gerekirse, Denetim Standartları, denetçilerin mesleki niteliklerine, denetim işinin kalitesine ve anlamlı denetim raporlarının temel özelliklerine ilişkin mesleki kurallardır. Başka bir açıdan Denetim Standartları, denetçilerin görev ve sorumluluklarına ilişkin minimum gerekliliklerin ana hatlarıyla ifade edildiği metinlerdir.

Sayıştayların kendi öznel koşullarına adapte ederek benimsediği denetim standartları ülkeden ülkeye bazı farklılıklar gösterse de, bu kuralların belkemiğini Genel Kabul Görmüş Denetim Uygulamaları oluşturur. Kimi ülkelerde “*Meslek Ahlak Kuralları*”da Denetim Standartlarına dahil edilebilmektedir. ABD Sayıştayının kabul ettiği ve daha çok “*Sarı Kitap*” olarak ünlenen Devlet Denetimi Standartları, Meslek Ahlak Kurallarını içermez. ABD’deki tüm iç ve dış federal de-

netim organlarının yaptıkları denetimlerde Sarı Kitaba uyma zorunluluğu vardır.

Çağdaş denetimin uygulandığı ülkelerde denetim standartlarıyla bir yandan denetlenenlere ne tür bir denetime tabi olacakları konusunda açık bir mesaj verilmekte; bir yandan denetimden beklentisi olanlara (başta parlamentolar ve halk olmak üzere medyaya; kamuya borç para veren kişi, kurum ve kuruluşlara; araştırmacı ve akademisyenler ile diğerlerine) denetçi görüşünün hangi minimum yeterlik, kalite ve düzeyde bir denetim çalışması sonucu oluşturulduğu ve denetim raporlarının nasıl düzenlendiği konularında fikir verilmekte, bir bakıma yürütülen denetimlerin kalite ve standardı konularında adeta bir taahhüt altına girilmekte; bir yandan da denetçilere kendilerinden beklenen işin asgarî kalitesi ve standardı ile görevlerini icra ederlerken izleyecekleri yol ve uygulayacakları esaslar tebliğ edilmektedir. Bu durumu, Sarı Kitabın 1994 yılı basımının önsözünde ABD Sayıştayının o zamanki başkanı Charles A. Bowsher şöyle dile getiriyor: *“Daha duyarlı ve maliyet-etkin kamu yönetimi taleplerini karşılamak için politikacılar ve yöneticiler güvenilir mali bilgilere ve performans bilgilerine ihtiyaç duyarlar. Bu bilgiler konusunda olduğu kadar, bu bilgileri üreten sistemler konusunda da denetçilerin sağladığı teminat günümüzde her zamankinden daha önemli olabilir. Denetçilere olan bu bağımlılık, denetçilere yol gösterecek ve diğerlerinin de denetçilerin işine güvenmelerini mümkün kılacak standartlara olan ihtiyacı pekiştirmektedir (GAO/OCG-94-9, June 1994: s. 1).”* Görülüyor ki çağdaş denetimin uygulandığı ülkelerde, denetim Standartları, her şeyden önce denetimin ve onu icra eden denetçilerin güvenilirliği ve inanılabilirliği için son derece önemli dokümanlar olarak kabul edilmektedir.¹²

Denetim Standartları, kıta Avrupa'sının bir bölümünde olduğu gibi ülkemizde de son yıllarda telaffuz edilmeye başlanan bir terimdir. Özellikle özel sektörün çağdaş denetim modelini benimsemesi nedeniyle ve muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleklerinin gelişimini sağlamak için TÜRMOB'un da özel gayretleriyle, ülkemizde son bir kaç yıldır denetim standartlarından daha sıkça söz edilir olmuştur.

Türkiye’de kamu kesimi denetçilerinin görev ve sorumluluklarına ilişkin kurallar kanun, tüzük ve yönetmelik gibi hukuk tasarruflara serpiştirilmiş olarak yer almaktadır. Bizdeki kurallar *“mesleki”* kural olma

özelliğini, yani *mesleğin uzun yıllar boyunca uygulanmasından süzülüp geldikleri ve meslekteki en iyi uygulama örneklerini teşkil ettikleri için meslek örgütlerince benimsenmiş kurallar olma özelliğini* taşımazlar. Denetime ve denetçilerin görev, sorumluluk ve meslek ahlakına ilişkin olarak değişik hukuki ve idari metinlere serpiştirilmiş olduğunu söylediğimiz kurallar, ne denetçilerin görev ve sorumluluklarının tümünü, ne de denetimin bütün aşamalarını kavrarlar. Bu durumları onların hukuk tasarruf formatında oluşları ile izah edilebilir. Çünkü denetimi yönlendiren bu kuralları, denetimi en ince ayrıntısına kadar bilen bir meslek örgütü değil, dahil edildikleri hukuk tasarrufun niteliğine göre ya yasama organı veya bakanlar kurulu veyahut da ilgili bakan belirleyerek yürürlüğe koymaktadır. Ülkemizde denetimi yönlendiren hukuk tasarruf biçimindeki kuralların, eksiklikleri yanındaki bir diğer handikapı da bu kuralları değiştirmenin genellikle bir merasime tabi olması ve bu yüzden değiştirme işinin uzun zaman almasıdır. Oysa denetim hızla değişen ve gelişen bir iş ortamında ifa edilen bir fonksiyondur ve değişikliklere hızla adaptasyonu gerekir. Bu da ancak, denetimi incelikleriyle bilen ve onu etkileyecek değişim ve gelişimleri önceden kestirebilenlerin kuralları koymasıyla mümkün olabilir.

Denetimin Temel Varsayımları

Çağdaş denetim anlayışında, denetim standartlarının altında kimi temel önermeler yatmaktadır. Yani standartlar denetim fonksiyonuna, denetlenen kurum ve kuruluşların yükümlülükleri ile önemli görülen diğer hususlara ilişkin bazı temel varsayımlar üzerine inşa edilirler. INTOSAI Denetim Standartları yüksek denetim kurumları tarafından yürütülen denetim için uluslararası platformda kabul edilen Temel Önermeleri de içerir (INTOSAI, Auditing Standards, 1995: Bölüm I). Bir bütün olarak Lima Deklarasyonu da denetimin temel kavramları hakkındaki ana kuralları koymaktadır (INTOSAI, *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*). Bir fikir vermek için ABD Sayıştayının hazırladığı Devlet Denetimi Standartlarına esas alınan temel önermeler aşağıya alınmıştır:

1. “ ‘Denetim’ *terimi hem mali denetimi ve hem de performans denetimini kapsar.*

2. "Kendilerine kamu kaynaklarının kullanımı tevdi edilen kamu görevlileri, kaynakların tahsis edildikleri amaçları elde etmek için, bu kaynakları verimli, etkili ve tutumlu bir şekilde kullanmakla görevlidirler. Bu yükümlülük, kamu görevlilerine emanet edilen bütün kaynaklara uygulanır.
3. "Kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kamu görevlileri uygulanabilir tüm mevzuata uymakla yükümlüdürler. Bu yükümlülük, kurumun ve görevlinin uyacağı gereklilikleri belirlemeyi ve mevzuata uygunluğu temin edecek sistemleri geliştirerek yürürlüğe koymayı da kapsar.
4. "Kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kamu görevlileri, doğru amaç ve hedeflere ulaşmayı sağlayacak etkili kontrol mekanizmalarını kurmak ve işler halde tutmaktan; kaynakların emin bir şekilde muhafazasından; kanunlara ve mevzuata uyulmasından; ve (kaynakların kullanımıyla ilgili olarak) güvenilir veri ve bilgilerin sağlanmasından, korunmasından ve dürüstçe açıklanmasından sorumludur.
5. "Kamu görevlileri kamu programlarını ve hizmetlerini yürütmek için kendilerine verilen kaynaklardan ötürü hem kamuya ve hem de devletin diğer organlarına hesap vermekle yükümlüdürler. Bu nedenle bunlar, kendisine karşı sorumlu oldukları kişi ve makamlara, duruma uygun raporlar sunmalıdırlar.
6. "Kamu hesaplarının denetimi, kamusal kontrolün ve hesap verme yükümlülüğünün en canalıcı ögesidir. Denetim, yönetim tarafından açıklanan veya yönetimden sağlanan bilgilere, yansız olarak elde ettiği kanıtları değerlendirmek suretiyle inanılabilirlik ve güvenilirlik bahşeder. Denetimin önemi ve kapsamlı olma özelliği, kendilerine kaynak emanet edilen kamu görevlilerine özel bir sorumluluk yükler. Bu sorumluluk, denetim raporunun muhtemel kullanıcılarının makul ihtiyaçlarını gidermeye yetecek kapsamdaki denetimi sağlamaktır.
7. "Mali denetim, bir kurumun mali bilgilerinin dürüstçe sunulup sunulmadığı hususunda ve/veya kurumun iç kontrolleri hakkında ya da yasalara ve mevzuata uyumluluğu konusunda bağımsız raporlar verdiği için, hesap verme yükümlülüğünün yerine getirilmesine katkılarda bulunur.
8. "Vatandaşlara hesap verme yükümlülüğünü geliştirmek ve işlere nezaret etmekle görevli tarafların karar vermelerini kolaylaştırmak

veya hatalı ve verimsiz uygulamaları düzeltici eylemi başlatmak amacıyla bir devlet dairesinin program, faaliyet veya fonksiyonunun performansı hakkında tarafsız bir değerlendirme yaptığı için, performans denetimi, kamu görevlilerinin hesap verme yükümlülüğünün yerine getirilmesine katkılarda bulunur.

9. *“Hükümet çapındaki hesap verme yükümlülüğünü gerçekleştirebilmek için, vatandaşlar ile onların seçtiği temsilciler ve program yöneticileri, hükümetin faaliyetlerinin dürüstlüğü ile güvenilirliğini, performansını ve mali yönetimini değerlendirmelerine yarayacak bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, yasal sınırlamalar veya ahlaki telakkiler engel olmadıkça, denetim raporları kamuya ve rapora konu faaliyete kaynak sağlamış olan diğer devlet kademelerine açık olmalıdır (GAO/OCG-94-4, 1994 Revision: s. 8-10).”*

Bu örnekten de anlaşılacağı üzere temel önermeler, denetimin amaçları ve kapsamı, yönetimin temel görev ve sorumlulukları ile bunların denetimi ilgilendiren yanları, hesap verme yükümlülüğünün çerçevesi, denetimin şeffaflığı gibi denetim fonksiyonunu biçimlendiren ve denetim prosedürlerine dayanak olarak alınan ana ilkelerdir. Kısaca, bu önermelerle denetimin görev çerçevesi çizilmektedir.

Denetimin Tanımı

Lima Deklarasyonunda denetim terimine, bu fonksiyonun temel özellikleri ve amaçları anlatılarak açıklık getirilmiştir (INTOSAI, The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, Glossary). Buna göre, *“Kamu fonlarının yönetimi bir vakıf (emanet idaresi) yerine geçtiğinden, denetim kavramı ve kurumu kamu mali yönetimlerinde yaratılıştan vardır. Denetim kendi içinde bir son değildir; ancak amacı, mali yönetimin, kabul edilen ölçütlerden ve mevzuata uygunluktan sapmalarıyla verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerini ihlallerini:*

- *düzeltilici eylemi mümkün kılacak,*
- *hesap vermekle yükümlü olanların sorumluluk almalarını sağlayacak,*
- *bunları telafi ettirecek veya*
- *bu tür ihlalleri önleyecek –biç değilse daha güçleştirecek,*

kadar erken bulup ortaya çıkarmak olan düzenleyici bir sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır.”

Avrupa Birliği Sayıştayına göre de (kamu kesiminde) denetim, bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini ya da işlemlerini güvence altına almak üzere incelenmesidir. Bu incelemenin amacı, düzenli aralıklarla düzeltici önlemi gerektirebilecek sapmaları belirlemektir (Yörüker, 1999: s. 2).

Görüleceği üzere her iki tanım da egemen olan unsur denetimin tek başına bir fonksiyon ve kendi içinde sonlanan bir faaliyet olmadığıdır. Bu tanımların, düzenli bir faaliyet olan denetimi temel olarak yönetimin bir uzantısı, vazgeçilemez bir parçası olarak algıladığını söylemek yanlış olmaz. Zira çağdaş denetime yüklenen en temel amaç yönetimin, denetim bulgularına dayanarak düzeltici eylemlere başvurmalarını sağlamaktır.

Hesap verme yükümlülüğünün yerine getirilmesinde denetim, raporların (yönetimin hesap verme yükümlülüğü gereği parlamentoya sunduğu mali raporlar/performans raporları ve bunlarla ilgili açıklamaların) inanılabilirliğini diğer herhangi bir faktörden daha çok güçlendirir. Kaynakların kullanımı ve akışı ile bir ilgisi bulunmayan denetçilerin işlemlerden sonra onların doğruluğunu teyit etmeleri halinde, kurum yönetiminin açıklamaları daha da güçlenir ve inanılabilirlik kazanır. Para ve malların kullanıldığı durumlarda denetçiler, mali raporlar (mali tablolar) şeklinde özetlenen kayıtları ve ilgili dokümantasyonu incelerler. Denetimin amacı bu doküman, kayıt ve raporların doğruluğuna tanıklık etmektir. Bu *mali denetim* olarak adlandırılır. Eğer denetçinin işi program veya faaliyet amaçlarının elde edilip edilmediğini de incelemekse, buna da *performans denetimi* denir. Kamu kesimi denetiminin çok önemli bir özelliği de yasal ve akdi gerekliliklere uyulup uyulmadığının tespitini gerektirmesidir. Bu amaca dönük incelemeler de *uygunluk denetimidir*. (Denetimin türleri ve bunların tanımları hakkındaki açıklayıcı bilgiye Ek II’de yer verilmiştir.)

Kamu mali yönetimi hem *iç*, hem de *dış* denetimi gerektirir. İç denetimin fonksiyonu kurumun parlamentoya karşı olan hesap verme yükümlülüğünü yerine getirmede kuruma, dolayısıyla da kurum üst yönetimine yardımcı olmaktır. Bu yüzden iç denetçiler ilgili kurumun elemanlarıdır ve onun faaliyet ve kayıtlarını sistematik olarak incelerler.

Dış denetçilerin, inceledikleri kuruluştan tamamen bağımsız olmaları şarttır. Eğer böyle bir bağımsızlık yoksa dış denetim de yoktur. Gelişmiş ülkelerdeki uygulamalara göre dış denetçilerin incelemesi zorunlu olarak seçmecidir ve seçimler çoğu kez, bir ölçüde sağlıklı işlediği saptanmış iç kontrollere ve iç denetçilerin kalitesi değerlendirilmiş çalışmalarına dayandırılır.

Hesap verme yükümlülüğünün yerine getirilebilmesi için, işin, yani muhasebeciler tarafından derlenip mali raporlar (tablolar) şeklinde özetlenen kayıtların ve bunlarla ilgili dokümantasyonun *denetlenebilir* olması gerekir. Modern denetim seçmeci olarak uygulandığından, işin bir kısmı gerçekte hiçbir zaman denetlenmeyebilir. Buna rağmen, hesabın bütününe denetlenmeye müsait olması zorunludur, *aksi halde hesap verme gerçekleşmeyebilir*. Bu şu anlama gelir: üst yönetim işini planlamalı, organize etmeli, belgelemeli ve belli iç kontrollere tabi tutmalıdır ki, denetçiler onu inceleyebilsin ve güvenilirliği hakkında bir kanaate varabilsinler; böylece de üst yönetimin hesap verme yükümlülüğü yerine getirilebilsin.

Türkiye’de Denetim Anlayışı

Ülkemizde “*denetim*” uluslararası dokümanlarda yer alan tanımlardan biraz farklı bir biçimde kavranmaktadır. Denetime son derece geniş amaçlar izafe edilmekte, bunun doğal bir uzantısı olarak da teknik anlamda denetim dışı birtakım faaliyetler, bu arada tamamen yönetimin, hatta yasama ve yargının kapsamına giren faaliyet ve fonksiyonlar da denetim olarak adlandırılmaktadır. Ek III’te de görüleceği üzere, söz gelimi, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunun kesin hesap kanun tasarılarını, bütçe yasa tasarılarını, yasaların mali hükümlerini görüşmesi; Cumhurbaşkanı ve Başbakanın Devlet faaliyetleri üzerindeki gözetim yetkilerini kullanmaları bile tereddütsüz bir şekilde denetim sayılmaktadır. Ancak bunların irdelenmesine geçmeden önce, denetim anlayışımızı biçimlendiren “*sorumluluk*” kavramına kısaca göz atmak yararlı olacaktır.

Kamu Mali Yönetimimizdeki Sorumluluk Kavramı

Çağdaş denetimin uygulandığı ülkelerdeki *hesap verme yükümlülüğü* kavramının yerini, ülkemizde “*sorumluluk*”, “*mali sorumluluk*” gibi

kavramlar alır. Kamu mali yönetimimiz, kamu kurum ve kuruluşlarının karar verme pozisyonundaki üst yöneticilerinin yönetsel sorumlulukları üzerine değil; “sayman” ve “tahakkuk memuru” unvanını taşıyan görevlilerin “düzenledikleri evrakın sıhhatinden” ve işlemlerin “kanunlara uygunluğundan” ötürü sorumlulukları üzerine oturtulmuştur (1050 SK, Md. 13). Buna göre, mali yönetimimizde sistemin temel direği konumundaki görevlilerin, yani sayman ve tahakkuk memurlarının *mali sorumluluğu* esastır. Bu sorumluluk aynı zamanda *hukuki* ve *kişisel* bir sorumluluktur. Çünkü hukuka aykırı işlemin vuku bulması sorumluluğun doğması için yeterlidir. Ayrıca sorumluluk kendiliğinden doğmaz, hesabın Sayıştay tarafından incelenip yargılanması neticesinde verilen bir hükümle belirlenir.¹³ Saymanların üzerindeki bu ağır sorumluluk tehdidine karşılık, üst yöneticilerin (ita amirlerinin), yaptıkları işler ve aldıkları kararlar dolayısıyla ilke olarak sorumlulukları yoktur.¹⁴

Görülüyor ki bizdeki sorumluluk anlayışının, kamu kaynaklarını kullanan yöneticilerin, kamu kaynaklarının gerçek sahibi olan halka (ve onu temsilen parlamentoya) hesap vermesi yükümlülüğü kavramıyla bir yakınlığı, bir akrabalığı yoktur. Çünkü bizde, kamu fonları vatan-daşlardan belli amaçlara harcanması için emaneten toplanmış paralar olarak görülmez. Geleneksel olarak bu paralar Devlet Hazinesinindir ve belli amaçlara harcanmak üzere belli görevlilere (saymanlara) emanet edilmiştir. *Kısaca ifade etmek gerekirse, gelişmiş ülkelerdeki halkın devlete emanet ettiği para kavramının yerini, bizde Devletin saymanlara emanet ettiği para; dolayısıyla kamu yönetiminin (hükümetin) parlamentoya (giderek vatandaşlara) hesap verme yükümlülüğünün yerini de, saymanların Devlete hesap verme yükümlülüğü anlayışı alır.*

Bu sorumluluk anlayışımıza paralel olarak denetim anlayışımız da *eleştirici-tavsiyeler üretici-bilgi verici-tasdik edici* değil, Devlet emvalini kötü kullanan sorumluları *cezalandırıcıdır*. Bu haliyle de modern kamu yönetimi anlayışıyla çatışma içindedir. Bu yüzden son yıllarda Sayıştay denetiminden kaçış yoğunlaşmıştır. Kanaatimizce kamu iktisadi teşebbüslerinin denetiminin Sayıştay’a verilmemesinin temelinde de bu yatmaktadır. Aynı anlayış, Sayıştay’ın parlamentoya sunulmak üzere raporlar üretememesinin de nedenidir: *doğaldır ki, sayman hesaplarını inceleyerek sorumluların (sayman ve tahakkuk memurlarının) sorumluluğuna hükmetme anlayışına göre organize olan, amaçlandırır-*

*lan, yürütülen ve sonlandırılan bir denetim tarzından, aynı zamanda (ve tek bir çalışmanın yan ürünü olarak) kamu kaynaklarının parlamenter isterlere uygun ve rasyonel olarak kullanılıp kullanılmadığı konusunda da ürünler vermesi (parlamentoya raporlar üretmesi) beklene-
mez, beklenmemelidir.*

Sorumluluk anlayışımız, yönetimin asli görevleri arasında olması gereken birtakım işler için dahi denetimi birinci derecede görevli saymaktadır. Söz gelişi bu anlayış yolsuzluk, usulsüzlük ve suç teşkil eden fiillerin önlenmesi, faillerinin belirlenmesi, suçun isnadı ile benzeri konularda denetim fonksiyonu birinci derecede görevliymiş de, ilgili idarelerin bu eylemlerin önlenmesi ve bulunup ortaya çıkarılmasında fazlaca bir yükümlülüğü yokmuş gibi bir izlenime yol açmaktadır.¹⁵ Keza, denetimle görevli kişi ve kuruluşlarda da iş ve davranışların bu anlayışa göre biçimlenme eğilimi güçlüdür. Bunun doğal bir sonucu olarak denetim, aslında yönetimin hatta kimi zaman yargının görev alanında olması gereken işlerle uğraşmak durumunda kalmaktadır. Nitekim Martin ile Cush'un, denetçilerin denetim dışı işlerle görevlendirilmesi konusundaki değerlendirmeleri şöyledir: "... Bu suretle, idari hesapları tetkik olunan bir kimsenin suçlu veya masum olduğunu tayin bakımından nihai karar verirken murakıplar kendilerini tamamen serbest hissetmelidir. Bu demektir ki, icabında bir şahit olarak gözükebilmelerine rağmen, murakıplara a) zimmetine para geçirmek vesair suiistimalden sanık şahıslar aleyhinde dava açmak; b) herhangi bir sanığın suçlu veya suçsuz olduğunu tahkik etmek gibi vazifeler verilmemelidir. Zaten bu vazifeler savcılara ve ceza mahkemelerine aittir. Bir murakabe cihazına bu vazifeleri vermek hesapları kontrol ile mükellef bir organa mesleği ile ilgisi olmayan bir vazife yüklemek demektir. Bu aynı zamanda kontrol cihazına kendi asli vazifesiyle münasebeti olmayan bir iş görmekte olduğu yolunda bir şöhet yapar (Martin ve Cush, 1952: s. 149, 150)."

Türkçe Kaynaklara Göre Denetim

Ülkemizde denetim, özellikle de kamusal denetim alanındaki basılı eser sayısı oldukça azdır. Bununla birlikte mevcut yayınlar denetim anlayışımızın temel karakteristikleri hakkında yeterince fikir vermektedir. "*Kamusal Mali Denetim*" başlıklı eserinde Maliye Müfettişi Uçar Demirkan denetime, "... bir işin ya da bir çabanın, genel ya da özel yasa-

sal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak ve sağlamak amacıyla, başlangıçta, uygulama sırasında, uygulama sonunda ya da uygulamadan bir süre sonra, gözden geçirilmesi şeklinde yazılı ya da sözlü olarak yapılan bir eylem...” biçiminde bir tanım getirmiştir (Demirkan, 1977: s. 3). Tanımda denetimin amacının “ ... bir işin ya da çabanın ... kurallara uygunluğunu ... sağlamak” olduğu belirtilmektedir. Kamu kesimimizdeki denetim anlayışını aynen yansıtan bu tanım, özellikle iç denetçilerin niçin sıkça idari işlerle görevlendirildiklerine ve bu görevlerinin de niçin “denetim” kapsamında kabul edildiğine açıklık getiriyor. Bu anlayış, normalde idarenin yapması gereken kimi fonksiyonlara idarenin sahiplenmemesine de yol açmaktadır. Söz gelimi yönetim, kendi asli görevi olduğu halde, usulsüzlük ve yolsuzluklarla mücadele alanını, “Bu tür işlemler nasıl olsa denetimde ortaya çıkar. Çıktığında da düzeltilir,” düşüncesiyle rahatlıkla denetim fonksiyonuna terk edebilmekte, ilave tedbirleri almakta pasif kalabilmektedir. Oysa çağdaş kamu yönetimi anlayışına göre, faaliyet ve işlemlerin kurallara uygunluğunu sağlamak yönetimin yükümlülüğündedir. Kurallara uygunluk söz konusu olduğunda denetim yalnızca, iş, faaliyet ve işlemlerinde yönetimin kurallara ne derece uyduğunu belirlemek ve bulgularını raporlamakla yetinir. Denetim bu şekilde, faaliyet ve işlemlerin kurallara uygunluğunu doğrudan kendisi sağlamaz, ancak sağlama yükümlülüğünü yerine getirmesinde yönetime yardımcı olur.

Prof. Dr. Cevdet Atay'ın “Devlet Yönetimi ve Denetimi” adlı eserinde sergilediği görüşler, Türkiye’de denetimin nasıl algılandığını bir başka açıdan göstermek bakımından ilginçtir. Yazara göre denetim, (Atay, 1999: s. 18, 19), “kuvvetli anlamı itibariyle; güç, baskı, otorite, üstünlük, zorlama gibi anlamları içermekte ve zayıf anlamı yönünden de; inceleme, araştırma, deneme, düzeltme ve düzenleme karşılığında ele alınmaktadır. Birinci anlam İngilizce’de, ikinci anlam ise kara Avrupa’sı dillerinde ve Türkçe’de ağırlıklıdır.

“Gerçekte denetimin güç, otorite, egemenlik, yöneltme, sınırlama vs. anlamları ön planda gelecek şekilde kullanılması onun kuvvetli anlamının en açık kanıtıdır. Zira, bu deyimler kuvvetli anlamları içermektedir. Denetim konusu yapılan eylem, işlem, kişi ve şeyler önceden belirlenen amaçlara yönelik veya standartlara uygun olarak güdülmekte, etkilenmekte ve sınırlanmaktadır. Bunun açık anlamı; planlama, karar

verme, uygulama ve denetleme gibi tüm yönetim süreçleri içine alacak biçimde otorite uygulama; kısaca kuvvetli anlamda denetlemedir.”¹⁶

Ülkemizde denetim fonksiyonunun çağdaş denetimden oldukça farklı olan algılanma biçimi, denetleyen-denetlenen ilişkisine de yansımaktadır. Atay’ın denetimin bağımsızlığı ilkesi ile bağlantılı olarak yaptığı şu değerlendirmeler, bu algılamayı aktarmada son derece başarılı: *“Denetleyenin denetlenen üzerindeki egemenliği denetim kavramının tanımında ve özünde de vardır. Örneğin, idare mahkemelerinin idare karşısında, Sayıştayın Maliye Bakanlığı karşısında, hiyerarşik amirin astları karşısında bağımsız ve onlara üstün olmamaları düşünülemez. Kaldı ki, bu bağımsızlık ve denetleyenin denetlenen karşısındaki üstün konumuna dayanılarak soru sorma, gerekli bilgi ve belgeleri isteme, gereğinde sorumluluğunun istenebilmesi durumu ortaya çıkabilecektir (Atay, 1999: s. 46).*

Denetimi icra eden organ açısından bakıldığında denetimin, algılama bakımından idari ve yargısal fonksiyonlarla olan sınırları da bulanıktır. Kamu Yönetimi Sözlüğü’nde denetim tanımlandıktan sonra şu açıklamaya yer verilmektedir: *“Yönetimin işlerinin plân ve programlara uygun ve verimli bir biçimde yürüyüp yürümediğinin denetlenmesi gerekir. Bu anlamda denetim yöneticilerin temel görevlerinden biridir. Kurulustaki işgörenlerle yapılan işe göre değişen çeşitli denetim yöntemleri olabilir. Kamu yönetimini ise yönetim kuruluşları dışında yasama organı, yargı yerleri ve kamuoyunu oluşturan kuruluşlar denetler. Kurul olarak yargı organı, yönetimin işlerinin hukuka uygun olup olmadığını denetler; önceki kuruluşlar da hem hukuka uygunluğu hem de işlemlerin yerinde olup olmadığını denetlerler. Çünkü kamu hizmetlerinin verimli, etkili ve kamuya yararlı bir biçimde yürütülmesi gerekir (Bozkurt, Ergun, Sezen; 1998: s. 62).”*

Denetim kavramının Türkçe kaynaklarda yer alan tanımları ve denetim türleri, Türkiye’de denetim yaptığı düşünülen görevliler ve kurumlar ile çeşitli *“denetim faaliyetleri”*ne ilişkin örnekler Ek III’te gösterilmiştir. Bu örneklerin incelenmesi bize, denetim fonksiyonuna denetim organlarınca bile niçin sahip çıkılmadığı ve bu fonksiyonun neden bir türlü gereği gibi işletilemediği konularında fikir vermektedir. Örnekleri incelerken, *Bu ülkede her kamu kurumunun görevi bir şeyleri ya da birilerini denetlemek, her kamu görevlisi de bir denetçi midir? Kamu kurumlarının temel görevi denetim ise; yönetim, yargı ve yasama ne-*

dir? Yöneticiler denetim yapıyorsa, yönetme işini kimler yapıyor? türünden sorular akla takılmaktadır. Rahatlıkla denilebilir ki ülkemizdeki anlayışa göre denetim, en büyüğünden en küçüğüne kadar adeta her kamu görevlisinin yapmaya yetkili olduğu bir görev ve fonksiyondur!

Mevzuatımızda Denetim

Türk kamu mali yönetimi çerçevesinde genel ve katma bütçeli daire ve idarelerin dış denetimi fonksiyonu Sayıştay'a verilmiş bir görevdir. Dış denetimin nasıl algılandığını Sayıştay'ın kuruluş yasasında yer alan hükümlerden çıkarmak mümkündür. 832 Sayılı Yasanın 45. maddesinde denetimin amacı, *sorumluların; gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirmediği, almadığı, harcamadığı, vermediği, saklamadığı veya idare etmediği işlemleri tespit etmek ...* şeklinde belirlenmiştir.

Sayıştay'ın denetimlerinde izleyeceği yolun ana hatları ise Yasanın 38. maddesiyle çizilmiştir: *"Sayıştay, denetimine giren idare ve kurumların;*

- Gelir, gider ve mal işlemlerini, bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgeleriyle birlikte incelemek ve neticede bütün bu işlem ve hesapları yargılama yolu ile;*
- Bütçe hesabının ve bu nitelikteki diğer hesapların kesilmesini, sayman hesaplarının sonuçlarını, ilgisine göre kesinhesap kanunu tasarıları veya kesin mizan ve bilançolarla karşılaştırmak suretiyle;*
- Kanunlarda belirtilen diğer konuları ilgili daire ve kurumlardan alınacak bilgi ve belgeleri incelemek ve Sayıştayda gerekli kayıtları kurmak suretiyle;..."*

denetleyecektir. 46. madde Sayıştay denetiminin temeli olan ve 38. maddenin (a) bendinde ifadesini bulan görevin nasıl hayata geçirileceğini, yani sayman hesaplarının nasıl inceleneceğini dile getirmiştir. Madde hükmüne göre: *"İnceleme sırasında;*

- Gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların kanunlara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediği,*
- Giderlerin,*

- *Kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertibine, ödeneğine ve kadroya uygun olarak harcanıp harcanmadığı,*
- *Ödemenin istihkak sahiplerinin veya vekillerinin kimliği araştırılmak suretiyle yapılıp yapılmadığı,*
- *İdare hesabına giren bütün işlemlerin para ve sair kıymet hareketlerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklerdeki hükümlere uygun bulunup bulunmadığı,*
- *Taşınır ve taşınmaz malların giriş, saklanması, kullanış ve çıkışları ile bunların bulunması gerekli olan yerlerde tamamen mevcut olup olmadığı hususlarının yürürlükteki kanun, tüzük ve yönetmelik esaslarına göre yapılıp yapılmadığı,*
- *Yukarıdaki fıkralarda yazılı bütün işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığı,...”*

araştırılacaktır. Bu hükümler ülkemizde Sayıştay’ca yürütülen dış denetimin genel olarak *mevzuata uygunluk ve düzenlilik denetimi* çizgisinde olduğunu göstermektedir. Ancak denetimin amacı açısından, çağdaş anlamdaki düzenlilik denetiminden ayrılma söz konusudur. Parlamento sunulacak raporlarla inceleme evresi arasına, hatalarından ötürü kimi görevlilere mali külfet yüklemeye, bir anlamda onları, (bizzat yapmasalar bile, farketmedikleri hatalardan ötürü) cezalandırmaya yönelik olan “*yargı*” süreci girmektedir. Bu süreç, bir taraftan kendinden önceki inceleme sürecini kendisine (yargıya) materyal üretecek biçimde, yani sorumlularına tazmin hükmedeceği hatalı ve fazla ödeme içeren tekil işlemleri bulup çıkaracak biçimde şekillendirirken; bir yandan da kendisinden sonra gelen ve parlamento sunulmak üzere raporlar üretmek olan sürecin doğal akışını kesintiye uğratmaktadır. Başka bir anlatımla yargı, denetimi kendi içinde sonlandırmakta, böylece denetim kamu yönetiminin bir aracı olmaktan çıkıp bir amaç haline dönüşmektedir. Yargı fonksiyonunun istediği denetim bulguları mahiyetleri itibarıyla parlamentonun; parlamento sunulacak raporlara konu olacak denetim bulguları da yargı fonksiyonunun işine fazlaca yaramaz. Yargıya materyal üretecek biçimde örgütlenen ve amaçlandırılan bir inceleme ve denetim tarzı da, bir buçuk asıra yaklaşan bir uygulama alışkanlığıyla birleşince, aynı zamanda hem yargıya materyal ve hem de parlamento raporlarına konu olacak bulguları üretemez. Sonuçta ise,

gerek 832 Sayılı Yasanın ve gerekse bu yasanın verdiği yetkiye dayanarak çıkartılan Sayıştay Denetçi ve Raportörlerinin Denetim ve Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmeliğin, parlamentoya raporlar sunmayı öngören hükümleri yıllardır bir türlü hayata geçirilememektedir.¹⁷

Martin ile Cush'un Sayıştay'ın denetimi ile ilgili olarak yaptıkları değerlendirmeler ise şöyledir: “*Şimdiki (1951 yılındaki) mevzuata göre Sayıştay'dan (aynı zamanda) murakıp, savcı, yargıç ve jüri olarak vazife görmesi istenmektedir*” (Martin ve Cush, 1952: s. 153)...”. Ve “... *murakabe usulüne de, yalnız gecikmelere sebep olduğu için değil fakat idari, teşrii ve kazai vazifelerini birbirine karıştırdığı için de, itiraz edilebilir*” (Martin ve Cush, 1952: s. 126).” O tarihten bu yana mevzuatımızın denetimle ilgili temel mekanizmalarında ve denetim yaklaşımlarında bir değişiklik olmadığına göre, bu değerlendirmeler bugün için de önemli ölçüde geçerlidir.

Yukarıdaki açıklamalara göre Sayıştay'ın yapageldiği denetimin şu özellikleri taşıdığını görüyoruz:

- Bizde denetim, kurumların hesap verme yükümlülüğünün, dolayısıyla da kurumlara tahsis edilen kamu fonlarını kullanmada söz sahibi olan üst yöneticilerin hesap verme yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde parlamentoya yardımcı olmak anlayışına değil; kamu fonlarının hesabını tutan saymanların kişisel ve mali sorumluluklarının Sayıştay'ca tayini anlayışına dayandırılmıştır.
- Kurumsal bazda değil, sayman hesabı bazında icra edilmektedir. (*Kurumsal bazda verilen az sayıdaki hesap da, muhasebe sistemi ve sorumluluk anlayışı nedeniyle sayman hesabı anlayışıyla hazırlanır ve ona uygun olarak denetlenir.*)
- İdeal olarak, hesaba dahil tüm işlemlerin istisnasız tek tek incelenmesini gerektirmektedir. Ve yargı sürecine materyal üretmek; yani, “*sorumluların sorumlulukları hakkında hüküm tesisi için*” hesaptaki hatalı ve mevzuata aykırı bütün işlemleri tek tek bulup çıkarmak amacına dönüktür.
- Ana hatlarıyla hukukilik ve düzenlilik denetimi özelliğindedir. Ancak, mali tabloların tasdiki ve buna ilişkin bilginin parlamentoya raporlanması öncesine yargı süreci girdiğinden tasdik ve raporlama işlevleri gelişmemiştir.

Ülkemizdeki denetim fonksiyonuna bir de iç denetimin mevzuat penceresinden bakmakta yarar vardır. Bu cephede yukarıda söylediklerimizden farklı bir denetim anlayış ve yaklaşımının bulunup bulunmadığını belirleyebilmek için, ülkemizdeki iç denetim organizasyonlarının en eskisi ve en gelişkini olan Maliye Teftiş Kurulunun görevlerine göz atmak yeterli olacaktır.

Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Tüzüğü'nün ikinci maddesinde Kurulun görevleri şöyle belirlenmiş: "... devlet mallarına sahip çıkmak, gelirlere ve giderlere ilişkin kanunların, kuralların ve talimatların uygulanmasını sağlamaktan ibarettir (25.10.1914 tarih ve 1985 tarihli Resmi Gazete)." Görülüyor ki mevzuatımızdaki denetim anlayışı ile Türkçe kaynaklarda tanımlanan denetim yaklaşımı arasında bir fark yoktur. "Devlet mallarına sahip çıkmak, mevzuatın uygulanmasını sağlamak, vb. gibi" gelişmiş ülkelerde yönetimin birincil görevi sayılan fonksiyonlar bizde denetime devredilmiş gözükmektedir. Peki iç denetim bu idari sorumlulukları nasıl, hangi kaynak, organizasyon ve idari güçle yerine getirecektir? Korkarız ki, ironik bir üslupla ifade etmek gerekirse, Tüzüğü'nün üçüncü maddesinde belirtildiği şekilde, yani müfettişlerin ...teftişe yetkili oldukları yerlerde ansızın ortaya çıkması ve Maliye Bakanınca imzalanmış kimliklerini göstermesi suretiyle!...

Nitekim, Martin ve Cush, denetim anlayışında ve uygulamasında yaşanan karmaşayı, adına çalışma yürüttükleri Maliye Bakanlığıyla bağlantılı olarak şöyle dile getirmişlerdir:

"Müsbet bir sevkü idare politikası takip edilmediği içindir ki Türkiye'de dahili kontrol (iç denetim) diğer çeşitli işlerle karıştırılmıştır. Bu gün müfettişlerden pek de kendi asli vazifeleri sayılamayacak çeşitli işleri görmesi istenmektedir. Halbuki bu işler Bakanlığın çeşitli faaliyetlerini normal olarak sevkü idare eden personelin yapacağı işleri tekrarlamak yahut onların yerine kaim olmak demektir. ...Kanundaki hükme göre müfettişlerin her biri idari maksatlarla Bakan temsil ettiği için bu vazifeleri ifa etmektedir; halbuki bu görüş esas idari prensiplerin ihlali demektir. ...müfettiş Bakanlığın tabkikat ve teftişe memur ettiği bir meslek memurudur....

"Yine mevcut usule göre, muhtelif genel müdürlükler ve defterdarlıklar kendilerine bağlı şubeleri kontrol etmek üzere kontrolörler istihdam etmektedir. ... Heyetimizin müşahadesine göre, kontrolörlerin işi ile müfettişlerin işi arasındaki hudut açıkça ve tam izah edilmiş değildir.

"Şunu unutmamak lazımdır ki herhangi bir müfettiş veya hususi tahkik memuru sadece idari maksatlarla vazife görür; bütün hükümetin mali işlerini kontrol etmek onun vazifesi değildir. Bu vazife Sayıştay'a aittir. ... müfettişin ... hiç bir idari vazifesi olmamalıdır. Diğer taraftan müfettişin mesaisi sonunda vereceği rapor, ... mutlaka bir maksada yaramalıdır...(Martin ve Cush, 1952: s. 155, 156)."

Bu uzmanlar tarafından çizilen tablo 1940'lı yılların uygulamalarını anlatmakla birlikte, ülkemizdeki denetim anlayışının temel felsefesini yakalamada bize hayli yardımcı olmaktadır.

Türkiye'de Denetimin Amaçları (Denetimden Beklenenler)

Ülkemiz pratiğine göre denetimin amaçlarını, yani denetimden ne beklendiğini Demirkan'dan yapacağımız bazı alıntılarla aktarmaya çalışacağız:

"Yürütme erkinin kendi ünitelerine dönük mali denetimi daha çok sorumlulukların ortaya çıkarılması amacını taşımakta olup, dışa dönük mali denetimiye başlıca gelir yasalarının adil ve verimli bir biçimde uygulanması amacına yönelmektedir (Demirkan, 1977: s. 10)."

.....

"Bazı kez, yanlışlık yapılmış ve düzeltilmesi olanağı kalmamış olabilir. Bazı kez de, mali yasaların uygulanması dolayısıyla haksız yararlar sağlanmış olabilir. Bu takdirde, sorumluların bulunması ve gerekirse cezalandırılmaları söz konusu olmaktadır. Örneğin vergi ziyasına yol açılması, fazla ödemedede bulunulması, mükelleflerden baskıyla haksız yararlar sağlanması durumlarında yapılan mali denetim, bu amaca yönelmiş mali denetim olmaktadır."

"Mali denetim denilince akla gelen ikinci amaç, sorumluların belirtilmesi olmaktadır. Giderlerin mali denetiminde Sayıştayca yapılan denetim, bütünüyle bu amaca yönelmiş denetim olarak ortaya çıkmaktadır (Demirkan, 1977: s. 18)."

.....

"Denetim niçin yapılır: Yukarıda belirtilmiş olan kurallara uygunluğu araştırmak, için yapılır."

"Denetimin amacı nedir: Kurallara uygunluğu araştırmak, yerleştirmek ve sağlamak (Demirkan, 1977: s. 3)."

Bu alıntılar da gösteriyor ki ülkemizde denetim, ağırlıklı olarak, geçmişteki hatalı uygulamaları ve bu uygulamaların sorumlularını bulup çıkarmaya; hatalı uygulamalardan mümkün olanlarını düzeltmeye, buna imkân kalmamışsa sorumlularını cezalandırmaya; işlem ve faaliyetlerde kurallara uygunluğu yerleştirmeye ve sağlamaya yönelik bir fonksiyon olarak öne çıkmaktadır.

Oysa gelişmiş ülkelerde iç denetim, temel olarak üst yönetimin kurum adına hesap verme yükümlülüğünü layıkı veçhile yerine getirebilmesine yardımcı olmak üzere, kurum faaliyetlerinin mevzuata uygunluk derecesini, iç kontrol sistemlerinin mevcudiyetini ve iyi işleyip işlemediğini, tahsis edilen kaynakların tahsis amaçlarına uygun olarak ve verimli, etkin ve tutumlu bir tarzda kullanılıp kullanılmadıklarını belirleyerek, bulgularını üst yönetime raporlamayı amaçlar.

Keza, dış denetimin iki temel amacından söz etmek mümkündür. Birincil amaç, Yasama organına Yürütmenin mali uygulamaları hakkında doğru, güvenilir, yeterli ve tarafsız bilgi sağlamak suretiyle Yürütmenin kamu kaynaklarını kendisine tanınan izin çerçevesinde yönetip yönetmediğinin Yasama Organınca tahkik edilebilmesini kolaylaştırmak ve bu yolla halkın parasının ödenek olarak dağıtımında daha isabetli davranabilmesine yardımcı olmaktır. İkincil amaç ise, idarenin başında bulunan ve kamu fonlarının harcanmasında söz sahibi olan üst yöneticilere, kendi idari politika ve kararlarının, kendi teşkilatlarınca ne derece hayata geçirilebildiği hususunun dış gözle tarafsız bir değerlendirmesini sunmak ve böylece aksamalar, darboğazlar, iyileştirmeye muhtaç yönler, vb. hususlardaki tedbirlerin zamanlı ve isabetli olarak alınmasını sağlamaktır.

Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması vesilesiyle bizde de, denetimin bu amaçlara yönlendirilmesi, denetimin yararlı bir fonksiyon olabilmesi için bir ön şarttır.

Değerlendirmeler

Ek 3'teki tanım ve fonksiyonlar da dikkate alınarak yapılacak bir irdeleme sonunda ülkemizdeki denetim pratiğinin dikkat çeken yönleri şöyle sıralanabilir:

- Türkiye’de yönetim ile denetim arasında bir ast-üst ilişkisinin varlığı yolunda, yani denetimin yönetime üstün olduğu biçiminde bir düşünce hakimdir. Bu düşünceye göre denetim bu üstünlüğü sayesinde yönetimi sorgulayabilir, ondan bilgi ve belge isteyebilir. Batıdaki denetim anlayışına göre denetimle yönetim arasında böyle bir ast-üst ilişkisi yoktur. Yönetim, kendi hesap verme yükümlülüğünü ifa etmede kendine yardımcı olacağı için denetimin sorularını cevaplar, onun istediği bilgi ve belgeyi verir; denetim daha üstün olduğu için değil. Denetim, uygulamacı birimlerden alınan bilgilerle icra edilebilen bir görevdir. Bu görevin yerine getirilebilmesi için uygulamacıların bilgi verme zorunluluğunda olmaları doğal sayılmalı; böyle bir zorunluluk, denetim elemanının hiyerarşik olarak denetlenenin üstünde sayılmasını gerektirmemelidir.
- “İç kontrol”, “iç kontrol mekanizmaları”, “yönetim kontrolü”, “muhasebe kontrolleri” terimleri, kamu mali yönetimimizin terminolojisine hemen hemen hiç girmemiştir. Batıda bu kavramların içinde mütalaa edilen kimi kontroller ülkemizde denetim kavramına dahil edilmek suretiyle “*hiyerarşik denetim*”, “*öz denetim*” gibi başka adlar altında sınıflandırılmaktadır: söz gelişi, gelişmiş ülkelerde “*işe nezaret*” olarak bilinen yönetim kontrol mekanizması, bizde “*hiyerarşik denetim*” olarak adlandırılmaktadır. İngilizce metinlerdeki “*iç kontrol*” terimi ise dilimize çoğunlukla *iç denetim* olarak çevrilmektedir. Bu husus kara Avrupa’sı ülkelerinin çoğu için böyledir. Kanaatimizce karışıklığın kökeninde, daha önce de belirtildiği üzere, Fransızca “*contrôle*” sözcüğü ile İngilizce “*control*” sözcüğü arasındaki şekli benzerlik yatmaktadır.
- Denetimde amaç olmadıkça, doğallıkla, bizi amaca ulaştıracak yaklaşım, metod ve teknikleri geliştirmek de mümkün olamamaktadır. Böyle bir amaçsızlık ortamında denetim standartları koymanın, metodolojiye ilişkin denetim el kitapları ve rehberleri çıkarmanın ya da dilimize kazandırmanın da fazlaca bir yararı olamaz. Çünkü metodoloji bizi amaca ulaştıracak araçların adıdır. Olmayan amaca ulaşmak için metodoloji üretmeye çalışmak veya başka amaçlar için üretilmiş metodolojiyi ödünç al-

mak yalnızca entelektüel bir çabadır. Öte yandan, çok genel ve muğlak veya elde edilmesi mümkün olmayan amaçlar koymanın hiç amaç koymamaktan bir farkı yoktur. Bu yüzden denetimin de diğer yönetim fonksiyonları gibi tanımlanmış, sınırları belli, net ve elde edilebilir temel amaçlarının olması ve bunların temel yasalarda açıklıkla gösterilmesi gerekir. Ancak o zaman denetimi geliştirmemiz mümkün olabilir ve konulacak denetim standartları ve geliştirilecek metodolojik dokümanlar bir anlam kazanır. Bugün ülkemizde de olduğu gibi, denetimin tanımlanmış net ve somut amaçları yoksa veya denetimin amaçları yönetimin amaçlarıyla içiçe geçmiş ve adeta denetime yönetim (yönetime de denetim) sorumlulukları verilmiş ise veyahut da denetimin klasikleşmiş organizasyonu ile elde edilemez hedefler amaç olarak konulmuşsa o zaman denetimden zaten yapamayacağı şeyler bekleniyor demektir. O nedenle denetimin amaçları ve denetimden beklenenler temel mali mevzuatta açık, net ve herkesçe aynı şekilde anlaşılacak bir tarzda telaffuz edilmelidir.

- Denetimin gelişkin olduğu ülkelerde meslek kuruluşları birleştirici ve düzenleyici bir rol oynamaktadır. Bu ülkelerde denetimin ilke ve standartları temel olarak meslek kuruluşları tarafından konulur. Diğer kuruluşlar, bu arada kamu kesimi denetim organları, bu genel ilke ve standartları sadece kendi bünyesine adapte eder. Bu yolla denetim uygulamalarında yeknesaklık, anlaşılabilirlik, minimum standart kalite, denetlenenlere eşit muamele gibi denetimi yüceltici sonuçlar elde edilir. Bizde bu tür mekanizmalar henüz kurulamamıştır.
- Ülkemizde iç ve dış denetimlerin yapısı ve işleyişi son derece karmaşıktır. Farklı fonksiyonlar iç içe geçmiş gibi gözükmektedir. Bu yapı ve işleyişler hem denetleyenler, hem denetlenenler ve hem de denetimden yararlananlar (parlamento, ilgili idareler, medya, halk, vb.) için basitleştirilmelidir.
- Bizde denetimin bağımsızlığı ilkesinin yanlış anlaşılması yüzünden denetim adeta yalnız bırakılmış ve kendi haline terk edilmiştir. Bu da “denetim yönetimi”nin gelişmemesi sonucunu doğurmuştur. Oysa *denetim de yönetilmesi gereken bir fonksiyondur*. Denetimde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ancak

çağdaş bir denetim yönetimiyle yakalanabilir. Denetimin yönetilmesi, genel olarak, denetim biriminin rasyonel bir şekilde organize olmasını ve birim içinde sağlıklı bir hesap verme yükümlülüğü zincirinin kurulmasını, denetim süreçlerinin netleştirilmesini, görev ve sorumlulukların belirlenmesini, stratejik planlar hazırlanmasını; özel olarak da faaliyet bazında denetim işinin planlanmasını; plana uygun biçimde icra edilmesini; bulgularının en etkin biçimde sunulmasını; denetim sonuçlarının izlenmesini gerektirir. Denetim biriminin, tüm bunları etkin bir biçimde gerçekleştirilmesini sağlayacak iç kontrollerle donatılması; dahası, bir fonksiyon olarak *denetimin de denetlenmesi* gerekecektir. Kamu kurum ve kuruluşlarının kendilerine tahsis edilen kamu kaynaklarının hesabını parlamentoya vermesi zorunluluğu denetim birimleri için de geçerlidir ve bu durum denetimin bağımsızlığına hanel getirmez.

Denetim Yaklaşım ve Anlayışlarındaki Farklılıkların Kökeni

Çağdaş Denetim Anlayışı

Ekonomici Yaklaşım

Anglo-Amerikan geleneğe sahip olan ülkelerde, ya da daha spesifik bir anlatımla Westminster tipi hükümetlerle yönetilen ülkelerde ve ABD’de Kamu Maliyesi Hukukun değil, Ekonominin bir dalı olarak algılanır. Bu yüzden de adı: Kamu Ekonomisi’dir. Bu anlayışa bağlı olarak, pek çok uygulama hukuk tasarruf biçiminde olmayan, yani mevzuat sayılmayan dokümanlarla yönetilip yönlendirilmektedir. Bu dokümanlar el kitapları, rehber ve kılavuzlar gibi adlarla çıkarılan ve ilgili idare çalışanlarını yönlendirmeyi, işlerinde onlara yol göstermeyi, işlerini en kolay ve etkin nasıl yapabileceklerini tarif etmeyi hedefleyen; ancak bizdeki gibi mevzuat da sayılmayan idari direktiflerdir. Her idare kendi hizmet özelliklerine ve yönetim anlayışına göre, kendi faaliyet alanlarıyla ilgili el kitapları ve kılavuzlarını geliştirip hizmete sunar: Muhasebe El Kitabı, Taşınmaz Mal Yönetimi Kılavuzu, Varlıkların El-

den Çıkarılması Rehberi gibi. Bu tür bir yönetim yaklaşımında *iyi uygulama örnekleri* önem kazanır. Yani bir kamu idaresi, çerçeve hukuk düzenlemelerinin içinde kalmak şartıyla, kendi yönetim prosedürlerini geliştirip oluştururken ve bu süreçleri rehberlere ve el kitaplarına dönüştürürken, aynı alanda faaliyet gösteren yurtiçi-yurtdışı, özel-kamu her türden kuruluşun ve meslek örgütlerinin tatminkar sonuçlar verdiği kanıtlanmış deneyimlerinden de yararlanır. Bu yolla oluşturulan prosedürler mevzuat sayılmaz. Hal böyle olunca da bir muhasebe hatası veya satınalma prosedürlerine aykırılık, denetim cephesinden bakıldığında, cezalandırılması gereken ve dolayısıyla da denetçiler tarafından verdiği zararı sorumlusuna ödettirmek için hararetle peşine düşülen bir hukuk ihlali sayılmaz. Aktarılan biçimdeki bir yönetim anlayışının egemen olduğu bir ortamda, denetim sonucunda bulunan hatalardan önemli sayılanlarının, düzeltici tedbirler alınmak üzere raporlanması denetimin doğal bir sonlanma biçimidir.

Yönetim Kontrolleri (İç Kontroller)

Kamu maliyesinin ekonominin bir dalı sayılmasının bir başka doğal sonucu da kurum ve kuruluşların yönetimlerinin ön plana çıkmasıdır. Gerçekten bu anlayışın egemen olduğu ülkelerde, bir kamu kurumu dışarıdan empoze edilen ve hukuk tasarruf sayılan kurallardan çok kendi yönetiminin koyduğu iç kurallarla yönetilir. Yukarıdaki örneğimizi bu açıdan yinelersek, ülkemizde satınalma kuralları kanun ve yönetmeliklerle konulur ve kamu idareleri için kesinkes bağlayıcıdır. İhlali müeyyide uygulanmasını gerektirir. Anglo-Amerikan ülkelerde ise satınalma prosedürleri, temel yönlendirici ilkeler dışında, hukuk tasarruf biçiminde değil satınalma kılavuzu ya da el kitabı denilen direktifler (yönergeler) biçimindedir. Dolayısıyla bu yönergelerde yer alan kontroller, iç kontrol veya daha yeni ve kavrayıcı bir terimle yönetim kontrolleri olarak adlandırılır. Yönetim bu kontrolleri, kendi yönergelerini değiştirmek suretiyle, kurumsal amaç ve hedeflere göre dilediği kadar artırıp azaltabilir. Bu yüzden iç kontrol mekanizmalarının güvenilirlik açısından değerlendirilmesi (*mali denetim*); zayıf yanlarının bulunup ortaya çıkarılması ve sonucunda gerekli takviyelerin yapılması amacıyla bizzat bu kontrollerin incelenmesi (*risk denetimi*) ve nihayet bu kontrollerin kurumun/programın performansını nasıl etkilediğinin

değerlendirilmesi (*performans denetimi*) hem iç denetim organlarının ve hem de dış denetçilerin en temel görevleri arasındadır. Bu durum özel ve kamu sektörü için aynı derecede geçerlidir.

Hesap Verme Süreci ve Denetim

Çağdaş denetimin uygulandığı ülkelerde kamu fonlarını kullanan daire ve idareler, parlamentoya karşı olan hesap verme yükümlülüklerini bir şekilde ifa etmek zorundadırlar. Bunun için bir çok enstrüman bir arada kullanılır. İyi bir muhasebe sistemi, sağlam bir mali raporlama, bağımsız denetim, sağlıklı bir bütçeleme bunlardan bazılarıdır. Hesap verme yükümlülüğü kurum ve kuruluşların görevi olduğuna göre, bağımsız dış denetim yürüttüğü denetimlerle kurum ve kuruluşların bu yükümlülüğünü yerine getirmelerine yardımcı olmakta; bir başka anlamıyla, kurum ve kuruluşlara hizmet vermektedir. Bu bağlamda kendi işlemlerinin gereği gibi denetlenmesini sağlamak, denetlenen için, hesap verme yükümlülüğünün gereklerini yerine getirmek anlamına gelir. O halde, denetim denetlenen kurumca satın alınan ve bir bedel ödenmesini gerektiren bir hizmettir. Kimi ülke sayıştaylarına denetlenen kamu kuruluşlarının bütçelerine konulan ödeneklerle ödenen ve adına *franchise* denilen ücretin mantığı budur.

Bu ülkelerin uygulamasında asıl olan kurumun hesap vermesidir. Kurumun en büyük yöneticisi kurumu adına parlamentoda hesap verir, parlamentonun sorularına açıklamalar getirir. Bu yüzden de, hesap verme yükümlülüğü kurum yönetimine dolayısıyla da yönetimi temsilen, sorumluluğu siyasi olan bakandan hemen sonra gelen ve hiyerarşide en tepede olan kamu görevlisine, yani bizdeki müsteşara eşit pozisyondaki görevliye aittir. Hal böyle olunca, Batıda sayıştay denetiminin temel amacı, çok basite indirgenmiş bir ifadeyle, kurum hesaplarının (*performans ve mali hesapların - raporların*) doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespiti ve tasdiki ile sonucun parlamentoya raporlanmasıdır.

Ülkemizdeki Denetim Anlayışı

Hukukçu Yaklaşım

Türkiye’de kamu maliyesine hukuk ağırlıklı bir anlayış hakimdir. Hatta kamu maliyesi genellikle hukukun bir dalı olarak kabul edilir. Bu an-

layışta her şey yazılı hukuk kurallarına bağlanır, hukuk hiyerarşisinde yasaların altında bulunan ve Hükümetin ve idarelerin koyduğu uygulama kurallarından ibaret olan tüzük, yönetmelik, genelge, tamim, tebliğ vb. adlarla anılan dokümanlar da hukuk tasarruf sayılır. Ortaya çıkan sorunlara da hukuk tasarruflar yoluyla çözüm aranır. Söz gelimi Devlet Muhasebesi bir hukuk tasarrufla (yönetmelik olarak) yürürlüğe konulmuştur. Bu yüzden yapılan bir muhasebe hatası, aynı zamanda bir hukuk kuralının ihlali (*mevzuatın çiğnenmesi*) anlamını taşır. Hal böyle olunca da mevzuata aykırılık bir müeyyideye bağlanır. Yani, bir satınalma prosedürüne (*ki bu bir hukuk kuralıdır*) uymayan veya bir muhasebe usulünü göz ardı eden bir işlem, aynı zamanda yürürlükteki mevzuat hükümlerine aykırıdır ve sırf bu nedenle bile olsa cezalandırılması gereken bir fiil niteliğini kazanır. Bu anlayışın egemen olduğu bir kamu mali yönetiminde denetimin bir yargı sürecine bağlanması olağan sayılmalıdır.¹⁸

Şurası da unutulmamalıdır ki mevzuata uygunluğun sağlanması Anglo-Amerikan olsun veya olmasın her ülkedeki kamu düzeni açısından birincil derecede önem taşır. Anglo-Amerikan ülkelerde de mevzuatın ihlali en az bizdekiyle aynı derecede sert müeyyidelere bağlanmıştır. Bu ülkelerdeki trafik kurallarının ihlalinde bizdekilerden daha sert müeyyidelerin uygulandığı hatırlanmalıdır. O halde fark nerededir? *Fark, neyin mevzuat sayıldığı, neyin mevzuat sayılmadığı; neyin hukuk tasarrufla, neyin mevzuat sayılmayacak idari metinler (el kitabı, rehber, yönerge vb.) ile düzenlendiği noktasındadır.*

Genel Uygunluk Bildirimleri: Devlet (Hazine) Genel Hesabının Tasdiki

Bizde, kurum hesaplarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespiti ve tasdiki ile sonucun parlamentoya raporlanması işlevini, (idari yapılanma kurumsal bazda hesap üretmeye engel olduğu için) sayman hesaplarından yola çıkmak suretiyle Bakanlık Kesin Hesap Tasarılarının Hazine Genel Hesabıyla mutabakat derecesini tespit ederek TBMM'ye bildirmeye yarayan bir Genel Uygunluk Bildiriminin ifa edeceği düşünülmüştür. Gerçekten de Genel Uygunluk Bildirimi, teorik olarak, tek tek kurum hesaplarının tasdiki yerine topluca devlet bütçesinin uygulanma sonucunun tasdikini öngören, adeta Sayıştayın yıllık mali denetim raporu olma niteliklerini taşıması gereken bir belgedir.

Türkiye’de, başından beri, yerleşik mülki idare sistemiyle çatışmayacak¹⁹ ve sorun çıkarmayacak, onunla uyumlu düşecek bir mali yönetim biçimi tercih edilmiştir. Bu tercihin bir sonucu olarak belli bir idari bölünümde (il ve ilçeler) yer alan bütün harcamacı birimlerin mali işlemlerinin tek bir saymanlıktan geçirilmesi durumu doğmuştur. Böyle bir yapılanmada mali yönetimin sadece sayman hesabı üretebilmesi, kurum hesabı üretmeye elvermemesi nedeniyle Genel Uygunluk Bildirimi uygulaması, Sayıştay’ın devlet bütçesinin hesabının kesilmesi için parlamentoya sunması gereken bir mali denetim raporu ve Devlet hesabının bütünü için verilmiş bir tasdik şerhi yerine geçmektedir.

Kurgu bu olmakla birlikte uygulamada Genel Uygunluk Bildirimlerinin işlevsiz belgeler olduğu ileri sürülmektedir. Denetim sonuçlarını içermeyen ve denetim bulgularına yer vermeyen bir bildirimin, TBMM’ye, bütçe uygulamalarıyla ilgili olarak ne gibi bir mesaj verdiğini veya Plan ve Bütçe Komisyonuna, görüşmekte olduğu bütçe tasarılarındaki ödeneklerin kurumlar arasındaki dağılımını dayandıracığı dengelere ilişkin olarak ne gibi veri ve bilgiler sağlayabildiği doğrusu düşünmeye değer. Genel Uygunluk Bildirimleri ile ilgili olarak Martin ve Cush’un 1951 yılında yaptığı değerlendirme, kanımızca bugün de geçerliliğini korumaktadır: *“Bu günkü (1951’deki) usullere göre Sayıştay raporu (Genel Uygunluk Bildirimi), umumiyetle tamamen Hazine hesaplarının düzeltilmiş bir tekrarıdır başka bir şey değildir. ... Netice itibarıyla raporun ameli hiç bir kıymeti kalmamaktadır. B.M. Meclisi’ni müzakereler sırasında aydınlatacak şekilde hazırlanacak bir rapor sunulmak gerektir...”* (Martin ve Cush, 1952: s. 155).” Bu değerlendirmenin yapıldığı yıllarda, o zamanki cari mevzuat hükümlerine göre Sayıştay denetiminin bulguları, sınırlı da olsa, Bildirime dahil edilmekteydi. (Başka bir anlatımla, denetimlerinde Sayıştay, Genel Uygunluk Bildirimlerine konulacak bulgular aramakta ve bunları Bildirimlere dahil etmekteydi). Bugün ise, denetim bulgularının en azından bir kısmını Bildirime dahil etmeye, ne tuhaftır ki, bizzat cari mevzuat hükümleri engeldir!

Dış Kontroller (Mevzuat)

Hemen hemen her şeyin merkezi bir otorite tarafından, en ince ayrıntısına kadar kanun, tüzük, yönetmelik gibi hukuk tasarruflarla düzen-

lendiği ülkemizde kamu kurum ve kuruluşlarının yönetimlerine ve yöneticilerine fazlaca bir inisiyatif bırakılmamıştır. Anglo-Amerikan ülkelerde “*iç kontrol*” olarak adlandırılan kontrollerin pek çoğu, ülkemizdeki kamu idareleri için birer “*dış kontrol*”dür, yani kurum yönetimi dışında ve üstünde bulunan bir otorite tarafından yönetime empoze edilen ve yönetimce uyulması zorunlu olan hukuk kuralları biçimindedir. Literatürde dış kontroller olarak da adlandırılan bu kuralları kurum yönetiminin değiştirebilmesi mümkün değildir. Kurum bünyesine uymasa da, eskimiş olsa da uygulamak durumundadır. Söz gelimi, bir satınalma veya muayene komisyonunun kaç kişiden ve kimlerden oluşacağı son derecede katı bir biçimde Devlet İhale Kanunu ile belirlenmiştir. Belli bir kamu idaresinin tecrübelerine göre daha rasyonel bile olsa, söz gelimi yasanın beş kişiyle sınırladığı bir komisyondaki üye sayısını artırması, diyelim ki yediye çıkarması düşünülemez. Oysa Anglo-Amerikan ülkelerde bir kamu idaresi, ana ilkeleri içeren ilgili mevzuat çerçevesinde satınalma sistemini kendisi kurar ve bu yüzden de kuralları değiştirebilme, uygulamaları kurum amaçlarına göre esnetebilme olanağına sahiptir. Bizdeki yönetim kontrollerinin çoğu bir şekilde mevzuat hükmü olarak hayata geçtiğinden ve bunlar da iç kontroller gibi idari tasarruf niteliği taşımadığından hem iç denetim ve hem de dış denetim fonksiyonları da tıpkı yönetimler gibi bu kontrollerle bağlıdırlar. İstisnai olarak, denetim fonksiyonu tarafından bunlar eleştirilse ve değiştirilmesi talep edilse de genellikle bir sonuç vermez.

Bidayetten Zimmettarlık Anlayışı ve Sayıştay İlamları

Genel ve Katma Bütçeli daire ve idareler bakımından ülkemizde hesap verme yükümlülüğü kurum ve kuruluşlara veya onların en büyük amirlerine değil saymanlara aittir. Saymanlar Maliye Bakanlığı kadrolarına dahildirler,²⁰ bu nedenle de harcamacı kuruluşun yönetim hiyerarşisinde ve karar verme zincirinde yer almazlar. Bu hesap verme yükümlülüğü, harcamacı kuruluşun, bütçe hakkından ötürü parlamentoya karşı yerine getirmesi gereken bir yükümlülük niteliğinde değildir. Esasen bizde kurum adına en büyük amirin parlamentoya hesap verme yükümlülüğünün varlığı da kuşkuludur. Çünkü, mali mevzuatımıza göre karar verme durumundaki en büyük amir (ita amiri) kural olarak sorumsuzdur.²¹ Bizdeki hesap verme yükümlülüğü, bir anlamda, say-

manlara ait olan “*kişisel mali sorumluluk*”tur. Hal böyle olunca, bizde, kurum adına yönetimin kamu fonlarını nasıl kullandığını kamuya raporlaması ve gerektiğinde parlamentoda açıklama yapması biçiminde bir hesap verme anlayışı da yoktur. Bugün için olsa olsa, global olarak ve sadece kesin hesap kanunu görüşmeleri bazında böyle bir anlayışın izlerinin var olduğu ve bu yükümlülüğün de Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirildiği ileri sürülebilir.²²

Geleneksel Devlet anlayışımıza göre vatandaşlardan toplansa da kamu fonları Devlet Hazinesinindir. Dolayısıyla bu fonlara fiilen vaziyet olan (el koyan, harcayan, kullanan) görevlilerin (saymanların) Devlete hesap vermesi yükümlülüğü söz konusudur. Bu yükümlülük paraları kendilerine mevzuatla tayin edilen mezuniyet (izin) çerçevesinde kullanmaları keyfiyeti ile sınırlıdır. Bu yüzden de *bizdeki sorumluluk müessesesi, saymanların bidayetten (önceden) zimmettar addedilmeleri anlayışına dayanır*. Denetim de bu sorumluluğu tayin etmek için vardır. Bu yüzden Türkiye’de Sayıştay denetimi, kamu kurumlarının hesaplarının doğruluğunu ve güvenilirliğini tasdike dönük olarak değil; temelde saymanların beraetini istihsale, yani onları zimmetlerinden kurtarmaya, azad etmeye yönelik olarak faaliyet göstermek amacıyla tasarlanmıştır. Böyle bir amaçla örgütlenmiş ve teşhiz edilmiş bir denetim, kendisine sunulan hesabı bir bütün olarak değerlendiremez. Bu anlayışın doğal bir sonucu olarak ülkemizde Sayıştay “*tek tek işlemleri inceleyerek saymanlara (ve tahakkuk memurlarına) tazmin hükmolunacak fazla ve yersiz ödeme*” aramak durumundadır. Böyle bir yaklaşım kurumların bütçelerinin kesilmesinde, başka bir anlatımla hükümetlerin bir yıllık bütçe uygulamalarından ötürü aklanmasında anahtar işlevi olan genel uygunluk bildirimine de, parlamentoya sunulmak üzere Sayıştay’ca hazırlanması istenen diğer raporlara da yeterli bilgi ve bulgu üretmez. İşte bu yüzden de genel uygunluk bildirimlerimiz mali denetim bulgularını içermeyiz, içerebiliriz.

Denetimin, sorumluların beraetinin istihsaline dönüklüğü, gene de, Sayıştay’ın sayman hesabı bazında bir denetim görüşü belirtmesine engel değildir. Her ne kadar denetim prosedürümüzde izi kaybolmak üzere olsa ve denetimlerde o yönde bir kanıt aranmasa da, Sayıştay ilamları bir de tasdik şerhi içerecek biçimde düzenlenmektedir. Kanımızca bu tarihi iz, Sayıştay’ın eskiden önemli sayılabilecek bir derece-

ye kadar tasdik denetimi icra ettiğine, daha sonra yargılama fonksiyonunun ön plana çıkarılmasıyla bu tasdik fonksiyonunun unutulduğuna karine teşkil eder.

Sonuç ve Öneriler

Buraya kadar anlatılanlar kamu mali yönetimi sisteminin nasıl bir bütün olduğunu, sistemin temelinde yatan ana düşüncenin sistemi ve sistemin bütün öğelerini kendine göre nasıl yoğurup biçimlendirdiğini; bu nedenle de sistemin birbiriyle içiçe yapılandırılmış olan ve karşılıklı etkileşim halindeki öğelerinin hiçbirinin sistemin bütününden ve diğer öğelerden bağımsız düşünülmemesi gerektiğini göstermektedir. Örneğin, sorumluluk veya hukuk tasarruflar konularındaki farklı yaklaşımların kamu mali yönetiminin organizasyonunu; kamusal denetimin amaç ve icra biçimini; bütçenin kapsamını, hazırlanmasını, uygulanmasındaki temel prosedürler ile muhasebeyi nasıl biçimlendirdiğini gördük. Bu irdelemeler bize reform ya da yeniden yapılanma dediğimiz çabaların aslında, şekli bir takım değişikliklerden ibaret olmadığını, öncelikle özdeki anlayışın ve egemen zihniyetin değiştirilmesi olduğunu göstermektedir. Reform ihtiyacı içinde olduğu herkes tarafından bilinen ve dile getirilen kamu mali yönetimimizin yeniden yapılandırılması çabalarını bu çerçevede ele almalıyız.

Kamu mali yönetiminin önemli bir fonksiyonu olan “denetim”, bir kavram olarak, öncelikle gündelik konuşma dilinde kendisine yüklenen anlamların hegemonyasından kurtarılmalı ve böylelikle denetimin, *yapılan işlere, üstünlük kompleksi içerisinde şöyle bir nazar atfederek icra edilen, ya da üstün astın işlerine nezareti kabilinden bir yönetim faaliyeti* olarak değil; tam tersine *planlı, amaçlı, teknik ve yönetilmesi gereken bir süreç* olarak algılanması sağlanmalıdır.

Ülkemizde denetimin düzenlenmesi konusunda yerleşmiş olan kötü bir alışkanlıktan da artık vaz geçilmelidir. Bu alışkanlık: denetimle görevli kurum, kuruluş ve organların çağdaş anlamda denetimi yapmadıkları gerekçesiyle, yukarıda açıklamaya çalıştığımız geleneksel anlayışın esiri olan yeni yeni denetim birimleri oluşturmak ve her yeni durum için değişik denetim düzenlemelerine gitmektir. Bu uygulamanın ne kadar beyhude olduğunu geçtiğimiz yarım yüzyıllık uygulama gös-

termiş olmalıdır. Yapılacak şey aslında basittir: organizasyondan önce denetime egemen anlayış ve zihniyeti değiştirip modernize etmek; denetimin amaçlarını netleştirmek; daha sonra da bu anlayışa en uygun ve beklentileri en iyi karşılayacak organizasyonu kurmaktır.

Öte yandan, kamuoyumuzun, kamu mali yönetiminin öğelerinden biri olan denetimden beklentileri de değişmektedir. Eskiden ödediği verginin nereye ve nasıl harcadığını merak etmeyen, bu konuda Devlete sonsuz bir güveni olan halkımız; artık kamu fonlarının akıbetini sorgular, daha şeffaf bir kamu mali yönetimini ister olmuştur. Kendisinden kamu otoritesine dayanılarak toplanan paraların (vergilerin) tahsis edildikleri amaçlar için ve verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelere uygun olarak harcanması en çok mükellefi alakadar etmektedir. Bu konuda yansız ve bağımsız bir denetimin teminatına ihtiyaç duyulmaktadır. Zira, ülkemizde de artık mükellefler, doğal olarak, kazancının daha az bir kısmını vergi olarak ödemek istemektedir. Yani kamu hizmetlerinin bundan böyle daha ucuz ve kaliteli olarak üretilmesi vatandaşlarımızın da talebidir. Vatandaşların bu haklı isteklerine TBMM'nin ve siyasi partilerin daha fazla duyarsız kalması beklenemez. Çünkü, özellikle Sayıştay denetimi, Sayıştay'dan önce Türkiye Büyük Millet Meclisinin sorunudur ve ülkemizdeki Demokrasi uygulamasıyla doğrudan ilgilidir. Bu bakımdan TBMM'nin, ülkeyi yönetmede üzerine düşen gözetim ve kontrol görevini yetkinlikle yerine getirebilmesi için, kamu mali yönetimi hakkında ihtiyaç duyduğu doğru, güvenilir, yeterli ve tarafsız bilgi edinme hakkına sahip çıkması gerekir. Öyle ki, denetim fonksiyonunun vatandaşların talebinin gereğinin yerine getirilmesine katkılarda bulunabilmesi için, çağdaş denetim yaklaşımı ile teknik ve metodlarının bizde de kamu mali yönetiminin, TBMM'nin ve giderek vatandaşların hizmetine sunulması; bunun için de denetim anlayışımızın değiştirilmesi ve denetimin bu yeni anlayışa göre yeniden yapılandırılması; hatta bir transformasyonun gerçekleştirilmesi artık bir gerekliliktir.

Ek-I Bazı Ülke Sayıştaylarının Parlamentolarına Sundukları Raporlardan Örnekler²³

İngiltere Sayıştayı

- Devlette Kaynak Muhasebesi ve Bütçeleme,
- Devlet Dairelerinde Bilişim Teknolojisi Güvenliği,
- Telefon Hizmetlerinin Yönetimi,
- İngiliz Antarktika Araştırması: Büyük Yatırım Projelerinin ve Bilimsel Programların Yönetimi,
- Devlet Memurluğunda Performans Ölçümü,
- Devlet Dairelerinde Ofis Otomasyonu,
- Devlet Dairelerinde Bilişim Teknolojisi Güvenliğinin Yönetimi,
- Merkezi Hükümette İç Denetim.

Yeni Zelanda Sayıştayı

- Örgütsel Değişim Sırasında Mali ve Hizmet Performans Seviyelerinin Korunması,
- Kamu Kesiminin 2000 Yılına Hazırlıklılığı.

Kanada Sayıştayı

- Bazı Dairelerde İş Gücünün ve Masrafların Azaltılması,
- Kanada Silahlı Kuvvetlerinin Modernize Edilmesi ve Donatılması,
- Kanada Gelir İdaresinde Güvenilirliğin Yükseltilmesi,
- Elektronik Ticaret: Devlet İşlerinin İnternet Aracılığıyla Yürütülmesi,
- Ozon Tabakasının Korunması,
- 2000 Yılına Hazırlıklılık,

- Kanada Gelir İdaresi –Uluslararası Vergi Dairesi: İnsan Kaynağı Yönetimi,
- Karayolu Yatırımları,
- Şuçluların Topluma Yeniden Entegrasyonu,
- Kanada Gelir İdaresi: Yeraltı Ekonomisini Vergilendirme Girişimi,
- İstatistikte Kalite Yönetimi,
- Acil Durumlara (Afetlere) Hazırlıklılık Değerlendirmesi.

Avustralya Sayıştayı

- Yeni İstihdam Hizmetleri Piyasası Kuruluşunun Yönetimi,
- Ulusal Koleksiyonların Saklanması ve Korunması,
- Vergi Reformu,
- Avustralya Yerlileri ve Torres Boğazı Adalıları Sağlık Programı,
- Avustralyada Havacılık Güvenliği,
- Hizmetlerin Maliyetlendirilmesi,
- Göçmen İskan Hizmetleri Temini,
- Donanmanın Hava Gücü,
- Federal Havayolları Satışının İkinci Aşaması (Özelleştirme),
- Avustralya Kamu Hizmetlerinde Personel İndirimi.

Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı

- Kan Temini: Kanın Bulunabilirlik Derecesi,
- Enflasyon Ortamında Bütçeleme,
- Acil-Durum Bütçeleme,
- Terörizmle Mücadele,
- Donanmanın 1999 Yılı Deniz Yüzeyi Ateş Desteğinin Değerlendirilmesi,
- Hava Kuvvetlerince Yapılan Aşırı Alımların Önlenmesi İçin İhtiyaç Duyulan İyileştirmeler,
- Cephan Yönetimini Konsolide Etmek Suretiyle Ordunun Etkinliğini Artıracağı Hk.
- Mali Yönetim: Federal Mali Yönetimi İyileştirme Yasası 1998 Mali Yılı Uygulamaları Hk.

DEVLET REFORMU

- Mali Yönetim Hizmeti: Bilgisayar Sistemlerinin İç Kontrol Mekanizmalarındaki Önemli Zaaflar,
- IMF'nin Mali Faaliyetleri Üzerine Gözlemler,
- Düşük Radyasyonlu Atıklar: Eyalet Yönetimlerinin Atık Madde Depolama Olanaklarını Yeterince Geliştiremedikleri Hk.
- Ruh Sağlığı: Kişiyi Sınırlamanın veya Yalnızlık Ahşkanlığının İnsanları Risk Altına Soktuğu Hk.
- Cezaevi İş Programları: Mahkûmların Kişisel Bilgiye Erişimleri,
- 2000 Yılı Sorunu: Mali Yönetim Servisinin, 2000 Yılı İçin Etkili Test Etme Kontrollerini (Mekanizmalarını) Koymuş Olduğu Hk.
- 2000 Yılı Sorunu: Telekomünikasyon Sektörünün (Kriz) Hazırlıklılığı.

Ek-II Denetim Türleri ve Tanımları

İç Denetim

Denetlenen kurum ve kuruluşların kendi içlerinde yer alan birimlerce ve kendi üst yönetimleri adına denetlenmesi iç denetim olarak adlandırılır. İç denetimin temel görevi, kurum içerisindeki “*olası yolsuzlukları, hataları ve verimsiz uygulamaları en aza indirmek amacıyla kurumun sistemlerini ve prosedürlerini kontrol etmek ve değerlendirmek*” tir (Yörüker, 1999: s. 9). Kurum içerisinde denetlediği birimlerden bağımsız bir konumda bulunması ve doğrudan tepe yönetime rapor sunması, iç denetimin kuruma yararlı olabilmesinin ön koşulları olarak değerlendirilmektedir.

INTOSAI Denetim Standartlarında ise iç denetime, dış denetim penceresinden bakılarak bir tanım getirilmeye çalışılıyor. Buna göre iç denetim, *bir kurum yöneticilerinin hesabını vermekle yükümlü oldukları yönetim süreçlerinin yolsuzlukların, hataların veya verimsiz ve israfçı uygulamaların vukuu olasılığını en aza indirecek tarzda işlediğine dair kurumun iç kaynaklarından güvence almalarına yarayan fonksiyonel araçlardır* (INTOSAI, Auditing Standards, Glossary). Burada iç denetime, organizasyonel olarak tanımlanmış belli bir birimin fonksiyonu olmaktan daha geniş bir anlam yükleniyor.

Dış Denetim

Eğer denetim, denetlenen kurum veya kuruluşun örgütsel yapısına dahil olmayan, ondan bağımsız bir dış organ tarafından yürütülüyorsa bu dış denetimdir. İç denetim hizmetleri zorunlu olarak içinde kuruldukları teşkilatın başındaki görevlinin astı durumunda olduğu halde, dış denetim hizmeti denetlenen kurumdan tamamen bağımsızdır. Dış denetimin temel amacı, hesapların, mali tablolarla işlemlerin ve mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında kanaat (görüş) bildirmek ve rapor vermektir (Yörüker, 1999: s. 6). Kamu kesiminde dış denetime örnek olarak sayıştayların yaptığı denetim gösterilebilir.

Yüksek Denetim

Yüksek denetim, bir ülkedeki kamu kesiminin genel yapılanması içerisinde, ülkenin yönetimiyle ilgili olarak konulan kuralları hayata geçirmekle görevli olan yürütme ve idarenin bütün mali işlem ve eylemlerinin, kuralları koyma yetkisini elinde bulunduran yasama organı adına en üst düzeyde ve en nihai olarak denetlenmesini anlatmak için, özellikle uluslararası platformlarda sıkça kullanılan bir terimdir.

Yüksek Denetim Kurumları kendi ülke yönetimlerinin dış denetim organlarıdır ve bunların yaptığı denetime kimi kaynaklarda Devlet Denetimi (State Audit) veya Hükümet Denetimi (Government Auditing) adları da verilmektedir. Dış denetçi sıfatıyla sayıştayların iç denetimin etkinliğini inceleme görevi vardır. Eğer yaptığı değerlendirmeler sonunda iç denetimin etkin olduğu kararına varırsa, kendi tam denetim yapma hakkına halel getirmeksizin bir yüksek denetim kurumu, zaten kıt olan toplam denetim kaynaklarının rasyonel kullanımını sağlamak amacıyla iç denetimle en uygun görev bölüşümünü ve işbirliğini yapmak için çaba harcamalıdır (INTOSAI, The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, section 3.3).

Ön Denetim

İdari veya mali faaliyetlerin, bunların gerçekleşmesinden önce incelenmesini anlatmak için kullanılan bir terimdir. İster bir yüksek denetim kurumunca isterse başka bir denetim kurumunca gerçekleştirilsin etkin bir ön denetim kamuya emanet edilen fonların sağlıklı kullanımı için vazgeçilmez bir işlevdir. Bir yüksek denetim kurumunca yapılan ön denetimin, zararı vukua gelmeden önce önleme avantajına karşılık kendine aşırı iş yükü yaratma ve kamu yönetiminde görev ve sorumlulukları bulanıklaştırma gibi dezavantajları vardır. Lima Deklarasyonu, bir yüksek denetim kurumunun ön denetim yapıp yapmamasında, her ülkenin kendi yasal durumu ile ülke gerçekleri ve ihtiyaçlarının belirleyici olacağı ilkesini kabul etmiştir (INTOSAI, The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, section 2).

Harcamadan Sonra Denetim

İdari veya mali faaliyetlerin olup bitmesinden sonra incelenmesini anlatmakta kullanılır. Sonradan denetim her yüksek denetim kurumunun

vazgeçilemez görevidir. Ayrıca ön denetim yapıp yapmadığı bu gerçeği değiştirmez. Başka bir ifadeyle uygulamadan sonra denetim yapmayan bir kurum yüksek denetim kurumu değildir. Bu özellik sayıştayların olmazsa olmaz karakterlerindendir (INTOSAI, The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, section 2).

(Mevzuata, Hukuka) Uygunluk Denetimi

(Mali Denetim, Düzenlilik Denetimi, Uygunluk Denetimi, Mevzuata Uygunluk Denetimi, Tasdik Denetimi terimleri, bazı küçük farklılıklar dikkate alınmadan, denetim çevrelerinde aynı tür denetimi anlatmak için kullanılırlar. Bu isimler, hesap verme yükümlülüğünün, denetimde öne çıkarılmak ve ağırlıkla dikkate alınmak istenen özelliğinin vurgulanması suretiyle türetilmiştir.)

Özel olsun kamu olsun her teşkilatın yönetimi, yönetici olmanın doğal bir sonucu olarak, yönetimleri altındaki teşkilatın bütün faaliyetlerinde, tüm ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uyulmasını temin etmekle yükümlüdür. Bu nedenle uygunluk denetimi, kamu ve özel sektörlerdeki denetimlerin önemli bir ögesini oluşturur. Bununla birlikte, uygunluk denetimi kamu sektöründe ek bir öneme sahiptir, zira, hükümetler ve kamu sektörünün diğer birimleri düzenleyici bir mevzuat örgüsü içinde faaliyet göstermektedir.

Demokratik bir yönetim sisteminde, kamuya karşı ve özellikle de onun seçilmiş temsilcilerine karşı hesap verme (yani, açıklama yapma) yükümlülüğü bir kamu idaresinin en baskın özelliğidir. Kamu idareleri, kendilerini yapılandıran ilgili kanunların, düzenlemelerin ve diğer mevzuatın hükümlerine uygun bir şekilde faaliyet göstermek sorumluluğundadırlar. Yasalar ve diğer kurallar, yasa koyucuların, kamu kesiminin elde ettiği gelirleri ve yaptığı giderleri kontrol edebileceği (sınırlayabileceği) en temel araçlar olduğundan, çoğu kamu kuruluşlarının denetimi için, ilgili mevzuata uygunluğun denetimi genellikle denetim yetkisinin önemli ve ayrılmaz bir parçasıdır.

İlgili mevzuata uymaktan ötürü sorumlu olma durumuna ilaveten, kamu kurumları aynı zamanda amaç ve hedeflerine varmak üzere, kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu kullanmakla ve mali bilgileri mali

tablolarında dürüstçe göstermekle de yükümlüdürler. Hesap verme yükümlülüğünün bu değişik yönlerinin denetimleri arasında çoğu kez sıkı bir bağ vardır. Söz gelimi, devletin mali tablolarının doğruluğunu değerlendirirken, mevzuata uyumu da göz önünde tutmak zaruridir. Mevzuat belki de, yasama organına sunulan mali tabloların verilen ödeneklerle yapılan harcamaların bir karşılaştırmasını içermesini de istemektedir.

Mevzuata uygunluğun, bir kurumun performansını değerlendirirken de dikkate alınması gerekebilir. Örneğin, bir sosyal yardım kurumunun faaliyetleri için mevzuatta yardımdan yararlanma şartları öngörülmüşse, kurumun etkinliği, faaliyetleri sırasında bu tür şartları ne derece dikkate aldığı ile de ölçülebilecektir.

Kamu yönetiminde olagelen gelişmelere paralel olarak, kimi ülkelerde, yönetimlerin çabuk ve etkili sonuç almasını kolaylaştırmak için, kamu kesimi üzerindeki uyulması gereken mevzuat hükümleri gevşetilmiş; kimilerinde ise, kamuoyu görüşleri paralelinde hesap verme yükümlülüğünü pekiştirmek için sıkılaştırılmıştır. Gelişmeler ne yönde olursa olsun, mevzuata uygunluk denetimi, her yerde kamu kesimi denetçilerinin önemli bir fonksiyonu olmaya devam edecektir. Bu nedenle de yüksek denetim kurumlarının geleneksel görevleri mali yönetim ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu ve düzenliliğini denetlemektir (*Ifac, <http://www.ifac.org/StandardsAndGuidance/PublicSector/PSC-Study3.html>*).

Tasdik Denetimi

Yetkili bir dış denetçi tarafından hesaplar ve mali tablolar hakkında mesleki bir kanaatin beyanı maksadıyla yapılan mali denetime verilen addır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, tasdik denetimi mali denetim kavramı içinde mütalaa edilir.

Mali Denetim

(Mali Denetim, Düzenlilik Denetimi, Uygunluk Denetimi, Mevzuata Uygunluk Denetimi, Tasdik Denetimi terimleri, bazı küçük farklılıklar dikkate alınmadan, denetim çevrelerinde aynı tür denetimi anlatmak için kullanılırlar. Bu isim-

ler, hesap verme yükümlülüğünün, denetimde öne çıkarılmak ve ağırlıkla dikkate alınmak istenen özelliğinin vurgulanması suretiyle türetilmiştir.)

Avrupa Toplulukları Sayıştayınca çıkarılan “Denetim Terimleri” sözlükçesinde mali denetim, “hesaplar ve mali tablolar ile işlemlerin düzenliliğinin ve mevzuata uygunluğunun bir denetçi tarafından incelenmesidir), ki bu inceleme bir kanaat bildirebilme veya bildirememe ile sonuçlanır,” biçiminde tanımlanmaktadır. Aynı kaynak mali denetimin kapsamını da şöyle çizmiştir (Yörüker, 1999: s. 11):

- *Denetlenenin hesaplarının ve mali tablolarının aşağıdaki noktaların belirlenmesi bakımından incelenmesi:*
 - *Bütün işlemlerin ve yalnızca bu işlemlerin kuralına uygun şekilde taahhüde bağlanıp bağlanmadığı, tahakkuk ettirilip ettirilmediği, bunlar için ödeme emri verilip verilmediği ve kayda geçirilip geçirilmediği,*
 - *Eksiksiz kayıt yapmak ve varlıkları (nakit, yatırımlar, sabit kıymetler, stoklar) korumak için uygun önlemlerin alınıp alınmadığı;*
- *Aşağıdaki hususların sağlanması bakımından da düzenliliğin ve mevzuata uygunluğun incelenmesi:*
 - *Kaydedilen bütün işlemlerin yürürlükteki genel ve özel kurallara uygun olup olmadığı;*
 - *Bütün gider ve gelirlerin yetki sınırları ve parasal limitler çerçevesinde ödenip ödenmediği, tahsil edilip edilmediği;*
 - *Bütün borçların ve mükellefiyetlerin kurallara uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığı ve yönetilip yönetilmediği.*

Görüleceği üzere mali denetim, mali tabloların denetimini ve mali konularla ilgili alanları kapsar. Mali tabloların denetimi, denetlenen bir kurumun mali tablolarının kurumun mali durumu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını genel kabul görmüş muhasebe prensipleriyle veya başka esaslı muhasebe kurallarıyla uyumlu ve doğru olarak gösterip göstermediği hususunda kabul edilebilir güvence sağlamaya dönüktür.

Düzenlilik Denetimi

(Mali Denetim, Düzenlilik Denetimi, Uygunluk Denetimi, Mevzuata Uygunluk Denetimi, Tasdik Denetimi terimleri, bazı küçük farklılıklar dikkate alınmadan, denetim çevrelerinde aynı tür denetimi anlatmak için kullanılırlar. Bu isimler, hesap verme yükümlülüğünün, denetimde öne çıkarılmak ve ağırlıkla dikkate alınmak istenen özelliğinin vurgulanması suretiyle türetilmiştir.)

Düzenlilik Denetimi, INTOSAI Denetim Standartlarında, hesap verme yükümlülüğü bulunan idarelerin mali raporlarının tasdikini; mali kayıtlarının incelenerek değerlendirilmesini ve mali tablolar hakkındaki kanaatlerin bildirilmesini; bir bütün olarak tüm kamu yönetiminin mali raporlarının doğruluğunun tasdikini; ilgili yasalara ve mevzuata uygunluğun değerlendirilmesi de dahil, mali sistemlerin ve işlemlerin denetimini; iç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetimini; denetlenen idare bünyesinde alınan idari kararların doğruluğunun ve hakkaniyetinin denetimini; ve denetimle ilgili veya denetimden kaynaklanan ve ilgili ülke sayıştayının açıklanması gerektiğini düşündüğü başkaca hususların raporlanmasını içeren denetimdir.

INTOSAI Denetim Standartlarına göre düzenlilik denetimi:

- Hesap vermekle yükümlü bulunan idarelerin mali kayıtlarının incelenerek değerlendirilmesini; mali tabloları hakkında görüş bildirilmesini gerektiren mali hesap verme yükümlülüklerinin tasdikini,
- Bir bütün olarak kamu yönetiminin mali hesap verme yükümlülüğünün tasdikini,
- Mevzuata uygunluk da dahil mali sistemlerin ve işlemlerin denetimini,
- İç kontrol mekanizmalarının denetimini,
- Denetlenen idare bünyesinde alınan idari kararların doğruluğunun ve uygunluğunun denetimini, ve
- Yüksek denetim kurumunun denetimden kaynaklanan veya denetime ilişkin olarak açıklanması gerektiğini düşündüğü diğer herhangi bir hususun raporlanmasını

kapsar (INTOSAI, Auditing Standards, Section 39 & Glossary).

Performans Denetimi

(*Paranın Karşılığı Denetimi = Faaliyet Denetimi = Mali Yönetimin Denetimi = Performans Denetimi*).

Önemini halen korumakta olan uygunluk denetimine ilaveten, aynı derecede önemli bir başka denetim türü daha vardır: kamu yönetiminin performansını—yani verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunu—incelemeye yönelmiş olan performans denetimi. Performans denetimi sadece belirli mali faaliyetleri değil, fakat aynı zamanda örgütsel ve idari sistemler de dahil olmak üzere kamusal faaliyetlerin tam bir açılımını kucaklar.

Avrupa Toplulukları Sayıştayı, mali yönetimin denetimi olarak da nitelendirdiği performans denetimine, yönetimin bütün kademelerini bunların programlanmaları, uygulanmaları ve kontrolleri aşamalarındaki verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından kavrayan denetim biçiminde bir tanım getirmektedir (Yörüker, 1999: s. 13).

INTOSAI Denetim Standartlarında ise performans denetimi için, denetlenen idarenin görevlerini yaparken kaynaklarını ne kadar verimli, etkili ve tutumlu olarak kullandığının denetimidir, tanımlaması yapılmış ve standartlarda performans denetiminin:

- Sağlam idari ilke ve uygulamalar ile yönetim politikalarına uygun olarak idari faaliyetlerin tutumluluğunun denetimini,
- Bilgi sistemlerinin, performans ölçütlerinin, iş gözetim düzenlemelerinin ve belirlenen zaafaların giderilmesi için denetlenen kurumlarca izlenen prosedürlerin incelenmesi de dahil olmak üzere insan kaynakları ile mali ve diğer kaynakların kullanımının verimliliğinin denetimini,
- Denetlenen kurumun amaçlarını elde etmesiyle bağlantılı olarak performansın etkinliğinin denetimini ve amaçlanan etkilere göre faaliyetlerin gerçek etkilerinin denetimini

kucaklayacağına işaret edilmiştir (INTOSAI, Auditing Standards, section 40).

Uygulamada düzenlilik ve performans denetimleri arasında olabilecek örtüşmelerde belli bir denetimin sınıfının tayini, doğallıkla, o denetimin birincil amacına bağlı olacaktır.

Kanada Sayıştayının çıkardığı Performans Denetimi El Kitabında da bu denetim türü için “*Performans denetimi, devlet faaliyetlerinin*

sistematik, amaçlı, organize ve tarafsız olarak incelenmesidir. Performans denetimi Parlamente'ye bu faaliyetlerin performansı konusunda bir değerlendirme; sorumlu, dürüst ve üretken yönetimi geliştirmeye yönelik bilgi, gözlem ve tavsiyeler sunar ve sorumluluğu ve iyi uygulamaları teşvik eder. ...

"Performans denetimi kamu faaliyetlerinin verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu ile çevresel etkilerinin; faaliyetlerin etkinliğini ölçme prosedürlerinin; hesap verme ilişkilerinin; kamu varlıklarının korunmasının; ve mevzuata uygunluğun incelenmesini kapsar. Performans denetiminin konusu bir devlet idaresi veya bir devlet faaliyeti ya da hükümet çapında işlevsel bir alan olabilir." değerlendirmelerine yer verilmektedir (Office of the Auditor General of Canada, Value-for-Money Audit Manual, 4). Görüleceği üzere Kanadalılar, kendi geliştirdikleri kapsamlı denetim (Mali denetimi ve performans denetimini birlikte içeren, entegre edilmiş—bütünleşik—denetim) kavramına sadık kalarak, mali denetimle performans denetimi arasında kalan ve kimi sayıştaylarca *risk denetimi* olarak adlandırılan alanı da performans denetimine dahil etmekte.

Sarı Kitaba (GAO/OCG-94-4, 1994: s. 14-16) göre, işleri gözetmekle veya düzeltici eylemi başlatmakla görevli olan tarafların karar vermelerini kolaylaştıracak ve kamusal hesap verebilirliği geliştirecek bilgileri sağlamak için bir kamu organizasyonunun, programının, faaliyetinin veya fonksiyonunun performansının bağımsız olarak değerlendirilmesi amacıyla mevcut kanıtların tarafsız ve sistematik olarak incelenmesi, performans denetimidir.

Performans denetimi denetlenen kurumların:

- Kaynaklarını elde etmede, korumada ve kullanmada tutumlu ve verimli davranıp davranmadığının,
- Verimsiz ve tutumsuz uygulamalarının sebeplerinin,
- Yasama organınca veya yetkili başka bir organca tespit edilen hedeflerinin elde edilme derecesinin,
- Sayılan alanları düzenleyen uygulanabilir mevzuata uyup uymadığının

belirlenmesi ile organizasyonların, programların, faaliyet ve fonksiyonların etkililiğinin değerlendirilmesini içerir.

Tutumluluk ve verimlilik denetiminin değerlendirileceği alanlara örnek olarak, denetlenen kurumun:

- Sağlıklı satınalma usulleri uygulayıp uygulamadığı,
- Uygun fiyatlarla uygun tip, kalite ve miktarda kaynak temin edip etmediği,
- Kendi kaynaklarını gereği gibi koruyup korumadığı,
- Çalışanlarının emeğini lüzumsuz işlere harcayıp harcamadığı veya aynı işe gereğinden fazla emek harcayıp harcamadığı,
- Ataletten ve aşırı personel alımından kaçınıp kaçınmadığı,
- Faaliyet prosedürlerinin verimli olup olmadığı,
- Bir programın tutumluluk ve verimliliğini gözlemek, ölçmek ve raporlamak için konulan yönetim kontrol mekanizmalarının yeterli olup olmadığı,
- Uygun miktar ve kalitedeki mal ve hizmetleri zamanlı olarak üretip sunarken optimum miktarda kaynak (personel, donanım vs.) kullanıp kullanmadığı,
- Geçerli ve güvenilir tutumluluk ve verimlilik ölçütleri bildirip bildirmediği

hususlarının tespiti gösterilebilir.

ABD Sayıştay tarafından program denetimi veya *program değerlendirilmesi*, diğer sayıştaylar tarafından da *etkinlik denetimi* olarak adlandırılan *performans denetimi* türüne örnek olarak da şunlar gösterilebilir:

- Yeni veya eskiden süregelen bir program (hizmet, faaliyet) için belirlenmiş olan amaçların doğruluğunun, uygunluğunun ve bu alandaki politikalara mutabakatının değerlendirilmesi,
- Bir programın arzulanan sonuçları verme derecesinin belirlenmesi,
- Programın bütününe veya tek tek program öğelerinin etkililiğinin tespiti,
- Tatminkar performans sağlamanın önündeki engellerin tespiti,
- Programda ilgili diğer programlarla tamamlama, tekrarlaşma, örtüşme veya çelişme olup olmadığının değerlendirilmesi,
- Programa uygulanacak mevzuat hükümlerine uyum derecesinin belirlenmesi,
- Yönetimin, programı icra etmede arzu edilen sonuçları daha etkin bir şekilde veya daha düşük maliyetle verebilecek alternatifler üzerinde durup durmadığının belirlenmesi,

- Programları daha iyi çalıştıracak yolların bulunması,
- Programın etkililiğini gözetip ölçerek raporlayacak yönetim kontrol sistemlerinin yeterliliğinin değerlendirilmesi,
- Yönetimin raporlamada kullandığı etkililik ölçütlerinin geçerliliğinin ve güvenilirliğinin belirlenmesi.

Yönetim Denetimi

INTOSAI Denetim Standartları yönetim denetimini, kamu harcamalarının yönetim ilkelerinin ışığında analizi ve irdelenmesi biçiminde tanımlar (*INTOSAI, Auditing Standards, Glossary*). Burada yönetimin karar verme süreçleri masaya yatırılır. Bu süreçlerin posedürleri, organizasyonu, dokümantasyonu gibi yönleri üzerinde durulur. Bu alanla ilgili bir başka kavram da, Yönetim Uygulamalarının Denetimi'dir. Bu isim, yöneticilerin kararlar almada, bu kararları uygulamada ve arzulan sonuçların ne ölçüde gerçekleştiğini değerlendirmede yararlandıkları çeşitli sistemlerin ve metodların denetlenmesi için kullanılır (Yörüker, 1999: s. 16).

Ek-III Ülkemizde Genel Kabul Gören Denetim Tanım ve Türleri ile Denetim Addedilen Faaliyetlere ve Denetim Yapan Kişi, Kuruluş ve Mercilere Örnekler

Türkçe Kaynaklarda Denetim Tanımları ve Denetime Atfedilen Anlamlar

Terim	Anlamı ve Alıntının Yapıldığı Kaynak
<i>Denetim</i>	“Kamusal erklere sahip kurum ve organlar, gereğinde zor kullanma gücüne dayanarak, yönetilenler üzerinde denetim yapabilirler. Ancak, bu denetim, özellikle demokratik toplumlarda tek yanlı değildir. Yönetilenlerin de benzer alanlarda ve çeşitli yollardan yönetenleri, kamusal kurum ve organları denetlemesi, onların yetkilerini sınırlaması olanaksız değildir. “Bu sınırlama, sosyal ve siyasal alanda, dernekler, diğer mesleki örgütler, sendikalar, siyasal partiler, basın, kamuoyu; ekonomik alanda, şirketler, kartel ve tröstler, holdingler, sermaye gücü, işveren sendikaları ve birlikleri vb. tarafından ve doğal yollardan yapılabildiği gibi; seçimler, referandum, plebisit, halkın vetosu ve girişimi gibi demokratik kurumlar ve usullerle de gerçekleştirilebilir.” (C. Atay/ s. 28)

Dış Denetim

Anayasa Mahkemesi, Devlet Denetleme Kurulu, Parlamento, Sayıştay, Adliye Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemeleri ile Danıştay, KİT'ler üzerinde bakanlar, yerel yönetimler üzerinde vesayet makamları dış denetim yapan kurumlar olarak nitelendirilmektedir (C. Atay/ s. 27).

Dış denetim, kanunların bazı yükümlülükler yüklediği özel kişilerin ve kuruluşların bu görevleri kanunlara uygun biçimde yerine getirip getirmediğinin denetlenmesidir (İdarenin Yeniden Düzenlenmesi/ s. 63).

Yasaların verdiği görev ve sorumluluklar çerçevesinde gerçek kişi ve özel hukuk tüzelkişiliğine sahip kuruluşların denetlenmesi anlamındaki *dış denetim* de anılan kişi ve kuruluşların görev ve sorumluluklarını hukuka uygun biçimde yapıp yapmadıklarıyla ilgilidir (KAYA Raporu/ s. 41).

Dış Teftiş

bak. Dış Denetim

Doğal Denetim

(Örnek) siyasal plandaki toplu protesto gösterileri gibi doğal ve ani tepkiler, siyasal kararlar üzerinde bir denetim etkisi yapabilir (C. Atay/ s. 37).

Hiyerarşik Denetim

Üstün astlarının çalışmalarını gözetme ve yönlendirmesi (KAYA Raporu/ s. 40).

(İç kontrol mekanizmalarından olan "işe nezaret" ülkemizde genellikle "hiyerarşik denetim" olarak adlandırılmaktadır.)

İç Denetim

İç denetim, bir örgütün kendi içinde denetlenmesidir. Ancak iç denetim göreceli bir kavramdır. Örgütün boyutu olarak neyin ölçüt alındığına bağlıdır. Örneğin, eğer devlet örgütü içinde tüzel kişilik ölçüt olarak alınırsa, her tüzel kişilik örgütünün faaliyetlerinin yine kendi organları tarafından denetlenmesi bir iç denetimdir. İç denetim son tahlilde, özdenetime kadar indirgenebi-

lir. Tüzel kişiliğin kapsamının genişlemesi oranında iç denetimin kapsamı da genişler. Örneğin, devlet faaliyetlerinin denetimi denildiğinde, söz konusu olan bir iç denetimdir. Bu açıdan hiyerarşik denetim her zaman bir iç denetim türüdür (C. Atay/ s. 38).

İç denetim, idarenin kendi kendini denetlemesi, yani hizmeti yürüten görevlilerin işlemlerinin denetlenmesidir. Memurların mertebeler silsilesine uyarak yukarıdan aşağıya doğru yaptıkları kontrolü de ifade eden hiyerarşik denetim (İdarenin Yeniden Düzenlenmesi/ s. 63).

Yönetim sisteminin kendi kendini denetlemesi anlamında, iç denetim, işgörenler eliyle yürütülen işlemlerin denetlenmesine yönelik eylemleri kapsamaktadır (KAYA Raporu/ s. 40).

İç Teftiş

bak. İç Denetim

İdari Teftiş

bak. Yönetimsel Denetim

Mali Denetim

Devlet parasının toplanması, sarfının yapılması ve emvalinin gayeye uygun kullanılıp kullanılmaması “mali denetim”e girer (MEHTAP Raporundan zikreden: U. Demirkan/ s. 4).

Mali denetim kavramını “bir iş ya da çabanın maliye bilimi kurallarına, mali yasaların kurallarına ya da mali düşünce kurallarına uygunluğunun zaman içinde araştırılması eylemi” olarak tanımlayabiliriz (U. Demirkan/ s. 4-5).

Yönetimin ayniyat ve akçalı işlemleriyle ilgili denetim (KAYA Raporu/ s. 40).

Mali Murakabe

“*Mali murakabe, çok defa, devlet gelirinin, giderinin ve mevcutlarının denetlenmesi*” anlamına gelmektedir (MEHTAP Raporundan zikreden: U. Demirkan/ s. 4).

Mali Teftiş

Mali teftiş (denetleme), bütün idarenin mali işlemlerinin ve levazım işlerinin titizlikle incelenmesi”dir (MEHTAP Raporundan zikreden: U. Demirkan/ s. 4).

Mali teftiş (denetleme), iç teftişin bir ünitesi olarak “kuruluşun bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü safhalarında, muhasebe planlarının uygulanması, kayıtların tutulması ve diğer muhasebe işlemleri üzerinde, genellikle malzemenin (sabit ve mütedavil kıymetlerin) kullanılması, ikmali ve onarılmasına ilişkin işlemler üzerinde ve hiyerarşik mali kontrol işlem ve eylemleri üzerinde yapılan teftiş(denetim)lerdir” (TODA-İE- “Birinci Teftiş ve Denetleme Hizmetleri Geliştirme Programı – Teftiş ve Denetleme Hizmetleri Geliştirme Ortak Eki, Ek: B” Zikreden: U. Demirkan/ s. 4).

Personel Denetimi

Yer değiştirme, disiplin soruşturması, ceza yetkileri (konuların denetlenmesi) (C. Atay/ s. 31-32).

Vesayet Denetimi

Yerel yönetimlerle, yerinden yönetim kuruluşlarının organ, eylem ve işlemleri yönünden merkezi yönetimce yapılan *vesayet denetiminin* ...dış denetimden ayrı bir kavram olduğu... (KAYA Raporu/ s. 41).

Yönetsel Denetim

Disiplin kurulları ve denetimi (C. Atay/ s. 162 ve devamı).

Mevzuatın görevlilerce tam olarak uygulanmasını izleyip gözetme anlamında kurumların denetim birimleri kanalıyla yürütülen denetim (KAYA Raporu/ s. 40).

Denetim Kavramı İçinde Düşünülen Kimi Faaliyetler

- Kanunların TBMM’de tartışılması (*mali denetim*).
- Aşağıdan yukarı denetim: bazı kez de aşağıdan yukarı doğru mali denetim yapılmaktadır. Örneğin vergilemede mali denetim, vergi memuru, şef, vergi dairesi müdürü, vergi inceleme elemanı tarafından yapılmaktadır.
- Harcamacı kuruluşların hazırladığı bütçe teklifleri üzerinde bütçe otoritesince yapılan tetkikatı denetim olarak adlandırılıyor. Bu işleme bütünüyle mali denetimdir deniliyor. Bu mali denetimin(!) ödenek pazarlığıyla bittiği belirtiliyor ve “*giderlerin en etkili denetim safhası ve türü bu denetim olmaktadır*” deniliyor.
- DPT’nin bütçenin hazırlık safhasında harcamacı kuruluşlarla yaptığı ödenek görüşmeleri mali denetim sayılıyor.
- Ceza yargısı ve denetimi, askeri ceza yargısı ve denetimi, hukuk yargısı ve denetimi, yönetsel yargı ve denetimi, Anayasa Mahkemesi denetimi (*yüce divan, khk’ların denetimi*).

Denetim Yapan Kimi Makamlara Örnekler

- Vatandaşların başvurmaları sonucu doğan yargı erkinin denetimi: Anayasa Mahkemesi, Danıştay, Sayıştay, Adliye mahkemeleri...
- Diğer kuruluşların mali denetimi: takdir, itiraz, temyiz komisyonları, uzlaşma kurulları
- Saymanlar, defterdarlar, malmüdürleri, ayniyat saymanları, milli emlak müdürleri
- Yüksek Planlama Kurulu, Devlet Planlama Teşkilatı, Banka Kredilerini Tanzim Komitesi, Yabancı Sermayeyi Teşvik Komitesi, Fiyat Kontrol Komitesi
- TBMM Komisyonları,
- Cumhurbaşkanı,
- Başbakan, Bakanlar Kurulu, Bakanlar.

Notlar

1. Dışarıdan görünüm bu olmakla birlikte, bu durumun, hükümetlerin işine geldiği de dikkatlerden kaçmamalıdır. Ülkemizde hükümetlerin parlamento çoğunluğuna, bu çoğunluğun da uygulamada liderler egemenliğindeki siyasi partilere dayandığı bir siyasi yapılanma söz konusudur. Bu yapılanmanın bir sonucu olarak bizde, şeklen farklı gözüксе de, özde, yürütme yasamaya egemendir. Hal böyle olunca, TBMM çoğu kez, hükümetlerin hazırladığı yasa tasarılarını görüşen ve kabul eden bir merci durumunda kalmaktadır. Genel bir kural olarak hükümetlerin hazırladığı tasarılar az bir değişiklikle kanunlaşır. Öyleyse, yasaların en ince ayrıntıyı bile düzenlemesi yasamanın değil, yürütmenin tercihidir. Öte yandan, ayrıntıda düzenlemeler yapan yasalar, idarenin kendi sorumluluğunda idari düzenlemeler yapmasına olanak bırakmadığından, bu durum hükümetlerin ve idarenin yönetme sorumluluğunu da azaltır. Yönetime ilişkin ayrıntıların bile mevzuatla düzenlendiği bir ortamda her türlü yönetim aksaklığı rahatlıkla ve haklı olarak yasaların yetersizliğine mal edilebilir. Dolayısıyla en ince ayrıntıların bile kanunlarla tespit edilmesiyle hükümetler, bir yandan yönetme yükümlülüğünden ve de yönetimlerinden ötürü parlamentoya ve kamuya hesap verme yükümlülüğünden kurtulurlar, bir yandan da bürokrasiyi (idareyi) sımsıkı bağlarlar. Mali yönetimin diğer öğelerinin de buna göre biçimlenmesiyle kamu kaynaklarını kullanma durumunda olanların yönetimlerinden ötürü hesap verme yükümlülükleri, gelir ve giderlerin hesabını tutan görevlilerin mevzuata aykırı işlemlerden ötürü kişisel ve mali sorumlulukları biçimine dönüşür. Bu bağlamda denetim, yöneticilerin hesap verme yükümlülüğü süreçlerinin güvenilirliğini ve inanılabilirliğini parlamentoya raporlayacağına, sayman ve tahakkuk memurlarının kişisel ve mali sorumluluklarını tayin için hatalı işlemler arayıp bulmaya yönelir. Bu da bütçe çevrimini kesintiye uğratar; yani bütçe uygulamalarının sonucuna ilişkin bilgi ve bulgulara erişilemez, ve bunlar tarafsız ve bağımsız bir değerlendirme sonunda düzenlenmiş raporlar olarak, bütçe hakkını kullanan TBMM'nin önüne konulamaz. Dolayısıyla da izleyen yıllar bütçelerinin yapımında kullanılamaz. Dikkat edilirse yasalar, hükümetlere ve idarelere bıraktığı alanların hemen hepsinin tüzük, yönet-

melik, bakanlar kurulu kararı türünden yine kendisi gibi birer hukuk tasarrufla, yani mevzuatla düzenlenmesini öngörür. Bu bakımdan bu çalışmada yasalar/kanunlar sözcükleri, çoğu kez, bu hukuk tasarrufların tümünü kapsamak üzere kullanılmıştır.

2. Bütçe rejimimize egemen olan bu anlayış, denetim fonksiyonunun temel amacını genel olarak geçmişteki hataların, yolsuzlukların ve usulsüzlüklerin hepsini teker teker bulup ortaya çıkarmak, sorumlularını cezalandırıp caydırıcı bir ortam yaratarak gelecekteki hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları önlemek yönünde biçimlendirmiştir.
3. Bununla birlikte, Genel Bütçeye dahil bütün daireler ile Katma Bütçeli idarelerin ödenek üstü harcamada bulunması, TBMM'nin de bu ödenek üstü harcamaları kesin hesap kanunlarının görüşülmesi sırasında "*tamamlayıcı ödenek*" adı verilen, mevzuatta düzenlenmemiş ve mali hukukumuzda hiç de yeri olmayan bir yolla kabulü, bu açıklamalara istisna teşkil eden bir uygulama olarak gelişmiştir. Kanaatimizce *tamamlayıcı ödenek*, aslında, sistemin kendi kendini koruması için bulunmuş bir yoldur. Çünkü mevcut kamu mali yönetim sistemimiz, karar verici durumundaki üst yönetimin, yani *bir kurum ve kuruluşun en üst yöneticisinin bütçe uygulamalarının hesabını vermekle yükümlü olması ilkesine* değil, unvanları "*sayman*" olan, karar verme süreçlerine katılmaları çoğu kez söz konusu dahi olmayan, esasen harcamacı kurum ve kuruluşlara değil Maliye Bakanlığına mensup olan görevlilerin gerek kendilerinin, gerek ilgili kurum görevlilerinin ve gerekse kendi maiyetlerinin hata ve yanlışları sonucu ortaya çıkan mevzuata aykırı ve/veya fazla ödemelerden şahsen ve malen sorumlu tutulmaları esasına dayandırılmıştır. Ödenek üstü harcama bütçe kanununa aykırı bir durumdur, yani mevzuatın ihlalidir ve sırf bu nedenle de ödenek üstü harcanan meblağların saymanlara tek başlarına ödettirilmesiyle müeyyidelendirilmiştir. Öte yandan hiçbir kamu görevlisinin ödeyemeyeceği büyüklükteki ödenek üstü harcamaya, üst yönetimin bilgisi ve hatta talimatı dairesinde saymanca izin verildiği bilinmektedir ve bütçe sisteminin yetersizliği nedeniyle bu yola izleyen yıllarda da başvurulacaktır. Kurum ve kuruluşların üst yönetimlerinin sorumsuzluğunun esas olduğu mevcut mali yönetim sisteminin devamı için, bir yandan bütçeyle verilen ödeneklerin aşılamayacağı kuralı korunacak, bir yandan da yapılan ödenek üstü harcamalar için saymanların sorumluluğuna gidilmeyecek bir yolun bulunması gerekmiştir. (*Eğer saymanlar ödenek üstü harcamalardan sorumlu tutulurlarsa ya Devlet ileriki yıllarda sayman olarak görevlendirecek kimseyi bulamayacak veya ödenek üstü harcamaya izin verilmeyeceği için, belki de çoğu siyasiler bakımından pek önemli olan kimi*

kamu harcamaları yapılamayacaktır.) Sayıştay'ca genel uygunluk bildirimlerine konu edilen ödenek üstü harcamalar, yani bütçeyle verilen ödenek limitlerinin üzerinde yapılan harcamalar bu nedenle tamamlayıcı ödenekle karşılanır. Aksi durum mevcut sistemin intiharı anlamına gelir.

Değişik bir bakışla, tamamlayıcı ödenek konusuna Yasa koyucunun bir başka yasa (Kesin Hesap Yasası) nedeniyle Bütçe yasasındaki tercihini değiştirdiği biçiminde değişik bir yorum da getirilebilir. Ancak bu yorum, çok kısa bir zaman dilimi, belki de aynı gün içinde TBMM'nin birbirine taban tabana zıt iki ayrı irade sergilemesini (yani bir yandan evvelki yılın bütçe uygulaması sonucunda ödenek limitlerini aştığı kesinleşen miktarlar için tamamlayıcı ödenek verip idareyi ve ilgili görevlileri azad eylerken; bir yandan da biraz önce ihlalinde sakınca görmediği aynı kuralı, ödeneklerin aşılamayacağı kuralını, yeni yıl bütçesine tekrar koyması durumunu) izah edemez.

4. Kanımızca biraz da bu yüzden Sayıştay Denetimi tekil işlemlerin mevzuata uygunluğunun belirlenmesi olarak kalmıştır. Çünkü yukarıda tanımladığımız tarzda tutulan kayıtlara dayalı olarak düzenlenmiş olan mali tablolar hakkında bir denetim görüşü oluşturmanın ve bir tasdik şerhi belirtmenin fazlaca bir anlamı olmasa gerek. Aynı faktörün, yani kurumsal hesap düzenlememe gerçeğinin, iç denetimin gelişip serpilmesini, bu alanda yeni yeni geliştirilen bir çok fonksiyonu ifa etmesini engellediğini de işaret edelim.
5. Bu oluşumu, sürekli olarak koalisyon hükümetlerinin kurulması zorunluluğuyla ve koalisyonları oluşturan siyasi partilerimizin birbirlerine güvensizlikleriyle açıklamak mümkündür. Gene de belirtmek gerekir ki: bakanlar Başbakana niyabeten görev yaptıkları için her bakanlık, aynı zamanda Başbakanın da ofisidir. Bu yüzden de Başbakanın ofisi demokratik ülkelerde minimum düzeyde örgütlenmiştir ve bu düzey ihtiyacı karşılamaya yeterlidir.
6. İller İdaresi Kanununun idari ve mali uygulamalara olan etki ve yansımalarının analizi ile bu yasanın öngördüğü yönetim tarzının getirileri ve götürüleri, yerel yönetimlerle de bağ kurularak, ayrı bir inceleme konusu yapılmalıdır.
7. Yeni Zelanda'daki bu uygulama için bakınız: Yılmaz, Hakkı Hakan; *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği*, DPT yayını, Haziran 1999.
8. Buradaki "kontrol" sözcüğünün, Fransızca'sı "contrôle" olan ve denetim anlamına gelen sözcükle bir ilgisi yoktur. Kıta Avrupa'sı ülkelerinin ço-

ğunda (Türkiye de dahil), Latin Amerika Ülkelerinde, Doğu Avrupa'da kontrol sözcüğünün denetim ile eş anlamlı olarak kullanılması nedeniyle iç kontrol terimi, çoğu kez "iç denetim" ile karıştırılmaktadır.

9. Burada şu hususu belirtmekte yarar var: son 40-50 yılda denetim alanında yaşanan yeniliklere hep İngiltere, ABD, Avustralya, Kanada gibi ülkelerin ofis tipi sayıştayları öncülük ettiğinden bunların uyguladığı denetim tarzı *modern (çağdaş) denetim* olarak adlandırılmaktadır. Atıf kolaylığı da dikkate alınarak, bu tarz denetime bu çalışmada da "*çağdaş denetim*" adı verilecektir.
10. Bu çalışmada İngilizce "*Accountability*" (ki bu sözcüğün kimi dillerde tam karşılığının olmadığı bilinmektedir ve Türkçe'deki "sorumluluk" sözcüğü bunu tam olarak karşılamamaktadır,) sözcüğünün Türkçe karşılığı olarak, içinde geçtiği metinlerdeki yerine göre "*hesap verme yükümlülüğü*", "*hesap verme sorumluluğu*" ve "*hesap verebilirlik*" terimleri özel bir maksat olmaksızın birbirinin yerine geçebilir biçimde kullanılmıştır.
11. Denetim dünyasında mali denetim teriminin, bazı küçük farklarla, düzenlilik denetimi, uygunluk denetimi, tasdik denetimi gibi terimlerle eş anlamlı olduğu kabul edilmektedir. Denetim türleri ve bunların tanımları hakkındaki açıklayıcı bilgi için (Ek: II)'ye bakınız.
12. Denetim Standartları konusuna ilgi duyanlar, Türkçesi T. C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları arasında yer alan "INTOSAI Denetim Standartları" nı inceleyebilirler.
13. Bu konuda, mali sistemimize model aldığımız Fransa'dan ayrılmaktayız. "*Mukayeseli Maliye: Amerika Birleşik Devletleri-Fransa-İngiltere-Sovyet Rusya*" [Laufenburger, Henry; (Çev. Feyzioğlu, Dr. Bedî N. ve Barda, Dr. Süleyman), İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No. 687, İstanbul, 1956.] adlı eserin 33. sayfasında yer alan bilgiye göre, bize modellik ettiği iddia edilen dönemde Fransız Sayıştay'ının kaza (yargı) yetkisi saymanlar üzerinde değil, hesaplar üzerindedir. Duruma göre Sayıştay hesapların düzenliliğine dair "*beraat kararı*", hesapların fazla verdiğine dair "*hesabın avanslı olduğu kararı*" veya hesapların noksan olduğuna dair "*açık kararı*" vermekte; saymanın sorumluluğu ise, Sayıştay tarafından verilen bir hükümle değil, bizzat idarece alınan kararlarla saymana zimmet ve tazmin yükletilmek suretiyle tespit edilmekteydi. Bu durumun çağdaş mali denetimdeki "*görüş bildirme*" ve "*tasdik şerhi verme*" ile son derece yakın olduğu gözlerden kaçmamalıdır. Bu itibarla, Türk Sayıştayının Fransız Sayıştayını hangi hususlarda ve ne dereceye kadar model olarak benimsediği hususunun ciddi biçimde araştırılması gerekir.

14. Ülkemizde egemen olan sorumluluk anlayışının değişik boyutları, Fransa'daki anlaşılma ve uygulanma biçimi ile bu anlayışın temel felsefesi hakkında geniş bilgi için Prof. Dr. Bedî N. Feyzioğlu'nun "*Bütçenin Kontrolü*" adlı eserinin birinci cildine bakılmalıdır.
15. Kanaatimize göre ülkemizde geleneksel olarak denetimin böyle kavranması ile ileride "Bidayetten Zimmettarlık Anlayışı..." bölümünde ve 21 no'lu dipnotta açıkladığımız "*Devlete karşı hesap verme yükümlülüğü*" anlayışı görüşümüzle bağdaşmaktadır. Çünkü Devlete karşı hesap verme yükümlülüğü kurum üst yönetiminin değil (belki de burada üst yönetim bizzet Devleti temsil etmekte olduğundan), saymanındır. Dolayısıyla yolsuzluklarda da birinci derecede sorumluluk saymana aittir. Ve elbette ki denetim bunu tayin etmekle görevlidir!
16. Bize göre bu nitelermeler denetimi değil, yönetimi tanımlamaktadır. Bilebildiğimiz kadarıyla Türkçe "denetim" sözcüğünün İngilizce karşılığı "audit" tir ve İngilizce'deki "control" sözcüğünün teknik anlamda "denetim" ile bir ilgisi yoktur. Fransızca'daki "contrôle" sözcüğünün Türkçe'de bilinen anlamı olan "denetim" sırf benzerlikten ötürü İngilizce "control" sözcüğüne mal ediliyor ve kanaatimizce İngilizce metinlerde görülen her "control" sözcüğüne Fransızca "contrôle" sözcüğünün anlamı yükleniyor.
17. Bir başka çalışmada Sayıştay'ın yargı fonksiyonunun enine boyuna irdelenmesi yararlı olabilir.
18. Bu konuya getirilen bir başka açıklama için Sayıştay denetiminin yargı ile sonlanmasını Türklerin her şeyi mahkemeye götürme alışkanlıklarına bağlayan 1993 tarihli ve "*Republic of Turkey, A Report on the Development of Accounting Financial Reporting and Auditing Services*" başlıklı Dünya Bankası Raporu zikredilmelidir. Ayrıca kıta Avrupa'sı hukuk anlayışına sahip bir çok ülkede (Hollanda, Federal Almanya gibi) denetimin yargı ile sonlanmadığı da hatırlanmalıdır.
19. Çünkü yerleşik mülki idare sistemine dokunulduğunda Türk Kamu Yönetiminde ve dolayısıyla mali yönetimde pek çok taş yerinden oynayacaktır. Esasen yeniden yapılanmanın gündemde olduğu bu günlerde, kamu mali yönetiminin yeniden yapılanması bağlamında mülki idare sistemimizin tartışılmasında, yeniden yapılanmayı sağlıklı bir temele oturtmak bakımından sayısız yararlar olabilir.
20. Kuruluşların harcamalarını Maliye Bakanlığına bağlı olan saymanların onayından geçirmekle, kurumlararası bir kontrol mekanizması kurularak harcamacı kuruluşlardan bağımsız ve onların etkisinde kalmayacak bir harcama yönetim süreci yaratılmak istenmiştir.

21. En büyük amirlerin sorumsuzluğu şöyle izah edilebilir: Kurumsal ve/veya mülki idare bazındaki en büyük amir Devlet'i (daha eski dönemlerde Padişahı) temsil eder. Devlet kendi işleminden ötürü sorumsuzdur; yani, Devleti sorumlu tutacak daha büyük bir güç yoktur. Kural olarak Devletin her kararı doğrudur, yanlış yapmaz; dolayısıyla kararları tartışılmaz ve denetlenemez. Bu öznelilikler dolaylı olarak onu kurumsal ve/veya mülki bölünüm bazında temsil eden en büyük amirler için de geçerlidir: kararlarından (yersiz ödemeye yol açsa da) ötürü sorumlu tutulamazlar. Bugün bir miktar sulanmış da olsa, kanımızca, en büyük amirlerin sorumsuzluğu ilkesinin altında yatan temel düşünce budur.
22. Genel ve katma bütçe uygulamalarının hesabını ülkenin tümüne yaygın saymanlık teşkilatları eliyle Maliye Bakanlığı tuttuğuna ve her saymanlık hesabından da saymanlar sorumlu olduğuna göre, Kesin Hesap Kanunu Tasarısının görüşülmesi sırasında Plan ve Bütçe Komisyonunda, Genel Uygunluk Bildirimiyle bağlantılı olarak veya sair şekillerde gündeme getirilen sorulara cevap verme, kamu hesaplarıyla ilgili tereddütlere açıklık getirme sorumluluğunun, yani hesap verme yükümlülüğünün Hazine adına, Maliye Bakanlığına ait olması, kanımızca, teorik olarak doğrudur.
23. Bu liste, adı geçen sayıştayların Web sayfalarında yer alan rapor isim listelerinden derlenmiştir.

Kaynakça

- ADETEF/TURKEY, “*Budget and Accounting Structure*”, Report No 2, Paris, 1995.
- Atay, Cevdet, “*Devlet Yönetimi ve Denetimi*”, Alfa Yayın No: 552, Hukuk Dizisi: 100, 2. Baskı, Mayıs/1999.
- Atiyas, İzak; Sayın, Şerif, “Siyasi sorumluluk, yönetsel sorumluluk ve bütçe sistemi: Bir yeniden yapılanma önerisine doğru”, Tesev Yayınları: 4, 1997.
- Bozkurt, Ömer; Ergun, Turgay; Sezen, Seriya; “*Kamu Yönetimi Sözlüğü*”, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını No: 283, Birinci basım, Ankara, 1998.
- Demirkan, Uçar. “*Kamusal Mali Denetim: (Türkiye’deki uygulaması ve eleştirisi)*”, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No. 172, Damga Matbaası, Ankara, 1977.
- Dye, Kenneth M. “*Accountability, Auditing and Democracy*”, Public Digest Fund-Curbing Fraud and Corruption in Government Volume VIII, NO. 1, 1997
- Feyzioğlu, Dr. Bedî Necmeddin, “*Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü*” Cilt I, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No. 588, İktisat Fakültesi No. 70, Sermet Matbaası.
- Friedberg A., Geist B., Mizrahi N., Sharkansky I., “*Studies In State Audit*”, Israel State Comptroller’s Office, 1995.
- GAO, US General Accounting Office, “*Government Auditing Standards: 1994 Revision-Yellow Book*”, (GAO/OCG-94-4), <http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>; <http://www.gao.gov/govaud/ybook.pdf>
- GAO, US General Accounting Office, “*Standards for Internal Controls in the Federal Government*”, November 1999, <http://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf>
- Ifac, International Federation of Accountants, “*Auditing For Compliance With Authorities -A Public Sector Perspective*”, <http://www.ifac.org/StandardsAndGuidance/PublicSector/PSC-Study3.html>

- INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions, “*İç Denetim Standartları Kılavuzu*”, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.
- INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions, “*The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*”, http://www.intosai.org/2_LIMADe.html
- INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions, “*Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences In Implementing and Evaluating Internal Controls*”, Issued by The Internal Control Standards Committee, http://www.intosai.org/3_INT-COe.html
- INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions, “*Guidelines for Internal Control Standards*”, Issued by Internal Control Standards Committee, June 1992, http://www.intosai.org/3_INTCOe.html
- INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions, “*Auditing Standards*”, Issued by the Auditing Standards Committee at the XIVth Congress of INTOSAI in 1992 in Washington, D.C., United States as amended by the XVth Congress of INTOSAI 1995 in Cairo, Egypt, http://www.intosai.org/3_AUDSTe.html
- Laufenburger, Henry; (Çev. Feyzioğlu, Dr. Bedi N. ve Barda, Dr. Süleyman,) “*Mukayeseli Maliye: Amerika Birleşik Devletleri-Fransa-İngiltere-Sovyet Rusya*”, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No. 687, İstanbul, 1956.
- James W. ve Cush, Frank A.E., “*Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor*”, Türkçesi: Demirtaş, Haluk, Damga Matbaası, 1952.
- OECD-PUMA, “*Governance in Transition, Public Management Reforms in OECD Countries*”, OECD, 1995.
- Office of the Auditor General of Canada, “*Value-for-Money Audit Manual*”, [http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/99cam_e.html/\\$file/vfm-net.pdf](http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/99cam_e.html/$file/vfm-net.pdf)
- T.C. Merkez Bankası, “*Avrupa Birliği El Kitabı*”, 3. Baskı, Ankara, 1996.
- The Public Audit Forum, “*The Principles of Public Audit*”, A Statement by the Public Audit Forum, <http://www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm>
- TODAİE, “*Kamu Yönetimi Araştırması, Genel Rapor*”, KAYA Kamu Yönetimi Araştırma Projesi, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü yayını, 1991.

DEVLET REFORMU

- TODAİE, “*İdarenin Yeniden Düzenlenmesi, İlkeler ve Öneriler*”, İdari Reform Danışma Kurulu Raporu, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 123, Sevinç Matbaası, Ankara- 1972.
- Uluslararası Para Fonu, IMF, “*Türk Devlet Muhasebesi: Sistemin İncelenmesi ve Öneriler*”, Hazırlayan: J. Pierre Demangel, IMF Uzmanı, Çeviren Atilla İrteş, Faika Sezgin, 24 Mayıs 1978.
- World Bank Report, “*Republic of Turkey, A Report on the Development of Accounting, Financial Reporting and Auditing Services*”, January 1993, World Bank, Washington D.C.
- World Bank, “*Modernizing the Institutional and Technical Framework for Public Expenditure and Personnel Management in Turkey: Aide-Memoire of the Pre-Appraisal Mission*”, Ankara, 30 Eylül 1994.
- World Bank, “*Turkey: Public Financial Management Project, Technical Annex, Public Expenditure and Personnel Management*”, Aide-Memoire, 21 Ekim 1994.
- Yıldırım, Doç. Dr. Turan, “*Türkiyenin İdari Teşkilatı*”, Alkım Yayınevi, Kadıköy, İstanbul, Kurtiş Matbaacılık.
- Yılmaz, Hakkı Hakan, “*Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği*”, DPT Yayını, Haziran 1999.
- Yörüker, Sacit, “*Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri*”, Çeviri, Sayıştay yayını, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 1 Eylül 1999.

Dünya Yüksek Denetim Kurumları ve Sayıştay

Necdet KESMEZ*

Özet

İlk kuruluşları bir çok ülkede 15. ve 16. yüzyıllara kadar giden ancak devlet yapısı içinde bugünkü anlamıyla işlevsellik kazanmaları daha çok 19. yüzyılda gerçekleşmiş olan yüksek denetim kurumlarının başlıca görevleri

- Kamu kaynaklarının doğru, uygun, sağlıklı ve etkin kullanımını,
- Kamu mali yönetiminin sağlıklı gelişmesini,
- Kamu mali yönetimi hakkında ilgili makamlara ve kamu oyuna sağlıklı, tutarlı, doğru, ve objektif bilgiler verilmesini

sağlamak olarak özetlenebilir.

YDK'lar, çoğu kez Anayasalarda yer almakta, Fransa'da olduğu gibi bağımsız bir kuruluş olarak veya Avusturya, İsrail gibi ülkelerde olduğu gibi parlamentoya veya Finlandiya, İsveç gibi ülkelerde olduğu gibi Maliye Bakanlığına bağlı olarak kurulmakta, fakat daima Devlet yapısı içinde önemli bir konuma sahip olmaktadır.

Türkiye'de de Devlet denetimi işlevinin çok eski tarihlerde başladığı ileri sürülmekte ise de bugünkü anlamıyla yüksek denetim 29 Mayıs 1862 tarihinde Divan-ı Muhsebat'ın kurulması ile başlamıştır. Gerek 1876'da ilan olunan Kanun-u Esasi'de ve gerek bundan sonra kabul edilen bütün anayasalarda, anayasal bir kurum olarak yer alan Sayıştay, TBMM adına denetim yapmakla görevli olmakla beraber Anayasanın yargı bölümünde yer almakta, hiçbir makama bağlı bulunmamakta ve bu yüzden Devlet yapısı içinde kendine özgü bir konuma sahip olmaktadır.

* Emekli Sayıştay Üyesi

Yüksek Denetim Kurumları, organizasyon biçimleri itibariyle İngiltere, ABD, Avusturya'da olduğu gibi tüm yetkilerin kurum başkânında toplandığı *monokratik (ofis tipi) kurumlar* veya yetkilerin çeşitli kurullar tarafından kullanıldığı *kurumsal kurumlar* olarak ikiye ayrılır. Bu sonunculardan büyük bir kısmı hesap veya denetim mahkemesi adını alır. Ancak bu ismi taşıyan kurumların bir kısmı, Fransa, İspanya ve İspanya'da olduğu gibi, gerçekten yargı yetkisini haiz oldukları halde, Almanya, Avusturya, Hollanda gibi ülkelerdeki kurumlar, isimleri mahkeme olmasına ve üyeleri yargıç statüsünde bulunmasına rağmen, yargı yetkisine sahip değildirler. Kurumsal yapıya sahip kurumların pek az bir kısmı ise; Japonya, Kore gibi ülkelerde olduğu gibi, mahkeme değil Denetim Kurulu adını alırlar. Türkiye'de Sayıştay, yargı yetkisine sahiptir ve Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Daireler gibi, kararları Sayıştay dışında hiçbir yerde temyiz veya itiraza tabi olmayan, kurullardan oluşmuştur.

Dünya Sayıştayları, 1953 yılında kurulmuş olan *Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Teşkilatı* (INTOSAI) adını alan bir teşkilatın üyesidirler. Bölgesel alt kuruluşları da olan bu teşkilat, komiteleri ve çalışma grupları aracılığıyla yüksek denetimin geliştirilmesi ve etkinliğinin artırılması amacına yönelik olarak kongre, seminer, sempozyum gibi çeşitli toplantılar düzenlemekte, bu toplantılarda yapılan çalışmalar ve varılan sonuçlar çeşitli belgelerde toplanmaktadır. Özellikle bu teşkilatın 1977 Kongresinde kabul edilen ve bugün de güncelliğini ve önemini koruyan *Lima Bildirgesi* yol gösterici olmuştur.

Lima Bildirgesinde de ifadesini bulduğu gibi, Yüksek Denetim Kurumları kendilerine verilen görevler dolayısı ile bazı özelliklere sahip olmalı ve yetkilerle donatılmalıdır. Bu özelliklerin başında Yüksek Denetim Kurumunun bağımsızlığı gelmektedir. Bu bağımsızlık kavramı, denetim programının hazırlanmasında, denetimlerin yürütülmesinde ve varılan sonuçların raporlanmasında YDK'nın özgürce karar verebilmesi (*Kurumsal Bağımsızlık*); başkanın ve üyelerin atanma, görevden alınma, görev süreleri gibi konularda tarafsızlığın korunması (*Kişisel Bağımsızlık*); çalışmaların tarafsız ve bağımsızlık ilkelerine uygun olarak yürütülebilmesi için yeterli kaynağa, harcama serbestisine, ayrı bütçeye sahip olunması (*Mali Bağımsızlık*) gibi hususları içerir.

Gerek Anayasa ve gerek kuruluş kanunu Sayıştay'a tam bağımsız-

lık için, ayrıntı sayılabilecek bir kaç konu dışında, gerekli bütün *yasal* koşul ve olanakları sağlamış bulunmaktadır.

Yüksek Denetim Kurumunun, denetim işlevi ile ilgili olarak, istenen bilgi ve belgelere erişme, gerekli bilgileri vermekten kaçınan kişilerin cezalandırılmasını isteme, inceleme yerini belirleme, işlemleri yerinde ve fiziki olarak inceleme gibi yetkilere sahip olması zorunlu sayılmaktadır. Daha önce şikayetlere neden olan bu konularda yüksek denetim kurumları artık hemen hemen bütün isteklerini elde etmiş bulunmaktadırlar. Türkiye’de ise Kanun Koyucu, daha başlangıçta çok cömert davranmış olduğundan, bu alanda, teknik bazı düzenlemeler dışında, bir ihtiyaç bulunmamaktadır.

Ancak görev alanı konusunda Kanun Koyucunun aynı cömertlikle davrandığı söylenemez. Aksine, TBMM Sayıştay denetiminin parlamentonun mali konulardaki denetiminin en önemli ögesi olduğunu daima gözardı etmekte, her yeni kurulan kurumun veya fonun Sayıştay denetimine tabi olmadığı şeklindeki hükümet önerilerini büyük bir rahatlıkla kanunlaştırmaktadır.

Oysa, Lima Bildirgesi,

- YDK’ların görev alanı ile ilgili esaslar Anayasada belirlenmeli;
- Bütün kamu mali işlemleri, ulusal bütçeye nasıl yansdığına bakılmaksızın YDK’nın denetimine tabi olmalı;
- Mali yönetimin bir bölümünün ulusal bütçe dışında bırakılması, bu bölümün Yüksek Denetim dışında tutulmasını gerektirmemeli

şeklinde çok önemli ilkeleri içermektedir.

Sonuç

Başta Avrupa olmak üzere diğer ülkelerdeki yüksek denetim kurumları ile karşılaştırıldığında Sayıştay’ın, görev alanındaki bazı kısıtlamalar ve bazı çok önemli sayılmayacak eksiklikler dışında, her türlü imkâna sahip Anayasal bir kurum olduğu, ancak Anayasa ve kanunlarda öngörülen görevleri yerine getirmek ve demokratik sistemin sağlıklı işlemesi ve kendisinden beklenen işlevi sağlamak açısından etkinliğinin yeter düzeye erişememiş olduğu kanaatine varılmaktadır.

Supreme Audit Institutions And Sayıştay

Necdet KESMEZ*

Summary

The role of the supreme audit institutions, which, in the contemporary sense of supreme audit, started to function in 19th century, though in many countries their history goes back to 15th and 16th centuries, could be summarised as

- Ensuring appropriate and efficient utilisation of public funds;
- Promoting sound public financial management;
- Informing relevant authorities and the general public on the operations of the public financial management.

Usually, SAIs are established by the constitution as an independent institution like France, or are attached to the Parliament like in Austria, Israel or affiliated to the Ministry of Finance like in Finland and Sweden; but they always occupy a significant position in the structure of the state.

It is asserted that, in Turkey also, state audit function commenced in early dates however supreme audit in contemporary sense started by the establishment of the Court of Accounts in 29 May 1862.

Turkish Court of Accounts which was established as a constitutional institution by the Constitution of 1876 and also by the other subsequent Constitutions, is provided in the judicial section of the Constitution and is not attached to any authority. Therefore it enjoys a sui generis position in the structure of the state, in spite of the fact

* Retired Member of the Turkish Court of Accounts

that it is empowered to carry out audit tasks on behalf of the Grand National Assembly of Turkey.

SAI's are of two types: Monocratic institutions where chief executive holds all the powers, as in the United Kingdom, USA and Australia and collegiate institutions where powers are utilised by various boards. Some of the latter institutions are called as court of accounts or audit. Some of the institutions which are entitled as court, do enjoy judicial powers like in France, Spain and Argentina, whereas some others like in Germany, Austria and Holland do not, though they are also named as courts and their members enjoy the statute of judges. On the other hand, a small number of collegiate institutions are not designated as courts but called as Board of Audit like in Japan and Korea. In Turkey, Sayıştay, posses judicial powers, embodies such colleges as The General Assembly, Board of Appeals, Board of Chambers and Chambers whose decisions could not be appealed to or challenged by any other authority outside the Sayıştay itself.

SAI's of the World are members of to International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) which was constituted in 1953. This organisation arranges through its regional subordinate organisations, standing committees and working groups, many congresses, seminars, symposiums intending to advance and enhance the effectiveness of supreme audit. The proceedings and conclusions of these meetings are compiled and publicised in various guidelines, statements, declarations, etc. Lima Declaration which was accepted in 1977 Congress of INTOSAI, has served as an enlightening guide and still maintains its import and topicality.

Supreme Audit Institutions should possess certain characteristics and be endowed with certain powers. As it was stated in Lima Declaration independence of the Supreme Audit Institution occupies the leading place among these characteristics.

The concept of independence comprises of such components as (1) freedom of decision in preparing audit program, executing audit tasks, and reporting audit results (Institutional Independence); (2) preservation of impartiality in such matters as appointment, tenure, removal from office of the president and members of the institution (Personal Independence); (3) possession of sufficient resources,

a separate budget and freedom of disbursement to carry out work in accordance with the principles of independence and impartiality (Financial Independence).

Both the Constitution and the relevant laws have furnished Sayıştay with all the legal provisions and resources necessary for enjoying full independence, except in some points which could be regarded as technicalities.

It is essential that a Supreme Audit Institution should , in relation to its audit function, possess such powers as to access the required information and documents, to be able to demand punishment of persons evading from supplying necessary information, to be free to choose the audit site, to have authority to inspect and examine operations on the premises of the auditee.

Supreme audit institutions have now obtained almost all of their demands regarding matters which were the subject of previous complaints. In Turkey, except on some technical matters there remains no need for further amelioration, due to the very generous attitude of the legislative authority at the beginning.

It is not possible, however, to assert that the same generosity was maintained by the legislative authority with regard to the scope of audit. On the contrary, Grand National Assembly of Turkey, constantly ignores the fact that supreme audit constitutes the essential part of the Parliament's duty to supervise public financial performance and consequently Parliament very easily yields to the proposals of the Government, requesting exemption from supreme audit when establishing a new organisation or introducing a new activity in an existing one. Whereas, in this context, the Lima declaration states that:

- The basic audit powers of Supreme Audit Institutions shall be embodied in the Constitution;
- All public financial operations, regardless of whether and how they are reflected in the national budget, shall be subject to audit by Supreme Audit Institutions;
- Excluding parts of financial management from the national budget shall not result in these parts being exempted from audit by the Supreme Audit Institution.

Conclusion

In conclusion we reach to the opinion that Sayıştay, is a constitutional institution enjoying every kind of powers and facilities comparable to those of the leading SAIs of the World, except in matters related to delimitation of its audit area.

I. Giriş

A. Genel

Bu bildiride anayasal bir kurum olan Sayıştay yapısı, görevleri ve yetkileri açısından Dünyadaki benzerleri ile karşılaştırılarak incelenecektir.

Yüksek Denetimin başlangıcı çok eskidir, öyle ki, birçok Yüksek Denetim Kurumu kuruluşunu en az 15. ve 16. yüzyıllara kadar götürmektedir. Yüksek Denetim, önceleri hükümdarın emrinde olan hazine hesaplarının doğru tutulmasını sağlamak ve hükümdarı devletin mali durumu hakkında bilgilendirmek amacıyla yapılmıyordu. Daha sonra hazine, hükümdarın özel mal varlığı olmaktan çıkıp “devlet hazinesi” haline gelince sayıştay denetiminin muhatabı hükümet oldu. Bugün ise sayıştay denetimi önce parlamento sonra da halk için yapılmaktadır.

Bu birkaç cümle ile özetlenen gelişme her ülkede uzun tartışmalarla, hatta mücadelelerle gerçekleşmiştir. Pek çok bakımdan ilginç olan bu gelişmenin tarihinden ziyade bugün erişilen durumu incelemenin bu çalışmanın amacı bakımından daha yararlı olacağı düşünüldüğünden tarihçe konusunda burada ayrıntıya girilmeyecektir.

B. Siyasi Sistem

Ancak bir hususun vurgulanması yerinde olacaktır. Sayıştayların kuruluşları veya yeniden yapılandırılmaları çoğu kez ait olduğu ülkedeki siyasi değişikliklerle eşzamanlı olarak vuku bulmuştur.

Modern Sayıştay denetiminin şekillenmeye başlaması Avrupa’da daha çok 1850-70 yıllarına rastlamaktadır. (Aşağıda açıklanacağı gibi Memleketimizde de bu anlamdaki ilk Sayıştay 1862 yılında kurulmuştur.) Birinci Dünya Harbi ve sonrasında vuku bulan siyasi değişikliklere paralel olarak bu tarihlerde de bazı sayıştaylar kurulmuş veya yeniden yapılandırılmıştır.

Son 20 yılda ise, Sayıştayların, devlet içindeki konumları ve teşkilat yapıları bakımından değilse bile, görev alanları ve denetim yaklaşımla-

rı açısından köklü değişikliklere maruz kaldıklarını görmekteyiz. Bu dönemdeki gelişmelerde 1953 yılında kurulmuş olan Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Teşkilatı'nın çalışmalarının büyük payı olduğunu kabul etmek gerekir. Özellikle bu teşkilatın 1977 Kongresinde kabul edilen ve bugün de güncelliğini ve önemini koruyan Lima Bildirgesi (INTOSAI,1977) yol gösterici olmuştur.

İçinde bulunduğumuz küreselleşme süreci, sayıştay denetimine yeni ufuklar açacağı benzenmektedir. Gerçekten özelleştirme, deregülasyon, saydamlık, iyi yönetim, çevrecilik gibi kavramlar Dünyada birçok Yüksek Denetim Kurumunun hedeflerine, plan ve programlarına, görev alanlarına ve denetim yaklaşımlarına yansımaya şimdiden başlamıştır.

C. Divanı Muhasebat'tan Sayıştay'a

Memleketimizde de devlet denetiminin tarihinin çok eskiye dayandığı yolunda görüşler vardır. (Akagündüz,1997:15-23)

Ancak Modern anlamda Sayıştay 1862 yılında kurulmuş daha sonra 1876'da kabul edilen ilk anayasamızda yerini almıştır. Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin ilk kabul ettiği kanunlardan biri de Divanı Muhasebat'ın yeniden kurulması ile ilgilidir. Ancak cumhuriyet döneminde Sayıştayla ilgili kapsamlı yasal düzenleme 16 Haziran 1934 tarihli ve 2514 Sayılı Divanı Muhasebat Kanunu ile yapılmıştır.

Silahlı Kuvvetler elinde bulunan Devlet mallarının Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlenmesi usulleri, Milli Savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak kanunla düzenlenir. Sayıştay'ın 1924 ve 1960 Anayasalarında olduğu gibi bugünkü Anayasamızda da yer aldığını görmekteyiz (Sayıştay, 1972).

Mamafih, Sayıştay'ın bugünkü şekliyle ve adıyla kurulması 1982 Anayasası'ndan çok önce 21.2.1967 tarih ve 832 Sayılı Sayıştay Kanunu ile olmuştur. Bu kanunda 21.5.1970 tarih ve 1260 sayılı, 7.3.1985 tarih ve 3162 sayılı, 1.11.1990 tarih ve 3677 sayılı, 26.6.1996 tarih ve 4149 sayılı kanunlarla değişiklik yapılmış bulunmaktadır.

II. Görev ve Rol

A. Tanım

Tarihi bu kadar eskiye dayanan Yüksek Denetim Kurumlarının devlet yapısı içindeki görevi uzun tarihine yakışır bir önem taşımaktadır.

Bu görev, kısaca kamu gider, gelir ve ve mallarını denetlemek ve rapora bağlamak şeklinde tanımlanabilir. Bazı Yüksek Denetim Kurumları buna ilave olarak kamu fonlarının ve mallarının yönetiminde verimlilik etkinlik ve tutumluluk ilkelerine uyulup uyulmadığının değerlendirilmesi ile de görevlidirler. Denetimler sonucunda elde edilen kamu kaynakları ve malları ile ilgili nesnel, tarafsız ve doğru bilgileri içeren raporları karar verici makamlara ve kamuoyuna sunmak da bu göreve dahildir. Bugün içinde bulunduğumuz küreselleşme ve bilişim toplumu süreçleri yüksek denetim kavramına yeni boyutlar kazandırmış, Yüksek Denetim Kurumlarının görev ve rolünde de şimdiden bazı gelişmeler gözlemlenmeye başlamıştır.

Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Teşkilatı'nın (INTOSAI¹) 1977'de Peru'da yaptığı kongrede kabul edilen ve Lima Bildirgesi adıyla anılan belge bugün de önemini korumakta ve bütün Dünya Yüksek Denetim Kurumlarına ışık tutmaktadır. Anılan Bildirgenin dibacesinde YDK'ların amacının

- Kamu kaynaklarının uygun ve etkin kullanımını,
- Sağlıklı mali yönetimin gelişmesini,
- Objektif raporlar yayınlayarak kamu makamlarına ve genel kamuoyuna bilgi iletilmesini

sağlamak olduğu belirtilmektedir. Aynı bildirgenin birinci maddesinde, denetimin kendi başına bir amaç olmadığı ifade edildikten sonra denetimin hedefleri

- Kabul edilen standartlardan ayrılmaları saptamak,
- Hukukilik, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinden sapmaları düzeltici işlemin yapılmasını mümkün kılacak kadar erken ortaya çıkarmak,
- Hesap verme yükümlülüğünde olanları sorumlu tutmak,

- (Husule gelen) zararın telafi edilmesini sağlamak veya bu tür ihlalleri önlemek ya da en azından güçleştirmek

olarak gösterilmektedir.

Lima Bildirgesinde yer alan bu hükümler yerine getirilmeye çalışılmakla beraber Yüksek Denetim Kurumlarının rolü ve görevi uygulamada şüphesiz ülkeden ülkeye o ülkenin siyasi rejimine dayalı olarak değişmektedir.

B. Vizyon ve Misyon

Görüldüğü gibi yukardaki tanımda, sözü edilen görevin kimin adına ve ne amaçla yapıldığı konusuna yer verilmemektedir. Oysa Yüksek Denetimin kimin için ve ne amaca hizmet etmek üzere yapıldığı, Yüksek Denetim Kurumu'nun devlet yapısı içindeki konumunun ve sahip olması gereken niteliklerin ve yetkilerin belirlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Demokrasilerde, yüksek denetimin parlamentonun işlevi ile yakından ilişkili olduğu görülmektedir. Gerçekten, konumu ve görevlendirilmesi itibarıyla doğrudan parlamentoya bağlı veya ilintili olmayan Yüksek Denetim Kurumlarında dahi yüksek denetim, sonuçta parlamentonun denetim işlevi ile örtüşmektedir. O kadar ki, bağımsız ve etkin bir Yüksek Denetimin varlığı, günümüzde, demokrasilerin olmazsa olmaz bir koşulu sayılmaktadır.

Sayıştay denetimi ile demokratik rejim arasındaki bu bağ, Yüksek Denetim Kurumunun devlet içindeki rolüne, ya da iş idaresinden ödünç alınan moda terimleri kullanırsak, Yüksek Denetim Kurumunun vizyonuna ve misyonuna, ayrı bir derinlik ve önem kazandırmaktadır. Gerçekten bazı Yüksek Denetim Kurumlarının kuruluş kanunlarında yer alan amaç ve görevle ilgili hükümlerde değilse bile, yetkili organlarınca kabul veya ifade edilen vizyon ve/veya misyon tanımlamalarında bu bağın öne çıktığını görmekteyiz.

Birkaç örnek vermek yararlı olabilir. Yanda (*bak.* Kutucuk: 1) bazı ülkelerin Yüksek Denetim Kurumlarının vizyon ve misyon tanımlamalarını bulacaksınız. Hemen hepsinde Yüksek Denetim Kurumunun parlamento ile ilişkisine önem verildiğini görmekteyiz. Amerika Birleşik Devletleri Yüksek Denetim Kurumu², "Parlamentonun araştırmacı

Bazı Yüksek Denetim Kurumlarının Vizyon ve Misy on Tanımlamaları

ABD

(General Audit Office)

Genel Muhasebe Ofisi *Kongre'nin araştırmacı koludur* ve kamu fonlarının tahsil ve sarfı ile ilgili bütün konuları incelemekle yükümlüdür
<http://www.gao.gov>

Avustralya

(Australian Audit Office)

Vizyonumuz: Kamu kesimi denetimi hizmetlerinde herkesin kabul edeceği bir üstünlük,

Rolümüz: Parlamento ya, bakanlara ve kamu kesimi kurum ve kuruluşlarına profesyonel ve bağımsız denetim görüşü ve güveni sağlamak (bak. <http://www.anao.gov.au>).

Fransa

(Court des Comptes)

Sayıştay, bütçenin uygulanmasını denetlemek konusunda *Parlamento ya ve hükümete yardımcı olmalıdır*. (Fransız Anayasası)

Hollanda

(Algemene Rekenkamer)

Hollanda Denetim Mahkemesi hükümetin ve buna bağlı teşkilatların performansını iyileştirmek için çalışır. Bu amaçla, Bakanlar Kuruluna, *Parlamento ya ve denetlenen kurumların sorumlularına denetime dayalı bilgileri sağlar*.

Bu bilgiler, yönetim ve politikayla ilgili olarak varılan sonuçları, görüş ve önerileri içerir. Sayıştay, nesnellik, güvenilirlik ve yararlılığı ürünlerinin en önemli nitelikleri, bağımsızlık ve etkinliği ise üretim sürecinin en önemli nitelikleri olarak sayar.
(bak. <http://www.rekenkamer.nl>)

Kanada

(Office of the Auditor General of Canada)

Vizyonumuz: *Parlamento için yapacağımız bütün çalışmalarımızda, kendini sürdürülebilir gelişmeye adanmış olarak cevap verme yükümlüğüne sahip, dürüst ve verimli bir hükümet gerçekleştirmesini teşvik ederek Kanada halkı için bir fark yaratmaya söz veriyoruz.*

Misyonumuz: Parlamento ya nesnel bilgi, görüş ve öneri ve de güven sağlayacak bağımsız denetim ve incelemeler yaparız. Hükümet çalışmalarında en iyi uygulamaları ve yönetsel yükümlülüğü teşvik ederiz.
(bak. <http://www.oag-bvg.gc.ca>)

Yeni Zelanda

(The Audit Office)

Amaç: Yeni Zelanda'nın *parlamentar hükümet sisteminin mali bütünlüğünü ve doğruluğunu idame ettiren bir güvence olmak* Denetim Ofisi'nin varlık nedenidir.

Rol: Denetim Ofisi'nin rolü, hükümet araçlarının etkinlik, verimlilik ve yönetsel yükümlülüğünü güçlendirmede Parlamento ya yardımcı olmaktır. Bu rol kamu birimlerinin Parlamento nun niyet ve istekleri ile tutarlı bir biçimde çalışıp çalışmadıkları performanslarının yönetsel yükümlülüğünü taşıyıp taşımadıkları raporlar hazırlamak suretiyle yerine getirilir.
(bak. <http://www.oag.govt.nz>)

kolu olarak” tanımlanmakta, Avustralya Yüksek Denetim Kurumunun rolünün “Parlamentoya, bakanlara ve kamu kesimi kurum ve kuruluşlarına profesyonel ve bağımsız denetim görüşü ve güveni sağlamak” olduğu belirtilmekte, Fransız Anayasasında Yüksek Denetim Kurumunun “bütçenin uygulanmasını denetlemek konusunda Parlamentoya ve hükümete yardımcı olma”sı gerektiği hükmü yer almaktadır. Hollanda Yüksek Denetim Kurumu da “Parlamentoya ve denetlenen kurumların sorumlularına denetime dayalı bilgileri sağlamak”la görevlendirilmektedir.

Kanada ve Yeni Zelanda Yüksek Denetim Kurumları ile ilgili tanımlamalarda ise Yüksek Denetim Kurumunun parlamento ile ilişkisinin asıl önemli boyutunun demokratik rejime katkıda bulunmak olduğu anlaşılmaktadır. Özellikle Yeni Zelanda Yüksek Denetim Kurumu gayet net bir biçimde kendisini “parlamentar hükümet sistemi”nin idame ettirilmesinin bir güvencesi saymaktadır.

C. Sayıştay’ın Vizyon ve Misyonu

Türkiye’de Sayıştay’ın yetkili organlarından biri tarafından kabul veya formüle edilmiş vizyon veya misyon tanımlaması bulunmamaktadır. Esasen bu tanımlamalar daha çok Anglosakson ülkelerin Yüksek Denetim Kurumlarında karşımıza çıkmaktadır. Maamafih Dünya Bankası Projesinin hazırlık çalışmaları çerçevesinde Japon Hıbesi ile finanse edilerek Sayıştay’da incelemelerde bulunan Kanada Sayıştayının önceki başkanı Mr. Kenneth Dye tarafından önerilmiş Sayıştay için vizyon ve misyon tanımlamaları mevcuttur. Sayıştay’a dışarıdan bir bakışla nasıl rol biçildiğini göstermesi açısından ilginç olabilecek vizyon tanımlaması şöyledir:

Sayıştay, sağlam bir yönetsel ve mali sisteme sahip, yanıtçı³, saydam, verimli bir kamu kesiminin gelişmesini dürtüleyerek, daha iyi bir hesap verme yükümlülüğü⁴, kontrol ve yönetim oluşmasına yardımcı olmayı amaçlar. Sayıştay, Kamu yönetiminin iyileştirilmesi konusundaki katkılarıyla Türk halkı tarafından dinamik bir Yüksek Denetim Kurumu olarak kabul edilmeyi istemektedir (Dye, 1996: s. 3).

Diğer yandan Anayasamızda (bak. Kutucuk: 2) “Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye

Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz.

Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ve Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır.

Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.

Anayasa Md. 160

Kutucuk 2

Büyük Millet Meclisi adına denetlemek(le) ... görevlidir” hükmü yer almaktadır. Buna rağmen Sayıştay’ın parlamentomuzla pek yakın bir ilişki içinde olduğunu söylemek zordur. Halen, bu ilişkinin odak noktasını, Genel Uygunluk Bildirimi oluşturmakta, ancak bu rapor üzerinde, ne Bütçe ve Plan Komisyonunda, ne de TBMM Genel Kurulunda ayrıntılı bir görüşme yapılmamaktadır.

III. Konum

A. Genel

Yüksek Denetim Kurumu, Devletin işleyişi ve özellikle demokratik sistemin selameti açısından kendisine verilen rolü ve görevi gerektiği biçimde yerine getirebilmek için, devlet yapısı içinde belli bir konuma, örgüt yapısına ve bazı nitelik ve yetkilere sahip olmak zorundadır. Diğer taraftan, bir kurumdan beklenen işlev ve görevler o kuruma atfedilecek nitelikleri ve verilecek yetkileri belirler. Bu nitelik ve yetkiler de o kurumun konumunun ve örgüt yapısının biçimlendirilmesinde rol oynar. Bu bakımdan, burada önce genel olarak Yüksek Denetim Ku-

rumlarının ve Sayıştay'ımızın sahip olduğu veya sahip olması gereken nitelik ve yetkileri ele almamız mantıksal açıdan daha uygun olabilir. Ancak, Sayıştay'ın nitelik ve yetkileri ile ilgili saptama ve görüşleri açıklarken Sayıştay'ın anayasal konumu ve örgüt yapısı ile ilgili kavramlar ister istemez bahis konusu yapılacaktır. Bu bakımdan önce genel olarak Yüksek Denetim Kurumlarının ve Sayıştay'ımızın konumu ve örgüt yapısı ele alındıktan sonra nitelikler ve yetkiler konusuna geçilecektir.

B. Anayasada Yer Alma

Dünya Yüksek Denetim Kurumlarının büyük bölümünün bulundukları ülkenin anayasasında yer aldığını görmekteyiz. Esasen Lima Bildirgesinde "Yüksek Denetim Kurumlarının kuruluşunun ve gereken derecede bağımsızlıklarının anayasada yer alması," gerektiği ve "ayrıntıların kanunla düzenlenebileceği" açıkça hükme bağlanmıştır.⁵

Sayıştay gerek 1876 Anayasası'nda ve gerek bundan sonraki Anayasalarda hep yer almış bulunmaktadır.

C. Devlet Yapısı İçindeki Yer

Yüksek Denetim Kurumunun devlet yapısı içindeki yeri, daha çok bulunduğu ülkenin siyasi yapısına ve tarihine göre belirlenmektedir. Bugün yüksek denetim kurumlarının çoğunluğu yürütme organı dışında, bağımsız bir kuruluş olarak örgütlenmiş bulunmaktadır. Ancak bazılarının parlamentoya bağlı bir kuruluş olduğunu görmekteyiz. Pek az bir kısmının yürütme organı içinde, doğrudan devlet başkanına bağlı veya Maliye Bakanlığı çatısı altında örgütlendiğine de rastlanmaktadır. Ancak bu takdirde, yüksek denetim kurumunun çalışmalarında bağımsız kalmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmaktadır.

Türkiye'de Sayıştay, TBMM adına denetim yapmakla görevlendirilmekle beraber, hem yasamanın, hem de yürütmenin dışında kalan bir konuma sahiptir. Anayasada "Cumhuriyetin Temel Organları"na ayrılan üçüncü kısmın Yargı bölümünde, fakat Yüksek Mahkemeler dışında yer almaktadır. Ancak diğer yargı organlarında olduğu gibi, ne Adalet Bakanlığı ile ne de Yüksek Hakimler Kurulu ile ilişkisi yoktur. Bu bakımdan Sayıştay'ın kendine özgü bir konuma sahip olduğu söylenebilir.

1. Yargı Bölümü

Sayıştay'ın Anayasa'da Yargı Bölümü'ünde yer alması ve Sayıştay üyelerinin yargıç statüsünde sayılmaları konusu üzerinde biraz durmak gerekmektedir.

Sayıştay'ın mahkeme sayılması, yüksek denetimin bağımsız bir kurum tarafından yürütülmesi zorunluluğundan ve biraz da bulunduğu coğrafyadan (Kıta Avrupası) doğmaktadır. Gerçekten kıta Avrupa'sında bulunan yüksek denetim kurumlarının hemen hepsi hesap ve ya denetim mahkemesi adını taşımaktadır. Bunlardan sadece bir kısmı (Fransa, Belçika, İtalya, İspanya, Lüksembourg, Portekiz, Yunanistan) yargı yetkisini haizdir. Diğerleri, "mahkeme" ismini taşımalarına ve üyeleri yargıç statüsünden ve imtiyazlarından yararlanmalarına rağmen, yargı yetkisini haiz bulunmamaktadırlar. Diğer taraftan, Dünyanın başka bölgelerinde mahkeme adını taşımadığı ve mensupları yargıç sayılmadığı halde, başkanı veya üyeleri yargıçlara tanınan bağımsızlık ve diğer imtiyazlara benzer bir statüden yararlanan Yüksek Denetim Kurumları da vardır. Örneğin, ofis tipi bir Yüksek Denetim Kurumu olan Hindistan'da "Başkanın Yüksek Mahkeme Yargıcının tabi olduğu usule göre ve aynı gerekçelerle görevden alınabileceği" hükmü bağlanmıştır.⁶

Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsız olmaları zorunluluğu, yeni bir statü tanımlamak yerine, zaten siyasi sistem içinde yer almış olan yargıç statüsünün yüksek denetim kurumu mensuplarına tanınması şeklinde kolay ve pratik bir çözümün tercih edilmesinden doğmaktadır. Bu bakımdan Türkiye'de Sayıştay'ın "mahkeme" ve üyelerinin "yargıç" sayılmasını, diğer yargı organları mensuplarının içlerine sindirememeleri de, Sayıştay mensuplarının belki de bağımsızlık ve diğer imtiyazlı statülerinin kaybedilmesinden korkarak Sayıştay'ın yargı yetkisine sıkı sıkıya sarılmaları da yanlış bir düşünceye dayanmaktadır. Çünkü mahkeme ve yargıç *statüsü* ile yargı *yetkisi* ayrı şeylerdir.

2. Zorunluluk

Sayıştay'ın yargı bölümü içinde yer almasını zorunlu kılan bir başka neden bulunmaktadır. Anayasamızın 125. maddesinde "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmü yer almakta, bu hüküm Danıştay tarafından titizlikle uygulanmakta ve yürütmenin

dışında olduğu muhakkak olan yasama organının (TBMM'nin) dahi bazı kararlarının idari nitelikte olduğu görüşü ile idare mehkemelerinin ve Danıştay'ın görev alanı içinde sayılması gerekeceği hususu gündeme gelebilmektedir. Sayıştay, Anayasada yargı bölümü içinde yer almamış olsaydı, muhtemelen yasama bölümüne konulacaktı. Bu takdirde Sayıştay'ın kararları idare mahkemelerinin ve Danıştay'ın kontrolüne tabi kılınmak istenecek ve yalnız Sayıştay'ın bağımsızlığına değil, parlamento denetiminin bağımsızlığına da gölge düşecekti.

3. Eleştiri

Sayıştay'a Anayasa ve kanunlarla verilen görevler nazara alındığında, bugünkü konumunun uygun olduğu görüşüne varılabilir. Yalnız, bu görüş iki ayrı açıdan eleştirilmektedir:

- (a) Sayıştay'ın kendi yargı yetkisi içinde kalan konularda verdiği kararlar nihaidir⁷. Yani bu kararlar hakkında başka bir yargı merciine veya herhangi bir üst organa itiraz veya temyiz başvurusunda bulunulamaz (*bak.* Kutucuk: 2). Yüksek Mahkeme deyimi, "kararları nihai olan mahkeme" anlamına geldiğine göre Sayıştay'ın Yüksek Mahkemeler dışında bırakılması haklı bir nedene bağlanamaz. Gerçekten, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay yanında Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi ve Uyuşmazlık Mahkemesini de içine alan bu bölüme Sayıştay'ın dahil edilmemiş olmasını anlamak zordur.
- (b) Sayıştay esas itibarıyla bir denetim kurumudur, asıl görevi, milletin devlete emanet ettiği gelir, gider ve malların doğru, düzenli, etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde hesabının tutulduğu, kullanıldığı ve yönetildiği konusunda TBMM'ne ve kamuoyuna (halka) bilgi ve güvence vermektir. Devletin mali işlemlerindeki aksaklık, eksiklik ve kanuna aykırılıkların bulunması, sorumluların saptanması ve varsa hazine zararının tazminin sağlanması Sayıştay'ın tali görevi sayılmalıdır. Oysa, Sayıştay'ın yargı bölümünde yer alması bu tali görevin öne çıkmasına ve asli görevinin gölgelenmesine yol açmaktadır.

IV. Yapı ve Kuruluş

A. Türler

Dünya Yüksek Denetim Kurumlarının örgüt yapılarını incelediğimizde iki ayrı yapı ile karşılaşmaktayız: Denetimle ilgili kararları almak yetkisinin sadece kurumun üst yöneticisine (Başkan'a) ait olduğu Ofis tipi (Monokratik) kurumlar, bu kararları alma yetkisinin kurum içinde yer alan bir veya daha fazla kurullara ait olduğu Kurulsal (Collegiate) kurumlar.

Bugün yüksek denetim kurumlarının çoğunluğunu, bütün Anglo-sakson ülkeler başta olmak üzere ofis tipi kurumlar oluşturmaktadır. Kurulsal yüksek denetim kurumlarının büyük kısmı denetim veya hesap mahkemesi adını taşımakta ve kıta Avrupa'sında veya Avrupa dışındaki Latin ülkelerinde bulunmaktadır. Ancak mahkeme adını taşımayan kurulsal yüksek denetim kurumları da bulunmaktadır: Japonya, Kore Yüksek Denetim Kurumları gibi.

Yukarda da değinildiği gibi Mahkeme adını taşıyan bütün yüksek denetim kurumları yargı yetkisini haiz değildir (Almanya, Avusturya, Hollanda'daki gibi).

Türkiye'de Sayıştay, ki eski adı Divan-ı Muhasebat idi, kurulsal bir yüksek denetim kurumudur ve hem mahkeme adını taşımakta, hem de yargı yetkisini haiz bulunmaktadır.

I. Örnek Fransa

Sayıştay'ın, diğer yargı yetkisini haiz mahkeme tipi Avrupa Yüksek Denetim Kurumlarının çoğu gibi, Fransız Yüksek Denetim Kurumu (cour des comptes) örnek alınarak kurulduğu anlaşılmaktadır. Ancak zaman içinde, her iki Yüksek Denetim Kurumu ayrı ayrı gelişim ve değişime tabi olmuşlar, bugün bu benzerlik esas itibariyle hâlâ varit olmakla beraber, iki Yüksek Denetim Kurumu arasında gerek yasal düzenlemeler ve gerek uygulamalar açısından önemli farklar husule gelmiştir. Bu farklılaşmayı, bir ölçüde Fransız Sayıştayını örnek alan diğer kıta Avrupa'sı ve dolayısı ile Latin Amerika Yüksek Denetim Kurumlarında da görmekteyiz. Ama galiba Türkiye'de bu farklılaşma daha ileri boyutlarda yaşanmıştır.

Fransız Sayıştay'ndaki ve diğer yargı yetkisini haiz kurumlardaki gelişmenin, yargı yetkisine sahip olmayan, ürettikleri denetim raporlarından sonuç alınmasını, daha çok bu raporları parlamentonun benimsemesine ve kamuoyunun duyarlığına borçlu olan (mahkeme veya ofis tipi) yüksek denetim kurumlarının başarılı ve etkin bir çalışma sergilemelerinden kaynaklandığı söylenebilir.

Yargı yetkisini haiz Yüksek Denetim Kurumları doğrudan doğruya لازم-ül-ifa (uygulanması zorunlu) kararlar alabildikleri için bu yetkiye sahip olmayan kurumlardan başlangıçta daha iyi neticeler elde edebiliyorlardı. Devletin gelir, gider ve malları ile ilgili işlemlerin hacminin artması ve karmaşılaşması, her düzensizlik için bir karar alınmasını zorlaştırmaya (hatta imkânsızlaştırmaya) başlamış, buna karşılık, tek tek olaylardan ziyade, kural ve ilke ihlallerini saptayıp ileriye dönük kapsayıcı, genel bulgular, görüşler ortaya koyan ofis tipi kurumlar daha etkin duruma gelmişlerdir. Bu gelişme, yargı yetkisini haiz kurumların da ofis tipi kurumlara benzer yaklaşımları benimsemesine yol açmıştır. Türkiye'de ise, belki de Sayıştay denetimine karşı denetlenen kurumlar tarafından sergilenen mukavemet yüzünden, Sayıştay yargı yetkisine sıkı sıkıya sarılma lüzumunu hissetmiş, bu yüzden denetimden sonuç alınmasının parlamento ve kamuoyu boyutunu ihmal eder olmuştur.

Denetimin yargıdan kopuk bir hale gelmesi ve parlamento ile ilişkilerin çok zayıflamış olması bu farklı gelişmenin en önemli sonuçları olarak karşımıza çıkmaktadır.

2. Hiyerarşi

Yüksek Denetim Kurumlarının örgüt yapıları çok çeşitlilik göstermekle beraber gerek kurullu ve gerek ofis tipi kurumlarda işlevsel bir hiyerarşik yapılanma olduğu görülmektedir.

Ofis tipi kurumlarda bu hiyerarşik yapı daha belirgindir. Başkanın altında bir başkan vekili ile başkan yardımcıları, onların altında sırasıyla denetim müdürlükleri, denetim şubeleri ve birimleri bulunur. Denetimin planlanması, programlanması, yürütülmesi, denetim bulgularının elde edilmesi, sonuçların rapora alınması, raporların gözden geçirilmesi, nihai raporların hazırlanması bu hiyerarşik yapı içinde, yukarıdan aşağıya ve aşağıdan yukarıya sürdürülen iletişimlerle yürütülür. Ni-

hai rapor, kurum başkanının imzası ile ilgili makama veya makamlara sunulur (Şema: 1). Yargı yetkisini haiz olmayan kurullu sayıştaylarda da benzer bir yapı ve işleyiş olduğu görülmektedir.

Yargı yetkisini haiz Mahkeme tipi kurumlarda hiyerarşik yapı, kurullar dikkate alınarak oluşturulmuş olmakla beraber denetim faaliyeti, çoğu kez ya yargı daireleri çerçevesinde, ya da bu daire üyelerinden birisinin yönetimi veya gözetimi altında yürütülür (Şema: 2).

Denetimin, tek tek denetçilerin yürüttüğü bireysel bir faaliyetten ziyade belli bir hiyerarşik yapı içinde gerçekleştirilen sistematik bir çalışma süreci olduğu hatırlanırsa, bu yapının işin gereğine uygun bir yapı olduğu anlaşılır.

B. Üçlü Yapı

Türkiye’de Sayıştay’ın iç yapısının diğer yüksek denetim kurmlarından biraz farklı olduğu görülmektedir.

Sayıştay’da üst yönetimin dışında üçlü bir yapı bulunmaktadır

1. Daire başkanları, üyeler ve raportörlerin yer aldığı *kurullar* kesimi,
2. Grup şefleri ve denetçilerden oluşan *denetim grupları*,
3. Sayıştay meslek mensupları dışında kalan görevlileri içeren *yönetim ve destek birimleri*.

Sayıştay’da, bu üçlü yapının dışında, bir de yargı yetkisini haiz mahkeme tipi bir yüksek denetim kurumu olmaktan ileri gelen bir *savcılık* bulunmaktadır (Şema: 3).

1. Üst Yönetim

aa. Başkanlık

Birinci Başkan, Sayıştay Kanununa göre, Sayıştay’ın en büyük amiri olup Sayıştay’ın genel işleyişinden sorumludur. Sayıştay’a düşen bütün ödevlerin iyi yapılmasını ve iç yönetimin düzenli bir surette yürütülmesini sağlamak için gereken tedbirleri almak yetkisine sahiptir. *Genel Sekreter* yönetim işlerinde Birinci Başkanın yardımcısıdır. *Genel Sekreter Yardımcıları* da Genel Sekretere verilmiş görevlerin yerine getirilmesinde kendisine yardımcı olurlar.

bb. Özellikler

Kanun incelendiğinde şu hususlar göze çarpmaktadır. Birinci Başkanın kurullar kesimi ile ilgili yetkileri, kurul toplantılarına başkanlık yapmak dışında, hemen hemen sadece daire başkanlarının ve üyelerin dairelere ayrılması ve işlerin dairelere dağıtılmasından ibarettir. Denetçilerin görevlerinin ve görev yerlerinin tayin ve tespit olunması, denetleme gruplarının kurulması gibi denetimin yönetimi ile ilgili bütün kararları alma yetkisi hemen hemen tamamen Birinci Başkan'a ve delege ettiği ölçüde üst yönetim içinde yer alan diğer görevlilere aittir. Bu bakımdan Sayıştay'ın ofis tipi yüksek denetim kurumlarına benzer bir yanı bulunmaktadır.

Denetim bulgularının sonuca bağlanması ile ilgili nihai nitelikteki bütün kararları alma yetkisi Dairelere ve Temyiz Kuruluna ait olduğu halde, bu kurulların ve bu kurulları oluşturan başkan ve üyelerin, denetimin yürütülmesi ile, şu birkaç istisna dışında hiç ilgileri olmamaktadır:

- Bir üyenin, rapor üzerinde yaptığı inceleme sonunda teklif etmesi üzerine *Daire Başkanlığı*na hesabın her cihetine bakılıp bakılmadığının araştırılması için yeni bir inceleme yapılması istenebilir. Ofis tipi sayıştaylarda meslektaş incelemesine⁸ benzetilebilecek bu usul çok nadir olarak uygulanmaktadır.
- Sayman hesabını oluşturan cetvellerle eki belgelerdeki maddi hata ve tutarsızlıklar nedeniyle hesabın hükme bağlanmaya elverişli görülmediğinin denetçi tarafından ileri sürülmesi üzerine ilgili daire bu hususu karara bağlar.
- Ön denetim faaliyeti içinde yer alan kadro ve ödenek dağıtım işlemleriyle sözleşme ve bağışların vize veya tescil edilmesinde denetçinin tereddüte düşmesi üzerine ilgili kurum veya kuruluşun bu konudaki açıklama ve itirazları bir daire tarafından incelenerek karara bağlanır.

Özet olarak denebilir ki Sayıştay'da denetim ve yargı birbirinden kopuk iki ayrı işlev olarak yürütülmektedir.

2. Kurullar

Kanunda, Sayıştay'ın yargı ve karar organlarının Daireler, Daireler Kurulu, Temyiz Kurulu, Genel Kurul ile Yüksek Disiplin Kurulu ve Memurlar Seçim ve Disiplin Kurulu olduğu belirtilmektedir.

aa. Genel Kurul

Birinci Başkanın başkanlığında daire başkanları ile Genel Sekreter dahil bütün üyelerin oluşturduğu Genel Kurul'a gerek Sayıştay Kanunu ile ve gerek diğer kanunlar ile çok çeşitli görevler verilmiş bulunmaktadır. Bu görevler yönetim, yargı ve denetimle ilgili olmak üzere üç gruba ayrılabilir.

Genel Kurulun *yönetimle* ilgili en önemli görevi, Sayıştay'ın iç işleyişi ile ilgili olarak Başkanlık genelgesiyle düzenlenmesi uygun görülmeyen konulardaki yönetmelikleri görüşüp kabul etmektir. Daire başkanlarını, üye adaylarını ve Temyiz Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Memurlar Seçim ve Disiplin Kurulu gibi kurulların üyelerini seçmek de Genel Kurulun başlıca görevlerindendir. Ayrıca, Başkan ve üyelerle ilgili disiplin hükümlerinin uygulanmasında son merci olarak karar vermek Genel Kurula aittir.

Bunların dışında Sayıştay Kanunu (md. 89) Genel Kurula uygulamada doğurduğu sonuçlar bakımından değil, fakat Sayıştay'ın konumu ve bağımsızlığa kanun koyucunun verdiği önem açısından çok anlamlı bir yetki ve görev vermiştir.

Çeşitli kanunların Bakanlar Kurulu Kararına lüzum gösterdiği işlerden, Sayıştay hizmetleriyle ilgili olanlar, Sayıştay Genel Kurulunun idari işler niteliğindeki kararlarıyla yürütülür.

Benzer bir yetki ve görevin başka hiçbir Sayıştay'a verildiğini görmemekteyiz.

Daha çok bir nezaket (courtesy) anlamı taşıyan bu hüküm uygulamada çok sınırlı konularda kullanılmakta, kanun koyucunun güveni kötüye kullanılmamaya çalışılmaktadır.

Genel Kurulun Sayıştay'ın *yargı işlevi* ile ilgili olan bir tek görevi vardır: Dairelerce veya Temyiz Kurulunca verilen ilamların birbirine aykırı olması halinde içtihadın birleştirilmesine karar vermek.

Genel Kurulun *denetimle* ilgili sayılabilecek görevlerinin başlıcaları şunlardır:

- i) Vize ve denetleme işleri için yönetmelikler yapmak.
- ii) Birinci Başkan tarafından hazırlanan programlar göz önünde bulundurularak sayman hesaplarından hangilerinin merkezde veya hesap yerlerinde inceleneceğine karar vermek.

- iii) Harcamaların, hesap dönemi kapanmadan, harcamadan sonra ve aylık olarak incelenmesi gerektiğinde hangi yerlerdeki hesapların bu tarz incelemeye tabi tutulacağına karar vermek.
- iv) Uygunluk bildirimleri başta olmak üzere Sayıştay Kanununda öngörülen TBMM'ye sunulacak raporları görüşerek nihai şeklini vermek.

Görüldüğü gibi, diğer kurumsal YDK'larda olduğu gibi parlamentoya sunulacak raporlara nihai şeklini vermek genel kurulun görevi olmaktadır. Ancak Sayıştay Kanununa yeni eklenen bir madde⁹ ile Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların, kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarının incelenmesi sonunda varılan sonuçları içeren değerlendirme raporlarına nihai şeklinin verilmesi ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulması görevi Genel Kurula değil, Sayıştay Birinci Başkanına verilmektedir.

Diğer taraftan yukarda (ii) ve (iii) numaralarda açıklanan kararların da yine kanuna yeni eklenen başka bir ek maddeye göre¹⁰, işin aciliyeti ve gecikmede sakınca bulunması halleriyle sınırlı olarak, Birinci Başkanın onayına tabi tutulmaktadır. *Sayıştay Kanununa yeni eklenen bu hükümlerle Sayıştay'ın ofis tipi sayıştaylara biraz daha yaklaştığı ileri sürülebilir.*

bb. Diğer Kurullar

Yargı sürecinin ilk halkasını oluşturan ve kanunda *hesap mahkemesi* olarak adlandırılan *daireler*, bir başkan ile altı üyeden oluşur ve denetçiler tarafından yazılan rapor üzerine sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak hükme bağlamakla görevlidirler. Halen Sayıştay'da sekiz daire bulunmaktadır.

Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm mercii olan *Temyiz Kurulu* Genel Kurul'ca daire başkanları arasından seçilecek dört daire başkanı ile her daireden seçilecek iki üyeden kurulur.

Temyiz Kuruluna seçilenler dışında kalan bütün Daire Başkanları ile üyelerin (Genel Sekreter dahil) yer aldığı *Daireler Kurulu* Sayıştay kurullarının, Sayıştay'ın yargı işlevi dışında kalan ve doğrudan Genel Kurulda görüşülmesi uygun bulunmayan işlerini görüşerek karara bağlamakla görevlidir. Bakanlıklar ve Sayıştay'ın denetimine giren diğer idare ve kurumlarca mali konularda düzenlenecek yönetmeliklerin in-

celenmesi, vize ve tescil işlemleri ile ilgili olarak bir Sayıştay Dairesinin verdiği karara, ilgili ita amirinin yaptığı itirazın karara bağlanması bu görevlerin başlıcalarını teşkil etmektedir.

Yüksek Disiplin Kurulu, Sayıştay başkan ve üyeleri, *Memurlar Seçim ve Disiplin Kurulu* ise diğer Sayıştay meslek mensupları ile ilgili idari kararların alındığı kurullardır.

3. Üyeler

Yukarda açıklanan kurulları oluşturan üyeler kurul üyelikleri yanında denetçi raporlarını incelemek ve düşüncelerini yazılı olarak belirtmekle, Daire Başkanları ise, dairelerine ayrılan hesapların yargılanmasını, yargılamaya ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenmesini ve sonuçlandırılmasını sağlamakla görevlidirler. Daha önce de belirtildiği gibi daire başkanları ve üyelerin denetim faaliyetine doğrudan katılmaları söz konusu değildir.

4. Savcılık

Sayıştay'ın yargı ve karar organları arasında Hazine temsilcisi sıfatıyla bir de Savcılık yer almaktadır

Sayıştay Birinci Başkanının mütalaası alındıktan sonra Maliye Bakanlığının önerisi üzerine ortak kararname ile atanan savcı (ve savcı yardımcıları) denetim raporlarını inceleyerek raporda yer alan bütün hususlar hakkında görüşlerini yazılı olarak bildirdikleri gibi, oy hakkı olmamak şartıyla, bütün kurullarda bulunmak ve görüşlerini bildirmek yetki ve görevine de sahiptirler.

Diğer yargı yetkisini haiz mahkeme tipi Avrupa Sayıştaylarında da bir savcı yer almaktadır. Sayıştay Savcılığının görevlerine benzer görevleri olan bu savcıların kurumun faaliyetleri içinde daha işlevsel bir role sahip olduğunu görmekteyiz. Türkiye'de ise kanundaki yetki ve görevleri aynı kalmakla beraber, zaman içinde Sayıştay Savcılığının etkinliği giderek azalmış ve bugün gerekli olup olmadığı tartışılır hale gelmiştir. Oysa, diğer yargı yetkisini haiz Yüksek Denetim Kurumlarında savcılığın daha işlevsel bir konumda olduğunu görmekteyiz.

V. Özellikler

A. İhtiyaç

Yüksek Denetim Kurumlarının ve mensuplarının yukarıda açıklanan görevlerini yerine getirmek için bir takım özelliklere ve yetkilere sahip olmaları gerekmektedir. Diğer bir deyişle özellikler ve yetkiler doğrudan doğruya Yüksek Denetim Kurumlarının devlet yaşamı içindeki rolünden ve parlamenter sistemin işlerliğinin sağlanması açısından arzettiği önemden kaynaklanmaktadır.

Bu özellik ve yetkiler çeşitli kaynaklarda ayrı şekillerde gruplandırılmaktadır. Bu raporun amacı açısından kurumun ve mensuplarının bağımsızlığı, kurumun özerklik ihtiyacı ve koşulları, görev alanının sınırları ile mensuplarının sahip olması gerekli nitelikler açısından incelenmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

B. Bağımsızlık

Yüksek Denetim Kurumları ile ilgili en önemli özelliğin bağımsızlık olduğu kuşkusuzdur. Lima Bildirgesi, önemi dolayısı ile yandaki kutucuğa alınan maddesinde, Yüksek Denetim Kurumlarının görevlerini ancak denetlenen birimlerden bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde yerine getirebileceklerini ifade etmektedir.

Lima Bildirgesinin kutucuğa alınan maddesinde, Yüksek Denetim Kurumunun bağımsızlığı genel olarak ele alınmaktadır ki buna literatürde kurumsal bağımsızlık denmektedir. Bildirgenin izleyen maddesinde kurum mensuplarının bağımsızlığı ve mali bağımsızlık kavramlarına yer verilmekte ve bu kavramların içeriği açıklanmakta, ama Kurumsal bağımsızlık konusunda ayrıntıya girilmemektedir. Ancak gerek kurumsal bağımsızlık ve gerek diğer iki bağımsızlık kavramının içeriği ve uygulamada karşılaşılan sorunlar INTOSAI çerçevesinde yürütülen kongre, seminer, sempozyum gibi toplantılarda uzun uzun görüşülmüş, Yüksek Denetim Kurumlarına, kendileri ile ilgili olarak yapılacak yeni yasal düzenlemeler açısından ışık tutulmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmalarda, bu üç kavramın birbirleriyle sıkı sıkıya ilişkili olduğu defaetle vurgulanmıştır. Diğer taraftan, bu çalışmalarda ve Yüksek Denetim Kurumlarının geçirdikleri deneyimlerde bağımsızlık kavramı-

1. Yüksek Denetim Kurumlarının görevlerini ifa etmeleri ancak denetlenen birimlerden bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları ile mümkündür.
2. Devletin bir parçası oldukları için devlet kurumları mutlak olarak bağımsız olamazlar ise de Yüksek Denetim Kurumları görevlerini yerine getirebilmeleri için işlevsel ve kurumsal bağımsızlığa sahip olmalıdırlar.
3. Yüksek Denetim Kurumlarının kuruluşu ve gereken derecede bağımsızlıkları anayasada yer almalıdır, ayrıntılar kanunla düzenlenebilir. Özellikle bir Yüksek Denetim Kurumunun bağımsızlığı ve denetim yetki alanı herhangi bir müdahaleye karşı Yüksek Mahkeme tarafından güvence altına alınmalıdır.

Lima Bildirgesi Md. 5

Kutucuk: 3

nın hem Yüksek Denetim Kurumlarının taşımaları gereken diğer özellikler ve hem de bunlara tanınması gereken yetkilerle yakından ilişkili olduğu ortaya çıkmıştır. Yine de bağımsızlığın üç değişik ögesinin ve Yüksek Denetim Kurumlarının yetkilerinin ayrı ayrı ele alınması, konuların daha açıklıkla incelenmesi açısından yerinde olacaktır.

1. Kurumsal Bağımsızlık

Yüksek Denetim Kurumunun kurumsal bağımsızlığı denince akla ilk gelen kurumun *yönetim açısından bağlı olduğu makam* gelmektedir. İdeal olan Yüksek Denetim Kurumunun hiçbir makama bağlı olmaması, bir tür özerkliğe sahip olmasıdır.

Dünya Sayıştaylarının durumları bu açıdan incelendiğinde Yüksek Denetim Kurumunun bulunduğu ülkenin siyasi yapısına ve tarihi koşullara bağlı olarak oluşmuş geniş bir spektrum ile karşılaşmaktayız. Spektrumun alt başında, bazı Yüksek Denetim Kurumlarının Maliye Bakanlığı içinde bir daire olarak örgütlenmiş olduğunu görmekteyiz. (Finlandiya, İsveç) Bazı ülkelerde Yüksek Denetim Kurumu Devlet Başkanına, bazı ülkelerde de parlamentoya bağlı bulunmaktadır. Yüksek Denetimin parlamenter sistemle ve parlamento denetimiyle yakın ilişkisi dikkate alındığında bir Yüksek Denetim Kurumunun parlamentoya bağlı olması yadırganmayabilir. Nitekim birçok Yüksek Denetim

Yüksek Denetim Kurumlarının anayasa ve kanunla sağlanan bağımsızlıkları, bunların, parlamentonun bir ajanı olarak hareket ettikleri ve onun talimatı ile denetim yaptıkları halde dahi, yüksek derecede hareket serbestisi ve özerkliğe sahip olmalarını da güvence altına alır. Yüksek Denetim Kurumunun Parlamento ile ilişkisi her ülkenin koşulları ve isterlerine göre anayasada yer almaktadır.

Lima Bildirgesi Md. 8

Kutucuk: 4

Kurumunun parlamentoya bağlı sayılabilecek bir konumda olduğu görülmektedir. Buna rağmen, Lima Bildirgesinde, Yüksek Denetim Kurumlarının esas itibarıyla bir tür özerkliğe sahip olmalarının tercih edildiği anlaşılmaktadır (*bak. Kutucuk: 4*).

Spektrumun üst başında ise hiçbir makama bağlı olmayan, özerk kurum, karşımıza çıkmaktadır. Örneğin Fransa'da *Cour des Comptes* üç Büyük Devlet Kurumu'ndan (*grands corps de l'etat*) birisidir.

Kurumsal bağımsızlığın bir başka yönü *yıllık çalışma programlarının hazırlanması ve denetlenecek kurumların ve konuların saptanmasında* Yüksek Denetim Kurumunun hareket serbestliği ile ilgilidir. Hemen bütün Yüksek Denetim Kurumları çalışma programlarını kendileri hazırlamak serbestisine sahiptirler. Ancak bu programların içeriğinde yer alan *Denetlenecek Kurum veya Konuların* saptanmasında çeşitli uygulamalara rastlanmaktadır. Denetlenecek kurum veya konunun belirlenmesinde Hükümetin veya parlamentonun istek ve görüşlerinin Yüksek Denetim Kurumuna çeşitli şekillerde iletilmesinin Yüksek Denetim Kurumu bu istek ve görüşleri çalışma programına yansıtıp yansıtmamakta serbest olduğu sürece, bağımsızlığa hanel getirmeyeceği düşünülebilir. Ancak bazen parlamentonun isteğinin yerine getirilmesinin, yasal olarak değilse bile, uygulamada zorunlu hale geldiği görülmektedir. Örneğin Amerika Yüksek Denetim Kurumunda ¹¹ böyle bir durum olduğu anlaşılmaktadır.

Nihayet *denetimin yürütülmesi ve denetim bulgularının değerlendirilmesi ve raporlanması* açısından Yüksek Denetim Kurumunun tam serbestliğe sahip olması gerekmektedir. Denetimin yürütülmesinde istisnasız bütün Yüksek Denetim Kurumlarının tam bir serbestliğe sahip

oldukları görülmektedir. Denetim raporlarının hazırlanmasında da Yüksek Denetim Kurumları tam bir serbestiye sahiptirler.¹²

Ancak, Ofis tipi Yüksek Denetim Kurumlarında denetimden sonuç alınması bu raporların ilgili makamlara sunulması ile mümkün olabilmektedir. Oysa bu raporların ilgili makamlara sunulmasında bazı kısıtlamalar olduğu görülmektedir. Örneğin bazı Yüksek Denetim Kurumları denetim sonuçlarını sadece yıllık raporlarında gösterebilmektedirler. Oysa yıllık raporun sunulmasına kadar beklemeye tahammülü olmayan denetim sonuçları olabildiği gibi, yıllık rapor formatı içinde layikiyle incelenemeyecek konular da bulunabilmektedir. Münferit konular hakkında rapor sunmak yetkisi bulunmayan Yüksek Denetim Kurumları bu yetkinin kendilerine verilmesini sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmasını beklemektedirler. Yargı yetkisini haiz mahkeme tipi bazı Yüksek Denetim Kurumlarında da yargı kararına dönüştürülmesi mümkün olmayan konular açısından aynı sıkıntı yaşanmaktadır.

Kurumsal bağımsızlık açısından Sayıştay'ımızın durumunu yukarıda söz konusu olan her üç noktadan incelediğimizde, kanun koyucunun Sayıştay'a tam bir kurumsal bağımsızlık tanıdığını görmekteyiz.

Önce Sayıştay'ın denetimlerini Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapacağı hem Anayasada hem de Sayıştay Kanununda belirtilmekte, fakat yönetim açısından hiçbir makama bağlanmamaktadır. Esasen Sayıştay'ın Anayasanın Yargı Bölümünde yer alması bu bağımsızlığının bir delilidir.

İkinci olarak, yıllık çalışma programlarının hazırlanmasında ve denetlenecek kurumların ve konuların saptanmasında da Sayıştay tamamen serbest bırakılmıştır. Yukarıda da açıklandığı gibi Genel Kurul kararına bırakılan bir iki husus dışında, bu konuda Birinci Başkan tam bir serbestiye sahip bulunmaktadır. Esasen, Anayasada “..kanunlarla *verilen, inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.*” denilmekte, Sayıştay Kanununda da “*Sayıştay, kanunlarla kendisine verilen diğer görevleri yerine getirir*”¹³ hükmü yer almaktadır. Bu hükümlerin muhalif mefhumundan Sayıştay'a ancak kanunlarla görev verilebileceği anlaşılmaktadır.

Denetimin yürütülmesi konusunda herhangi bir kurum ve kuruluşun Sayıştay'a müdahalede bulunması söz konusu değildir. Yargı kararına dönüştürülebilecek konularda, denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve rapora bağlanması, Sayıştay içinde çözümlendiği için kurum-

sal bağımsızlık bağlamında herhangi bir sorun yaşanması zaten söz konusu değildir. Sayıştay'ın yargı yetkisi dışında kalan konularda da gerek yıllık olarak, gerek münferiden Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne rapor sunulması Sayıştay Kanununda öngörülmüştür. Kamu kaynaklarının kullanımının verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri açısından incelenmesi ve raporlanması Sayıştay Kanununda yapılan son değişikliğe kadar kanunda açıkça yer almamaktaydı. Kanundaki son değişiklikle bu sorun da ortadan kalkmış bulunmaktadır.¹⁴

2. Görevlilerin Bağımsızlığı

Lima Bildirgesinde “Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı ayrılmaz bir biçimde üyelerinin bağımsızlığı ile ilgilidir” denilmektedir. Üye terimi ise “Yüksek Denetim Kurumları adına karar verme durumunda bulunan ve üçüncü kişilere karşı cevap verme yükümlüğünde olan kişiler” olarak tanımlanmakta ve bu terimden “karar verme yetkisini haiz kurul veya monokratik kurumların başkanı”nın kastedildiği eklenmektedir.

Lima Bildirgesinin yandaki kutucuğa alınan maddesinde Yüksek Denetim Kurumlarının üyelerinin bağımsızlıklarını sağlayacak koşullar ele alınmaktadır. Aynı konu daha sonra INTOSAI ve ona bağlı teşkilatların çeşitli toplantılarında da ele alınmıştır. Üyelerin ve diğer mensupların atanma ve görevden alınma, görev süresi, sahip olmaları gereken nitelikler bu koşulların başlıcalarını teşkil etmektedir. Bu koşulları sırasıyla ele almamız yerinde olacaktır.

aa. Atanma

Lima Bildirgesinde başkan ve üyelerin atanma yönteminin her ülkenin anayasal yapısına göre farklı olabileceği öngörülmektedir. Gerçekten, Yüksek Denetim Kurumlarının başkan ve üyelerinin atanmasında başlıca üç usul uygulandığı görülmektedir:

1. Bazı Yüksek Denetim Kurumlarında başkan ve/veya üyeler doğrudan doğruya parlamento tarafından atanmaktadır: Avusturya, Belçika, Danimarka, İspanya, Rusya gibi.
2. Başkan ve/veya üyelerinin atanmasında hem parlamento ve hem de İcra Organının söz sahibi olduğu Yüksek Denetim Kurumları

da bulunmaktadır: ABD, Almanya, Çin, Lüksembourg, İngiltere, İrlanda, İsrail, Japonya, Şili, Yeni Zelanda gibi.

Yalnız bu atamada bazen parlamento, bazen da İcra Organı adayı tespit etmekte, diğeri tasdik etmektedir. İcra Organı olarak da bazı yerlerde Devlet Başkanı, bazı yerlerde Hükümet başkanı, bazı yerlerde de Kabine yetki sahibidir.

3. Bazı ülkelerde de Yüksek Denetim Kurumunun başkan ve/veya üyeleri yalnızca İcra Organı (Devlet Başkanı veya Hükümet) tarafından atanmaktadır: Arjantin, Avustralya, Fransa, Finlandiya, Hindistan, İtalya, İsveç, Kanada, Pakistan, Portekiz, Yunanistan gibi.

Bu üç usulden hangisinin Yüksek Denetim Kurumunun başkan ve üyelerinin bağımsızlığının sağlanması için daha uygun olduğunu söylemek güçtür. Zira her üç usul de bağımsızlık açısından çok iyi sonuçlar doğurabilmektedir. Bu bakımdan, bağımsızlığın korunmasında, atamayı hangi organın yaptığı değil değil, *bu organ tarafından konunun ne kadar objektif olarak ele alındığının rol oynadığı* anlaşılmaktadır. Bu da doğal olarak ülkeden ülkeye değişmektedir.

Türkiye’de, gerek Sayıştay Başkanı ve gerek üyeler Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından seçilmektedir. Sayıştay Başkanı, kanunda yazılı niteliklere sahip isteklilerden *Sayıştay Başkan ve Üyeleri Ön Seçim Geçici Komisyonu*’nca belirlenecek iki aday arasından Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunca gizli oyla seçilir.

Üye seçiminde ise, önce Sayıştay Genel Kurulunca her boş yer için dörder aday seçilir. Sonra, Sayıştay Başkan ve Üyeleri Ön Seçim Geçici Komisyonu’nca boş üyelik sayısının iki katı kadar aday tespit edilir ve Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunca gizli oyla yapılan bir seçimle işlem sonuçlandırılır.

Görüldüğü üzere, kanun koyucu konuyu titizlikle ele almış bulunmaktadır. Ancak, uygulamanın bu derecede titizlikle yürütülüp yürütülmediği, ve bu usulün memleketimizdeki siyasal ve toplumsal koşullar açısından uygun olup olmadığı konusunda tereddütler ileri sürülmektedir.

bb. Görev Süresi

Lima Bildirgesi başkan ve üyelerin görev süreleri konusunda suskundur. Avrupa ve Dünyanın diğer bölgelerindeki Yüksek Denetim Ku-

rumlarının durumlarını incelediğimizde bu konuda da çeşitli çözümler bulunduğunu görmekteyiz.

Bağımsızlık açısından en uygun yolun başkan ve üyelerin görev sürelerinin yaşam boyu (İngiltere) veya emeklilik yaşı olarak belirlenmesi olduğu kabul edilmektedir. Bu yaş, örneğin, Şili’de 75, Holanda ve İtalya’da 70, Fransa’da Başkan için 68, üyeler için 65, Yeni Zelanda’da diğer kamu görevlilerinin emeklilik yaşı olarak tesbit edilmiştir.

Bazı Yüksek Denetim Kurumlarında, başkan ve/veya üyelerin görev süreleri, tekrar aynı göreve atanmamak koşuluyla, sabit bir süre olarak belirlenmiştir. Bu sürenin, örneğin ABD’de 15, Avusturya’da (başkan için) 12, Avustralya’da 10, İspanya’da 9, İsveç ve Rusya’da 6 ve Pakistan’da 5 yıl olduğu görülmektedir.

Yüksek Denetim Kurumunun başkan ve üyelerinin görev süresini, yeniden aynı göreve atanmaları mümkün olmak üzere belirleyen ülkeler de bulunmaktadır. Bu görev süresi örneğin Kanada’da 10, İsrail ve Avusturya’da (üyeler için) 6 yıl olarak belirlenmiştir.

Türkiye’de, yakın zamana kadar Sayıştay Başkan ve Üyelerinin görevlerinin emeklilik yaşına kadar devam edeceği hükme bağlanmış bulunuyordu. Sayıştay Üyeleri ile ilgili düzenleme aynı kalmış olmakla beraber Kanunda Sayıştay Başkanının görev süresi, yeniden aynı göreve seçilebilmesine ve seçilemediği takdirde Sayıştay üyesi olarak göreve devam etmesine imkân tanınmak üzere, önce 4 yıla indirilmiş¹⁵, daha sonra yapılan yeni bir değişiklikle ¹⁶de bu süre 7 yıl olarak belirlenmiştir.

Sayıştay Başkanı ile üyelerin görev sürelerindeki paralelliğin bozulmasının Başkan aleyhine bir dengesizlik, yeniden seçilme koşulunun da bağımsızlık açısından olumsuzluk yarattığı görüşü ileri sürülmektedir.

cc. Görevden Alınma

Lima Bildirgesinde, “Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı(nın) ayrılmaz bir biçimde üyelerinin bağımsızlığı ile ilgili” olduğu belirtilmekle beraber, başkan ve üyelerin görevden alınmalarının ülkenin anayasal sistemine göre farklılık gösterebileceği öngörülmektedir (*bak. Kutucuk: 5*).

Yüksek Denetim Kurumlarının durumları bu açıdan incelendiğinde, hemen bütün ülkelerde bu konuya gereken önemin verildiği, sorununa değişik çözümler getirilmiş olmakla beraber Lima Bildirgesinde öngörülen bağımsızlık ilkesine gölge düşürmeyecek bir yol tutulduğu

1. *Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı ayrılmaz bir biçimde üyelerinin bağımsızlığı ile ilgilidir. Üyeler, Yüksek Denetim Kurumları adına karar verme durumunda bulunan ve üçüncü kişilere karşı cevap verme yükümlüğünde olan kişiler, yani karar verme yetkisini haiz kurullar veya monokratik kurumların başkanıdır.*
2. *Üyelerin bağımsızlığı Anayasa ile güvence altına alınacaktır. Özellikle görevden alınma usulü Anayasada belirlenecek ve üyelerin bağımsızlığına halel getirmeyecektir. Üyelerin atanma ve görevden alınma yöntemi her ülkenin anayasal yapısına dayanır.*
3. *Yüksek Denetim Kurumunun Denetim elemanları mesleki kariyerlerinde Denetlenen kuruluşlar tarafından etki altında bırakılmayacaklar ve böyle kuruluşlara bağlı olmayacaklardır.*

Lima Bildirgesi Md. 6

Kutucuk: 5

anlaşılmaktadır. Zira bütün ülkelerde konuya temkinle yaklaşıldığı, Yüksek Denetim Kurumunun başkanının veya bir üyesinin görevden alınmasını gerektiren bir olay vukuunda konunun enine boyuna görüşülerek karara bağlanmasını sağlayacak bir düzenleme yapıldığı görülmektedir.

Görevden alma kararında, bu kararın alınmasını gerektiren nedenler yanında, kararın hangi makam tarafından verileceği de önem arz etmektedir. Yargı yetkisini haiz olsun olmasın mahkeme tipi Yüksek Denetim Kurumlarının çoğunun kuruluş kanununda bu konuda özel bir hüküm bulunmamakta, çözüm yargıç statüsünün gereği olarak, yargıçlarla ilgili hükümlere bırakılmaktadır.

ABD, Belçika, İsrail, Japonya, Rusya gibi ülkelerde bu yetki parlamentoya ait bulunmaktadır. Bu yetkiyi, Avustralya, Kanada, İngiltere, Portekiz ve Yeni Zelanda gibi ülkelerde parlamento ve devlet başkanı müştereken kullanmaktadır. Avusturya, Hindistan, Pakistan, Finlandiya gibi ülkelerde ise Yüksek Denetim Kurumu mahkeme tipinde olmadığı halde başkan veya üyelerin görevden alınması yargıçlara uygulanan usulle mümkün olabilmektedir.

Yüksek Denetim Kurumu ile ilgili kanunda hüküm bulunması halinde görevden alınmayı gerektirecek nedenlerin başında sağlık sorun-

ları gelmektedir. Görevini ifa edemeyecek derecede sağlığı bozulan başkan veya üyenin görevine son verilebilmektedir.

İkinci olarak ceza kanuna göre suç teşkil eden ve görevin önemi ile bağdaşmayan bir suçtan dolayı mahkûm olmak görevden alınmayı gerektirmektedir. Bu iki husus hemen bütün Yüksek Denetim Kurumları ile ilgili yasal düzenlemelerde yer almaktadır. Bu iki husus dışında ABD gibi bazı ülkelerde Yüksek Denetim Kurumlarının başkanlarının görevi ihmal, yetersizlik gibi nedenlerle görevden alınmalarını mümkün kılan hükümlere de rastlanmaktadır.

Türkiye’de, Sayıştay Kanununda, “Sayıştay Başkan ve üyeleri azlolanamaz. Kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye ayrılamaz” prensibi vaz edildikten sonra göreve son vermeyi gerektiren veya ceza kanununa göre suç sayılan bir fiilde bulunulması halinde uygulanacak usul ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.¹⁷ Bu düzenlemeler kısaca şöyle özetlenebilir:

- (a) Sayıştay daire başkanları ve üyelerinin *görevlerinin vakar ve şerefi ile bağdaşmayan* veya *hizmetin aksamamasını mucip olan hal ve hareketleri* görülmesi veya öğrenilmesi halinde konu önce Yüksek Disiplin Kurulu tarafından incelenir ve iddialar sabit bulunursa mahiyetine ve ağırlığına göre ilgilinin uyarılmasına veya ilgilinin (hizmet süresine göre, istifa etmeye yahut emekliliğini istemeye davet edilerek) görevine son verilmesine karar verilir. Ancak göreve son verme kararının ayrıca Genel Kurulca üçte iki çoğunlukla tasdik edilmesi gerekir.
- (b) Sayıştay Başkan ve üyelerinden *birinin görevi ile ilgili veya görev sırasında bir suç işlemesi* halinde, üç daire başkanı ve iki üyeden oluşan bir kurul tarafından yapılacak ilk kovuşturma sonunda hazırlanacak fezleke, yargılamanın lüzum veya men’ine karar alınmak üzere, Daireler Kuruluna verilir. Bu Kurulun vereceği yargılamanın men’ine dair olan karar kendiliğinden, yargılamanın lüzumuna dair olan karar ise, itiraz üzerine Sayıştay Genel Kurulunca incelenir. Genel Kurulca verilen yargılamanın men’ine dair karar kesindir.

Sayıştay Başkan ve üyelerinin *görevleri dışında şahsi bir suç işleme-leri* halinde yapılacak kovuşturmada Yargıtay üyelerinin şahsi suçlarının kovuşturmasına ilişkin hükümler uygulanır.

3. Mali Bağımsızlık

Yüksek Denetim Kurumuna yasayla tanınan bağımsızlık ancak çalışmaların yürütülebilmesi için gereken kaynaklara sahip olduğu takdirde uygulamada geçerlilik kazanır. Ayrıca, Yüksek Denetim Kurumu, bütçesine konulan ödenekleri başka bir makamın iznine veya onayına gerek duyulmadan harcayabilmelidir. Lima Bildirgesi her iki noktayı da kapsayan bir hüküm ihtiva etmektedir:¹⁸

Buna göre Yüksek Denetim Kurumu, “görevlerini ifa etmeye imkân verecek mali olanaklara” sahip olmalı ve kurum “kendisine tahsis edilen kaynakları ayrı bir bütçe içinde, uygun gördüğü şekilde harcayabilmeli”dir.

Yüksek Denetim Kurumunun bütçesinin hazırlanması aşamasında uygulanacak usul ve bütçeyi onaylayacak makam da önem arz etmektedir. Belçika, Danimarka, İspanya gibi bazı ülkelerde Yüksek Denetim Kurumunun bütçesi, kurumun yaptığı önerinin parlamento tarafından onaylanması ile kesinleşmektedir. İngiltere’de ve diğer bazı Anglosakson ülkelerinde ise bütçe parlamentonun yüksek denetimle ilgili bir komisyonu tarafından hazırlanmaktadır. Ancak, Yüksek Denetim Kurumunun Bütçesinin onaylanması parlamentoya bırakılmış olmakla beraber, icra organının da bütçenin hazırlanması aşamasında bir şekilde müdahale etmek yetkisine sahip olduğu ülkelerin çoğunlukta olduğu söylenebilir. Öneğin Almanya, Avusturya, Avustralya, Finlandiya, Hollanda, İsveç, İtalya, Portekiz ve Yunanistan’da durum böyledir. Diğer taraftan, ABD gibi bazı ülkelerde, bütçe açısından, Yüksek Denetim Kurumunun diğer kamu kurum ve kuruluşlarından farklı bir uygulamaya tabi olmadığı görülmektedir.

4. Sayıştay Bütçesi

Kanun Koyucunun Sayıştay Kanunu’nun 89. maddesini düzenlemekle Sayıştay’a tam bir mali bağımsızlık tanımayı amaçladığı anlaşılmaktadır. Anılan madde Sayıştay’ın, “genel bütçe içinde kendi bütçesiyle yönetileceğini” hükme bağlamıştır. Bu hükme göre, Sayıştay Bütçesi, diğer merkezi idare birimlerinden ayrı olarak, Maliye Bakanlığına değil, Birinci Başkanlıkça doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur ve TBMM Başkanlığınca genel bütçe kanunu tasarı-

sına ithal edilmek üzere, TBMM bütçesi ile birlikte, Plan ve Bütçe Komisyonuna verilir ve bir sureti de Maliye Bakanlığına gönderilir.

Diğer taraftan Sayıştay'ın muhasebe işleri, yürütme içinde yer alan merkezi idare birimlerinde olduğu gibi Maliye Bakanlığına bağlı Saymanlar tarafından değil, TBMM Saymanlık Müdürlüğüne yönetilmektedir.

Bu düzenlemeye göre Sayıştayın mali açıdan tam olarak bağımsız olması gerekirken uygulamada hesaplar TBMM Saymanlık müdürlüğüne tutulduğu için, Sayıştay'ın harcamaları konusunda da TBMM Başkanı amiri ita görevini ifa etmekteydi ve bu düzenleme Sayıştay'ın bağımsızlığı açısından oldukça nazik bir durum yaratmaktaydı. Anılan 89. maddeye 1.11.1990 tarih ve 3677 sayılı kanunla eklenen bir fıkra ile Sayıştay Bütçesinin ita amirinin Sayıştay Birinci Başkanı olduğu hükme bağlanmış ve uygulamada bu sıkıntı giderilmiştir.

Ancak bugün hâlâ mali bağımsızlık açısından pek olumlu sayılmayacak iki nokta bulunmaktadır:

- Sayıştay'ın bütçesine konulacak yatırım harcamaları için Devlet Planlama Teşkilatının olumlu görüşü gerekmektedir. Bu görüşün Sayıştay Bütçesi TBMM Başkanlığına sunulmadan alınması kanaatimizce yukarda sözü edilen 89. maddenin ruhuna aykırıdır.
- Sayıştay'ın hesapları TBMM Saymanlık müdürlüğüne tutulduğu için gerçek anlamda bir harcama denetimine tabi tutulmamakta, buna karşılık Sayıştay Başkanlığınca düzenlenen verile emirleri TBMM Hesapları İnceleme Komisyonu üyelerinden bir milletvekili tarafından TBMM'nin diğer harcamalarına uygulanan usule uygun olarak bir tür incelemeye tabi tutulmaktadır. Bu suretle, sıfatı milletvekili de olsa mesleği denetçi olmayan bir kişinin, Sayıştay'ın harcamalarını, 1967'den beri denetim sistemimizden çıkarılmış olan harcamadan önce denetim usulüne benzer bir şekilde denetime tabi tutması gibi sakıncalı bir durum ortaya çıkmaktadır. Uygulamada, bu inceleme sırasında Sayıştay Kanununa göre, "*genel bütçe içinde kendi bütçesiyle yönetileceği*" öngörülmüş olan bir harcamanın bazen yerindeliğinin bile bahis konusu edilebildiği görülmektedir.

Bu usul hem Sayıştay'ın bağımsızlığı ilkesi ile bağdaşmamakta, hem de sonuçta Sayıştay harcamalarının denetimsiz kalmasına neden olmaktadır. Diğer Yüksek Denetim Kurumlarında olduğu gibi Sayıştay'ın harcamalarının da, harcamadan sonra denetimini sağlayacak bir sistemin kurularak bu sakıncalı usule son verilmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir.

VI. Yetkiler

A. Denetimin Yürütülmesi

Yüksek Denetim Kurumlarının sahip olması gereken yetkiler çok çeşitli olmakla beraber burada sadece denetimin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının uygulamaya konulması ile ilgili olanlar üzerinde durulacaktır.

- (a) Denetimin yürütülmesi aşamasında Yüksek Denetim Kurumu görevin yerine getirilmesi için gerekli olan *her türlü bilgiye ve belgeye erişebilmelidir*. Bilgi ve belgelerin gizli olması veya duyarlılık taşıması Yüksek Denetim Kurumunun bu bilgi ve belgeleri elde etmesine engel teşkil etmemelidir. Lima Bildirgesinde bu ilkenin yanında Yüksek Denetim Kurumunun yazılı veya sözlü isteminin yerine getirilmesi için bir zaman sınırı koyabilmesinin de gerekli olduğu hükmünü içermektedir.¹⁹

Uygulamada hemen bütün Yüksek Denetim Kurumlarının bu yetkiye sahip oldukları görülmektedir. Hatta bazı kurumların, ilgilileri yeminli olarak sorgulamak yetkisi de bulunmaktadır (Kanada gibi).

- (b) İstenen bilgi veya belgenin zamanında Yüksek Denetim Kurumuna ibraz edilmemesi halinde *sorumluların cezalandırılması* da gündeme gelebilmektedir. Bu ceza disiplin veya para cezası şeklinde olabilmekte, bazı Yüksek Denetim Kurumları bu cezaya doğrudan hükmetme yetkisine sahip olmakta, bazıları da cezanın verilmesini başka bir makamdan istemek durumunda kalmaktadırlar.
- (c) Lima Bildirgesi Yüksek Denetim Kurumunun, denetim çalışmasını, denetlenen kurumda veya kendi yerinde yapmakta muhtar olması hükmünü de içermektedir.²⁰

- (d) Lima Bildirgesinde yer almamakla beraber bazı Yüksek Denetim Kurumları, denetimi sadece belgeler üzerinde değil, işlerin yapıldığı yerde yürütmek ve bir nevi teftiş yapmak yetkisine de sahip bulunmaktadır (Almanya, Avusturya, İspanya, Şili’de olduğu gibi).

B. Sayıştay’da Denetimin Yürütülmesi

Sayıştay’ın yukarda bahis konusu edilen bütün yetkilere sahip olduğunu görmektediriz. Bu yetkilerin kapsamı aşağıda kısaca açıklanmaktadır:

(a) *Görevin yerine getirilmesi için gerekli olan her türlü bilgiye ve belgeye erişebilme:*

- Sayıştay Kanunu 49. maddesinde “Sorumlular veya diğer ilgili memurlar(ın) denetçilerin isteyeceği bilgiyi vermeye, kayıtlarla belgeleri geciktirmeksizin göstermeye veya vermeye mecbur” olduklarını hükme bağlamaktadır.
- Aynı kanunun 29. maddesi ise Sayıştay’ın, Bakanlık, kurul ve kurumlarla, idare amirlikleriyle, sayman ve diğer sorumlularla doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları vasıtasıyla görmeye veya dilediği yere getirtmeye ve sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırma, bakanlık, daire ve kurumlardan temsilci istemeye yetkili” olduğu belirtilmektedir.
- Yine madde, Sayıştay’a, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, Sayıştay denetimine tabi olsun olmasın, Devlet, özel idare, belediye ve sair bütün resmi kurum ve kurullarla Bankalar dahil diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilme yetkisini de vermektedir.

(b) *İstenen bilgi veya belgenin zamanında ibraz edilmemesi halinde sorumluların cezalandırılması:*

- Sayıştay Kanununun 51. maddesi istenilen her çeşit bilgi, belge ve defterleri vermeyen, denetleme ve yargılamayı güçleştirenlerin aylıklarının Sayıştay’ın istemi üzerine ilgili dairelerince yarım olarak ödeneceğini, belli edilen süre içinde istenilen bilgi, belge ve defterler verilmez ise, bu defa ilgili dairelerince tayinlerindeki usule göre işten el çektirilerek haklarında gerekli kovuşturma yapılacağını amirdir.

- Kanunun 54. maddesi ise aylıklar ve işten el çekirme ile ilgili hükümleri uygulamayanlar hakkında dairelerince disiplin kovuşturması yapılacağını belirtmektedir.

(c) Denetimin denetlenen kurumda veya Sayıştay'da yapılması:

- Sayman hesaplarından hangilerinin merkezde veya hesap yerlerinde inceleneceğine Başkanlıkça hazırlanacak program göz önünde tutularak Genel Kurulca karar verilir (Sayıştay Kanunu madde 22, 46).
- Kısmi inceleme ve denetime tabi tutulacak hesaplarda, işin aciliyeti ve gecikmede sakınca bulunması halleriyle sınırlı olarak, doğrudan Birinci Başkanın karar vermesi de mümkündür (Ek Madde 9).

(d) Yapılan işleri yerinde görmek yetkisi:

Sayıştay Kanununun 29. maddesi "Sayıştay denetimine giren daire ve kurumların işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler tarafından yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir." hükmünü ihtiva etmektedir. Nitekim, son yıllarda, fiili ve fiziki denetim konusuna özel bir önem verildiği görülmektedir.

C. Denetim Sonuçlarının Uygulanması

Denetim sonunda düzenlenen denetim raporu, bulguları ve bu bulgular karşısında yapılması varılan sonuçları içerir. Bu sonuçların bir kısmı ileriye dönük olarak yapılması gereken işlemleri veya tutulması gereken yolu gösterir, bir kısmı da geriye dönük olarak daha önce yapılmış olan işlemlerin düzeltilmesini ve varsa husule gelmiş olan zararın telafisini öngörür.

Yargı yetkisini haiz mahkeme tipi Yüksek Denetim Kurumlarında, denetim sonuçlarından yargı kararına konu olanların uygulamaya konulması için ayrıca başka bir karar alınmasına gerek yoktur. Oysa, ofis tipi Yüksek Denetim Kurumlarında denetim sonuçlarını içeren denetim raporlarının uygulamaya konulması başka bir makamın kararına bağlı olmaktadır. Aynı durum yargı yetkisini haiz olan Yüksek Denetim Kurumlarının yargı kararına konu olmayan denetim sonuçları için de söz konusudur.

Lima Bildirgesi denetimde varılan sonuçların Yüksek Denetim Kurumu tarafından kanunen geçerli ve uygulanması zorunlu kararlar verilebilmesi (Yargı kararı) halini göz ardı etmemekle beraber, denetim bulgularının uygulamaya konulmasının başka bir makamın (denetlenen kurum, hükümet veya parlamento) eylemine bağlı olması hali ile ilgili ilkeler üzerinde durmaktadır.²¹

Denetim sonuçlarının uygulanmasında birinci aşama, denetlenen kurumun bu sonuçlar ile ilgili görüşünü ve yapılması düşünülen veya yapılmış olan işlemleri Yüksek Denetim Kurumuna bildirmesidir. Bundan sonra denetlenen kurumdan alınan cevapları da içeren denetim raporunun Anayasada veya ilgili kanunlarda belirtilen makama sunulması, ve bu makamın söz konusu sonuçları işleme koyması aşaması gelmektedir. Genelde bu makam parlamentodur ve bu bağlamda, Yüksek Denetim Kurumunun parlamento ile ilişkilerinin biçimi ve düzeyi belirleyici olmaktadır.

D. Sayıştay İlamları ve Raporları

Sayıştay yargı yetkisini haiz bir yüksek denetim kurumu olması dolayısıyla ile denetim sonuçlarını لازم-ül-ifa (uygulanması zorunlu) yargı kararlarına bağlayabilmekte ve Sayıştay İlamı denilen bu kararlar için ayrıca bir makamın kararına gerek kalmamaktadır. Maamafih, Sayıştay ilamlarının uygulanması konusunda bazı gecikmeler yaşanmakta ise de Sayıştay'daki ilamların takibi ile ilgili birimlerin konuya biraz daha ağırlık vermeleri halinde bu sorunun da ortadan kalkacağı muhakkaktır.

Diğer taraftan, Sayıştay Kanunu, Sayıştay'a çeşitli konularda Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne yıllık, üç aylık, münferit raporlar sunma yetki ve görevini vermekte olmasına rağmen, gerek Sayıştay'ın yargı görevine daha fazla ağırlık vermesi ve gerek TBMM tarafından bu raporlara fazla ilgi duyulmaması nedeniyle Sayıştay'ın bu yetki ve görevinin biraz geri planda kaldığı görülmektedir. Oysa, diğer Yüksek Denetim Kurumları parlamento raporları yoluyla kamu mali yönetiminde düzenlilik, verimlilik, etkinlik, tutumluluk açısından çok önemli sonuçlar almakta, bu raporların kamuoyuna mal olmasıyla da kamu yönetiminde istenen dürüstlük ve saydamlık düzeyinin yükselmesine katkı sağlamakta, bu suretle, parlamentonun asıl görevlerinin başında ge-

len kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili denetim fonksiyonunun yerine getirilmesine yardımcı olmaktadır.²²

VII. Görev ve Yetki Alanı

A. İlkeler

Lima Bildirgesi, Yüksek Denetim Kurumunun “görev alanı ile ilgili temel yetkilerin Anayasada öngörülmesi gerektiği, ayrıntıların kanunlara bırakılabileceği” ilkesini koymakta, ancak “görev alanının sınırlarının her ülkenin koşullarına ve isterlerine göre belirlenebileceği”ni de ilave etmektedir (*bak.* Kutucuk: 6). Bildirge, Yüksek Denetim Kurumunun görev alanının tanımına çok geniş yer vermektedir: Dibacenin dışında 25 maddeyi içeren bildirgenin 8 maddesi bu konuya ayrılmış bulunmaktadır.

Bildirgenin getirdiği ikinci önemli ilke, kamu mali yönetiminin tümüyle Yüksek Denetim Kurumunun denetimine tabi olması zorunluluğudur. Bazı kamu gider ve gelirlerinin bazı nedenlerle devlet bütçesi dışında bırakılması halinde dahi bu ilke geçerli olmalıdır.

1. Yüksek Denetim Kurumunun temel denetim yetkileri Anayasada hükme bağlanmalıdır, ayrıntılar kanunlarda yer alabilir.
2. Yüksek Denetim Kurumunun geçerli hükümleri her ülkenin koşulları ve isterlerine bağlıdır.
3. Bütün kamu mali işlemleri, ulusal bütçeye nasıl yansıdığına bakılmaksızın, Yüksek Denetim Kurumunun denetimine tabi olmalıdır. Mali yönetimin bazı bölümlerinin ulusal bütçe dışında bırakılması, bu kısımların Yüksek Denetim Kurumunun denetiminden müstesna tutulması sonucunu doğuramaz.
4. Yüksek Denetim Kurumları denetimleri ile mümkün olduğu kadar basit ve açık bir bütçe sınıflandırmasını ve muhasebe sistemini teşvik etmelidirler.

Lima Bildirgesi Md. 18

Bildirge bu bağlamda, Yüksek Denetim Kurumlarına da bir görev düştüğünü ifade etmektedir: Yüksek denetim, bütçenin ve muhasebe sisteminin mümkün olduğu kadar basit ve açık olmasına yardımcı olmalıdır.

Bildirge, görev alanı ile ilgili bu ilkeleri serdettikten sonra denetime tabi olacak birimin statüsü veya devlet yapısı içindeki yeri bakımından ve denetlenecek hesabın niteliği açısından bu alanın içeriği ile ilgili ilkeleri ortaya koymaktadır.

Dünya Yüksek Denetim Kurumlarını bugün cari olan görev alanları açısından incelediğimizde, Lima Bildirgesi ile getirilmiş olan bu ilkelerin geniş ölçüde hayata geçirilmiş olduğunu görmekteyiz.

B. Denetlenecek Kuruluşların Niteliği

Yüksek denetim kurumunun görev ve yetki alanı açısından denetlenecek kurumun niteliği önem arz etmektedir. Aşağıda belli başlı birkaç kurum tipi üzerinde durulmaktadır.

a) İktisadi ve Ticari Teşebbüsler

Lima Bildirgesinde, Devlet tarafından kurulmuş olan ve özel hukuk hükümlerine tabi bulunan iktisadi teşebbüslerin yüksek denetim kurumu tarafından denetlenmesi gerektiği, ancak bu denetimin harcamadan sonra ve verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri açısından yapılmasının uygun olacağı belirtilmektedir.²³

b) Kamu Kaynaklarından Finanse Edilen Kuruluşlar

Lima Bildirgesi, Devletçe kurulmuş olmasa bile kısmen kamu kaynaklarından ayrılan subvansiyonlarla finanse edilen bir kurum tarafından bu subvansiyonların kullanılmasının Yüksek Denetim Kurumu tarafından denetlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Ayrıca, Bildirgede, kamu kaynaklarından yapılan finansman, sözü edilen kuruluşun gelir ve sermayesine göre önemli bir düzeyde ise, kuruluşun bütün mali yönetiminin denetime tabi tutulması gerektiği belirtilmekte ve subvansiyonların kötüye kullanıldığının tesbit edilmesi halinde geri ödenmesinin istenmesi lüzumuna da işaret edilmektedir.²⁴

Bugün diğer Yüksek Denetim Kurumlarının çalışmalarını incelediğimizde, kamu iktisadi teşebbüsleri açısından hemen hemen hepsinin denetim yetkisine sahip olduğunu, subvansiyone kuruluşlarda ise kuruluşun statüsüne göre bazı farklı uygulamalar olduğunu gözlemlemekteyiz.

c) Yerel Yönetimler

Yukarda Yüksek Denetim yetkisinin kaynağı incelenenirken bu denetimin genel olarak parlamento adına yapıldığı açıklanmıştı. Parlamento'ya düşen denetleme görevinin teknik bilgi ve uzmanlığı gerektiren konularda Yüksek Denetim Kurumu tarafından ifa edilmesi söz konusu olmaktadır. Bu bakımdan doğal olarak Yüksek Denetimde görev ve yetki alanının parlamento'nun görev ve yetki alanı ile sınırlı olması gerektiği düşünülebilir. Oysa Lima Bildirgesinde ulusal bütçeye nasıl yansıtıldığına bakılmaksızın bütün kamu mali işlemlerinin yüksek denetimin görev ve yetki alanına girdiği ifade edilmektedir (*bak.* Kutucuk: 5). Buradan parlamento denetiminin içinde yer almayan kamu mali yönetimlerinin de Yüksek Denetimin görev ve yetki alanı içinde olabileceği sonucuna varılabilir. Nitekim Dünya Yüksek Denetim Kurumları incelendiğinde merkezi hükümet daireleri içinde yer almayan yerel yönetimlerin mali işlemlerinin de Yüksek Denetimin görev ve yetki alanı içine alındığını görmekteyiz.

C. Sayıştay'ın Görev ve Yetki Alanı

Sayıştay'ın görev ve yetki alanı, diğer Yüksek Denetim Kurumlarına göre çok olumsuz bir manzara göstermektedir:

- (a) *İktisadi ve ticari teşebbüsler:* Anayasa, Sayıştay'ın kuruluşunu düzenleyen 160. maddesinde kamu iktisadi teşebbüslerini Sayıştay denetimi dışında tutmuş, başka bir maddesinde²⁵ bu kuruluşların denetiminin kanunla düzenlenmesini öngörmüştür. Bugün bu görev Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yürütülmektedir. Kurul mensuplarının öğrenim, bilgi, beceri ve birikimleri ile denetimlerinin kalitesi açısından en az Sayıştay düzeyinde olduğunu kabul etmek gerekir. Ancak, yürütme organını denetlemekle görevli kurumun yürütme organına bağlı olmasının uygulamada fazla sakınca doğurmadığı iddia edilebilse de, kuvvetler ayrımı ilke-

si açısından, Yüksek Denetleme Kurulu'nun çok olumsuz bir konumda olduğu inkar edilemez. Bu bakımdan, Türkiye'nin yüksek denetimle ilgili düzenlemelerde model olarak aldığı Fransa'da olduğu gibi *Yüksek Denetleme Kurulunun, bağımsızlık açısından çok uygun bir statüye sahip olan Sayıştay'la—belki bir dereceye kadar kimliğini ve otonomisini de muhafaza ederek—birleştirilmesinin çok büyük yarar sağlayacağı kanaatindeyiz.*

Diğer taraftan, kamu iktisadi teşebbüslerinin özelleştirilmesi konusu bütün Dünyada yüksek denetim kurumlarının yetki ve görev alanı içine alındığı halde Türkiye'de bu konunun adeta denetimsiz kaldığı görülmektedir.

(b) *Kamu kaynaklarından finanse edilen kuruluşlar:* Bu konu kamu mali yönetimimizin yumuşak karnını teşkil etmektedir. Bugün o kadar çok kurum, kuruluş, fon, hesap, Genel ve Katma Bütçeler dışında bırakılmış bulunmaktadır ki bir bütçe birliğinden ve disiplininin bahsetmek artık imkânsız hale gelmiştir. Çeşitli çevrelerde ve yayınlarda ağır eleştirilere konu olmuş olan bu durum hakkında Sayın İhsan Gören tarafından hazırlanmış olan bildiride yeterli açıklama bulunduğu için burada başkaca ayrıntıya girilmeyecektir (Gören, 1999).

(c) *Yerel Yönetimler:* Bugün Türkiye'de gerek Özel idareler ve gerek Belediyeler Sayıştay'ın denetimine tabidir. Ancak bu uygulama 832 Sayılı Sayıştay Kanununun geçici 8. maddesinde yer alan

Anayasa'nın 116. maddesi gereğince il özel idareleriyle belediyelerin mali işlemlerinin denetlenmesine dair kanun yürürlüğe girinceye kadar, 16 Haziran 1934 tarihli ve 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanunu ve bu kanuna ek kanunların il özel idareleri ve belediyelere ait hükümleri yürürlükte kalır.

hükmüne dayanmaktadır. Sayıştay Kanununa 26.6.1996 tarih ve-4149 sayılı kanunla eklenen Ek madde 11 ile İl Özel İdareleri ve Belediyelerin harcamaya ilişkin olarak yapacakları sözleşmelerle her türlü bağıtlarla ilgili tescil limitlerinin tespit edilme usulü hükmüne bağlanmaktadır.

Diğer taraftan Yerel Yönetim Reformu adıyla uzun zamandır sürdürülen çalışmalar arasında yerel yönetimlerin denetimi için ayrı bir kurum kurulması konusu da vardır.

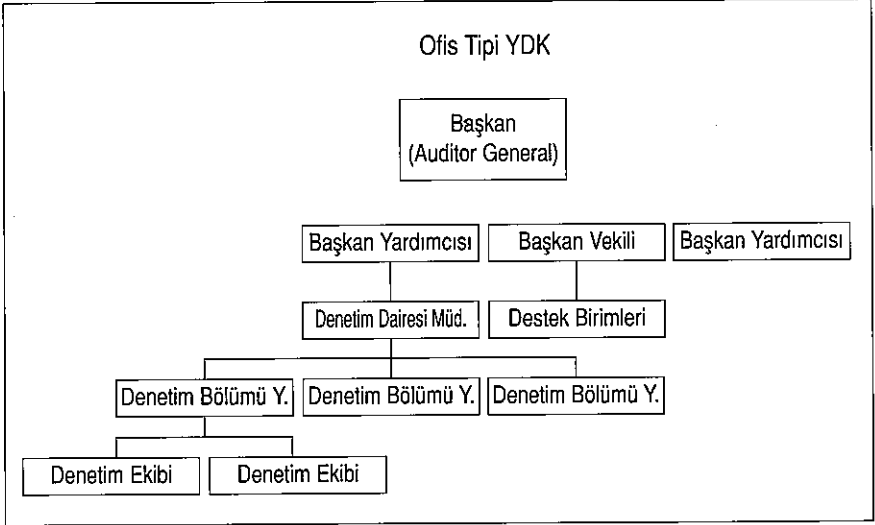
Değerlendirme

Yukarda Sayıştay'ın görevi, Devlet içindeki konumu, organizasyon yapısı ve kuruluşu, sahip olması gereken özellik ve yetkiler, görev ve yetki alanı açılarından diğer Yüksek Denetim Kurumları ile karşılaştırmalı olarak incelenmeye çalışılmıştır.

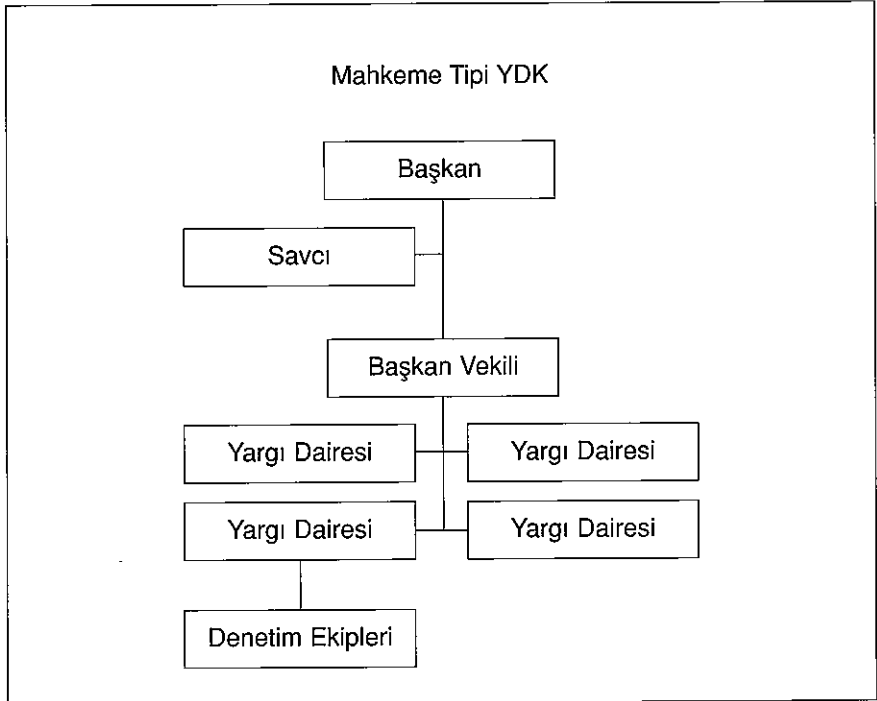
Sayıştay anayasal bağımsız bir kuruluştur. Genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir, gider ve mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak üzere yargı yetkisi ile donatılmıştır. Bunun yanında bütçe ödeneklerinin ve personel kadrolarının dağıtımını ve kamu kurum ve kuruluşlarının bağışladıkları sözleşmeleri ödenetime tabi tutmak, kamu mali sistemini incelemek, mevzuat veya uygulamadan kaynaklanan düzensizlikleri saptamak, kamu kaynaklarının kullanımında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine uyulup uyulmadığını araştırmak, yaptığı denetim, inceleme ve araştırmalar sonunda vardığı sonuçları başta Genel Uygunluk Bildirimi olmak üzere, yıllık, üç aylık ve münferit raporlarla Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmak yetki ve görevine de sahip bulunmaktadır.

Gerek Lima Bildirgesi ile getirilen ilkeler ve gerek Diğer Yüksek Denetim Kurumlarının durumları açısından incelediğimizde, kanun koyucunun, Sayıştay'ı (görev alanı ile ilgili kısıtlamalar ve yukarda açıklanan bazı eksiklikler dışında), bir Yüksek Denetim Kurumundan beklenebilecek bütün işlevleri yerine getirebilmesi için, her türlü yetki, özellik ve olanaklarla cömertçe donattığı sonucuna varmaktayız.

DEVLET REFORMU



Şema: 1



Şema: 2



Şema: 3

Notlar

1. International Organization of Supreme Audit Institutions
2. General Accounting Office
3. Answerable
4. Accountability
5. Lima Bildirgesi Md. 5/3
6. Bütün bu çalışmada İngiltere Sayıştayından Patrick Callaghan tarafından hazırlanan bir çalışma ile Hindistan Sayıştayını tarafından gerçekleştirilmiş olan bir derlemeden geniş ölçüde yararlanılmıştır. Her iki çalışma Kaynakça'da yer almaktadır.
7. Sayıştay'ın vergi kanunlarını ilgilendiren kararları ile ilgili bir özel durum var ise de bu bir ayrıntı sayılabilir.
8. Peer review
9. Ek Madde 10
10. Ek Madde 9
11. General Accounting Office
12. Mamafih, denetim bulgularının değerlendirilerek nihai denetim raporuna geçirilmesinde bu serbestliğin ofis tipi sayıştaylarda bazen sadece Yüksek Denetim Kurumunun Başkanına (Auditor General) ait olduğu gözden ırak tutulmamalıdır.
13. Sayıştay Kanunu Md. 28/vı
14. Buna rağmen Sayıştay'ın Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Uygunluk Bildirimi dışında rapor sunması pek nadiren vaki olmaktadır.
15. 1.11.1990 tarih 3677 sayılı kanun
16. 26.6.1996 tarih ve 4149 sayılı kanun
17. Sayıştay Kanunu Md. 7,90,95
18. Lima Bildirgesi Md. 7
19. Lima Bildirgesi Md. 10
20. ibid

21. Op.Cit. Md. 11
22. Bu konuda daha geniş bir tahlili Sayıştayda Yeniden Düzenleme başlığını taşıyan bildirimizde bulabilirsiniz.
23. Lima Bildirgesi Md. 23
24. Op.Cit. Md. 24
25. Md. 165

Kaynakça

- Prof. Dr. Ahmet AKAGÜNDÜZ, Arşiv Belgeleri Işığı Altında Sayıştay Tarihi, Sayıştay, 1997.
- Patrick CALLAGHAN, State Audit in the European Union, National Audit Office www.open.gov.uk/nao/state.html
- Kenneth. F. DYE, Report on the Second Phase of Short Term Technical Assistance for Turkish Court of Accounts, Cowater International Inc; December, 1996.
- İhsan GÖREN, Kamu Mali Yönetimi Reformu ve Sayıştay Denetimi, TESEV, 1999.
- INTOSAI, "The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts", INTOSAI, 1977, http://www.intosai.org/2_LIMADe.html,
- OECD-PUMA, "Governance in Transition, Public Management Reforms in OECD Countries", OECD, 1995.
- Office of the Comptroller General of India, Mandates of Supreme Audit Institutions, <http://www.vkontrole.lt/en/> November 1998.
- SAYIŞTAY, Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay, Sayıştay Yayınları No: 8, 1972
- World Bank, "Republic of Turkey, A Report on the Development of Accounting, Financial Reporting and Auditing Services", January 1993, World Bank, Washington D.C.
- World Bank, "Turkey: Public Financial Management Project, Technical Annex, Public Expenditure and Personnel Management", Aide-Memoire, 21 Ekim 1994.
- Office of the Comptroller and Auditor General of India, Mandates of Supreme Audit Institutions, <http://www.vkontrole.lt/en/> November 1998.

Sayıştay'da Yeniden Düzenleme

Necdet KESMEZ

Özet

Bildiride Sayıştay'da bir yeniden düzenleme çalışması yapılmasının gereği, hedefleri, kapsamı ve yöntemi konusunda, daha önce Sayıştay'da yapılmış olan çalışmalardan yola çıkılarak bazı görüşler ileri sürülmektedir.

Bugün kamuoyunda, kamu kurum ve kuruluşlarının düzensizlik, verimsizlik, israf (ve hatta) yolsuzluklar içinde olduğuna dair yaygın bir kanaat oluşmuş bulunmaktadır. Bu konuyla ilgili en ilginç husus ise: ne bu durumun nedenleri, ne de iyileştirme yol ve yöntemleri ile ilgili tartışmalarda Sayıştay'ın hiç gündeme getirilmemesidir. Oysa, kamu kaynaklarının doğru, uygun, sağlıklı ve etkin kullanımı, kamu mali yönetiminin sağlıklı gelişmesi ve bu konuda ilgili makamlara ve kamuoyuna sağlıklı, tutarlı, doğru, ve objektif bilgiler verilmesi bir Yüksek Denetim Kurumunun başlıca görevleri arasındadır. Buradan, başta TBMM olmak üzere kamu makamlarının ve halkın Sayıştay'ın görev ve işlevi hakkında yeterli bilgi sahibi olamadığı; düzensizlik, verimsizlik, israf ve hatta yolsuzluklarla uğraşmanın Sayıştay'ın görevleri arasında olduğunun bilincinin yaygınlaşmadığı sonucuna varılmaktadır.

Bildiride, Atıyas ve Sayın'ın bir eserinden ödünç alınan *Asil-Vekil* modeli kullanılarak: demokrasilerde Vatandaşlar, Parlamento, Hükümet ve Bürokrasi arasında ileriye doğru (asilden vekile) bir yetki devri, geriye doğru da (vekilden asile) hesap verme ilişkisinin bulunduğu, ancak Türkiye'de, siyasi partilerin merkez yönetim kurullarının ve parti liderlerinin tek tek millet vekilleri karşısında büyük güce sahip olmasından kaynaklanan bir dengesizlik bulunduğu için parlamento ile hükümet arasındaki asil vekil ilişkisinin uygun bir biçimde çalışmadığı, bu yüzden hükümetin mali konulardaki denetimine gereken önemin verilemediği ve sonuç olarak Sayıştay çalışmaları konusunda TBMM tara-

finda gözlemlenen ilgi azlığının buradan kaynaklandığı görüşü ileri sürülmektedir.

Sayıştay'ın ürettiği denetim hizmetinin müşterileri tarafındaki bu bilgi ve dolayısıyla talep eksikliğine karşılık, bu hizmetleri üreten tarafta, arz tarafında:

- Pek çok kurum ve kuruluşun ve konunun Sayıştay denetiminin dışında bırakılması;
- Sayıştay'a verimlilik, etkinlik ve tutumluluk incelemesi görevinin ancak son zamanlarda verilmiş olması;
- Sayıştay'ın denetim gücünün çok büyük bir kısmını yargısal işlevine yönelik olarak harcamakta olması;
- Kanun gereği TBMM'ye sunulması gereken raporların Sayıştay çalışmalarında ikinci planda kalması

gibi arızalar bulunmaktadır.

İncelemelerimiz sonunda:

- Toplumun özlemi ile Kamu Yönetimi arasında;
- Anayasa ve Kanunların Sayıştay'a vermiş olduğu görev ve yetkiler ile Sayıştay'ın yürütmekte olduğu denetim faaliyeti arasında;
- Sayıştay'ın denetime bakış açısı ile toplumun ihtiyacı arasında

bir boşluk bulunduğu ortaya konulmaktadır.

O halde, *bağımsız ve etkin bir yüksek denetimin, hukuk devletinin ve demokrasinin temel koşullarından birisi olduğu* da dikkate alınarak vakit geçirilmeden Sayıştay'ın

- Daha yetkin, etkin ve saygın bir yüksek denetim kurumu haline getirilmesi;
- TBMM'ye ve kamuoyuna kamu gelir, gider ve mallarının kullanımı konusunda tarafsız, sağlıklı, doğru bilgi ve güvence verilmesini sağlayacak bir yapıya kavuşturulması

için, hazırlık çalışmaları yapılmış olan yeniden düzenleme projesinin tekrar ele alınması ve Kamu Mali Yönetimi'nin daha düzenli, tutumlu, verimli, dürüst, sorumlu ve yönetsel yükümlülük bilincine sahip bir yapıya kavuşturulması yolunda çaba harcanması gerekmektedir.

Yeniden düzenlemede şu ilkelerin göz önünde bulundurulması önerilmektedir:

- Sayıştay'ın uzun mazisinden doğan gelenek ve birikimlerden yararlanılmalı;
- Yargı yetkisi korunmakla beraber denetim dışı dönük raporlamaya odaklanmalı;
- Mevcut kamu mali sistemi hem veri, hem de değişimin hedefi olarak kabul edilmeli;
- Yeniden düzenleme, perakende öneri ve görüşlere göre sağlanacak iyileştirmelerle değil, vizyon ve misyon değerlendirmeleri sonunda saptanacak strateji, plan ve programlar doğrultusunda gerçekleştirilmelidir.

Sayıştay'da yeniden düzenlemenin ana hedefinin, bir *kültür değişimini* gerçekleştirmek olduğuna inanılmaktadır. Gerçekten,

- İş süreçlerinin ve denetim faaliyetinin yeni anlayışa göre şekillendirilmesi;
- Yeni denetim anlayışına uygun metodolojilerin geliştirilmesi;
- Eğitimin amaca uygun bir yapı ve programa kavuşturulması;
- Bilişim sisteminin yeniden yapılandırılması

şeklinde özetlenebilecek yeniden düzenleme hedefleri, ancak bu kültür değişimi gerçekleştirilebildiği takdirde istenen sonucu doğurabilecektir.

Sayıştay'da yeniden düzenlemenin bir diğer önkoşulu kamu mali yönetiminde şiddetle ihtiyaç duyulan reformun gerçekleştirilmesidir. Özellikle bütçenin birlik ve bütünlüğünün yeniden sağlanması ve program bütçe ihtiyaçlarını tam karşılayacak şekilde yeniden kodifikasyonu, devlet muhasebesinde modern yöntem ve yaklaşımlara uygun bir sisteme geçilmesi, saymanlık ve hesapların, işlev ve görevler baz alınarak, yeniden dağılımı ve en önemlisi, kamu yönetimine yöneticilerin hesap verme yükümlülüğünün getirilmesi Sayıştay denetiminin modernizasyonu projesinin zorunlu öğeleridir. Bu bakımdan Sayıştay'ın yeniden düzenleme çalışmalarına paralel olarak kamu mali yönetiminde yürütülmekte olan reform çalışmalarına eğilmesi, bu çalışmaları yakından izlemesi ve katkı vermesi gerekmektedir.

Yeniden düzenlemenin alt yapısını, eğitim ve bilişim sistemlerinde gerçekleştirilmesi gereken iyileştirmeler oluşturmaktadır. Yeniden düzenleme sonunda Sayıştay'ın organizasyon ve yönetim yapısında da bazı değişiklikler yapılmasının gerekeceği muhakkak olmakla beraber, bu

konuda daha önce yapılmış olan çalışmalar çok yüzeysel kaldığı için, bildiride bu ihtiyaca sadece değinilmekle yetinilmiştir.

Sayıştay denetiminde, denetimin yönetilmesi, ekip çalışması, risk analizi, planlama, çalışma kağıtları, meslektaş incelemesi, örnekleme, dışa dönük raporlama konuları daha önceki çalışmalara dayanılarak ana hatları ile ele alınmıştır.

Sayıştay'ın yargı işlevinin korunması gerektiği, ancak yargılama usulü, sorumluların temsili, ahizlerin haklarının korunması, yargı sürecinin zaman boyutu, yargı kararlarının tasnifi, dağıtımı, yayınlanması gibi konularda bazı iyileştirmeler yapılması gereğine işaret edilmiştir.

Sonuç ve Öneri

Bildiride, Sayıştay'da yeniden düzenleme yapılmasına kesin bir ihtiyaç bulunduğu, bu konuda gereken yasal yetkilerin ve maddi olanakların mevcut olduğu, Sayıştay'daki bilgi birikiminin ve insan kaynaklarının böyle bir çabayı gerçekleştirmeye yeter düzeyde olduğu kanaatine varılmakta, vakit geçirilmeden bu çalışmalara başlanması gereği vurgulanmaktadır.

Streamlining Procedures and Operations in Sayıştay

Necdet Kesmez

Summary

In this paper, departing from work accomplished previously, we will try to put forth some opinions regarding the need, goal and scope for streamlining procedures and operations in Sayıştay.

Today, there is a widespread belief in the public opinion that irregularities, inefficiencies, waste and (even) corruption prevail in state organisations. The most interesting side of this issue is that Sayıştay is never mentioned at the discussions on the probable causes of this predicament and the ways for amending it. Therefore, it may be concluded that public authorities (primarily the Parliament) and the people are unaware of the assignments and functions of Sayıştay and that they are not familiar of the fact that these assignments and functions include to cope with irregularities, inefficiencies, waste and even corruption.

In the paper using a conceptual framework, borrowed from a paper of Atiyas and Sayın, it is stated that in democracies there is a forward relationship of delegation of authority from the principal to the agent and also a backward relationship of accountability from the agent to the principal, among citizens, Parliament, Government, and Administration. It is further asserted, in Turkey, there is an imbalance in these relationships stemming from the fact that Governing Boards and leaders of the political parties enjoy an ascendancy on individual members of the Parliament and that there is an imbalance in principal-agent relationship between Parliament and the Government. This is the underlying reason for the low import given by the Parliament to the audit of the Government's financial activities and inadequate interest on the work of Sayıştay.

Against the insufficiency of information and interest for the audit services of Sayıştay on the part of its customers (demand side), we observe on the production (supply side) that:

- Many public bodies are excluded from the audit domain of Sayıştay;
- Responsibility for performance auditing have been granted to Sayıştay just recently;
- Sayıştay is spending the greater part of its audit potential on tasks mostly oriented for the exercise of its judicial powers;
- Sayıştay considers that the preparation and presentation of Parliamentary reports (which is required by the law) is of only secondary importance .

We saw at this study that there is a gap:

- Between the expectations of the people and the public financial management;
- Between the assignments and powers bestowed to Sayıştay by the Constitution and the laws, and audit function as carried out at Sayıştay;
- Between Sayistay's audit perspective and the requirements of the public.

Considering the fact that independent and effective supreme audit is one of the fundamental prerequisites of democracy, it is of paramount importance that the efforts for transforming Sayistay into a more competent, more effective and more esteemed audit body and restructure Sayıştay so as to make it capable of providing to Parliament and the general public with impartial, sound, accurate information and assurance regarding public funds, expenditures and property, should be resumed without further delay.

To achieve these goals it is essential to restart working on the modernisation project and endeavour for rebuilding public financial management as a more orderly, economical, honest, responsible structure with a widespread awareness regarding managerial accountability.

We suggest that the following principles should be observed in the implementation of the project:

- Heritage and accumulated experience brought about by Sayıştay's long history should be exploited.
- Sayıştay's judicial powers should be preserved, but audit function should be reoriented towards external reporting.
- Present public financial system should be accepted as given, but it should also be considered as one of the main targets of the renovation and reorganisation tasks.
- Reformation should not be realised by retail improvements utilising occasional proposals and recommendations, but it should be achieved depending on overall long term strategies, plans and programs.

We believe that the main goal of streamlining effort in Sayıştay is no less an enterprise than to accomplish a cultural change.

Indeed, the goals of reform, which could be summed up as

- Streamlining work processes and audit activity in accordance with the new approaches;
- Developing new methodologies compatible with the new audit philosophy;
- Attaining a training organisation and program suitable to the objectives,
- Re-engineering information systems;

could only be achieved if and when this cultural change is accomplished.

Completion of the strongly needed reform in Public Financial Management is another prerequisite for streamlining procedures and operations in Sayıştay.

In this context, we consider that:

- Re-establishing the unity and integrity of the government budget;
- Renewal of budget codification so as to meet the requirements of program budgeting;
- Acceptance of a system more relevant for implementation of modern methods and approaches in government accounting;
- Redistribution of accountants' offices and government accounts based on functions and services,

- Introducing to the public management the principle of managerial accountability

constitute the indispensable elements for modernisation of supreme audit.

Therefore it is necessary that Sayıştay should direct its attention at the work on Public Financial Reform, observe it with due care and offer and give contributions.

Developments in training and information systems will form the infrastructure of the project.

Although it is inevitable that some changes would have to be effected on organisation and management of Sayıştay, considering the superficiality of the previous work on the matter, we felt that it would suffice just to mention the need in the paper.

We have dealt very briefly with such subjects related to the supreme audit as management of audit function, team work, risk analysis, working papers, peer review, sampling, external reporting, relying on previous works.

It is asserted that Sayıştay's judicial powers should be retained and that there is a strong need for amelioration regarding trial procedures, representation of the responsible officers, rights of beneficiaries, time dimension of trial process, classification, dissemination and publication of judicial decisions.

Conclusions and Recommendations

We conclude that

- There is a definite need for streamlining the procedures and operations in Sayıştay,
- Sayıştay possesses all legal powers and material facilities and resources necessary for answering this need,
- Level of human resources and experience available at Sayıştay is amply satisfactory.

Therefore, it is emphatically recommended that work on this field should begin without further delay.

I. Giriş

Sayıştay'ın 125. kuruluş yıldönümünün kutlandığı 1987 yılından beri, Sayıştay'da bir yeniden düzenlemeye ihtiyaç olup olmadığı yoğun olarak tartışılmaya başlanmış, bu yeniden düzenlemenin hedefleri ve kapsamı konusunda çeşitli görüşler ileri sürülmüş, Sayıştay içinde ve dışında konferanslar, seminerler düzenlenmiş, yurt dışındaki seminerlere Sayıştay mensuplarının katılması sağlanmış, Dünyada diğer Yüksek Denetim Kurumlarının durumları, bu kurumlara gönderilen heyetler tarafından gözden geçirilmiş, bu kurumlardan Türkiye'ye heyetler davet edilmiş, sayısı 50'yi geçen yayınlar yapılmıştır.

Özellikle 1992'den itibaren yeniden düzenleme çabaları büyük yoğunluk kazanmış bulunuyordu. Oysa bugün dışardan bakıldığında, konuya daha rahat bir yaklaşım içinde olduğu, yeniden düzenleme konusunun öncelik ve önem açısından biraz arkalara itildiği izlenimi edinilmektedir. Bu izlenimin çok yanlış olduğunu öğrenmeyi gönülden arzulamaktayız.

Bu bildiride önce Sayıştay'da bir yeniden düzenlemeye ihtiyaç olup olmadığı konusu irdelenmeye çalışılacak, sonra da yeniden düzenlemenin kapsamı gereken alanlar ve varılması istenen hedefler gözden geçirilecektir.

II. İhtiyaç

A. Kamuoyu

Kamuoyunda, kamu kurum ve kuruluşlarının düzensizlik, verimsizlik, israf ve hatta yolsuzluklar içinde olduğuna dair yaygın bir kanı oluşmuş bulunmaktadır. Bu inancın çok yanlış olmadığı, bazen birden patlak veren olaylarla bir ölçüde ortaya çıkıvermektedir (Son deprem olayını hatırlayınız).

Burada asıl ilginç nokta ise ne kamuoyunda, ne parlamentoda bu bağlamda Sayıştay'ın denetim görevini yerine getirip getirmediğinin hiç sorgulanmamakta olmasıdır.

Kamuoyunda Sayıştay'a herhangi bir sorumluluk atfedilmemesi, kamu yönetimindeki düzensizlik, verimsizlik, israf ve hatta yolsuzluklarla uğraşmanın Sayıştay'ın görev alanı içinde olmadığı düşünülmesinden doğabilir. Ya da Sayıştay'ın bu konularda gerekli ve yeterli çabayı göstermekte olduğu, ama kendi dışındaki nedenlerle sonuç alamadığı kanısına da varılmış olabilir.

Aslında kamuoyunda Sayıştay'ın işlev ve görevinin bilinmemekte olduğunu, bu yüzden Sayıştay'ın etkin bir denetim yapıp yapmadığı konusu üzerinde durulmadığını kabul etmek gerekmektedir. Sorunun diğer yanı ise, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Sayıştay'ın çalışmalarına gösterdiği ilginin yeterli olamadığıdır.

B. Tanınma ve İlgi

Sayıştay'ın kamuoyunda tanınmamasının nedeni hiç kuşkusuz halen yaptığı çalışmaların halkı doğrudan ilgilendirmemesidir. Bir kurum görevini yeterli bir biçimde yerine getiriyorsa, halkın bundan haberdar olup olmaması önemli değildir diyebiliriz. Belki diğer Yüksek Denetim Kurumlarının halk nezdindeki yüksek itibarı ve medyanın Yüksek Denetim Kurumlarının çalışmalarına gösterdiği büyük ilgi içimizde biraz burukluk doğurabilir ama görevini layıkıyla yapmakta olduğuna inanan insanların gönül rahatlığı ile işimize devam edebiliriz.

Ancak parlamentomuzun Sayıştay çalışmalarına yeterli ilgiyi göstermemesinin nedenlerinin mutlaka araştırılması gerekmektedir. Çünkü demokrasilerde parlamentonun varlık nedenlerinden birisi, hatta başlıcası halk adına Bütçe Hakkının kullanılmasıdır. Yüksek denetim ise parlamentonun bu hakkı layıkıyla kullanmasını ve yasamanın yürütme üzerindeki mali denetimini kapsamlı ve etkin bir şekilde gerçekleştirmesini sağlayan en önemli araçtır.

Ülkemizde de Anayasa koyucunun aynı görüşten hareket etmiş olduğu anlaşılmaktadır. Bu yüzden "hükümetlerin kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını nasıl harcayacaklarına dair taahhütlerini ve vatandaşlara götürecekleri hizmetleri içeren" bütçenin yanında "hükümetlerin bir yıllık mali uygulamalarının yönetsel olarak aklanması anla-

mına gelen Kesin Hesap Kanunları” ve bu konudaki Sayıştay görüşünü içeren Genel Uygunluk Bildirimi Anayasada yer almıştır.

Ancak uygulamada durumun farklı olduğunu, parlamentomuzun, belki de kanun yapma işlevine ağırlık ve öncelik vermesi nedeniyle hükümetin mali uygulamalarını denetlemeye gereken ilgiyi göstermediğini gözlemlemekteyiz. Sorunu teorik bir bazda incelemek için burada bir parantez açmak ve bu konuda yazılmış çok önemli bir eserden bir alıntı yapmak ihtiyacını duyuyoruz.

C. Kavramsal Çerçeve

Bahis konusu olan eser İzak Atıyas ile Şerif Sayın tarafından hazırlanmış ve TESEV tarafından yayınlanmış bulunan *Siyasi Sorumluluk, Yönetmelik Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru* adlı eserdir. Eserde yazarlar tarafından geliştirilmiş olan bir modele (kavramsal çerçeve) dayanan bir Bütçe Sistemi Reformu’nun kapsamı, yönü, amacı üzerinde durulmaktadır. Eserde geliştirilen öneri Sayıştay’ın yeniden yapılanması açısından da çok ilginç hususları içermekte olmakla beraber, bizi burada ilgilendiren daha ziyade söz konusu kavramsal çerçevedir ki aşağıda bu kavramsal çerçevenin bir özeti yazarların kaleminden sunulmaktadır:¹

Temsili demokrasilerde asıl olan vatandaşlardır. Ancak vatandaşlar kolektif çözümlerin gerektirdiği sorunları kendi başlarına çözemezler, bunları çözmek devletin işidir. Temsili demokrasilerde devlet işleyişi, iki ana asil-vekil ilişkisi (veya yetki devri) içerir. Bunların birincisinde, vatandaşlar, belirli kurallar altında kamu politikaları üretmek üzere politikacılara yetki verirler. Politikacılar bu yetkiyi almak için birbirleriyle rekabet ederler. Üretilen kamu politikalarını hayata geçirmek ise bürokrasinin işidir. Dolayısı ile ikinci vekalet ilişkisinde politikacılar asil, bürokratlar vekil durumundadır.

Asiller ile vekillerin çıkarları farklıdır. Vekillerin, kendilerine yetki veren asillerin tercihlerine ne kadar uygun davrandıkları, mevcut kurumlara ve bunların oluşturduğu sorumluluk ve dürtü mekanizmalarına bağlıdır. Bu mekanizmalarda iki değişken önemlidir: asil ile vekil arasındaki enformasyon dengesizliği (asil vekilin her yaptığını denetleyecek enformasyona sahip değildir, enformasyon pahalıdır) ve asilin yaptırım gücü (vekilin asilin tercihlerine uygun davranmaması ha-

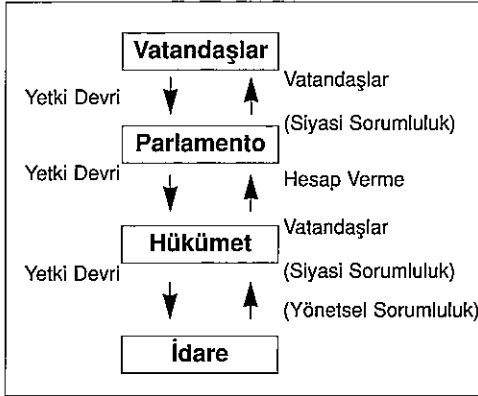
linde asilin vekil üzerinde ne kadar yaptırım uygulayabileceği). Vatandaş ile politikacı arasındaki yetki devri ilişkisine siyasal sorumluluk, politikacı ile bürokrasi arasındakine ise yönetsel sorumluluk mekanizması diyoruz. Yetkin devletlerde, siyasal ve yönetsel sorumluluk mekanizmaları öyle çalışır ki, üretilen politikalar vatandaş tercihlerine uygun olur, hizmet sunumunda maliyet verimliliği sağlanır, kolektif açmazlar etkin bir biçimde çözülür, ve kullanılan yetkinin hesabı verilir.

İşte bütçe sistemi, bu asil vekil ilişkileri üzerine inşa edilen ve kamunun kaynak dağılımını düzenleyen kurumlardan oluşur.

Bu modeli parlamentomuzun, hükümetin mali uygulamalarını denetlemeye gereken ilgiyi niçin göstermediğini açıklamak amacıyla kullanmak için, açıklanan iki yetki devri ilişkisine bir yenisini daha eklemek gerekmektedir. Zira, yazarlar kendi analizleri açısından, belki de resmin netliği bozulur endişesiyle, parlamento ile hükümeti tek bir grupta “Politikacılar” adıyla toplamakta sakınca görmemişlerdir. Oysa konuyu, parlamenter sistemde, parlamento tarafından hükümet çalışmalarının mali boyutunun denetlenmesi açısından ele aldığımızda; bütçenin hazırlanması, onaylanması, uygulanması, uygulamaların denetlenmesi ve sonunda kesin hesabın kabulü sureti ile hükümetin aklanması sürecinde parlamento ile Hükümet arasındaki ilişkiyi, başka bir yetki devri ilişkisi gibi görmek gerekmektedir. Ülkemizde TBMM ile hükümet arasındaki bu asil vekil ilişkisinin tam olarak işlevsellik kazanmamış olduğunu, parlamentonun hükümetlerin mali alandaki uygulamalarına ve Sayıştay denetimine gereken ilgiyi göstermemesinin temel nedeninin de burada yattığını düşünüyoruz.

D. Kuvvetler Ayrımı

Bu düşüncemizi kısaca şöyle açıklayabiliriz: Anayasamıza göre Başbakanı atama yetkisi Cumhurbaşkanına ait olmakla beraber, hükümeti ve programını uygun bularak hükümete güven oyu vermeye Türkiye Büyük Millet Meclisi yetkilidir. Ayrıca, Hükümetin programını yürütmek için muhtaç olduğu kaynakları tayin ve tahsis ederek yürütmenin emrine verilmesini sağlayan Bütçe Kanunu da TBMM tarafından onaylanmaktadır. Yani burada gerçekten Hükümet parlamentonun vekili du-



Şema: 1

- Siyasi Partiler Kanunu ve seçim sistemi, siyasi partilerdeki parti içi demokrasinin tam bir işlerlik kazanmasını önlemektedir.
- Milletvekillerinin mensup oldukları partinin genel merkezine ve özellikle liderine aykırı olabilecek bir görüş ileri sürmeleri zor olmaktadır.

Konu, iktidardaki partinin milletvekilleri açısından daha büyük önem taşımaktadır. Zira iktidarın sahibi, iktidardaki partinin milletvekillerinin oluşturduğu *Meclis Grubu* değil, *parti genel merkezi ve lideri* olmaktadır. Bu bakımdan parlamentonun hükümetin mali uygulamaları üzerinde etkin bir denetim yürütmesi için büyük bir iştiaak duyulması normal karşılanmalıdır.

Aynı nedenle asil durumunda olan parlamento, vekilin (hükümetin) faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmaya pek fazla önem vermemektedir. Bu yüzden, hükümet çalışmaları hakkında doğru, tarafsız ve güvenilir bilgileri içermesi gereken Sayıştay raporlarına ilgi de yeterli düzeye erişememektedir.

Burada özel sektörde sermaye sahibi ile şirket yöneticisinin ayrıldığı *aile şirketleri*ndeki duruma benzer bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu gibi şirketlerde muhasebenin önemi yoktur. Muhasebe, vergi gibi Devletin "dayattığı" bazı yükümlülüklerin yerine getirilmesi için tutulur. Asıl hesap patronun cep defterindedir. Buna karşılık, yönetici ile sermaye sahibinin ayrıldığı şirketlerde ise sermaye sahipleri, şirket yöneticilerini kontrol altında tutabilmek için hem muhasebenin, hem de denetimin gerekli ve önemli olduğunu çok iyi kavramışlardır.

rumundadır. O halde bu ilişkinin işlevselliğini sınamak için, Atıyas ve Sayın'ın asil-vekil ilişkisinde önemini vurguladıkları iki değişkeni (enformasyon dengesi ve asilin yaptırım gücü) incelememiz yerinde olur.

Önce *yaptırım gücünü* ele alalım: Bugün çok çeşitli çevrelerde ve yayınlarda açıkça ifade edildiği gibi

Özet olarak diyebiliriz ki, parlamento kendisini iktidarın asıl sahibi olduğu bilincine tam olarak varamadığı için bütçe uygulamaları ve Sayıştay denetimine gereken önemi vermemektedir.

E. Diğer Açılar

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Sayıştay raporlarına çok fazla ilgi göstermemesinin nedeni olarak yukarıda açıklanan görüş kabule değer bulunabilir veya bulunmayabilir. Ancak konunun Sayıştay'dan kaynaklanan bir yönünün de bulunduğu düşüncesindeyiz.

Bugün, Sayıştay'ın Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunduğu başlıca rapor Genel Uygunluk Bildirimidir. Son birkaç yıldır bu raporun içeriğini genişletmek ve daha ilgi çekici konulara da yer veren eklentiler yapmak yolunda belirli bir çaba gösterilmektedir. Buna rağmen sözü edilen raporun konuyla doğrudan ilgili olmayan milletvekillerinin kolayca anlayıp ilgi duyacakları bir biçime henüz kavuşamamış olduğunu düşünüyoruz.

Diğer taraftan, Sayıştay Kanununun TBMM'ye sunulacak raporlarla ilgili bazı hükümlerine Sayıştay'ca çok fazla önem verilmediği görülmektedir. Oysa diğer Yüksek Denetim Kurumları, *yargı yetkisine sahip olanlar da dahil*, dışa dönük raporlama faaliyetlerine büyük önem vermekte, bu raporlar, ilgili makamlara sunulduğunda kamuoyunun yakın ilgisine mazhar olmaktadır. Yüksek Denetim Kurumlarına denetim sonuçlarını yıllık olarak parlamentoya ve/veya yetkili diğer kamu kurumlarına sunma yetki ve görevinin Anayasa ile verilmesini öngörmekte, kanun icabı rapora konulması gereken hususlara ilave olarak, diğer bütün yüksek denetim faaliyetleri hakkında da bilgi içermesi gereken bu raporların yayınlanarak Yüksek Denetim Kurumunun tespit ettiği hususların geniş bir dağıtımının gerçekleştirilmesini ve kamuoyunda tartışılmasına olanak verilmesini, bu suretle, denetim sonuçlarının uygulamaya konulmasına destek sağlanmasını önermektedir. Bildirgede, ayrıca, özellik ve önem arzeden konularda da Yüksek Denetim Kurumunun parlamentoya rapor verme konusunda yetkili ve görevli olması istenmektedir.²

Buna karşılık, Sayıştay Kanununda Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne rapor sunmak konusunda çok geniş ve çeşitli yetkiler tanınmıştır. Sa-

yıştay raporlarına parlamentomuzda çok büyük bir ilgi olmadığı doğrudur. Ancak bu ilgiyi artırma yolunda Sayıştay'a da düşen bir görev olduğunu düşünüyoruz.

F. Saptamalar

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde Sayıştay raporlarına gösterilen ilgiyi bu şekilde irdeledikten sonra, kamu yönetimindeki düzensizlik, verim eksikliği, israf (ve yolsuzluklar) konusunda Sayıştay ile ilgili olarak kamuoyunda oluşmuş olan görüşler üzerinde de biraz durulması yararlı olabilir:

Kamu yönetimindeki düzensizlik, verim eksikliği, israf (ve yolsuzluklarla) uğraşmanın Sayıştay'ın görev alanı içinde olmadığı görüşü: Gerçekten, kamu fonlarını kullanan pek çok kurum ve kuruluş Sayıştay denetiminin dışına çıkarılmıştır. Düzensizliklere daha çok Sayıştay'ın (yani parlamentonun) denetimi dışında kalan bu kurum ve kuruluşlarda rastlandığı iddiası vardır.

Diğer taraftan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk konularının incelenmesi ancak çok kısa bir zaman önce Sayıştay'a açıkça görev olarak verilmiştir.

Sayıştay'ın gerekli çabayı gösterdiği ancak yeterli sonuç alamadığı görüşü: Sayıştay bugün yargısal işlevine ağırlık vermekte ve bu alanda gerçekten önemli bir çaba sarfetmektedir. Aşağıdaki tablo Sayıştay'ın denetimine tabi hesapların, mal hesapları dikkate alınmazsa geçen yıl dörtte birine yakın bir kısmını incelemiş olduğunu görmekteyiz. Katma Bütçeli idarelerde ve fon saymanlıklarında bu oran çok daha yüksektir. Konuyu hesap adetleri açısından değil de denetime tabi tutulan harcamaların tutarları açısından incelediğimizde ise Sayıştay'ın denetiminin hiç de küçümsenmeyecek rakamlara ulaştığı görülmektedir.

Burada bu incelemelerin daha çok uygunluk denetimi çerçevesi içinde kaldığı gözden irak tutulmamalıdır. Diğer taraftan, denetlenen işlemin yapıldığı tarih ile Sayıştay ilamının tarihi arasında uzunca bir süre bulunmakta, ilamın idare tarafından yerine getirilmesi daha da gecikmekte, bu yüzden denetimin önleyici etkisi biraz zayıf kalmaktadır.

Yargı kararlarının ilgililere duyurularak henüz denetlenmemiş olan hesapların sorumlularının bu yolla uyarılması konusuna gerekli ön-

DEVLET REFORMU

Tablo: 1 Denetlenen ve denetlenmeyen hesaplar

Sayıştay Denetimine Tabi Hesaplar	İncelenen Hesaplar				Oran %
	Toplam Hesap Sayısı	Yerinde İncelenen	Merkezde İncelenen	TOPLAM	
Genel Bütçe	1469	106	333	439	30
Katma Bütçe	249	67	98	165	66
Döner Sermaye	2920	20	548	568	19
Fon Saymanlığı	412	2	208	210	51
Özel İdareler	80	25	58	83	104
Belediyeler	2827	30	148	178	6
Ara Toplam	7957	250	1393	1643	21
Ayniyat Saymanlığı	5026	0	0	0	0
Diğer	25	0	27	27	108
Toplam	13008	250	1420	1670	13

min verilmemesi de denetimden istenen derecede sonuç alınmamasına yol açmaktadır.

G. Sunulmayan Raporlar

Sayıştay'ın yaptığı yoğun ve değerli çalışmalara rağmen Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Sayıştay çalışmalarına gerekli ilgiyi göstermemesi ve kamuoyunda olumlu izlenimler oluşmasını sağlayamaması üzerinde dururken yukarıda bazı konularda yeterli çabanın gösterilmediğine de işaret edilmişti. Bu çaba eksikliği özellikle yukarıda da değinildiği gibi parlamentoya sunulacak raporlar konusunda ortaya çıkmaktadır. Kanunda görev ve/veya yetki verildiği halde parlamentoya sunulmayan rapor konuları aşağıda kısa tanımları ile birlikte belirtilmektedir:

- i) Sayıştay Kanununun 47. maddesinde, Sayıştay, “yapacağı incelemeler sırasında, denetimine giren bütün daire ve kurumların bütçelerine konulmuş olan *ödeneklerin bütçede gösterilen iş, hizmet ve ihtiyaçlara harcanıp harcanmadığı* hakkındaki görüşünü uygunluk bildirimlerine derceder” hükmü yer almaktadır.

Sayıştay bu görevini 1983 yılından beri yerine getirememektedir. Bu durum, Kesin Hesap Kanunu tasarısının ve buna bağlı olarak Genel Uygunluk Bildiriminin TBMM’ye sunulma süresinin 1982 Anayasası ile öne alınması sonucunda doğmuştur. Ancak, ödeneklerin bütçede gösterilen iş, hizmet ve ihtiyaçlara harcanıp harcanmadığının saptanması ve parlamentonun bu konuda bilgilendirilmesi mali disiplin açısından hayati önemi haizdir ve kanunun bu hükmünün yerine getirilmesi için mutlaka gereken önlemlerin alınması zorunluluğu vardır. Bu bağlamda örneğin:

- (a) Bu hüküm kısa dönem incelemeye tabi hesaplar açısından uygulanabilir.
- (b) Denetimlerin gerçekleştirilme ve yargı kararına bağlanma süresinin kısaltılmasına çalışılabilir.
- (c) Uygunluk Bildirimlerine, hukuki bir sonuç doğurma açısından bir değeri olmasa bile, parlamentonun verdiği harcama yetkisinin hükümet tarafından nasıl kullanılmakta olduğu konusunda fikir edinilmesini sağlamak açısından, geçmiş yıllar bütçe ödenekleri ile ilgili bilgiler de Uygunluk Bildirimine konabilir.

Esasen Uygunluk Bildirimlerinin, ilgili yıl hesaplarının incelenme sonuçlarına göre hazırlanması gerektiği halde, bugün için uygunluk bildirimini yalnızca saymanlık idare hesabı cetvelleri, bakanlık Kesin Hesap Cetvelleri ve Hazine Genel Hesabının birbirleriyle karşılaştırılmasından ibaret bir rapor durumundadır.

- ii) Kanunun aynı maddesi, *Genel ve Katma Bütçeler dışında kalan idare ve kurumların sayman hesaplarının incelenme sonuçlarının* hesap dönemlerine göre raporlarla Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulmasını amir olduğu halde, bir ara yerine getirilmiş olan bu görev, bu raporların TBMM’de işlem görmemesi üzerine herhalde boşuna emek harcanma-

masının yerinde olacağı düşüncesi ile artık yapılmamaktadır. Oysa bu rapor Genel ve Katma Bütçeli Daireler dışında kalan kurum ve kuruluşlar bakımından Genel Uygunluk Bildiriminin tamamlayıcısı durumundadır.

- iii) Kanunun 87. maddesinde *Genel ve Katma Bütçeli Dairelerin mal hesaplarının* inceleme sonuçlarının hesap dönemleri itibariyle devrelere göre Sayıştay tarafından raporlarla Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulması öngörülmektedir.

Tablo 1'de görüldüğü gibi Sayıştay, mal hesapları ile ilgili incelemelere gereken önemi verememektedir. Bu duruma, Devlet mallarının kayıt ve izlenmesi ile ilgili mevcut sistemin Sayıştay denetimine pek elverişli olmaması yanında, Sayıştay'ın, denetim gücünün büyük kısmını nakit hesaplarının denetimine ayırmakta olmasının da yol açtığı düşünülebilir.

- iv) Yine aynı maddede *sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslere* ilişkin raporlarda bunların faaliyetlerinin kuruluş gayelerine uygun olup olmadığının belirtilmesi istenmektedir.

Bu konuda, bir müddet raporlar verilmiş, pek fazla sonuç alınamamıştır. Son zamanlarda döner sermaye ve fonların incelenmesi için ayrı denetim grupları kurulmuş bulunmaktadır. Bu grupların anılan maddede istenen hususu içeren Meclis Raporları için gerekli hazırlıkları yapmış olabileceği, bir an evvel bu hazırlıkların raporlaştırılarak TBMM'ye sunulmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

- v) Sayıştay Kanununun 25. maddesi, denetçilere; incelemeleri sırasında, anlam, uygulama veya sonuçları bakımından *Hazine menfaatlerini zarara uğraticı nitelikte* gördükleri *kanun, tüzük, yönetmelik, kararname ve sair mevzuat hükümlerini* tespit ederek gerekçesiyle birlikte ve yazılı olarak Birinci Başkanlığa bildirmek görevini vermektedir. Kanun bu bildirilerin Birinci Başkan tarafından, derhal Genel Kurula havale edilmesini, bunlardan Genel Kurul kararıyla kabule değer görülenlerin üç aylık raporlarla TBMM'ye sunulmasını amirdir.

Uygulamada denetçiler, çok sık olmasa da bu konudaki bulgularını müzekkere adı verilen yazılarla Birinci Başkanlığa bildirmekte ve bu müzekkereler Genel Kurulda görüşülerek karara bağlanmaktadır. Ancak bu yolla TBMM'ye intikal etirilen rapor sayısı yok denecek kadar azdır.

- vi) Kanun, Sayıştay'a "gerektiğinde *mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemlerine dair*" TBMM'ye rapor vermek görevini vermiştir (Sayıştay Kanunu Md. 28/4).

Bugüne kadar bu konularda TBMM'e bir rapor verilmediği anlaşılmaktadır.

- vii) Sayıştay Kanununun 87. maddesi Sayıştay'a "İnceleme ve denetleme sırasında, *hesap ve işlemlerden mevzuata uygun görülmiyenlerden* Sayıştay Genel Kurulunca gerekli görülenler hakkında bu husustaki Sayıştay mütalaasıyla birlikte bir raporla" TBMM'ye bilgi verilmesi görevini vermektedir.

Bu konuda sadece bir kez rapor verildiği anlaşılmaktadır.

- viii) Sayıştay Kanununun 28. maddesinde Sayıştay'a raporlama konusunda çok geniş bir yetki verilmektedir. Buna göre Sayıştay, denetimine tabi *kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair* TBMM'ye rapor verebilecektir. Görüldüğü gibi Sayıştay'a verilen bu görev ve yetkide gerek raporun kapsamı ve gerek verilme zamanı konusunda hiçbir kısıtlama bulunmamaktadır.

H. Zorunluluklar

Bu temel saptamaların dışında Sayıştay'da bir yeniden düzenleme çalışması yapılmasını adeta zorunlu kılan nedenler de bulunmaktadır:

Sayıştay Kanununda yapılan değişikliklerle verimlilik, etkinlik, tutumluluk (VET) denetiminin yolu açılmış, Sayıştay raporlarının TBMM içindeki muhatabının Bütçe ve Plan Komisyonu olduğu belirlenerek bu raporların parlamento tarafından hiç dikkate alınmama tehlikesi bir ölçüde de olsa ortadan kaldırılmış, "kısmi denetim" usulü getirilerek sayman hesabı içinde yer alan konuların münferit olarak ele alınması ve gecikmelerin önlenmesi imkân dahiline girmiştir. Bu yeni düzenleme-

ler Sayıştay'ın örgüt yapısının, iş süreçlerinin ve denetim yöntem ve tekniklerinin yeniden ele alınması ihtiyacını doğurmaktadır.

Diğer taraftan, Dünya Bankası'na finanse edilen Kamu Mali Yönetimi Projesi (PFMP³) çerçevesinde yürütülen çalışmalar bu alanda yeniden düzenleme ihtiyacını açıkça ortaya koymuş, bu ihtiyacın giderilmesi bağlamında, başlangıçta öngörülen köklü reform ölçüsünde olmasa da, bir yeniden düzenleme çalışması fiilen başlamış bulunmaktadır (World Bank, 1994). Doğrudan doğruya Sayıştay'ın görev alanında ortaya çıkacak değişiklikler Sayıştay denetiminin yeniden ele alınmasını zorunlu kılmaktadır.

Sayıştay denetiminin yeniden ele alınmasını gerektiren bir başka neden de Dünyadaki gelişmelerden kaynaklanmaktadır. Gerçekten, küreselleşme ve bilişim toplumuna geçiş ile başlayan süreçler çerçevesinde Yüksek Denetim'in misyonu daha zengin bir içerik kazanmış, sorumluluk kavramı büyük gelişmelere uğramış, yönetim yükümlülüğü⁴, iyi yönetim⁵, saydamlık gibi kavramlar öne çıkmıştır. Küçülen Dünyamızda Sayıştay'ın bu gelişmelere daha uzun süre bigane kalması herhalde mümkün olamayacaktır.

İ. Boşluk

Görüldüğü gibi, kanunla uygulama arasında bir farklılık bulunmaktadır. Bu farklılığın çeşitli nedenleri olabilir. Ancak, nedeni ne olursa olsun, kamu yönetiminin kanun hükümlerini doğru ve düzenli olarak uygulamasını sağlamakla görevli bir kurumun kendi uygulamalarında, kanun hükümlerini yerine getirmeyen bir kurum durumuna düşmesi tecviz edilemez.

Diğer yandan toplumun düzenli, tutumlu, etkin, verimli, saydam ve dürüst bir kamu yönetimi istediği, bunun biraz da denetim eksikliğinden ileri geldiği görüşünde olduğu gözlemlenmektedir. Son zamanlarda üstüste gelen olaylar toplumun bu isteğinin iyice su yüzüne çıkmasına yol açmıştır.

Bu bakımdan Sayıştay'ın bugün uygulamakta olduğu denetim yaklaşımı ile toplumun ihtiyaç duyduğu denetim arasında da bir farklılık olduğunu düşünüyor ve bu farklılıkların giderilmesi için Sayıştay'ın bir atılım yapmak zorunda olduğuna inanıyoruz.

III. Amaç

A. Geleceğe Bakış

Yukardaki açıklamalar ile Sayıştay'da bir yeniden düzenleme ihtiyacının var olduğunun görüldüğünü, hiç değilse bu konunun tartışılması gereğinin ortaya çıktığını sanıyoruz. Bu yeniden düzenlemenin kapsamı ve yöntemini tartışmadan önce, amacının ne olması gerektiği konusu üzerinde biraz durmak gerekmektedir.

Bu amacı belirlemek için Türkiye'de yüksek denetim açısından geleceğe nasıl bakmamız gerektiğini düşünmemiz gerekiyor. Bize göre gelecekte Sayıştay:

- *Daha yetkin, etkin ve saygın bir Yüksek Denetim Kurumu olmalı,*
- *Daha düzenli, tutumlu, verimli, dürüst ve mali sorumluluk ve yönetsel yükümlülüğe yatkın bir kamu mali yönetiminin gelişmesine yardımcı olmalı ve*
- *Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve kamuoyuna kamu gelir, gider ve mallarının Anayasa ve kanunlarla verilen yetki ve görevler çerçevesinde kullanıldığı konusunda bilgi ve güvence vermeyi görev sayacak bir anlayışa gelmelidir.*

B. Postulalar

Bu vizyonun gerçekleşmesi için ne yönde hareket etmeli ve ne gibi ilkelere önem vermeli?

Bize göre bu düzenlemenin odak noktası şu görüş olmalıdır: *Bağımsız yüksek denetim hukuk devletinin ve demokrasinin temel koşullarından biridir.*

Sayıştay uzun bir geçmişe, yerleşmiş bir geleneğe ve değerli bir birikime sahip olan bir kurumdur. Sayıştay denetimini daha ileri bir düzeye getirmek çabası bu *gelenek ve birikimden* yararlanarak, yeni yaklaşım ve yöntemleri bu baza oturtarak gerçekleştirilmelidir. Bu görüşe karşı bir görüş olarak, yeniden düzenlemenin daha kökten ve bütüncül bir yaklaşımla ele alınması ileri sürülebilir ise de biz bu görüşün ne yararlı ne de geçerli olmadığına inanmaktayız.

Gelenekleri ve birikimi gözardı etmeme ilkesi, *yargı yetkisine* sahip kurullu bir Yüksek Denetim Kurumu olan Sayıştay'ın bu niteliğinin ko-

runması sonucunu doğurur. Yargı yetkisine sahip olmasının Sayıştay'ın denetim işlevinin gölgede kalması neticesini doğurduğu yolunda bazı görüşler olduğuna işaret edilmişti.⁶ Sayıştay'ın denetim işlevinin gölgede kaldığı görüşüne iştirak etmekle beraber, bugün Türkiye'de yargı kararlarının bile uygulanmasının savsaklanabildiği nazara alındığında, Sayıştay'ın yargı yetkisinden vaz geçilmesinin, açıkça kanun hükümlerine aykırı olduğu saptanan bir uygulamanın düzeltilmesini başka bir organın kabulüne bağlı bir hale getireceğine, sayıştay denetiminin etkinliğini daha da azaltacağına inanmaktayız. Bizce yargı yetkisi aynen, hatta biraz daha geliştirilerek muhafaza edilmeli, fakat, denetim faaliyetinin yönü kökten değiştirilerek parlamentonun ve kamuoyunun ihtiyacı olan mali işlemler hakkında doğru ve yansız bilgi ve güvenceyi sağlayacak bir açığa oturtulmalıdır. Daha açık bir deyişle Sayıştay denetiminin ana hedefi, düzenli, tutumlu, verimli, dürüst, sorumlu ve yönetsel yükümlülük bilincine sahip bir kamu mali yönetimi olmalıdır.

Diğer taraftan, yeniden düzenlemeye bir kez karar verildikten sonra düşünülen değişikliklerin günlük çalışmaların girdabında kaybolup gitmesini önlemek için strateji belirlenmeli, uzun ve orta vadeli plan ve programları içeren bir *proje* hazırlanmalıdır.

Yeniden düzenleme çalışmasında bugün Anayasa ve başta Muhasebeyi Umumiye Kanunu olmak üzere kanunlarla şekillenmiş bulunan *kamu mali sistemini* başlangıçta veri kabul ederek, yeniden düzenleme projesinde yer alan yeni faaliyetlerden bu sistem çerçevesinde gerçekleştirilmesi mümkün görülenlere ağırlık verilmeli, ancak, bu projenin ana amacının kamu mali yönetim sistemini iyileştirmek olduğu daima göz önünde tutulmalıdır.

C. Hedefler

Sayıştay'da yeni düzenleme faaliyetinin postulalarını böylece belirledikten sonra bu faaliyetin hedeflerinin ortaya konulması gerekmektedir.

Yeniden düzenlemenin ana hedefi Sayıştay'da bir *kültür değişimini* gerçekleştirmek olmalı ve Sayıştay mensupları, yukarda açıklanan vizyonu hayata geçirmek görevine kendilerini adayacak yeni bir denetim anlayışına erişmelidirler. Öyle ki, Sayıştay'da, kamu mali yönetiminin ve hatta genel olarak kamu yönetiminin yeni sorumluluk kavramları çerçevesinde incelenmesini ve parlamentonun ve kamuoyunun bilgi-

lendirilmesini, yargısal işlevine ilave olarak, “genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek” şeklinde Anayasada tanımlanan ana amacının bir ögesi sayacak bir bilinç oluşmalıdır.

Projenin gerçekleştirilmesi için iş süreçlerinin ve denetim faaliyetinin yeni anlayışa göre şekillendirilmesi gerekecektir. Bu bakımdan yeniden düzenleme sırasında iş süreçleri ve denetim faaliyeti yeniden ele alınmalı, iç mevzuat buna göre değiştirilmelidir.

Yeni denetim anlayışının uygulamaya konulması için diğer yüksek denetim kurumlarının deneyim ve birikimlerinden de yararlanılarak metodolojiler geliştirilmeli veya yenilenmelidir.

Bugün bütün dünyada yaşam boyu eğitimin her alanda bir ihtiyaç olduğu anlayışı hakim olmuştur. Kültür değişiminin ana hedef olarak konulduğu bir projede eğitimin önemini ayrıca vurgulamaya gerek olmadığı açıktır. Yeniden düzenlemenin hedeflerinden birisinin de Sayıştay’da eğitim faaliyetinin gözden geçirilerek amaca uygun bir yapı ve programa kavuşturulması olmalıdır. Esasen yeniden düzenlemenin en önemli alanlarından birisi ve en çok kaynak gerektireni eğitim olacaktır.

Sayıştay Türkiye’de bilgisayar ilk kullanmaya başlayan kamu kurumları arasında olmanın onurunu taşımakta, etkin ve verimli bir bilgi işlem merkezine sahip bulunmakta olduğu halde bilişim toplumu ve sayısal devlet kavramlarının ülkemizde de sıkça kullanılmaya başlanmasına rağmen bütünleşik bir bilişim sistemine henüz kavuşamamıştır. Bir taraftan kamu mali yönetiminde Dünya Bankası Projesi çerçevesinde yürütülmekte olan çalışmalar; diğer taraftan Sayıştay’ı daha yetkin, etkin ve saygın bir yüksek denetim kurumu haline getirmek amacı Sayıştay’ın bilişim altyapısının yeniden ele alınmasını önemli bir hedef olarak önümüze çıkarmaktadır.

IV. Alanlar

A. Genel

Sayıştay’da yeniden düzenlemenin hangi alanları kapsaması gerektiği konusu bakir bir alan değildir. Aksine yoğun çalışmalar yapılmış, modeller geliştirilmiş, raporlar yazılmış bir alandır. Bu çalışmaların burada

bir özetini vermenin çok yararlı olacağını düşünmüyoruz. Yapılmış olan çalışmalar yazılı olarak Sayıştay arşivinde bulunmaktadır.

Burada, bu çalışmalardan da esinlenerek, yeniden düzenlemede ele alınmasının yararlı olacağını düşündüğümüz alanlar hakkında kısa açıklamalar verilmekle yetinilecektir.

Çeşitli modellerde ayrı biçimde sınıflandırılmış olan bu alanları Denetim, Bilişim Sistemleri, Yönetim olarak üç bölümde inceleyeceğiz. Ancak önce kamu mali yönetim sistemine yeni Sayıştay denetimi anlayışı açısından değinmek gerekmektedir.

B. Kamu Mali Yönetim Sistemi

Bu konuda halen devam etmekte olan ve kısmen Dünya Bankası tarafından finanse edilen bir proje bulunmaktadır. Sistemde köklü değişiklikleri öngören ve başlangıç aşamalarında Sayıştay'ı temsilen Proje Yönlendirme Kurulunda şahsen bulunduğumuz bu projenin bugünkü hedefleri konusunda bilgi sahibi değiliz. Ancak en mütavazı boyutlarda gerçekleştirilse bile projenin Sayıştay denetimini yakından ilgilendireceği muhakkaktır.

Sayıştay'ın, hem denetim çalışmalarına yeni sisteme göre zamanında yön verebilmek, hem de devlet muhasebesi, bütçenin sınıflandırılması, iç kontrol mekanizmaları, bilişim altyapısı gibi konularda Sayıştay denetiminin istekleri açısından görüş oluşturabilmek için bu projenin gelişimini, muhtemel kurumsal kıskançlıklar engelini aşarak, işbirliği ruhu çerçevesinde yakından izlemesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Bugün Sayıştay denetimi açısından kamu mali sisteminin taşıdığı başlıca olumsuzluklar şunlardır:

- i) Saymanlıklar ve buna bağlı olarak hesaplar ve sorumluluklar, bütçe sistemimizin gereği olan program ve proje/faaliyet bazına göre değil, esas itibariyle İl İdaresi Kanunu ve Maliye Bakanlığının teşkilat yapısı baz alınarak kurulmuş bulunmaktadır. Bu yapı, Sayıştay denetiminde yönetsel yükümlülük, performans denetimi gibi yeni anlayışlar bir yana, sağlıklı bir mali denetime çok yatkın değildir. Sayıştay'ın bu konularda çalışma yapması fazladan emek ve kaynak sarfıyla çok zor gerçekleştirilebilecektir.

- ii) Bütçenin kodifikasyonu program bütçenin tam olarak uygulanmasına elverişli değildir. Program-proje/faaliyet ayrımlarının gözden geçirilmesi gerçekçi bir baza oturtulması gerekmektedir..
- iii) Bütçenin genelliği ve birliği ilkesi artık ilke olmaktan çıkmış, Konsolide Bütçe anlamalı bir belge olma niteliğini çoktan yitirmiştir. Fonlar başta olmak üzere pek çok hesap Sayıştay denetimi dışına çıkarılmış kamu kaynaklarının kullanımı konusunda tam ve doğru bir bilgi üretmek imkânsız hale gelmiştir
- iv) Devlet muhasebesi tahakkuk esasına göre değil nakit esasına göre kurulmuştur. Ayrıca devlet muhasebesi, bütçenin bugünkü yetersiz kodifikasyonunu dahi yeterli biçimde aksettirememektedir. Bu durum anlamalı mali tablolar üretilmesine ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve kamuoyuna aydınlatıcı bilgi verilmesine elverişli değildir.
- v) Genel Muhasebe Kanunu ile tahakkuk memuru-sayman-ita amiri zinciri üzerine bina edilmiş olan sorumluluk yapısı kamu kaynaklarının kullanılması ile ilgili kararları veren yöneticileri dışarda tutmaktadır.

C. Denetim

1. Genel

Denetim kavramları konusunda İhsan Gören'in bildirisinde (Gören, 1999) yeterli bilgi bulunduğu için burada ayrıntıya girmeden yeniden düzenleme bağlamında ele alınması gereken Denetimin yürütülmesi, Denetimin Yönetimi, Dışa Dönük Raporlama, Yeni Denetim Alanları ve Yaklaşımları ile ilgili görüşlerimiz satır başları halinde açıklanmaya çalışılacaktır.

Ancak bir hususun vurgulanması gerekmektedir. Sayıştay'da yeniden düzenlemenin ana konusu, diğer bir ifadeyle asıl reform yapılacak alan Sayıştay'ın denetim işlevidir. Yeniden düzenlemenin ana hedefi olarak ifade ettiğimiz *kültür değişimi* de özellikle bu alanla ilgilidir.

2. Denetimin Yürütülmesi

Bugün denetim bir teknikbilim haline gelmiştir. Bu teknikbilimin ekip çalışması, meslektaş incelemesi, risk analizi, planlama gibi kavramları İhsan Gören'in sözü edilen bildirisinde açıklanmış bulunuyor. Biz burada bir iki noktaya değinmekle yetineceğiz.

- i) Denetim, bugün tek başına çalışan denetçinin yürüteceği bir faaliyet olmaktan çıkmış, mutlaka bir ekip tarafından yürütülmesi gereken bir faaliyet haline gelmiştir. Başta performans denetimi ve bilgisayarlı denetim olmak üzere dışa dönük raporlama faaliyetinde ekip çalışması zorunlu hale gelmiştir. Denetimde kalite kontrolünü sağlamak açısından da ekip yaklaşımının benimsenmesi gerekmektedir. Bugün *Sayıştay Denetçi ve Raportörlerinin Denetim ve Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik*'te de ekip çalışması öngörülmekte ise de burada, bir hesabın denetiminde işbölümü yapıp her bir bölümün ayrı bir denetçi tarafından yine tek başına yürütülmesini öngören bir ekip çalışması tanımlanmakta, mevzuatın yorumunda değişik görüşler ortaya çıktığında ne şekilde hareket edilmesi gerektiği düzenlenmektedir.
- ii) Anılan yönetmelikte yapılmış olan ve bugün ihtiyacı karşılamayacak hale gelmiş bulunan diğer bir düzenleme de, çok açık olarak ifade edilmemiş olmakla beraber, bir hesabın incelenmesi sırasında denetçinin bir örnekleme yapmasını yasaklayan düzenlemedir. Bugün hesapların ulaştığı hacim karşısında bir hesaba dahil bütün işlemlerin teker teker incelenmesi imkânı artık kalmamış bulunmaktadır. Nitekim, çok nadir durumlar dışında bir hesabın içerdiği bütün işlemleri inceleyemeyeceğini gören denetçi kendi inisiyatifi ile bir seçme veya ayıklama yapmaya zorlanmakta, ancak ikinci derece incelemesine maruz kalmak korkusunu da yaşamaktadır. Oysa denetim planlaması aşamasında bir risk analizi yapılması, hesabın tüm belgelerinin incelenerek maddi inceleme tarzında mı, yoksa örnekleme yoluyla sisteme dayalı olarak mı yürütüleceğine karar verilmesi daha verimli ve ekonomik bir sonuç doğuracaktır.

- iii) Çok büyük bir emek ve titiz bir çalışma mahsülü olan *Sayıştay Denetçi ve Raportörlerinin Denetim ve Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik* başka açılardan da yeni denetim kavramlarına yabancı kalmaktadır. Maamafih, bu yönetmeliğin tümünden kaldırılmak suretiyle Denetim Standartlarını belirleyip, denetçileri, çalışmalarında bu standartlar çerçevesinde serbest bırakmak için vaktin henüz erken olduğunu düşünüyoruz. Bu aşamada yapılacak olan ekip çalışması, örnekleme vb. kavramların bu yönetmeliğe monte edilmesidir. Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk incelemesi ile ilgili esasların ise genelge biçiminde düzenlenecek ayrı bir belge ile düzenlenmesi uygun olur.

3. Denetimin Yönetimi

Denetim çalışmalarının planlanması ve izlenmesi yolunda eskiden beri yapılmakta olan çalışmalar son yıllarda biraz daha genişletilmiş ve daha rasyonel hale getirilmeye çalışılmıştır. Ancak bugün gelinen aşamada, diğer Yüksek Denetim Kurumlarında uygulanan ve

- i) Denetim bilgilerinin sistematik olarak toplanması,
- ii) Denetlemeye tabi birimler için dosyalar oluşturulması,
- iii) Denetim stratejileri ve politikalarının belirlenmesi,
- iv) Bu strateji ve politikalara dayalı olarak denetim planları ve yıllık faaliyet programları hazırlanması

şeklinde yürütülen denetim yönetimi düzeyine henüz erişilmediğini, bu alanda yeni bazı atılımlar yapılması gerektiğini düşünüyoruz.

4. Dışa Dönük Raporlama

Yukarda geleceğe bakış ve kültür değişiminden bahsederken vurgulandığı gibi Sayıştay denetiminin, dışa dönük raporlama faaliyetine ve özellikle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulacak raporların hazırlanmasına yönelmesi gerekmektedir. Bu konu üzerinde oldukça kapsamlı çalışmalar yapılmış, bugün daha çok yargı işlevine yönelik olan denetimle bağdaşan dışa dönük raporlamaya yönelik denetime nasıl geçilebileceği yoğun bir şekilde tartışılmıştır. Bu alanda, Kanada eski Sayıştay Başkanı Kenneth Dye, Dünya Bankası Uzmanı Şerif Sayın ile

Sayıştay Uzman Denetçileri Sacit Yörüker ve İhsan Gören'in oluşturduğu "Raporlama Prosedürlerini Geliştirme Çalışma Grubu" tarafından 1996 yılında hazırlanmış olan *Sayıştay'ın Dışa Dönük Raporlama Fonksiyonunun Geliştirilmesine İlişkin Stratejik Hedefler ve Uygulama Planları* isimli tutarlı, gerçekçi, pratik çözümlere yönelik olağanüstü değerli bir rapor bulunmaktadır. Raporda, Sayıştay raporları için genel strateji ve hedefler belirlendikten sonra, Genel Uygunluk Bildirimi başta olmak üzere dışa dönük Sayıştay raporları teker teker ele alınmakta, her bir rapor türü için, strateji, hedefler ve uygulama planları açıklanmaktadır. Kanaatimizce bu rapor bugün, belki de hiçbir değişiklik yapılmadan, hemen uygulamaya konulabilir.

5. Yeni Denetim Alanları ve Yaklaşımları

Sayıştay denetiminin dışa dönük raporlamaya odaklanmasının yanında, bugüne kadar az ele alınan Gelir Denetimi, Sözleşme Denetimi, Bilgisayar Destekli Denetim, Bilgisayar Ortamında Denetim gibi bazı alanlarda yeni atılımlar yapılması, yeni yaklaşımlar ve metodolojiler geliştirilmesi gerekmektedir. Bu konuda en az üç ayrı proje üretilmiş, bu projelerde strateji, amaç, kaynak ihtiyacı, zamanlama gibi konular ele alınmıştır. (Sayıştay, 1995; World Bank 1996; Dye, 1996)

Şurasını kaydetmek gerekir ki bu alanlara hiç el atılmamış değildir, bugüne kadarki çalışmalardan belli bir birikim sağlanmıştır. Ancak, örneğin gelir denetiminde uygunluk denetimi yanında performans denetimine yer verilmesi, sözleşmeler konusundaki öndenetim faaliyetinden ayrı olarak Sözleşmeler Veri Tabanı oluşturulması ve ileriye dönük performans incelemeleri yapılması gibi yeni ihtiyaçlar doğmuş bulunmaktadır. Bilgisayar Destekli Denetim konusunda bazı çalışmalar yapıldığını öğrenmiş olmakla beraber kapsamı ve eriştiği düzey konusunda bilgi sahibi olunamamıştır.

D. Eğitim

Sayıştay'da yapılacak bir yeniden düzenlemenin en önemli bölümü ve aynı zamanda çok kaynak gerektiren faaliyet alanı eğitim olacaktır. Eğitim konusu üzerinde de yoğun çalışmalar yapılmış, hazırlanan projelerde çeşitli yönleri ele alınmıştır. Özellikle, Eğitim Komisyonu adını

taşıyan *ad hoc* bir komisyon tarafından 1997 yılı başlarında hazırlanmış olan “*Sayıştay Hizmet İçi Eğitim Stratejileri ve Organizasyonu Hakkında Rapor*” isimli çalışma büyük önem taşımaktadır. Bu raporda hizmet içi eğitimle ilgili genel açıklamalardan ve mevcut durumun bir değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, Sayıştay için eğitim strateji ve politikaları, eğitim organizasyonu ve programları incelenmekte, konuyu tümüyle kapsayan ve geçerliğini bugün de koruyan çok önemli ve tutarlı değerlendirmeler ve öneriler yapılmaktadır. Kanaatimizce, kısa bir incelemeden sonra sözü edilen rapor hemen uygulamaya konulabilir.

E. Bilişim Sistemi

Yukarda yeniden düzenlemenin hedefleri arasında sözü edildiği gibi Sayıştay’ın bilişim altyapısının yeniden ele alınması gereği vardır. Bu konuda hem önemli yatırımlar gerçekleştirilmiş, hem de derinlemesine incelemeler yapılmıştır. Ama hâlâ bütünsel bir bilişim sisteminden bahsetmek mümkün değildir. Özellikle sistem tasarımı ve uygulama yazılımlarının ilk sürümünün hazırlanması aşamasında dış kaynak kullanılmasının zorunlu olduğu, bu alanda da D. Edgerton tarafından, Sayıştay yetkililerinin görüşlerinden de yararlanılarak hazırlanmış olan ve bugün bir yol haritası işlevini görebilecek bir rapor elimizde bulunmaktadır (Edgerton, 1997). Daha önce yapılmış olan yatırımlar ekonomik ömrünü tamamlamadan ve Maliye Bakanlığında ve özellikle Muhasebat Genel Müdürlüğünde yürütülen bilgisayarlaşma çalışmalarına fazla geç kalmadan ayak uydurabilmek açısından bu konunun kısa zamanda ele alınmasının gerekli olduğunu düşünüyoruz.

F. Yargı İşlevi

Yeniden düzenlemenin yönü ile ilgili açıklamalarda Sayıştay’ın yargı yetkisinin korunması ve hatta geliştirilmesi görüşünde olduğumuz ifade edilmişti. Kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol mekanizmalarının gelişmesi ve iç denetimin daha işlevsel hale gelmesi Sayıştay yargısına ihtiyacı belki azaltacak, fakat ortadan kaldırmayacaktır. Özellikle denetimin önleyici etkisi açısından Sayıştay yargısı çok önemli bir fonksiyona sahip olmaya devam edecektir.

Sayıştay'ın bu fonksiyonunu daha iyi yerine getirebilmesi için bazı iyileştirmelere ihtiyaç vardır. Bu iyileştirme alanlarını ayrıntıya girmeden satır başları halinde şöyle açıklayabiliriz:

- i) Sayıştay'da yargılama usulünü düzenleyen ayrı bir kanun bulunmamaktadır. Sayıştay Kanununda yargılama usulüne ilişkin hükümler bulunmakta ise de kapsayıcı olmaktan uzaktır. Sayıştay Kanununda, Hukuk Mahkemeleri Usulü Kanununa yapılan gönderme de ihtiyacı karşılayamamaktadır.⁷ Özellikle Dairelerde ve Temyiz Kurulunda sorumluların temsili konusunda boşluk vardır. Avrupa Birliği'ne aday olduğumuz bu günlerde AB tarafından aranan yargılama usulü ile ilgili normlar açısından eksikliklerin giderilmesi yakında zorunlu olacaktır.
- ii) Denetlenecek hesabın Sayıştay'a gelmesi ile bu hesapla ilgili yargı kararının verilmesi ve kararın kesinleşmesi arasında uzun bir süre geçmektedir. Bu sürenin bir kısmı denetim aşamasında geçmekte ise de hesabın dairede yargılanması ve ila-
mın yazılması da büyük zaman almaktadır. Bu zaman kaybının önlenmesi konusunda bazı tedbirler alınabileceğini düşünmekteyiz. Diğer taraftan Sayıştay Kanununa eklenen kısmi denetimle ilgili maddenin yorumlanması suretiyle kısa dönem incelemesine tabi hesaplarla ilgili olarak saptanan denetim bulguları hakkında hesap dönemi kapanmadan yargı kararı verilebilmesi imkânı doğarsa, hem bu süre hiç olmazsa bazı konularda kısalmış olacak, hem de Genel Uygunluk Bildirimi için veri hazırlanması sağlanabilecektir.
- iii) Sayıştay yargısı sadece sorumlularla ilgili bulunduğu için ahizlerin kendilerini ilgilendiren konularda başvurma hakkı bulunmamaktadır. Bu husus özellikle sayman tarafından, sor-gu üzerine fakat hükümden önce gerçekleştirilen tahsilat açısından sıkıntı doğurmaktadır.
- iv) Sayıştay Daireleri'nin ve Temyiz Kurulu'nun kararları arasında vuku bulan yorum farklarının giderilmesi için kanunda öngörölmüş olan İçtihadı Birleştirme yönteminin bugünkünden çok daha etkin bir biçimde uygulanmasına hem büyük bir ihtiyaç olduğu, hem de imkân bulunduğu kanaatindeyiz.

- v) Türk hukuk sisteminde yargı kararları Anglosakson hukukunda olduğu gibi hukuk yaratmamakta, yargı kararı, yerleşmiş deyimiyle *hadisesine münhasır* sayılmaktadır. Bu yüzden, sübjektif unsurları nazara almadan, sadece kanun hükmünün olaya uygulanmasından ibaret olan, Sayıştay'ın, yargı kararında da aynı ilke geçerli sayılmaktadır. Diğer taraftan, Dairelerin ve Temyiz Kurulunun kararları, ne kurum içinde, ne de ilgililere yönelik olarak düzenli ve yaygın bir biçimde dağıtılmadığı için emsal kararların örnek alınması yoluyla da gerek denetimde ve gerek uygulamada üniformite sağlanamamaktadır. Bu açıdan,
- (a) halen çok etkin olarak uygulanamayan Kanunlar Kararlar adlı bilgisayar programı yerine bir *Sorgu ve Yargı Veri Tabanı* oluşturulması ve kullanıcı dostu bir Sorgulama Programı hazırlanması,
- (b) Daire ve Temyiz Kurulu kararlarının derlenmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi için Yargı Bölümünde etkin bir sistem kurulması

büyük önem arz etmektedir.

G. Yönetim ve Organizasyon

Yukarda çok kısa olarak açıklanmaya çalışılan yeniden düzenleme alanlarında yapılacak çalışmalar zorunlu olarak yönetim ve organizasyonla ilgili bazı değişiklik ihtiyaçlarını da ortaya çıkaracaktır. Bu konuda yüzeysel bazı incelemeler dışında derinlemesine bir araştırma yapılmamıştır. Maamafih, böyle bir inceleme yapılmamış olmasına rağmen, diğer Yüksek Denetim Kurumlarının organizasyon yapılarından mülhem olarak, Başkan ve Genel Sekreterden oluşan üst yönetimin yeni kadrolarla takviye edilmesine ve denetim bölümlerinin hiyerarşik bir yapıya kavuşturulmasına yönelik bir önerinin fazla hata riski taşımadığını düşünmekteyiz.

V. Sonuç

Sayıştay'da bir yeniden düzenleme ihtiyacı çok belirgin olarak çıkmış bulunmaktadır. Bu yeniden düzenleme çalışmasının gerçekleştirilebilmesi için, *Sayıştay Üst Yönetimi karar verdiği takdirde*, gereken yasal yetkiler, maddi olanaklar, fikri hazırlıklar ve insan kaynakları açısından hiçbir kısıtlamanın mevcut olmadığı görüşündeyiz.

Notlar

1. Sözü edilen eser s.vii
2. Lima Bildirgesi Md. 16
3. Public Financial Management Project
4. Management accountability
5. Good Governance
6. “Dünya Yüksek Denetim Kurumları ve Sayıştay” isimli bildirimiz, s. 8
7. Sayıştay Kanunu Md. 79

Kaynakça

- Atiyas, İzak & Sayın, Şerif, *Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, TESEV Yayınları: 4, 1997.
- D. Edgerton, *Turkish Court Of Accounts Information Technology Strategy 1997-2001* World Bank, February 7, 1997.
- İhsan Gören, *Kamu Mali Yönetimi Reformu ve Sayıştay Denetimi*, TESEV, 1999.
- INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions, “*The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*”, http://www.intosai.org/2_LIMADe.html
- Sayıştay, *Modernization Of Supreme Audit*, Sayıştay, March, 1995.
- Sayıştay, Sayıştay’ın Dışa Dönük Raporlama Fonksiyonunun Geliştirilmesine İlişkin Stratejik Hedefler ve Uygulama Planları, Sayıştay, Raporlama Prosedürlerini Geliştirme Çalışma Grubu, Aralık 1996.
- Sayıştay, *Sayıştay Hizmet İçi Eğitim Stratejileri ve Organizasyonu Hakkında Rapor*, Sayıştay, 1997.
- World Bank, *Republic of Turkey, A Report on the Development of Accounting, Financial Reporting and Auditing Services*, January 1993, World Bank, Washington D.C.
- World Bank, *Turkey: Public Financial Management Project, Technical Annex, Public Expenditure and Personnel Management*, Aide-Memoire, 21 Ekim 1994.
- World Bank, *Draft of Modernization Plan 1997/98*, World Bank 1996.
- Kenneth. F. Dye, *Report on the Second Phase of Short Term Technical Assistance for Turkish Court of Accounts* Cowater International Inc December, 1996.
- World Bank, *TCA Modernization Plan-Components of the TCA Modernization Plan*, World Bank 1997.

Prof. Dr. Tülay ARIN

Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, İktisat Maliye Bölümü'nde lisans derecesini tamamlayan Arın, doktora derecesini George Washington Üniversitesi'nde tamamladı. Halen İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'nde öğretim üyesi olan Arın'ın; kamu ekonomisi, kalkınma ekonomisi, kadının iktisadi durumu gibi alanlarda çalışmaları vardır. Arın, son zamanlarda bütçe reformu, akademik değerlendirme kriterleri ve gelir dağılımı politikaları üzerine çalışmaktadır.

Necdet KESMEZ

Gelirler Genel Müdür Yardımcılığı, OECD nezdinde Ekonomi ve Maliye Müşavirliği, Maliye Bakanlığı Müşavirliği, Sayıştay Üyeliği görevlerinde bulundu. 1967 yılında Sayıştay üyesi iken emekli oldu. Gelir Vergisi, Vergi İdaresi, Bilişim Hukuku, Bilgisayar Uygulamaları gibi konularda çeşitli yazı ve bildirileri bulunmaktadır. Halen e-Devlet konusunda çalışmaktadır.

İhsan GÖREN

Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi'nden mezun olan Gören, halen Sayıştay'da Uzman Denetçi olarak Denetim Planlama ve Rapor Grubunda çalışmaktadır.