**T.C.**

**ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**MLY-YL-079**

**DEVLET BÜTÇESİNİN GELİŞİMİ, UYGULANMASI VE SAYIŞTAY DENETİMİ**

**HAZIRLAYAN**

**Umutcan METİN**

**TEZ DANIŞMANI**

**Yrd. Doç. Dr. Aynur UÇKAÇ**

**AYDIN-2017**

**T.C.**

**ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

**AYDIN**

Maliye Ana Bilim Dalı öğrencisi Umutcan METİN tarafından hazırlanan “Devlet Bütçesinin Gelişimi, Uygulanması ve Sayıştay Denetimi” başlıklı tez, 23/08/2017 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı ve Soyadı Kurumu İmzası

Başkan : Yrd. Doç. Dr. Aynur UÇKAÇ ADÜ ..............

Üye : Prof. Dr. Ayla OĞUŞ BİNATLI İEÜ ..............

Üye : Yrd. Doç. Dr. Şansel ÖZPINAR ADÜ ..............

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Yüksek Lisans tezi, Enstitü Yönetim Kurulunun ………Sayılı kararıyla **………………..**tarihinde onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ahmet Can BAKKALCI

Enstitü Müdürü V.

**T.C.**

**ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

**AYDIN**

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kurallarının gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

…./…./2017

Umutcan METİN

**ÖZET**

**DEVLET BÜTÇESİNİN GELİŞİMİ, UYGULANMASI VE SAYIŞTAY DENETİMİ**

Umutcan METİN

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Aynur UÇKAÇ

2017, 103 sayfa

Yüzyıllar boyunca ülkelerin sosyolojik ve yönetimsel değişikliklerinden etkilenerek farklı işlevler kazanan bütçe, zamanla devletler için piyasaya müdahale aracı olma işlevi kazanmasının yanında ihtiyacı olan vatandaşlara transfer harcamalarının yapılması işlevini de edinerek bugünkü halini almıştır. Demokrasinin gelişmesiyle halk, devlet tarafından yapılan harcamaların nerelere ve ne şekilde harcandığını sorgulamaya fırsat bulmuştur. Bu sorgulamaların yapılması ilk olarak İngiltere’de kralın vergi toplayabilmesi için meclisten yetki alması uygulamasıyla başlamıştır. Meclis vermiş olduğu bu onayla toplanan vergilerin belirlenen amaç için kullanılıp kullanılmadığını denetlemiştir. Tez içinde bütçe hakkı kavramının tanımı ve gelişimi ele alınmış, genel olarak bütçe sistemleri tanıtılmıştır. Ayrıca ülkemizde mevcut durumda bütçenin nasıl uygulandığı, gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılması aşamalarının nasıl gerçekleştiği, bu işlemlerin gerçekleştirilmesi sürecinde sorumluluğu olan kişilerin kimler olduğu ile dış denetim birimi olarak Sayıştay’a neden ihtiyaç duyulduğu, Sayıştay’ın yapılan harcamaları ve elde edilen gelirleri nasıl denetlediği, yaptığı denetimler sonucunda elde ettiği raporlarla sorumlular hakkında hangi işlemlerin uygulandığı, ortaya çıkan kamu zararı varsa bu konularda sorumluların nasıl yargılandığı, yargılama sonucunda ilamlarda yer alan hususlara ilişkin ilgililerin hangi kanun yollarına başvurabileceği ve ilamlaraistinaden ilgililerden kamu zararlarının nasıl tahsil edileceği ele alınmıştır. Yapılan bu çalışma da sayılan hususlara ilişkin tarafların bilgilendirilmesi amaçlanmış, mevcut durumda denetim gerçekleştirilirken hangi hususlarda sorun yaşandığı, denetim sonuçlarının sorumlular üzerinde nasıl daha etkin olabileceği ve kamu idareleri tarafından yapılan harcamalar ile elde edilen gelirlere ilişkin eksiklikler hakkında ilgili olan kişilerin nasıl daha etkin bilgi sahibi olabilecekleri konusuna değinilmiştir.

**ANAHTAR SÖZCÜKLER:** Bütçe, Bütçe Sistemleri, Sayıştay, Bütçe Denetimi

**ABSTRACT**

**DEVELOPMENT AND IMPLEMENTATION OF THE STATE BUDGET AND AUDIT BY THE COURT OF ACCOUNTS**

Umutcan METİN

Master’s Thesis, Finance Division

Thesis Consultant: Assit. Prof. Dr. Aynur UÇKAÇ

Acquiring different functions affected by the sociological and governance changes in the countries over the centuries, the budget became what it is today by acquiring a function to intervene the market for the States as well as the function to make transfer expenses to the citizens in need. With the advance of democracy, the people had the opportunity to inquire where and how the States spend money. This inquiry process first started in England; accordingly, the king had to be authorized by the parliament to collect taxes. The parliaments audited whether the taxes collected with this authorization are spent for the determined purpose. This thesis deals with the concept of the budgetary process and introduces the budget systems. Moreover, it also deals with how the budget is currently implemented in our country, how does the phases of collecting revenues and making expenses take place, who are responsible in implementation of these processes, why is the Court of Accounts necessary as an external audit authority, how does the Court of Accounts audit the expenses and revenues, which proceedings are carried out concerning the responsible persons mentioned in the reports drafted as a result of the audits, how do the responsible people are tried in case of a public loss, which legal remedies are available for the concerned persons regarding the verdicts reached as a result of the trials and how will the public losses be collected from the concerned persons regarding the matters dealt in the trial verdicts. Informing the relevant parties about the matters dealt in this study was the objective and following matters were also touched upon; what kind of problems are encountered during an audit under current framework, how can the audits become more effective on the responsible persons and how can the related persons obtain more effective information about the expenses made by public administrations as well as the gaps related to revenues.

**KEYWORDS:** Budget, Budget Systems, Court of Accounts, Budget Audit

**ÖNSÖZ**

Demokrasi kavramının gelişmesiyle birlikte vergilerin hükümdarın tek bir buyruğu ile toplanması uygulamasından vazgeçilmiştir. Bu sistem yerini vergilerin meclisin onayından geçtiği ve bu sayede halkın rızasının alınmasının sağlandığı yeni bir sisteme bırakmıştır. Bütçe hakkı kavramının zaman içinde gelişme göstermesiyle halk artık devlet tarafından yapılan harcamaların denetiminin yapılması ve denetimlerin sonuçları hakkında bilgi sahibi olmayı talep etmiştir. Halktan gelen bu talepler kamu harcamalarının yüksek miktarlarda olmasından dolayı zamanla artmış ve denetim kavramı gelişmeye başlamıştır. Kamu harcamalarının yüksek tutarlarda gerçekleşiyor olması, harcamaları ve gelirleri elde eden kişilerin bazen tutumlu, etkili ve ekonomik davranmamasına yol açmaktadır. Bu sorunların aşılması için, hesap verme sorumluluğunun da gelişmesiyle birlikte farklı denetimler ortaya çıkmıştır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun sonrasında 2010 yılında yeni Sayıştay Kanununun yayımlanması ile kamu harcamalarının yapılması ve kamu gelirlerinin elde edilmesi süreçlerinde yapılan denetimlerin daha da etkinleştirilmesi amaçlanmıştır. Sayıştay’ın gerçekleştirdiği uygunluk denetimi ve performans denetimiyle kamu kaynaklarının daha etkin, verimli ve tutumlu kullanılması amaçlanmaktadır. Yapmış olduğu denetim sonuçlarının yer aldığı raporlar ile kamuoyunu ve meclisi bilgilendirmesi Sayıştay’a olan ilginin artmasına neden olmaktadır. Ayrıca yargı yetkisine de haiz olan bir yüksek denetim kurumu olan Sayıştay, kamu zararına ilişkin hususları da kesin hükme bağlamakla görevlendirilmiştir. Sayıştay’ın yaptığı denetimler ile düzenlediği raporlar ve raporların düzenlenmesiyle başlayan yargılama faaliyetlerinin nasıl işlediği hakkında bilgi vermek ve uygulama da karşılaşılan sorunların ele alınması amacıyla bu çalışma yapılmıştır. Çalışmanın yapılması aşamasında Sayıştay Başkanlığı kütüphanesi ve çeşitli üniversitelerin kütüphanelerinden yararlanıldığı gibi ayrıca literatür taraması yapılarak gerekli olan noktalarda ilgili kamu kurumlarının internet sitelerinde yer alan bilgilerden faydalanılmıştır.

Yoğun çalışma şartlarıma rağmen beni her zaman destekleyen eşim Sayın Gözde ULU METİN’e, tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Aynur UÇKAÇ’a ve hayatımın her alanında beni destekleyen aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Umutcan METİN

**İÇİNDEKİLER**

[KABUL VE ONAY SAYFASI iii](#_Toc480740980)

[BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI v](#_Toc480740981)

[ÖZET vii](#_Toc483600250)

[ABSTRACT ix](#_Toc483600251)

[ÖNSÖZ xi](#_Toc483600252)

[KISALTMALAR VE SİMGELER DİZİNİ xv](#_Toc490646349)

[ÇİZELGELER DİZİNİ xvii](#_Toc490646350)

[GİRİŞ 1](#_Toc490646351)

[1. BÜTÇENİN TEMEL ESASLARI 7](#_Toc490646352)

[1.1. Bütçe Kavramı ve Gelişimi 7](#_Toc490646353)

[1.2. Bütçe Tanımı Ve Nitelikleri 8](#_Toc490646354)

[1.3. Bütçenin Tarihsel Gelişimi 10](#_Toc490646355)

[1.3.1. İngiltere’de Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi 11](#_Toc490646356)

[1.3.2. Fransa’da Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi 13](#_Toc490646357)

[1.3.3. ABD’de Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi 15](#_Toc490646358)

[1.3.4. Türkiye’de Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi 17](#_Toc490646359)

[1.4. Bütçeleme Sistemleri 21](#_Toc490646360)

[1.4.1. Klasik Bütçe Sistemi 21](#_Toc490646361)

[1.4.2. Torba Bütçe Sistemi 22](#_Toc490646362)

[1.4.3. Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi 23](#_Toc490646363)

[1.4.4. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi 24](#_Toc490646364)

[1.4.5. Program Bütçe Sistemi 26](#_Toc490646365)

[1.4.6. Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi 27](#_Toc490646366)

[2. TÜRKİYE’DE BÜTÇE UYGULAMALARI 33](#_Toc490646367)

[2.1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa Göre Bütçe Türleri 33](#_Toc490646368)

[2.2. 5018 Sayılı Kanunda Yer Alan Bütçe İlkeleri 39](#_Toc490646369)

[2.3. Türkiye’de Bütçe Hazırlık Süreci 41](#_Toc490646370)

[2.4. Bütçenin Uygulanmasında Uyulması Gereken Esaslar 47](#_Toc490646371)

[2.5. Bütçede Belirlenen Esaslara Uygun Olarak Harcama Yapılması 51](#_Toc490646372)

[2.6. Bütçeye Uygun Olarak Gelirlerin Toplanması 58](#_Toc490646376)

[2.7. Bütçe Uygulama Sonuçları Faaliyet Raporları 59](#_Toc490646377)

[2.8. Kesin hesap Kanunu ve Genel Uygunluk Bildirimi 61](#_Toc490646378)

[3. SAYIŞTAY DENETİMİ 63](#_Toc490646379)

[3.1. Denetim Kavramı 63](#_Toc490646380)

[3.2. Dış Denetim 65](#_Toc490646381)

[3.3. Sayıştay’ın Tarihsel Gelişimi 65](#_Toc490646382)

[3.4. Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası’nda Sayıştay’ın Yeri 69](#_Toc490646383)

[3.5. Sayıştay’ın Örgütsel Yapısı 70](#_Toc490646384)

[3.6. Sayıştay Denetimi ve Sayıştay’ın Denetlenmesi 72](#_Toc490646385)

[3.6.1. Düzenlilik Denetimi 73](#_Toc490646386)

[3.6.2. Performans Denetimi 76](#_Toc490646387)

[3.7. Sayıştay Denetiminin Amacı ve Denetim Alanı 79](#_Toc490646388)

[3.8. Sayıştay’ın Görevleri ve Yetkileri 81](#_Toc490646389)

[3.9. 5018 ve 6085 Sayılı Kanunlara Göre Sorumlular ve Sorumluluk Halleri 83](#_Toc490646390)

[3.10. Sayıştay Tarafından Hazırlanan Raporlar 85](#_Toc490646391)

[3.10.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu 85](#_Toc490646392)

[3.10.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu 86](#_Toc490646393)

[3.10.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu 86](#_Toc490646394)

[3.10.4. Genel Uygunluk Bildirimi 87](#_Toc490646395)

[3.11. Yargılamaya Esas Rapor 87](#_Toc490646396)

[3.12. Yargılamaya Esas Raporların Hükme Bağlanması ve İlamların İnfazı 88](#_Toc490646397)

[3.13. İlamlara Karşı Başvurulması Mümkün Olan Kanun Yolları 88](#_Toc490646398)

[3.13.1. İlamlara Karşı Temyiz Yoluna Başvurma 89](#_Toc490646399)

[3.13.2. İlamlara Karşı Yargılamanın İadesi Yoluna Gidilmesi 89](#_Toc490646400)

[3.13.3. Karar Düzeltilmesi 90](#_Toc490646401)

[TARTIŞMA VE SONUÇ 91](#_Toc490646402)

[KAYNAKLAR 96](#_Toc490646403)

[ÖZGEÇMİŞ 104](#_Toc490646404)

**KISALTMALAR VE SİMGELER DİZİNİ**

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

DPT : Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı

INTOSAI : Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

KMYKK : Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

OVP : Orta Vadeli Program

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

YPK : Yüksek Planlama Kurulu

**ÇİZELGELER DİZİNİ**

[Çizelge 2.1. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde harcama yetkilileri 53](#_Toc490646373)

[Çizelge 2.2. Özel bütçeli idarelerde harcama yetkilileri 54](#_Toc490646374)

[Çizelge 2.3. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Harcama Yetkilileri 56](#_Toc490646375)

**GİRİŞ**

Genel olarak bütçe, belirli bir zaman dilimi içinde yapılacak olan harcamaların ve elde edilmesi hedeflenen gelirlerin yer aldığı bir belgedir. Bütçe sadece gelir ve giderlerin gösterilmesi işlevini gerçekleştirmemektedir. Bütçe zaman içinde devletlerin piyasa aktörlerini şekillendirmek, hane halkının ihtiyaçlarını karşılamak adına yardım vb. harcamalar yapmak ve bu sayede gelir dağılımının adil ve doğru bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak gibi işlevler de edinmiştir.

Bütçe hakkının temellerinin atıldığı ülke olan İngiltere’de kral devletin olağanüstü bir durumla karşılaştığı dönemlerde vatandaşlardan bu olağanüstü durumu karşılamak adına vergi talep edebilmekteydi. Daha sonraları kral için normallik kazanan bu vergi toplama işlemi olağan dönemlerde de belirli bir süre vatandaşlardan vergi toplanmasıyla devam etmiştir. Hatta bu dönemde kralın vergileri tahsilat yeteneğinin artırılması amacıyla kişilerin meydanlarda toplandığı zamanlarda toplu olarak vatandaşlardan rıza göstermeleri dahi istenmiştir. Kralın kurmuş olduğu bu düzen 13. yüzyılın başlarına tekabül eden 1215 yılında Magna Carta’nın uygulamaya konulmasıyla son bulmuştur. Bu gelişme ile yüzyıllardır süre gelen devlet gelenekleri değişime uğramıştır (Feyzioğlu, 1969: 15). Krallıklarla yönetilen ülkelerin yönetim sistemlerinde meydana gelen değişikliklerle birlikte krallar artık diledikleri gibi vergi toplamaktan ve diledikleri gibi harcama yapmaktan yoksun kalmışlardır. Bunun ilk örneği 1215 yılında İngiltere’de ortaya çıkan Magna Carta’dır. Magna Carta ile artık kral dilediği gibi vergi toplamaktan aciz kalarak vergi toplayabilmek için İngiltere halkının temsil edildiği meclisin onayını almak zorunda kalmıştır. Kral onay almış olsa dahi meclisin onayladığı vergi konuları dışında başka vergi toplayamayacaktır. Bu gelişmeyle birlikte İngiltere’de yönetimin monarşik yapısı parlamenter yapıya evrilmeye başlamıştır. İngiltere’yi Kral Charles’ın yönettiği dönemde Kral Charles Hollanda ile yaşanan savaşı sonlandırmak adına vergi talep etmiş ve bu talebi meclis tarafından kabul edilmiştir (Gürsoy, 1980: 59). Ancak meclisin kabul ettiği bu şartlı talep, talep edilen bu verginin meclis tarafından nerelere harcandığı konusunda denetim yapabilme yetkisi sağlamıştır. 1822 yılında ise İngiltere’de hazineden sorumlu olan bakanın bütçeyi meclise sunmaya başlaması bütçe hakkının tam anlamıyla uygulanmaya başladığı yıl olarak kabul edilmekle birlikte aynı zamanda klasik bütçenin terk edilerek modern bütçenin başladığı tarih olarak da kabul edilmektedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 26). İngiltere’de bütçe hakkı bu şekilde bir gelişme göstermiştir.

Fransa’da ise durum biraz daha farklıydı 13’üncü yüzyılda kral vergiyi olağanüstü durumlarda halktan talep edebiliyorken, bu talebini gerçekleştirebilmek için üretim yapan şehirler ile senyörlerin onayını almak zorundaydı. 14’üncü yüzyılda ayrıca meclis onayını almaya başlamış ise de, bu uygulama ancak 15’inci yüzyılda bir prensip olarak yerleşebilmiştir. Ancak her ne kadar vergilerin toplanması konusunda bu kadar demokratikleşme yaşansa da 16’ncı yüzyılda meclis onayının alınması uygulamasından kral vazgeçmiş ve kendi istediği şekilde vergi toplamaya başlamıştır. 1789 yılında Fransız ihtilalinin yaşanması bütçenin meclis tarafından onaylanmaya başlaması konusunda bir dönüm noktası olmuştur (Gürsoy, 1980: 64). 1816 yılı ise Fransa’da Modern bütçeye geçilmesi, bütçenin hazırlanma, onaylanma ve uygulama aşamasının uygulanmasına geçildiği tarihtir (Özbilen, 2013: 22). Her ne kadar İngiltere’de bütçe hakkı çok daha önceleri gelişme gösterse de Fransa’daki bütçe gelişmeleri Avrupa’yı ve Türkiye’yi etkisi altına almıştır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 29).

Amerika Birleşik Devletleri uzun süre İngiltere’nin etkisinde kalmasına karşın ilginç bir şekilde bütçe konusunda İngiltere’nin etkisinde kalmamıştır. Aslında bunun nedeni olarak Amerika Birleşik Devletleri’nin bağımsızlığını elde ettiği tarihte İngiltere’de bütçe gelişmesinin henüz tam olarak sonuçlanmaması gösterilebilir (Gürsoy, 1980: 67). Farklı ülkelerden göç almış olan Amerika Birleşik Devletleri’nin gelişmesi özel sektörden yana olmuş ve devlet odaklı bir gelişme yaşanmamıştır. Özel sektörde yaşanan mali gelişmeler sonucunda devlet bu ihtiyaçlara karşılık vermek adına gelişmiş ve zaman içinde birçok bütçe sistemi kullanılmıştır (Tüğen, 2007: 12).

Birçok ülkede bütçe hakkının elde edilmesi krallar ile halk arasında yaşanan uzun mücadelelerin sonucu bir demokratik zafer olarak kazanılmıştır. Bu kadar mücadelenin verilmesi aslında kişilerin bütçenin gelir kısmının büyük çoğunluğunu oluşturan vergilerden direkt olarak etkilenmesi yatmaktadır. Ancak Türkiye’de bütçe hakkının elde edilmesi için uzun yıllar mücadele verilmemiştir. Bütçe hakkının hayata geçirilmesi ülkemizde 1876 Anayasası ile gerçekleşmiştir. Osmanlı Devleti’nin çıkarmış olduğu bu anayasa da Fransız etkisi her alanda kendini göstermiştir. Bütçe konusunda da verginin ancak kanunlarla konulabileceği ve vatandaşlardan sadece ödeme güçleri doğrultusunda vergi alınabileceği yer almıştır (Gerçek ve Bakar, 2013: 342).

Bütçe sistemleri zaman içinde ihtiyaçlar gözetilerek oluşturulmuştur. Bütçe, başlangıçta İngiltere’de klasik bütçe sistemi olarak ortaya çıkmıştır. Daha sonraki zamanlarda torba bütçe sistemi, Amerika Birleşik Devletleri’nde ortaya çıkan sıfır tabanlı bütçe sistemi, performans esaslı bütçe sistemi, program bütçe sistemi, planlama-programlama bütçeleme sistemi ve son olarak ülkemizde de 2003 yılında yayımlanan Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile geçiş aşamasına başlanan ve uygulamaya konulan stratejik planlamaya dayalı bütçeleme sistemi ihtiyaçlar doğrultusunda üretilmiştir. Bütçenin bir kanun olması ve onaylayan kurumun meclis olmasından dolayı asıl denetim yetkisi yasama organına ait olmakla birlikte idari denetim ve yargı denetimi de bütçe üzerinde yapılmaktadır (Batırel, 1990: 124).

Küreselleşen dünya ekonomisi ve mali politikalardaki değişimlerin sonucunda ülkemizde de 2003 yılında büyük bir mali reform yapılmış ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hayata geçirilmiştir. Bu Kanun ile ülkemizde bütçe türleri yeniden düzenlenmiş, sorumlular ve sorumluluk halleri geliştirilmiş, stratejik plan ve faaliyet raporları hayatımıza girmiştir. İdarelerin ilgili yıl için hazırlayacakları stratejik planlarda yer verdikleri hedeflerin yıl sonunda ne kadarına ulaştıkları ve bunlar için ayırdıkları kaynakların ne kadarının belirledikleri hedeflere ulaşmak için kullandıklarının ölçümü yine kendileri tarafından hazırlanacak olan faaliyet raporları ile tespit edilir. Kanunla birlikte değişen sistemin de gösterdiği gibi amaç daha verimli, etkili ve tutumlu bir şekilde kaynakların kullanılarak ulaşılabilecek en üst düzeyde çıktı elde edilmesidir. Kanunda hesap verilebilirlik ve mali saydamlığın sağlanması da birer ilke olarak yer almaktadır. Bu yeni mali yönetim anlayışının ülkemize kazandırılmasıyla iç denetim ve ön mali kontrol faaliyetleri ortaya çıkmıştır. İç denetim her kurumun kendi hiyerarşik yapısı içinde gerçekleştirilmektedir (5018). Tahakkuk esaslı bütçeleme sistemine de geçilmesini sağlayan Kanun sonucunda, hesap verilebilirliğin sağlanması açısından dış denetim kurumu olan Sayıştay tarafından yeni denetim metodolojileri oluşturulmaya başlanmıştır (6085).

Denetim, denetimin gerçekleştirilmesi sonucunda denetime tabi olan idare hakkında denetim yaptıran tarafından karar verilmesidir. Süreçte önemli olan bilgi üretilmesi ve sonuçlar hakkında karar verilmesidir (Altuğ, 2000: 3). Dış Denetim, örgütsel yapıya dahil olmayan kişilerce denetimi yapılacak olan kurum veya kuruluşun yapmış olduğu faaliyetlerin daha önceden belirlenmiş olan hedeflere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ile yapmış olduğu işlemlerde kaynakların ne kadar verimli kullanıldığı hakkında ilgili kişilerin bilgilendirilmesidir. Sayıştay ülkemizde yer alan tek dış denetim birimi olarak, denetim alanına giren kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapıp yapmadığı, iç kontrol faaliyetlerini doğru işletip işletmedikleri, mali rapor ve tablolarının doğru ve güvenilir olup olmadığı hakkında denetim yapar, sonuçlar hakkında ilgili kamu idaresine, Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne ve kamuoyuna bilgi vermektedir (6085/44).

Kamu harcamalarının sadece zorunlu giderleri kapsamayan bir hal alması yani, kamu harcamalarına yeni fonksiyonlar eklenmesi bazen öngörülemeyen artışlar yaşanmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda gelir ve gider dengesinin sağlanamaması borçlanmaya sebebiyet vermektedir. Borç yönetiminin düzgün yapılamaması da zaman içinde borcun borç ile kapatılmasına kadar gitmektedir. Aslında ülkemizde Sayıştay’ın temellerinin atılmasında da bu sebepler yer almaktadır. Cumhuriyet öncesi döneme rastlayan Sultan Abdülaziz döneminde Abdülaziz ilk tahta çıktığında Osmanlı İmparatorluğu’nun borç yönetiminin düzgün yapılmadığını borcun her geçen süre zarfında arttığını görmüştür. Bunun nedenini yüzeysel bir şekilde araştırdığında ise; devletin almış olduğu borçların mevcut gelirlerle karşılanamadığını, aksine borçların tekrar borçlanmak koşuluyla ödendiğini görmüştür. Yapmış olduğu bu tespitin gereği olarak zamanın Maliye Nazırı’na derhal bu konuda bir çalışma yapılmasını emretmiştir. Hatta bu konuya o kadar çok önem vermiştir ki Maliye Nazırı’na göndermiş olduğu buyruğu bizzat kendisi kaleme almıştır. Bu buyruk 1862 yılının mayıs ayında Divan-ı Ali-i Muhasebe adında bir meclis kurulmasıyla sonuçlanmış, Divan-ı Muhasebat’ın kurulması için bir basamak olmuştur. Divan-ı Muhasebatın kurulmasıyla birlikte Divan-ı Ali-i Muhasebe kapatılmıştır (Kış, 2012: 13). Hem yargılama yapıp hem de mali denetim alanında faaliyet gösteren Divan-ı Muhasebat 1876 yılında çıkarılan Kanunuesasi ile birlikte Anayasal bir statü elde etmiştir. Cumhuriyetin kurulmasından sonraki dönemde Sayıştay Başkanlığı adını alan kurum halen daha Anayasal bir statüye sahip olup, hesap yargılaması ve mali denetim faaliyetlerini yürütmektedir (2709/160). Sayıştay mevcut durumda mali denetim ve uygunluk denetiminden meydana gelen düzenlilik denetimi ile performans denetimini bir arada gerçekleştirmektedir. Sayıştay bir yüksek denetim kurumu olarak denetim alanına giren kurumlarda ve konularda gerçekleştirmiş olduğu bu denetim faaliyetlerini yüce meclis adına yapmaktadır. Yapılan bu denetimler ile sorumluların hesap vermeleri sağlanmakta, kamu kaynaklarının daha etkili, verimli ve tutumlu kullanılması amaçlanmaktadır. Yapmış olduğu denetimler sırasında karşılaşılan kamu zararına ilişkin durumlarda hazırladığı yargılamaya esas raporlar ile kamu zararının meydana geldiği durumlarda yargılama yaparak kamu zararının sorumlulardan tahsil edilmesini sağladığı gibi kurumların genel durumları hakkında da parlamentoya ve kamuoyuna bilgi verici bir rapor hazırlamaktadır (6085/38).

Değişen dünya düzeninde meydana gelen değişikliklerin ve demokrasinin gelişmesiyle birlikte gelişmiş olan bütçe hakkının İngiltere, Fransa, Amerika Birleşik Devleti ve Türkiye’deki tarihsel gelişimi ile ihtiyaçlar neticesinde ortaya çıkan bütçe türleri, ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’na göre yeniden şekillenen bütçenin uygulanma aşaması, kamuya ait kaynakların kullanımında sorumlular ve sorumluluk hallerinin belirtilmesi, 6085 sayılı Sayıştay Kanun’una göre Sayıştay’ın görev ve yetkileri hakkında bilgi verilmesi, denetimin amacı ve denetim alanının tespiti, Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin türleri ve denetimlerin nasıl yürütüldüğü ile yapılan denetimler sonucunda hazırlanan raporların neler olduğu ve kamu zararının tespiti sonucunda yapılan yargılama aşamasının sonucunda çıkan ilamlara karşı ilgililerin hangi kanun yollarına başvurabileceğinin aktarılması, uygulamadaki karşılaşılan sorunlarına değinilmesi ile denetimin etkisinin artırılmasının nasıl sağlanabileceğinin tespiti çalışmamızın temel amacıdır.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır.

İlk bölümde; bütçe kavramı ve gelişimi, bütçenin tanımı ve nitelikleri, bütçenin tarihsel gelişimi ile genel olarak bütçe sistemleri ele alınmıştır.

İkinci bölümde Türkiye’de gerçekleştirilen bütçe uygulamaları; bütçenin türleri, bütçenin ilkeleri, bütçenin hazırlık süreci, uygulama aşamasında uygulanması gereken esaslar, harcamaların yapılması, gelirlerin toplanması, faaliyet raporları, kesin hesap kanunu ve genel uygunluk bildirimi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunundan faydalanılarak anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde; denetim ve dış denetim kavramlarının neler olduğu, Türkiye’de Sayıştay’ın tarihsel gelişimi, mevcut Anayasa’daki yeri, Sayıştay’ın örgütsel yapısı, Sayıştay’ın denetim türleri olan düzenlilik ve performans denetiminin neler olduğu ile nasıl bu iki denetimin nasıl gerçekleştirildiği, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’na göre sorumluların kimler olduğu ve sorumluluk halleri, Sayıştay tarafından hazırlanan raporların neler olduğu, kamu zararının tespiti sonucunda düzenlenen yargılamaya esas raporun işlevi ve bu rapor ile yapılan yargılama sonucunda yapılan hükme bağlama işleminde ortaya çıkan ilamlara karşı ilgililerin hangi kanun yollarına başvurabilecekleri anlatılmıştır.

**1. BÜTÇENİN TEMEL ESASLARI**

**1.1. Bütçe Kavramı ve Gelişimi**

Bütçe kavramı yabancı menşeili olup, kavramın kökeni yüzyıllar öncesine dayanmaktadır. İlk olarak Latince bir kelime olan “bulga” kelimesi ile ortaya çıkan bütçe kavramı zaman içinde Fransızca da “Bouge” ve İngilizcede de “Budget” olarak karşılık bulan kelime; Latince de “küçük deri çanta”, “para torbası” ve “kamu cüzdanı” gibi anlamlara gelmektedir (Tügen, 2007:1).

İngiltere’de Maliye Bakanı bütçe görüşmelerinin yapılacağı zaman ödeneklerle ilgili belgeleri meclise “deri çanta” içinde getirmiş ve bu çantanın açılmasıyla bütçe görüşmelerine başlanılmıştır. Buradan esinlenilerek zamanla deri çantanın içindeki gelir ve giderlerin yıllık tahminlerini içeren belgeler bütçe olarak anılmaya başlanmıştır (Barkhead, 1956: 2).

Türkiye’de ise bütçe kavramının kullanılması Tanzimat’tan sonraki döneme isabet etmektedir. 1876 Anayasasına kadar resmi ve kanuni olarak dilimizde yer almayan bütçe kavramı açısından bu durum 1876 anayasası ile değişmiştir (Edizdoğan, 2007).

Mali denge açısından önemli olduğu için Bütçe Kanunu’na Müvazene-i Umumiye yani Genel Denge Kanunu da denilmiştir. Bu deyiş 1961 Anayasasına kadar devam etmiş ve 61 Anayasası ile dilimize Milli Bütçe kavramı girmiştir. 1980 yılında ise Bütçe Kanunu olarak kayıtlara geçtiği görülmektedir (Gürsoy, 1980: 2).

Günümüzde iktidarın hükmetme gücü olarak görülen bütçe; zaman içinde ekonomik, mali, sosyal ve hukuki özellikler kazanmıştır (Egeli ve Özen, 2010: 13). Bütçe değişen dünya politikalarına göre zaman içinde farklı amaçlarla kullanılmış ve geldiğimiz noktada piyasaya hem bir müdahale aracı hem de bir sosyal yardım fonksiyonu yüklenmiştir. Bütçe, kendi içinde gelir ve gider tahminlerini barındırmaktadır. Devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği gelirlerin ve egemenlik gücüne dayanmadan elde ettiği gelirlerin ayrıntılı bir şekilde görülmesine olanak veren bütçe, devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği vergiler ile piyasaya müdahale etmesine olanak vermektedir. Ayrıca, barındırdığı sosyal harcamalar ile de hane halklarını sübvanse ederek desteklemektedir (Erdoğdu, 2013:58).

**1.2. Bütçe Tanımı Ve Nitelikleri**

Günümüzde bütçe tüm dillerde aynı anlam ve niteliği taşımakla birlikte, teorik anlamda maliyeciler açısından geçmişten günümüze farklı tanımlamalara maruz kalmış ve bu tanımların büyük çoğunluğu Avrupalı yazarlar tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu tanımlamalara bakarsak bunların “bilimsel ve hukuki” anlamda ikiye ayrıldığını görebiliriz. Ancak bütçenin hukukiliği konusunda çeşitli tartışmalar bulunmaktadır (Kuyucak, 1952: 8).

Türkiye’de ise hukuki anlamda bütçenin tanımına bakarsak, 2003 yılında yayımlanan 5018 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesiyle mülga olan 1050 sayılı Kanun’un 6’ıncı maddesinde; bütçenin kamuya ait idarelerin bir mali dönemine ait harcamaları ile kazançlarına ilişkin öngörülerin yer aldığı bir kanun olduğu, bu kanunun meclis tarafından kabul edilmesiyle de idarelerin harcamaları yapmaya ve kazanç elde etmeye imkân sağladığı ifade edilmektedir (1050/6). 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu bütçenin hazırlanma, uygulanma ve denetimin sağlanması adına uygulanacak esasları belirlemektedir. Ayrıca 1050 sayılı Kanunda görevli olan kişilerin sorumlulukları ve yetkileri de belirlenmiştir (Uçak, 1983: 3). 5018 sayılı Kanun’un 3’üncü maddesinin 1 inci fıkrasında bütçenin, kısıtlı bir zaman dilimdeki kazançlara ve harcamalara ilişkin yaklaşık değerlerin yer aldığı ve bu kazançlar ile harcamaların gerçekleştirilme aşamalarında uyulması gereken esasların yer aldığı bir belge olduğu belirtilmektedir (5018/3). Bütçe her ne kadar hükümetin gerçekleştirmeyi düşündükleri giderlere ilişkin yıllık harcamaları işaret etse de uygulamada, yıldan yıla bütçenin içeriği değişmemektedir (Önder ve Uçkaç, 2010: 6).

Klasik bir yazar olan Paul Leroy-Beaulieu tarafından bütçenin tanımı; “Bütçe, gelecekteki belli bir döneme ilişkin olarak, devletin […], gelir ve gider tahminlerinin ne olacağını saptayıp biçimi, niteliği belli cetveller haline getirilmesi, ardından gelirlerin toplanıp masrafların yapılması için yetkili makamlara bunların tasdik ettirilmesi ile ortaya çıkan mali dokümana verilen addır.” şeklinde yapılmıştır. Sloan ve Zurcher’e; “Belli bir döneme ilişkin gelir ve gider tahminlerini kapsayan ve uygulayacak kurumun özelliğine göre biçimi, nitelikleri ve tastik edici mercii değişen- devlet için kanun, şirket için yönetim kurulu kararı ve ilah.- mali dökümana bütçe denir.” ifadeleriyle bütçeyi tanımlamışlardır (Gürsoy,1980: 3).

Rene Stourm ise bütçeyi; “Devlet bütçesi, amme gelirleriyle giderlerinin önceden verilmiş mezuniyetini ihtiva eden bir kanundur.” şeklinde tanımlamıştır. Edgar Allix de bütçenin tanımını yapmıştır. Allix’e göre; “Bütçe devletin gelir ve giderlerini muayyen bir devre için tahmin eden ve bunlara müsaade veren bir tasarruftur” (Feyzioğlu, 1969:13).

Maliyeci Nihat Sayar’a göre bütçe, kamunun veya özel sektörün belirli süre zarfında harcama yapması ile gelir elde etmesine imkân veren idari eylemdir (Sayar, 1974:7). Teorik olarak farklı tanımlamaları olan bütçeyi; “Bütçe, devletin veya diğer kamu tüzel kişilerinin gelecek belirli bir dönem içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların yürütülüp uygulanmasına izin veren bir hukuki tasarruftur.” şeklinde genel olarak tanımlamak mümkündür (Tüğen,2007: 3).

Gülay Coşkun’a göre ise bütçe tanımı daha geniştir. Coşkun yaptığı tanımlamada bütçenin piyasaya müdahale imkânı sağladığını, hükümetin meclisten yapacak olduğu çalışmalar için bütçe ile istekte bulunduğunu ve bütçenin yürütmenin daha önceden yapmış olduğu giderlere ilişkin bir nevi ibra belgesi olduğundan bahseder (Coşkun, 2000: 12).

Modern bütçe devletlerin ekonomilerine yön veren bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bundandır ki, günümüzde yapılan bütçe tanımlamalarına güncel işlevleri ve özellikleri vurgulanmakla birlikte, devlet ekonomisindeki yerine de işaret edilmektedir. Bunu; “Bütçenin gelir ve giderleri ile kamu gelir ve giderleri, toplumsal ihtiyaçların saptanması ve karşılıklarının bulunması dışında, ekonomide istikrarın kurulması, ödemeler bilançosunun denkleştirilmesi, kişisel gelir dağılımının adilleştirilmesi, iktisadi kalkınmanın gerçekleştirilmesi gibi konularda da önemli fonksiyonlar yüklenmişlerdir.” (Türk, 1975: 313) ifadesiyle bunu örneklendirebiliriz. Bu açıklama, devlet bütçesinin sınırlarının değiştiğini, klasik işlevlerine eklenen yeni görevler yüklendiğini ve bütçenin maliye politikasının etkili araçlarından olduğunu bizlere anlatmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 4). Bütçe sadece meclisin hükümet üzerinde etkili olmasını sağlayan bir mali araç değildir. Bütçe bu yönünün yanında ayrıca gelir ve harcamalarıyla devletin piyasaya müdahale etmesini de sağlamaktadır (Türk, 1975: 339).

Bütçeler, devletin bulunduğu dönemdeki sosyal ve ekonomik durumların göz önüne alınarak hükümetin izleyeceği yol haritasının en doğru ve güvenilir biçimde gösterildiği kanunlardır. Bütçenin daha önceden tahmini olarak gelirleri ve giderleri içeriyor olması hükümet için bir yol gösterici olmakla birlikte, denetim açısından da kaynakların doğru kullanılıp kullanılmadığının tespiti açısından önemli bir veri olmaktadır. Bütçe kanunun hazırlanışının hükümet tarafından gerçekleştirilmesi onaylanmasının ise meclis tarafından gerçekleştirilmesi hükümetin meclis tarafından denetlenmesini ve kontrol altında tutulmasını sağlamaktadır. Yapılan bu denetime de bütçenin siyasi denetimi adı verilmektedir.

Bütçenin 4 temel niteliğinin olduğunu söylemek mümkündür. Bunlar; tahmin, tahdit, tevzin ve tasdiktir (Sönmez, 1994:7). Bu 4 ilkeye göre bütçedeki gelirin ve giderlerin tahmini büyüklüklere sahip olduğu söylenebilir. Tahdit; bütçenin hazırlanışı ve uygulanışı belirli bir zaman dilimi için yapılmaktadır, buna mali yıl denilmekle birlikte genel uygulanışı 1 yıldır. Tevzin; gelir ve giderlerin birbirine eşit olmasıdır. Tasdik; bütçenin hazırlandıktan sonra meclis tarafından onaylanarak yürürlüğe girmesidir (Tüğen, 2007:4).

**1.3. Bütçenin Tarihsel Gelişimi**

Tarihsel açıdan, eski bütçe sistemlerindeki asıl amaç gelir elde edilmesi olmuştur. Orta çağ İngiltere’sinde Kraliyetin etkili bir şekilde vergi alabilmesi sağlamak için yapılan araştırmaları içeren en eski bütçe dokümanı Domesday Book’tur. İngiltere’de Magna Carta Domesday Book’un peşinden ortaya çıkmış olup, bu sayede lordlar kralın vergi alma hususundaki serbestiyetini ortadan kaldırmışlardır. Yaşanan bu gelişmeden etkilenen diğer ülkelerde de hükümetlerin kurulması resmi olarak kontrole yol açmıştır (Maliye Bakanlığı BÜMKO, 1966: 9).

“Tarihi araştırmalar, bir devletin tam bir egemenliğe sahip olabilmesi için, ülkenin tüm mali işlerinin kendi elinde merkezileşmesini, tüm gelirlerin kendi bünyesine girmesini ve tüm harcamaların da yine kendisi tarafından yapılmasının gerektiğini göstermiştir” (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 21).

Eski Yunanlardaki güç ve refahın sebepleri arasında tüm yandaş ülkelerin hazinelerinin Atina’da toplanması da gösterilmektedir. Aynı gelişme Roma’da da yaşanmıştır. Roma’da tüm imparatorluk hazinesi tek elde toplanıp prense ve devlete ait olmak üzere yalnızca ikiye ayrılmış ve tüm imparatorluk hazinesini iki büyük memur idare etmiştir (Feyzioğlu, 1969: 14).

Batılı ülkelerde krallıklar ve halk arasında vergi konusunda sürekli anlaşmazlıklar olmuştur. Bunun sonucunda krallık sadece halkı temsil eden meclisin kabul etmesiyle vergi toplamaya başlamıştır. Daha sonraki zamanlarda ise meclis kralın ve sarayın harcamalarını da kontrolü altına almış ve onaya tabi tutmuştur. Bir sonraki aşamadaysa her yıl gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılması meclis onayına tabi olmuştur. Böylece bütçe hakkı terimi ortaya çıkmıştır (Tüğen, 2007: 5).

Bütçe hakkı gelir ve giderlerin meclis tarafından kabul edilmesi ve bu işlemlerin her yıl tekrarlanması ile elde edilmiştir (Aksoy, 1993: 10).

Bütçe hakkı terim olarak kamu harcamalarını gerçekleştiren kişiler üzerindeki sorumluluğu arttırmıştır. Yani devlet harcamalarını ne kadar artırırsa halkta bunun nereye, ne kadar ve ne için harcanacağını sormak buna bütçeye olan ilgisini arttırmıştır (Gürsoy, 1980: 56).

**1.3.1. İngiltere’de Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi**

Bütçenin ilk ortaya çıktığı ve gelişme gösterdiği ülke olan İngiltere’de bütçe hukukun da doğduğu yer olarak kabul edilmektedir (Erginay, 1957: 63) İngiltere’de kral kendi istekleri doğrultusunda bağımsız olarak vergi toplatabiliyordu. Bu durum 13. Yüzyıla kadar devam etmiş sonrasında ise halkın isteklerini de göz önüne alarak şekillenmiştir. İlk başlarda savaş gibi olağanüstü durumlarda alınmaya başlanan vergiler, daha sonraki zamanlarda ise olağan giderler için kraliyetin gelirlerinin bu giderlere yetmediği zamanlarda, vergilerin tahsilatını kolaylaştırmak amacıyla halkı meydanlara toplayıp onların rızasına başvurulmuştur. Bu şekilde vergi hakkı İngiltere’de doğmuş ve halk meclisi toplanmaya başlayınca vergileri tasdik hakkı meclise devredilerek daha açık, düzgün ve denetlenebilir şeklini almıştır (Feyzioğlu,1969: 15).

1215 tarihinde çıkarılan Büyük Ferman’ın yani Magna Carta’nın 12’inci maddesinde; kralın, kendinin esir alınması, erkek çocuğuna şehzadelik yetkileri tanınması, tekrarlanmamak şartıyla yaşı diğerlerinden ileri olan bayan çocuğunun nikâhlanması için katılma payı talebinde bulunabileceği, ancak bunların haricinde meclis kararı olmadan insanların varlıklarından orantılı ya da orantısız pay talebinde bulunamayacağı, meclis onayı dahi olsa kişilerden varlıklarına nazaran orantısız olabilecek bir pay için talepte bulunamayacağı ifade edilmiştir (İlal, 1968:218). Bu belge bütçe hakkı ile ilgili ilk yazılı belgedir (Gürsoy,1980: 58).

Kralın gücüne bu şekilde sınırlar konulması, hem kralın insanüstü güce sahip olduğu ile bağdaşmamakta, hem de kralların olağan ve olağanüstü durumlarda istedikleri gibi karar almalarını fiilen ortadan kaldırmaktadır. Böylece kralın olağan geliriyle karşılayamayacağı masraflara girişmemesi, giriştiği takdirde ise meclisten onay alması gerekliliği ortaya çıkmaktaydı. Hollanda ile savaşa girmiş olan Kral Charles bu savaşı sonlandırmak adına parlamentodan vergi talebinde bulunmuş ve parlamento da istediği konuda kullanmak şartıyla vergi istemini kabul etmiştir. Bu şekilde vergi gelirlerinde bir artış yaşanmıştır. Toplanan bu vergilerin sadece savaşın sonlandırılması amacını taşıması, yapılacak olan harcamalara belli bir kısıtlama getirmiş olup, parlamentoya harcamaların denetimi yetkisini de sağlamıştır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 24).

1629 yılında kral meclisi fesih ederek, donanma ihtiyaçları için donanma vergisi adı altında yeni bir vergi koymuş ve meclis ile kral arasında başlayan mücadele 1649 yılında Kral 1’inci Charles’ın idamıyla son bulmuştur. 1688 yılında İngiliz Devrimi’nin ardından yayınlanan ve bütçe hakkına ilişkin ikinci metin olma özelliğini taşıyan İnsan Hakları Yasası’nda; verginin sadece meclis tarafından konulabileceği açık bir şekilde yer almıştır. Bundan sonra meclis kabul etmediği takdirde ne ad altında olursa olsun kişilerden asla parasal bir talepte bulunulmamıştır. Bütçede uygulanmaya başlanan genellik ve yıllık olma ilkelerinden sonra 1802 yılında bütçe kanununa gelir ve gider cetvelleri bulundurulması zorunluluğu getirilerek, bütçenin yayımlanmasına başlanmıştır. Bunun sonucunda bütçelerin hazırlanmasında birlik ilkesi de sağlanmıştır. 1822 yılında İngiltere’de bütçe hazineden sorumlu bakan tarafından meclise sunulmaya başlanmıştır. 1822 yılı, bütçe hakkının tam olarak uygulanmaya konduğu yıl olarak modern bütçelerin başlangıcı sayılmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 25). İngiltere’de mali istikrarın önemli oluşunun etkisi kamuda da görülmektedir. Nitekim İngiltere kamuda mali istikrarın sağlanması amacıyla “Altın Kural” ve “Sürdürülebilir Yatırım Kuralı” olmak üzere iki kural geliştirmiştir. Altın kural, borçlanmayı yalnızca yatırım harcamaları için yapmaktır. Diğer kural ise kamunun borcunun GSYH oranın stabil bir durumda kalmasının sağlanmasıdır (Günay, 2007: 204).

**1.3.2. Fransa’da Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi**

13.yüzyıl sonlarına kadar Fransa’da hükümdar sadece savaş vb. olaylarda kişilerden parasal talepte bulunabilirdi. Olağan zamanlarda ise hükümdar giderleri krallık gelirleriyle karşılardı. Olağanüstü durumlarda halktan vergi talep edebilmesi için üretici olan şehirlerin ve senyörlerin rızasını alması şarttı. Çünkü üretici olan şehirler ile senyörlerin kendi kendilerine vergi koyma yetkileri vardı. 14. yüzyılda, kralın vergi koyabilmesi için halk meclisinin rızasına yani oyuna başvurması şart olmuştur. 15. yüzyılda halk meclislerinin onayının alınması yerleşmiş bir prensip haline gelmekle birlikte, 16. yüzyılda bu uygulamadan tamamen vazgeçilmiş ve kral artık halk meclislerinin onayı olmadan vergi toplamaya başlamıştır (Feyzioğlu, 1969: 19).

1314-1614 yılları arasında geçen üç asırlık dönem, halk meclisleri dönemi olarak kabul görmekle birlikte, meclislerin 1614 yılından sonra toplanmaması nedeniyle halk meclislerinin vergileri onaylama hakkı tamamen yok olmuştur. Bu durum Fransız ihtilalinin yaşandığı tarih olan 1789’a kadar devam etmiş ve 1789 yılından sonra bütçenin onaylanma hakkı bütünüyle halka verilmiştir. Bunun bir sonucu olarak çıkarılan; “Milletin rızası olmadan hiçbir vergi alınamaz.” ifadesini içeren bir kanun ile tüm vergiler halkın denetimi altına alınmıştır. Yapılan harcamalar ise çok daha sonraları halkın denetimine alınabilmiştir. Fransa’nın 1791 ile 1793 Anayasalarında devletin harcamalarını onaylama yetkisi meclise verilmiştir. Aynı anayasalarda harcama yapma yetkisi de hükümete verilmiştir. Fakat bu anayasalar olası bir iç savaş ya da olağanüstü başka bir durumla karşılaşılması halinde etkili bir bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına imkân vermemiştir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 28).

Fransa’da modern anlamda bütçenin belli bir dönem içindeki gelir ve giderlerinin kıyaslanması düşüncesi çok eskilere dayanıyordu. Modern bütçenin hazırlanıp, onaylanması ve uygulanması Fransız ihtilalinden sonralarda 1816 yılında gerçekleşmiştir. 1 inci Napolyon’dan hemen sonrasında Fransa bir yenilenme dönemi yaşamış, 1814 yılında yeni bir anayasa çıkartılmıştır. Bu anayasada bütçeye ait hükümler yer almazken, bunun sonucu olarak Fransız bütçesinin gelir ve giderlerinin yıllar itibariyle onanmasıyla ilgili bir kurum olarak gerekliliği anlaşılmış ve özel bir kanuna ihtiyaç duyulmamıştır (Özbilen, 2013: 22). Montesquieu vb. düşünce adamları ülkelerin gelirleri ve harcamaları konusunda verilecek kararlarda halkın etkin olmasını savunmuşlardır (Falay, 1989: 42).

Bu yenilenme döneminde meclisin bütçe denetimi iyice yerleşmiştir. Yenilenme döneminden önce meclis sadece bütçeyi onaylardı, bütçenin nasıl uygulandığını ise denetleyebilmesini sağlayacak herhangi bir imkânı yoktu. Bu da hükümete bütçeye ilişkin giderleri gerçekleştirme konusunda büyük bir esneklik sağlamaktaydı. 1817 yılında bakanlıklara kendilerine tanınan ödenekleri harcama yetkisi tanınmıştır. Bütçenin yapılan hizmetlere göre sınıflandırılması ve bu sınıflara göre programlar geliştirilmesi 1831 yılında yapılan değişiklikle hayata geçmiştir (Tüğen, 2007: 8).

Zamanın Maliye Bakanı olan De Villéle, çıkarmış olduğu genelgelerle bütçenin hazırlanış şeklini, mali dönemi, hesapların kapanış aşamasını ve kapanışın nasıl gerçekleştirileceğini belirlemiştir. Bununla birlikte Fransız Sayıştay’ının hazırlayacağı raporların durumunu ve bakanların yıllar itibariyle Sayıştay’a verecekleri hesapların hangi şekilde olması gerektiğini de ilk defa De Villéle belirlemiştir (Feyzioğlu, 1969: 22).

Fransız parlamentosu tarafından bütçenin bütün ayrıntılarına müdahale edilmesi 1875 Fransız Anayasası ile gerçekleşmiştir. Bunun sonucunda maliye bakanlığının yapmış olduğu bütçe gelir ve gider tahminleri anlamsız bir hal almış, bütçenin gerçekleşen gelir ve giderleri tahmini rakamlardan farklılaşmıştır. Cumhuriyetin 3 üncü dönemi olan 1870-1940 yılları arasında parlamento bütçenin hazırlık ve uygulanması aşamalarında etkisini iyice arttırmıştır. Daha sonraları oluşan bütçenin hazırlık ve uygulanma aşamalarında yaşanan aksaklıklar göz önüne alınarak; parlamentoda bütçenin görüşülmesi aşamasında ödenek artırımına ilişkin olarak milletvekillerinin öneride bulunmaması gerekliliği anlaşılmış ve bu yönde karar alınmıştır. Her ne kadar bu yönde bir karar alınmış olsa da 1946 yılında yapılmış olan referandum ile bu karar kaldırılmıştır. 1962 yılında bütçenin tanımına katkı sağlayacak bir düzenlenme yapılmış ve bütçenin; kamu kuruluşlarının harcamalarının ve gelirlerinin tahmin edildiği, giderlerin gerçekleştirilmesine ve kazançların elde edilmesine yetki ve imkân tanıyan doküman olduğu belirtilmiştir (Tüğen, 2007: 8).

Bütçe konusundaki gelişmelerde öncü iki ülke olan İngiltere ve Fransa’da bütçenin uygulanmasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların en önemlisi ise Fransa’da bütçeye ilişkin hususların hepsinin meclise bırakılması, İngiltere’de ise yürütmeye bütçenin uygulanması için rahat alan bırakmasıdır. Son yıllarda yaşanan devlet sistemi güncellemeleri ile bütçede de değişikliklerin yapılması gerekliliği ortaya çıkmış ve gelişen piyasa ekonomisinde devletin her ihtiyacı karşılamasının mümkün olmadığı görülmüştür (Mutluer, Öner ve Kesik, 2005: 57).

Fransa’da yaşanan bütçe gelişmeleri sonucu Avrupa’da büyük değişiklikler yaşanmış ve ülkemizde bundan nasibini almıştır.

**1.3.3. ABD’de Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi**

4 Temmuz 1776 tarihinde kurulmasından dolayı Amerika Birleşik Devletleri köklü geçmişi olan bir ülke değildir. Bu yüzden köklü bir maliye ve bütçe sisteminden bahsetmek yanlış olur (Tüğen, 2007: 10) Amerika Kıtası Avrupalılar tarafından 1492 yılında keşfedildikten sonra İngiltere dâhil olmak üzere birçok Avrupalı ülkeden göç almıştır. Hukuk sistemini İngiltere’den almış olan Amerika başkanlık sistemiyle yönetilmektedir. İngiltere’nin yıllarca etkisinde kalmış olmalarına rağmen bütçe konusunda İngiltere’den etkilenmemişlerdir. Bunun nedeni olarak 1776 yılında İngiltere’ye karşı vermiş oldukları bağımsızlık mücadelesini başlattıklarında henüz daha İngiltere’de bütçe sisteminin son halini almamış olması gösterilebilir (Gürsoy, 1980: 67).

Bağımsızlığını elde eden Amerika Birleşik Devletleri 1791 yılında bir anayasa çıkarmış ve bu anayasada devletin parasal haklarını düzenlemiştir. Amerika Birleşik Devletleri’ni oluşturan eyaletler vergilerin toplanması ve bütçenin yapılıp uygulanması için devleti yetkilendirmişlerdir. Bunun sonucunda ABD kongresi federal devleti; mali yükümlülükleri koyması, borç alması, devletin olağan ve olağanüstü durumlarında gerekli olan görevleri yerine getirebilmesi için görevlendirmiştir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 31).

Yıllarca İngiltere’ye karşı bağımsızlık mücadelesi vermesine karşın ABD kendi sistemini kurarken örnek olarak kendine İngiltere’yi seçmiştir. Bütçe konusunda da İngiltere’den etkilenmiş sistemini İngiltere’ye benzetmek istemiştir. İngiltere’de bütçenin ilk başlangıç çalışması olarak tüm kongre üyeleri toplanarak bütçeyi gözden geçirir ve komisyon olarak son şeklini verirdi. Ancak, bütçenin kanunlaşması bu aşamada gerçekleşmemekle birlikte daha sonra yapılan bir toplantıda kanunlaşma aşaması gerçekleşirdi. ABD’ de İngiltere’yi kendine örnek aldığından bütçeye ilişkin ilk olarak 1795 yılında meclis bünyesinde bir komisyon kurmuştur. Komisyonun kurulması sonucu Maliye Bakanlığı yetkilere kısıtlanmış ve bunun sonucunda da komisyon ile bakanlık arasında ki ilişkiler komisyonun kurulmasını takip eden ilk on beş yıla tekabül eden bir zaman zarfında tamamen kopma aşamasına gelmiştir. Yürütmenin bir parçası olarak Başkan bütçe üzerindeki yetkilerini her ne kadar kullansa da komisyon bütçe üzerindeki önemini hiçbir zaman yitirmemiştir (Tüğen, 2007: 10).

Amerika Birleşik Devletleri’nde bütçeye ilişkin önerilerin sunulduğu kongre hükümetin takdir yetkisini mümkün olduğunca kısıtlayacak bir tavır sergilemiştir (Falay, 1987: 39). Amerika Birleşik Devletleri Temsilciler Meclisine harcamaların ayrı ayrı yer aldığı bir cetvel şeklinde gelen Bütçe tasarısı, 1950 yılından itibaren tek bir cetvelde gelmeye başlanmıştır. Yaşanan bu gelişme ABD bütçe sisteminde uygulanmaya konan birlik ilkesinin en tabii göstergesi olmuştur (Gürsoy, 1980: 75). ABD’de 20. Yüzyılda bazı federal kurumlarda hedef belirlenerek bunlara ulaşılabilmesi için kurumların üst düzey çalışanlarınca programlar belirlenmiştir. Yapılan bu çalışmanın amacı kullanılan kaynaklarla ne kadar çıktı elde edildiğine yönelik olmuştur (Erüz, 2006: 273).

Amerika Birleşik Devletleri’nde devlet odaklı bir gelişim sağlanmamış özel sektör odaklı bir gelişim sağlanmıştır. Devlet ise daha çok özel sektördeki mali gelişmelerden ve İngiltere ile Fransa’da yaşanan ekonomik gelişmelerden etkilenmiştir. Amerika Birleşik Devletleri’nde zaman içinde; Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi ve Sıfır Esaslı Bütçeleme Sistemi kullanılmıştır. En son olarak da 1993 yılında meydana gelen kanunsal değişimler neticesinde Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Uygulanmaya başlanan bu sistem başta ülkemiz olmak üzere birçok ülke tarafından da izlenmiş ve uygulanmaya konmuştur (Tüğen, 2007: 12).

**1.3.4. Türkiye’de Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi**

Bütçe hakkı diğer ülkelerde hep bir mücadele sonucunda elde edilmiştir. Bu mücadeleler yeri gelmiş kanlı bir hal almış yeri gelmiş uzun yıllar krallar ile halk arasında çatışmaya dönüşmüştür. Osmanlı da ise bu durum böyle değildir. Halk bütçe hakkını elde edebilmek için uzun uğraşlar vermemiş aksine bu mücadele devlet adamları ile padişah arasında yaşanmıştır. Ancak bu durum bütçe hakkının gelişmesi ve yerleşmesi konusunda Osmanlı İmparatorluğunun diğer ülkelerden geç kalmasının önüne geçememiştir.

Savaşçı ve göçebe bir millet olmasının da etkisiyle Osmanlı İmparatorluğu kurulma aşamasında en çok bu savaşlar ile yaşadığı yerlere ilişkin harcamalar yapmıştır. Sanayinin gelişmemiş olmasından dolayı Osmanlı İmparatorluğu’nda çiftçilerin kazançları vergilendirilmiştir. Tarımın yanında sanayi ile ticaretten elde edilen vergiler ikincil aşamada kalmışlardır (Öner, 2001:109). Osmanlı İmparatorluğu’nda bütçe üçe ayrılırdı. Bunlar; merkezi bütçe, yerel bütçe ve vakıf bütçesidir. Hazırlanan bütçenin yıllık olması ilkesi Osmanlı İmparatorluğu’nda uygulanmaktaydı. Ayrıca gelirler birer öngörü ile değil elde edilmeyle bütçede yer alırlardı (Meriç, 1993: 231).

Osmanlı İmparatorluğu 1854’de İngiltere ve Fransa’dan borç alarak borçlanma ile kaynak elde etmeye başlamış ve 1855 yılında yaşanan borçlanma da bunu takip etmiştir (Kazgan, 1987: 19). Borç alma olayının olağan bir kaynak elde etme haline gelmesinin ardından edinilen bu borçlar karşılanamaz bir hal almış ve borçlar borç ile kapatılmaya başlanmıştır. Düyun-u Umumiye’nin kurulmasıyla sonuçlanan bu durum, kurulan bu kuruluşun edinilen borçların düzenli bir şekilde kapatılmasını amaçlamıştır (Tekir, 1987: 24). 1876’ya kadar süregelen Tanzimat dönemiyle birlikte giderlerin azaltılması amacıyla harcamaların tek elde toplanması amaçlanmıştır. Ancak bu durum adam kayırmacılığın ortaya çıkması sonucu aşırı personel alımı gerçekleştirilmesi ve personele ödenen maaşlarla giderlerin daha da artmasıyla sonuçlanmıştır (Morawitz, 1978: 60).

Ülkemizde bütçe hakkının ilk olarak resmiyette kullanılması 1876 Anayasasına dayanmaktadır. Meşrutiyete geçmekle padişah bütçenin onaylanma hakkını meclise vermiştir. Kanun-i Esasinin tüm hükümleriyle birlikte Yasama Meclisince onaylanan bir bütçenin uygulamaya konması 1908 yılını bulmuştur. Osmanlı İmparatorluğunun İslami, Türkçü ve Hristiyan devletlerinin etkisi altında şekillenmiş olması ve batıya doğru genişleyen bir yapıya sahip olması sonucu batılı ülkelerin etkisi altında kalmıştır. Bunun bir sonucu olarak yeniliklere açık ve diğer ülkelerden etkilenen Osmanlı İmparatorluğu kendini sürekli geliştirmiştir. Osmanlı imparatorluğunda söz sahibi olmayı başaran devlet adamlarının padişahın yapmış olduğu harcamaları kontrol altında tutmak ve toplanan vergilerin devletin gelişmesi için kullanılmasını istemelerinin sonucu olarak devletin gelir ve giderlerini denetlemek adına gelişmeler yaşanmıştır (Feyzioğlu, 1969: 23). Fransa’nın etkisinin hissedildiği 1876 Osmanlı Devleti Anayasası’nda Fransa’daki gibi ülkedeki vatandaşlardan ödeme güçleri doğrultusunda vergi alınacağı ve vergilerin ancak kanunla konulabileceği (kanunilik) ilkesi yer almıştır (Özbilen, 2013 :27).

1876 Anayasa’sında bütçenin yıllık olması ilkesi, gelir ve giderlerin bölümler itibariyle onaylanması ile birlikte Sayıştay denetimi de yer almıştır. Ancak yer alan bu düzenlemelerin Osmanlı İmparatorluğu’nun son dönemlerinin olduğu bu tarihlerde uygulanması pek mümkün olmamıştır. 32 yıl uygulamadan kalkan Osmanlı Anayasası’nın tekrar yürürlüğe konabildiği II. Meşrutiyet döneminin başlangıcı kabul edilen 1908 yılında, bütçe tekrar hazırlanmış ve meclise sunulup bölümler halinde onaylanması sağlanmıştır. Yürürlüğe konan bu bütçeyi ülkemiz açısından tam olarak hazırlanıp, uygulamaya geçirilen ilk bütçe olarak kabul etmemiz mümkündür. Bu dönemde mevcut hükümet tarafından vergilerin yanı sıra Sayıştay’ın fonksiyonlarının da düzenlendiği Muhasebe-i Umumiye Kanunu 1911 yılında uygulamaya konmuştur. Bu dönemde hazırlanıp yürürlüğe konan bütçenin hukuki ve teknik açıdan uygulanması 1. Dünya Savaşı dolayısıyla pek mümkün olmamıştır. Her ne kadar uygulanması mümkün olmayan bir dönem olsa da bu dönemde yapılan düzenlemeler daha sonraki zamanlarda da geçerli olmuş ve vergi ile bütçe hakkının millete geçmesi Anayasal olarak güvence altına alınmıştır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 33).

Cumhuriyetin kurulmasından öncesine tekabül eden 23 Nisan 1920 yılında kurulan Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin hâkimiyeti millete devrettiği Teşkilatı Esasiye Kanunu 1921 yılında çıkarılmıştır. Bütçe ile ilgili genel hükümlerin yer aldığı 1921 Anayasasında bütçenin gelir ve gider hükümleri yer almıştır. Bu dönemde hayvanlar üzerinden alınan Ağnam vergisi büyük oranda artırılmıştır (Aksoy, 1996: 134). Ve bu vergi ile savaşın finansmanının karşılanması hedeflenmiştir.

Büyük bir savaştan çıkan Osmanlı İmparatorluğu ağır tahribatlar almış ancak Kurtuluş Savaşını galibiyetle sonuçlandırmış ve bu galibiyeti Türkiye Cumhuriyeti’nin 23 Nisan 1923 yılında kurulmasıyla taçlandırmıştır. Cumhuriyetin kurulmuş olması milletin egemenliğini ön plana çıkarmış ve bütçe hakkı güçlenmiştir. 1924 Anayasası’nda verginin devletin genel giderleri için halktan toplandığı ve ancak kanunla toplanabileceğine yer verilmiştir. Aynı anayasanın diğer maddelerinde bütçenin yıllık olarak hazırlanacağı yapılacak olan harcamaların yalnızca bütçe ile gerçekleştirilebileceği, o yılın gelirlerini ve giderlerini kapsayan Kesin Hesap Kanununun ne zaman Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacağı yer almıştır. Ayrıca 1924 Anayasasının 100’üncü maddesinde, yüce meclisin himayesinde tüm kamunun gelirini ve harcamalarını hususi kanunlara göre denetleyecek olan Sayıştay’ın kuruluşuna ilişkin hüküm yer almıştır. 101. madde de ise; genel uygunluk bildiriminin meclise ne zaman sunulacağına ilişkin hüküm yer almaktadır. Bu düzenlemelere bakarsak 1924 Anayasası ile bütçe hakkının tam olarak uygulanmaya konduğunu söyleyebiliriz (4695/101).

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun 1927 yılında yürürlüğe girmesi ile bütçeye ilişkin detaylı düzenlemeler yapılmıştır. 1050 sayılı Kanun çok uzun yıllar yürürlükte kalmış 5018 sayılı Kanunun yayımlanmasıyla da mülga olmuştur.

1961 Anayasası vergi ve bütçe hakkı konusunda genel itibariyle 1924 Anayasası ile aynı düzenlemelere sahiptir. 1961 Anayasası ile herkesin mali gücüne göre kamu harcamalarını karşılamak için vergi ödemekle yükümlü olduğu vergi, resim ve harçların ancak kanunla konulabileceğine ilişkin düzenlemeler yer almıştır. Bu Anayasa da Bütçe Kanununa ilişkin olarak ayrıntılı düzenlemeler yer almıştır. 1961 Anayasası ile hayatımıza Milli Bütçe kavramı da girmiştir. Yapılan ayrıntılı düzenlemelere karşılık bütçe kanunu hakkında milletvekillerinin görüş bildirme ve değişiklik yapma hakları kısıtlanmıştır (Özbilen, 2013: 29).

1982 yılında yapılan referandum sonucu halk tarafından onaylanan yeni Anayasa bütçe konusunda farklı düzenlemeleri içerdiği gibi yasama organı konusunda da hatırı sayılır değişiklikler yapılmıştır. Günümüzde de uygulanmaya devam edilen 1982 Anayasasının “Mali ve Ekonomik Hükümler” başlıklı dördüncü kısmının “Mali Hükümler” başlıklı birinci bölümünde yer alan maddelerde bütçeye ilişkin hükümler yer almaktadır. Bütçenin hazırlanmasının ve uygulanmasının ele alındığı 161 inci maddede; Kamunun ve kamuya ait olan teşebbüslerin haricindeki devlete ait tüzelkişiliklere ait giderlerin her yıl hazırlanacak olan bütçe ile yapılacağı belirtilmiştir. Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünün yasalarla düzenleneceği, kanunda genellikle bütçelerin mali yıl ile sınırlı kalması gerektiği, ancak bazı özellik arz eden durumlarda yapılacak olan faaliyetin mevcut yıl ile sınırlandırılamayacağı zaman şahsına münhasır zamanların belirlenebileceğini ve kanunla alakası olmayan hususların burada yer alamayacağı belirtmiştir (2709/161).

Maddenin ilk fıkrasında bütçenin yıllık olma ilkesinden ikinci fıkrasında ise yapılacak olan bütçenin hazırlanma, uygulanma ve kontrol aşamalarının ancak kanunla düzenlenebileceği yani kanunilik ilkesinden dördüncü fıkrasında ise bütçe kanununda yalnızca bütçe ile ilgili düzenlemelerin yer alabileceğinden bahsedilmiştir.

Anayasanın “Bütçenin görüşülmesi” başlıklı 162’inci maddesinde, bütçe tahminlerini gösteren rapor ile kanun tasarının Bakanlar Kurulunca yasama organına sunulacağı ve tasarı ile ilgili raporu incelemek üzere oluşturulan Bütçe Komisyonunun nasıl kurulacağı ele alınmıştır. Aynı maddenin devamında oluşturulan bu komisyonun bütçe tasarısını hangi süre içinde kabul edip Türkiye Büyük Millet Meclisince görüşüleceği ve mali yıl başında karara bağlanacağı yer almaktadır. Maddenin dördüncü fıkrasında meclis üyelerinin genel kurulda nasıl oylanacağı beşinci fıkrada ise meclis üyelerinin bütçe kanunun genel kurulda görüşülmesi sırasında harcamaların yükseltilmesi ile kazançların düşürülmesine sebebiyet verecek tekliflerde bulunulamayacağı ele alınmıştır (2709/162).

1982 Anayasasının 163’üncü maddesinde; bütçenin onaylanmasıyla hükümetin kullanımına açılan parasal tutarın hükümetin giderlerinin kısıtlandırıldığı miktarı belirlediği, yürütme erkinin bu kısıtı geçebileceğine ilişkin bütçe tasarısına madde eklenemeyeceği, yürütme tarafından çıkarılacak KHK’larla tasarıda değişiklik yapılamayacağı, parasal olarak fazladan bir maliyetin ortaya çıkmasına sebep olacak olan yasalarda bu yükün temin edilmesi için bir parasal varlık ortaya konması gerektiği yer almaktadır (2709/163).

Kesin hesaba ilişkin hükümlerin yer aldığı 164’üncü maddede; “….Sayıştay, genel uygunluk bildirimini […] Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar….

Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin […] verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay’ca sonuçlandırılamamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez.” denilmektedir (2709/164).

1982 Anayasasının “Vergi ödevi” başlıklı 73’üncü maddesinde; tüm vatandaşların, devlet tarafından yapılan harcamaların karşılığı olarak, ödeme olanaklarının da dikkate alınmasıyla yapılacak olan adil ve eşit bir tasnifle kişilerden vergi vb. talep edilmesinin ancak yasalarla mümkün olabileceği belirtilmiştir. (2409/73).

1982 Anayasası ile bütçe hakkı ve vergi ödevi ayrıntılı bir şekilde ele alınmış kanuni sınırlar belirlenmiştir.

**1.4. Bütçeleme Sistemleri**

**1.4.1. Klasik Bütçe Sistemi**

Gelenekselbütçe sistemi olarak da adlandırılan klasik bütçe sistemi ilk olarak İngiltere’de ortaya çıkmış ve zaman içinde diğer ülkelerde de uygulanmaya başlanmıştır. Ancak geleneksel bütçe sistemi devletin ihtiyaçlarını zaman içinde karşılayamaz hale gelmiş ve ülkelerin başka bütçe sistemleri aramasına neden olmuştur (Bülbül, Ejder ve Şahan, 2005: 57).

Geleneksel bütçe sistemi basit bir mantığa dayanmaktadır. Alınacak olan malzemenin veya hizmetin hangi amaçla kullanılacağı ile ilgilenmez. Klasik bütçe sisteminde amaç hangi birimin ne kadar malzemeye ihtiyacı olduğu veya hangi malzemeden ne kadar alınacağı önem taşımaktadır.

Klasik bütçe sisteminde denetim büyük yer tutmaktadır. Yasama organının onayı sonucunda hükümete yani yürütmeye verilen ödeneklerin öngörülen kalemler için kullanılıp kullanılmadığı önem taşır. Örnek vermek gerekirse, hükümet yüz adet iş makinesi alınacağını belirtmiş ve yasama organı bütçeyi onaylayarak buna izin vermişse sene sonunda bu iş makinelerinin alınıp alınmadığını sınırın aşılıp aşılmadığı veya bu ödeneğin başka bir yerde harcanıp harcanmadığı ile ilgilenir. Geleneksel bütçe, alınan bu iş makineleriyle hükümetin hangi icraatları gerçekleştireceğini sorgulamaz. Bu da günümüzde uygulanan verimlilik, etkililik ve ekonomiklik denetiminin yapılmasına, performans denetiminin yapılmasına izin vermez (Özbilen, 2013:132). Sistemde sadece meclisin onayladığı şekliyle parasal tutarlar bazında denetim yapılabilir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 151).

Bakanlıkların kalemler bazında giderleri bellidir, bu kalemler arasında bir fayda maliyet analizi yaparak aktarma yapmaları mümkün değildir. Bu yüzden ihtiyaçlara hemen karşılık vermeyen bir sistem olmuştur.

Geleneksel bütçe sistemi, klasik ekolü savunan maliyeciler tarafından geliştirilmiştir. Sistemde bütçeye ait gelir ve giderlerin eşit olması gerekmektedir, yani denklik ilkesi geçerlidir. Bu denkliğin sağlanmasında devletin borçlanma yoluna gitmesine karşı çıkılmıştır. Sayısal eşitliğe önem verilen geleneksel bütçe sisteminde gelir; vergi, resim, harç, resim, mülk ve teşebbüs gelirlerinden oluşmuştur. Giderlerin artması durumunda vergilerin artırılması savunulmuştur. Denklik ilkesi savunulduğu için bütçenin açık vermesinin yanında bütçenin fazla vermesinin de sakıncalı olduğu belirtilmiştir (Tüğen, 2007: 106).

Sistem iki farklı sınıflandırmayı savunmaktadır. Birincisi harcama sınıflandırmasıdır. Harcama sınıflandırmasında, harcama kalemleri her bakanlık için bütçede ayrı ayrı maddeler halinde belirlenir. Bu maddelere örnek verecek olursak; personel maaşı, akaryakıt gideri, makine, otomobil gideri gibidir. İkincisi ise fonksiyonel sınıflandırmadır. Fonksiyonel sınıflandırmada harcamalar kullanılacaklara alana göre sınıflandırılır. Güvenlik, sağlık ve eğitim harcamaları fonksiyonel harcamalara örnek olarak sayılabilir.

Geleneksel bütçe sistemi çeşitli eleştirilere maruz kalmıştır. Geleneksel bütçenin en büyük eksikliği harcama birimlerinin kullandığı girdiler sonucunda elde edilen çıktılara önem verilmemesi yalnızca girdilere yapılan harcamaların dikkate alınmasıdır (Özbilen, 2013:132).

**1.4.2. Torba Bütçe Sistemi**

Torba bütçe sisteminde harcamacı birimlere verilen ödenekler konusunda herhangi bir kısıtlama getirilmemektedir. Kuruluşlar kendilerine verilen ödeneği istedikleri yerlerde ve zamanda kullanabilmektedir. Bütçe ile bakanlık bazında veya daire bazında belirlenebilen ödenekler hizmet sınıfları bazında da belirlenebilmektedir. Torba bütçe sisteminin hazırlanması ve bunun parlamentoda onaylanması çok kolay olmaktadır. Bunun nedeni ödeneklerin ayrıntılı olarak nerelere harcanacağının torba bütçede yer almamasıdır (Mutluer, Öner ve Kesik, 2005: 103). Ancak ayrıntılı olarak ödeneklerin bütçede yer alamaması parlamentonun bütçe üzerindeki denetimini oldukça zorlaştırmaktadır. Ayrıca harcama birimlerine verilen ödeneklerin nerelere harcanacağının ayrıntılı olarak belirlenmemesi sayesinde yöneticilerin takdir yetkisi artmaktadır. Bürokratların savurganlığına da yol açabileceği eleştiri konusu olmaktadır (Bülbül, Ejder ve Şahan, 2005: 59).

1929 ekonomik buhranından sonra ise başta ABD olmak üzere birçok ülkede devri bütçe sistemi uygulamaya konmuştur (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 1995: 289).

**1.4.3. Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi**

İlk olarak Amerika Birleşik Devletleri’nde bulunan “Texas Intruments Inc.” adlı örgüt tarafından kullanılan sıfır tabanlı bütçeleme sistemi, Peter A. Pyhrr 1970 yılında makale ile 1973 yılında ise bir kitap ile tanıtmıştır. Dünyanın sıfır tabanlı bütçeleme sistemiyle tanışması Phyrr çıkarmış olduğu yayınlarla olmamış daha öncelerde farklı ülkelerde bu sistemin temelleri atılmıştır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 188).

Sıfır tabanlı bütçe sisteminin temeli adından da anlaşılacağı üzere her yıl bütün bütçe kalemlerinin sıfırdan belirlenmesidir. Önceki yıl bütçeleri ile belirlenen kalemlerden yararlanılması istisnai bir durum olmuştur. Her yıl yapılması planlanan faaliyetler ve harcamalar baştan belirlenir, kıyas ön plana çıkmaktadır. Bütçeyi oluşturan kalemler kendileri arasında nispi önceliğe göre sıralanmalıdır. Sıfır esaslı bütçeleme sisteminde ödenek talebinde bulunacak olan yöneticiler yapacak oldukları harcamaları ayrıntılı olarak hazırlarlar ve buna ilişkin bir paket hazırlayarak paketler arasında öncelik sıralaması yaparak, doğru alanlarda planlama ve bütçeleme yapılır (Tüğen, 2007: 131).

Sıfır tabanlı bütçeleme sistemi, performans bütçe, program bütçe ve planlama- programlama bütçe sisteminin devamı niteliğinde ortaya çıkmıştır. Sıfır tabanlı bütçe sistemi temel olarak elde edilen kamu gelirleriyle yapılacak olan kamu harcamaları arasında bir fayda sıralaması yapılması sonucu projeler arasında öncelik sıralaması yapılmasına imkân vermektedir. Yüzlerce program arasında bir öncelik sıralaması yapılması kolay olmamakla birlikte halkın talepleri ile maliyetler arasında çelişkiler meydana geldiğinde de sistem aksayabilmektedir (Altuğ, 1999: 41).

**1.4.4. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi**

Performans esaslı bütçeleme sistemi, kamu harcamalarının maliyetlerinin hesaplanabilmesi, bu harcamalardan sağlanan faydanın ölçülebilmesi ve hangi alanlarda harcamalar yapıldığının belirlenebilmesi amacıyla Amerika Birleşik Devletleri’nde kurulan “Tasarruf ve Verimlilik Komisyonu” tarafından 1912 yılında yapılan çalışmaların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Tüğen, 2007: 115).

Performans esaslı bütçeleme sisteminde, meclisin hükümete onaylamak suretiyle kullanma imkânı verdiği ödenekler ile hükümetin ne aldığı önem taşımamaktadır. Bu bütçe sisteminde asıl olan hükümetin bu ödenekle ne yaptığı ve istediği amaca ulaşıp ulaşmadığıdır. Sistemde aynı amaca ulaşmak için yapılan harcamalar tek bir çatı altında toplanarak fayda maliyet analizinin yapılması sağlanmıştır. Aslında performans esaslı bütçeleme sistemi basit bir mantığa dayanmaktadır. Sistem, yapılan personel ödemeleri, personele sağlanan araç ve malzeme giderleri ile ilgilenmemektedir. Yapılan bu harcamalarla kamuya hangi alanda fayda sağlandığı ve ne kadar fayda sağlandığıyla ilgilenmektedir. Sistemin amacı kullanıma açılan parasal miktarla en üst düzeyde çıktı alabilmektir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2011: 160).

Devletin görevlerini yerine getirebilmesi için yapmış olduğu hizmetler ve bu hizmetlere ilişkin katlanılan maliyetlerin önem kazandığı bu bütçeleme sisteminde, amaçları mal ve hizmet üretmek olan kamu kuruluşlarının gerçekleştirdikleri faaliyetlerin verimliliğinin ölçülmesi amaçlanmakta ve üretimin miktarı ile maliyeti arasında bir ilişki kurulmaktadır. Sistemin en büyük avantajı ulaşılmak istenen hedefler için uygulanabilecek farklı programların karşılaştırmasının yapılabilmesidir. Belirlenen programa ilişkin hangi kamu kuruluşunun hangi görevleri üstlenmesi gerektiğine ilişkin faaliyet alanları belirlenmektedir. En son olarak üretilecek olan mal veya hizmete ilişkin maliyetlerin en aza indirilmesi için çalışmalar yapılarak, sağlanacak olan faydanın en üst düzeye çıkması amaçlanmaktadır (Akdoğan, 2014: 409).

Performans esaslı bütçeleme sisteminde ilk önce fonksiyonel dağılım yapılarak eğitim, sağlık gibi alanlardaki maliyetler ve uygulanacak olan hizmetin miktarı arasında bağ kurulur. Bu bütçeleme sisteminde maliyet muhasebesinden de faydalanılarak katlanılacak olan en az maliyet ile en yüksek hizmet miktarı alınması hedeflenmektedir. Bunun sonucunda da kurumları yöneten üst yöneticilerin başarıları tespit edilmeye çalışılır. Sayılan bu özelliklerinden dolayı performans esaslı bütçeleme sistemine; fonksiyonel bütçe, icraat bütçesi veya iş bütçesi de denmiştir (Altuğ, 1999: 37).

Performans esaslı bütçeleme sisteminde temel amaç fayda maliyet analizi yaparak en uygun olan programı seçmektir. Ancak fayda maliyet analizi yapılması her hizmet alanı için mümkün olmamaktadır. Bu yüzden performans esaslı bütçeleme sistemi uygulanmasında aksaklıklara yol açmıştır. Buna örnek verecek olursak güvenlik, sağlık ve adalet hizmetlerine ilişkin fayda maliyet analizi yapılması pek mümkün olmamakta, bundan dolayı da performans sistemi çalışma gösterememektedir. Bunun dışında hizmetin götürüldüğü yerlerin birbirlerinin aynısı olmaması yani aynı özellikleri taşımamalarından kaynaklanan karşılaştırma sorunu da bulunmamaktadır. Örneğin havaalanı yapılacak olan bir yerin fiziki olarak uygunluğu maliyetleri düşürecektir, fakat havaalanına olan ihtiyaç demografik yapıya göre farklılık gösterebilecektir. Bu noktada da sistem çalışamaz bir hal almaktadır. Yıllar içinde meydana gelen teknolojik yeniliklerin sonucu projeler arasında karşılaştırma yapılabilmesi güçleşmektedir. İdareler tarafından yapılan planlamalar yöneticilerin ileri görüşlü olamayışı ve planlama konusunda yeterli eğitimi almamalarından kaynaklı olarak doğru olarak yapılamamaktadır (Erkan, 2008: 192).

1950’li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri’nin bazı eyaletlerinde uygulanma alanı bulan performans esaslı bütçe sistemi 1957 yılından itibaren Birleşmiş Milletler Örgütü tarafından da kabul görmüştür. Ancak sistem aksaklıkları nedeniyle tam anlamıyla uygulanma alanı bulamamış ve bunun bir sonucu olarak yeni bütçeleme sistemleri arayışına devam edilmiştir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2011: 162).

**1.4.5. Program Bütçe Sistemi**

Performans bütçe sisteminin yetersiz kalması sonrasında yapılan çalışmalar sonucun da Planlama-Programlama-Bütçeleme Sisteminin de temelini oluşturan Program Bütçe Sistemi ortaya çıkmıştır. Bu sistemde, devletin elde ettiği varlıkların tahsisinin amaçlanan kararlara uygun olması amaçlanmaktadır (Orhaner, 2000: 42). Program bütçe sisteminde, kamu kuruluşlarının birimsel bazda ayrımı önem taşımaz ve gerçekleştirilmesi hedeflenen kamusal faaliyetlerin amaçları doğrultusunda ele alındığı bütçeleme sistemidir. “Program bütçe sistemi, kamu yönetiminde belirtilen hedeflere ulaşmak için, eldeki kıt kaynakların alternatif programlar arasında, uzun vadeli plana dayanarak tahsis edilmesinde yöneticiler ve siyasi organlar tarafından en iyi kararların alınmasını sağlayan bir bütçeleme tekniğidir” (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 163).

Program bütçe, performans esaslı bütçeleme sistemi gibi ilk olarak 1934 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulanmaya başlanmış ve buradan Avrupa ülkelerine yayılmıştır (Rençber, 2013:465). Ülkemizin program bütçe ile tanışması 1973 yılında olmuştur. Bu bütçe sisteminin temeli, devletin yapmış olduğu kamusal hizmetlerin arasında bir sıralama yaparak programlar ve faaliyet alanları bazında ayrıştırılmasına dayanmaktadır. Belirlenen amaçlardan sonra, bu amaçlara ulaşabilmek için uygulanması gereken yollar programlar şeklinde tespit edilir. Oluşturulan bu programlar daha küçük bileşenlere ayrılarak temel hizmetlere içeren alt programlara ayrılır ve bunlarda faaliyet ve projelere ayrılmaktadırlar. Program bütçe sisteminin en önem verdiği konu fayda-maliyet analizidir. Fayda-maliyet analizi mevcut seçenekler arasından en doğru seçimin yapılması konusunda bir zorunluluk oluşturmaktadır. Ancak fayda-maliyet analizinin yapılması uygulamada çok kolay değildir. Bu analizi yapabilmek için tüm veriler sağlıklı ve yeterli olarak toplanmalıdır. Toplanan bu verilerin işlenmesi için de tüm ihtiyaçlara karşılık veren bir muhasebe sisteminin varlığı şarttır. Program bütçenin uygulanmasında çabukluğun sağlanması için elde edilen verilerin sağlıklı bir biçimde uygulanması gerekmektedir (Özbilen, 2013: 144).

Program bütçenin başlıca özellikleri; harcamacı kuruluşların programlarına aldıkları işlerin yapılma nedenlerinin ele alınması, amaçlarının açıklanması, yapılacak olan faaliyete karar verilirken diğer alternatiflerinde ele alınarak fayda-maliyet analizinin ortaya konması, kaynak kullanımında en uygun paylaştırılmanın yapılması, harcamaları yapan sorumluların bilinçli hareket etmesinin sağlanması, gerçekleştirilecek olan kamu hizmetleri için uygun ortamın sağlanması, mali denetimde etkinliğin sağlanmasıdır (Akdoğan, 2014: 411).

Bu özelliklerinin yanında program bütçe sisteminde programların devlete yüklediği maliyetleri tespit etmek zordur. Programda yer alan bir harcama birden fazla hedefe ulaşmayı sağlayabilmekte ve bu da maliyet açısından sorun teşkil etmektedir (Bülbül, Ejder ve Şahan, 2005: 70).

**1.4.6. Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi**

İlk olarak performans bütçe ve program bütçe çalışmalarıylaAmerika Birleşik Devletleri’nde başlamış olan yeni bütçe sistemi arayışları, bu iki bütçe sisteminden de istediğini alamamanın etkisiyle bu iki bütçe sisteminin de temellerini oluşturduğu planlama-programlama-bütçeleme sistemi ile 1960 yılında devam etmiştir. Ve ilk olarak A.B.D. Savunma Bakanlığı’nda uygulanmıştır (Coşkun, 1976: 56). Sistemin uygulama alanının artırılmasına yönelik 1965 yılında fikir birliğine varılmıştır (Morissens,1975: 63).

Kamuya transfer edilen kaynakları en verimli şekilde kullanılması amacını güden performans bütçe sistemi yapılacak olan kamu harcamasını en iyi koşullarda üretmenin yollarıyla ilgilenmektedir. Program bütçe sisteminde de oluşan alternatifler sonucunda en iyi olanın tercih edilmesi amaçlanmaktadır. Yapılan çalışmalar sonucunda hizmet sunucular tarafından alınan kararların uygulanmasının yıllara sari olması veya belli bir zaman içinde gerçekleşecek olması iyi bir planlama yapmayı gerekli kılmaktadır. İşte tam bu noktada planlama-programlama-bütçeleme sistemi, performans bütçe ve program bütçeyi temel alarak, doğru kararların alınıp uygulanmasını sağlamayı hedeflemektedir. Yapılacak olan kamu harcamasının ikamesi olabilecek tüm yollarının performansı karşılaştırılarak, hedeflenen kamu harcamasının tamamlandığı andaki sağlayacağı fayda ile katlanılacak maliyet arasında en rasyonel olanı tercih edilir (Altuğ, 1999: 38).

Amerika Birleşik Devletleri’nde kamusal harcamaların yıllara sari olarak on yıllık dönemler halinde tahmini olarak Bütçe Bürosu tarafından hazırlanması 1961 yılında olmuş ve aynı yıl sistem ilk olarak Savunma Bakanlığı bütçesinde test edilmiştir. Bu uygulamayla birlikte ilk defa kamusal harcamalar uzun dönemlerde bazında tahmin edilerek hazırlanmıştır. Yapılan bu uygulamalarla Savunma Bakanlığı’nda planlamalar yapılmış ve bir yıllık programlar oluşturularak analizleri yapılmış ve mali plan sistemi meydana getirilmiştir. Yaklaşık on yıl uygulanmaya konulan bu sistem, on yılın sonunda beklentileri karşılamaması sonucu 1971 yılında tamamen uygulamadan kalkmıştır (Özen, 2008: 15).

Planlama-programlama-bütçeleme sisteminin adında anlaşılacağı üzere sistem 3 temel süreçten meydana gelmektedir. Bu süreçlerden birincisi olan planlama evresinde, sistemde bugün alınacak bir kararın yıllara sari olan etkisinin göz önüne alınması yani planlama yapılması gerektiğine yer verilmiştir. Planlama yapmanın önemi, gelecek yıllarda yapılacak olan yatırımlara ayrılan miktarın yeterli olup olmaması, yapılacak olan yatırımın gelecekte de önemini koruyup korumayacağı gibi konularda ortaya çıkmaktadır.

Planlama aşaması sistemin en temel yapı taşını oluşturmaktadır. Planlama, devletin bugünden ulaşmak istediği bir amaca ileride ulaşabilmesi amacıyla gelecekte yaşanabilecek belirsizliklerin ortadan kaldırılması için yapılan hazırlık aşamasıdır. Planlamayla birlikte ileride izlenebilecek yollar ve gerçekleştirilmesi düşünülen faaliyetler belirlenir.

Yapılan planlama sayesinde; hükümetler ulaşmak istedikleri amaçları belirlemek şartıyla, amaçlar arasında bir öncelik sıralaması yaparlar ve belirledikleri amaca ulaşmak için izlemeleri gereken farklı yollardan en akılcı olanı seçerek uygulamaları gereken yıllara sari programları ve uygulamaları belirlerler. Belirlenecek olan bu amaçlara ulaşmanın bir külfeti olan mali kaynakları da seçerek uygun şekilde kullanılmasını sağlarlar. Ancak yapılan bu planlar uzun vadeye yayıldığı için şartlarda meydana gelen değişikliklere göre planların revize edilmesi gerekmekte edilmediği takdirde başarısızlığa yol açmaktadır (Özbilen, 2013: 147).

Gerçekleştirilecek faaliyetlere ilişkin programların, gelecekteki uzun bir zaman dilimi açısından planlanması sistemin temel gereksinimidir. Yapılan planların kaç yıllık için veya ne kadar zamanlık bir dönemi kapsayacağı konusunda belirleyici olan izlenecek olan programdır. Programın büyüklüğüne ve uygulanma güçlüğüne göre izlenecek olan planlar belirlenecektir. Genel uygulama olarak planlar beş yıllık olarak gerçekleştirilmektedir. Yapılacak olan planların zamanla değişen koşullara göre şekillendirilebilmesi ise planlama aşaması için çok önemlidir (Edizdoğan, Çetinkaya, 2013: 172).

Planlama aşamasının verimli ve düzgün bir şekilde yürütülebilmesi için;

1. Amaçlar Saptanmalı
2. Fiziksel Analiz ve Seçeneklerin Analizi Yapılmalı
3. Maliyetler Tahmin Edilmeli
4. Model Seçilmelidir.

Amaçların saptanması aşamasındaki en büyük sorun kamu kurumlarının ulaşmak istedikleri amaçları net bir şekilde belirleyememeleridir. Amaçların saptanması aşamasındaki bir diğer önemli nokta amaca ulaşmak için çalışma yapan kamu idarelerinin mükerrer harcamalar yapmamaları ve bu kamu kurumları arasındaki irtibatın sağlıklı bir şekilde kurulmasıdır (Bülbül, Ejder ve Şahan, 2005: 85). Kurulan koordinasyon sayesinde kamu kurumlarının ulaşılmak istenen amaca ne derecede fayda sağladığı tespit edilebilmektedir. Örneğin; İşsizlik oranının düşürülmesi ve enflasyon oranının düşürülmesi şeklinde iki amaç belirlenirse bu durumda iki amaçtan biri öncelik tanınır. Belirlenen amaç işsizlik oranın düşürülmesi olursa bu durumda işsizliğin düşürülmesine fayda sağlayabilecek faaliyetler belirlenerek bu faaliyetleri gerçekleştiren kamu kurumları tespit edilir.

Amaçlar saptandıktan sonra bir sonraki aşama olan fiziksel analiz ve seçeneklerin analizi aşamasına geçiş sağlanır. Geçilen bu aşamada amaçları gerçekleştirebilmek adına elde bulunan planların niceliksel analizleri yapılır. Burada amaçlara ulaşma konusunda farklı seçenekler sunulur ve bunlardan en iyi olanı seçilerek programa dâhil edilir. Planlama-programlama-bütçeleme sistemi yapılan bu en iyi olanı seçerek programa dâhil etme işlemiyle diğer bütçe sistemlerinden ayrılmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 174).

Fiziksel analiz ve seçeneklerin analizinin yapılmasının ardından maliyetlerin tahmin edilmesi aşamasına geçilir. En uygun seçeneğin belirlenerek programa dâhil edilmesi sonrasında bu seçenek için yapılacak olan harcamalar ve katlanılacak olan maliyetler tespit edilir. Maliyetlerin tahmin edilmesinin mümkün olduğunca detaylı ve doğru yapılması gerekmekte yıllara sari olan işlerde maliyetlerde meydana gelebilecek artışlar en doğru şekilde tespit edilebilmelidir. Maliyetlerin tespit edilebilmesi sınırlı olan kaynakların başka programla içinde kullanılabilmesine olanak tanımakta ve programlara ilişkin ödeneklerin bütçeye konması aşamasında büyük önem taşımaktadır (Özbilen, 2013: 148).

Seçeneklere ilişkin belirlenen tahmini maliyetler sonucunda, planlama-programlama-bütçeleme sisteminin bir zorunluluğu olan uzun vadeli planların yapılması ve en uygun modelin seçilmesidir. Devletin yürüttüğü faaliyetlerin her zaman kısa vadeli olması mümkün olmamaktadır. Yıllara sari olarak gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin alınacak olan kararların ilerleyen yıllarda da sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi değişen koşullara uyum sağlayabilmesi amacıyla önlemler alınarak bunların planlanması gerekmektedir. Seçilen modelde, aynı amaca hizmet eden tüm faaliyetler ve idari kademedekilerin birleştirilerek uzun vadeyi ele alan sonuçlarının kıyaslanması mecburidir (Özbilen, 2013: 148).

Model aşamasının da tamamlanmasıyla birlikte planlama-programlama-bütçeleme sisteminin planlama aşaması tamamlanmış olmaktadır. Planlama aşamasının sonrasında sistemin bir sonraki aşaması olan programlama aşamasına geçilmektedir.

Programlama aşamasında, planlama aşamasında belirlenmiş olmuş amaçlara ulaşmak için uygulanması gereken faaliyetler belirlenmekle birlikte bu faaliyetlerin bir bütün halinde birbirine senkronize edilerek organize edilebilmesidir. Amaçlara ulaşmada uygulanacak yöntemlere ilişkin kullanılacak kaynaklarında nasıl ve ne zaman kullanılacağı bu aşamada belirlenmektedir. Yapılan programlarda hangi birimlerin faaliyetleri sonucu amaçlara ulaşılacağının bir önemi yoktur. Programlar belirlenen amaçlar için faaliyet gösteren tüm birimleri kapsamaktadır. Programda önemli olan kıt olan kaynakların uygun ve verimli bir şekilde amaca ulaşmada kullanılmasıdır. Belirlenen amaçlara uygun olarak yapılan planların gerçekleşmesi için hazırlanan programlar genelden özele giden bir şekilde hazırlanırlar. Yani program yapısı itibariyle küçük ayrıntılara bölünerek uygulanacak faaliyetler belirlenir. Faaliyetlerin belirlenmesi noktasında katlanılacak olan birim maliyetler, kullanılacak iş gücü miktarı vb. maliyet artırıcı faktörler dikkate alınır ve fayda-maliyet analizi gibi analizler kullanılır. Yapılan bu çalışmalar sonucunda son aşama olan bütçeleme aşamasına geçiş için yapılan tüm hazırlıklar tamamlanmış olmaktadır (Tüğen, 2007: 123).

Planlama-programlama-bütçeleme sisteminin son aşaması olan bütçeleme aşamasında, daha önce yapılan planlama ve programlama aşamalarında belirlenmiş olan faaliyetlerin uygulamaya konabilmesi sağlanmaktadır. Bütçeleme aşaması yapılması planlanan ve programlanan kamu harcamaları için kısıtlı bulunan kaynak miktarlarından bu harcamalar için kullanılacak olanları belirler (Altuğ, 1999: 40). Yıllara sari olarak yapılacak olan kamu harcamalarından hangi dönemlerde ne kadarının yapılacağı ve bunlara ayrılan ödenek miktarı belirlendikten sonra bütçe ile bu ödeneklerin belirlenen harcamalar için kullanılmasına olanak sağlanır. Kısacası planlama-programlama-bütçeleme sisteminin son aşaması olan bütçeleme aşamasında kullanılacak olan kaynakların elde edilmesi ve bu kaynakların belirlenmiş olan programlara tahsisi sağlanmaktadır. Bütçeleme aşamasının bir diğer özelliği ise planlama ve programlama aşamasında belirlenenler arasında bir denge kurmasıdır (Coşkun, 2000: 132).

Planlama-programlama- bütçeleme sisteminin sağladığı bazı avantajlar vardır. Bunlar;

1. Devleti yöneten erk olan hükümetlerin yapmayı planladıkları kamu harcamalarının nasıl karşılanacağı konusunda program yaparak bütçeleme yapmaları bireyler için bütçeyi kolay ve anlaşılır bir hale getirmektedir.
2. Yapılan bütçeleme ile kamu kaynakları ile hangi kamu harcamalarını karşılayacaklarının belirlenmiş olması olası bir savurganlığı önlemektedir.
3. Gerçekleştirilmek istenen kamu harcaması için belirlenmiş olan çeşitli yöntemlerin olması kuruluş yöneticilerine farklı karar alma imkânları sağlamakta bu sayede de alternatif yöntemler arasından en iyisinin hangisi olduğunu seçme imkânını yöneticilere vermektedir.
4. Yıllara sari olan bir kamu harcamasının bugünden belirlenerek gelecekte katlanılacak olan maliyetin hesaplanmasına imkan vermesi rasyonelliği artırmaktadır.
5. Kamu harcamalarının yıllara sari olarak belirlenmesine imkan veriyor olması hükümetin elini güçlendirmekte ve sadece bir yıl ile kısıtlı kalacak kamu harcamalarını yapmaları zorunluluğunu ortadan kaldırmaktadır. Sistem 5 yıllık planlar ve programlar yapılmasına imkân vermektedir.
6. Planların ve programların belirlenmiş olması ile birlikte bunların uygulanması için yapılan fayda-maliyet analizleri sonucu verimlilik artışları sağlanmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 179).

Yukarıda sayılan bu avantajların yanında planlama-programla-bütçeleme sisteminin olumsuz tarafları da bulunmaktadır. Bunlar;

1. Sistem uygulanması için iyi yetişmiş kalifiye elemanlara ihtiyaç duyulmaktadır.
2. Sistemin anlaşılıp uygulanması tam olarak mümkün olmamıştır.
3. Sistemin hazırlanması için gerekli olan eğitimli elemanların yanında uygulama yöneticilerinin de gerekli eğitimleri almış olmaları gerekmektedir.
4. Sistemde kullanılan analiz teknikleri maliyetleri artırmaktadır.
5. Sistemde uygulanan analiz yöntemleri mali olarak üstünlük sıralaması yaparken her zaman ihtiyaçlara tam anlamıyla cevap vermemekte, hükümetin politik ve sosyal olarak karar almasını kısıtlamaktadır.
6. Sistemin yıllara sari olarak kamu harcamalarının yapılması gibi olumlu bir yanı olsa da bu olumlu tarafının yıllara yaygın olarak gerçekleştirilen planların ve programların maliyetlerini saptamakta güçlük çekilmesi gibi bir sorun ortaya çıkmaktadır. Bunun nedeni bugünden öngörülemeyen gelişmeler sonucunda ülkedeki önceliklerin ve maliyetlerin değişebilmesidir (Tüğen, 2007: 129).

**2. TÜRKİYE’DE BÜTÇE UYGULAMALARI**

**2.1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa Göre Bütçe Türleri**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nu ile bütçe üzerine düzenlemeler yapılmıştır. Kanunun 12’nci maddesinde bütçe türleri ve kapsamına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

“Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.” İfadesiyle kanun koyucu açık bir şekilde bütçenin kaç çeşit türü olduğunu belirlemiş ve bunlar dışında bir bütçe oluşturulmasını yasaklamıştır (5018/12).

“Merkezî yönetim bütçesi, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur.” (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinin genel bütçe olduğu belirtilmiştir (5018/12).

(II) sayılı cetvelde yer alan kurumların bütçelerini ise şu şekilde belirlemiştir. “Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen […] her bir kamu idaresinin bütçesidir.” (5018/12).

(III) sayılı cetvelde yer alan kurumların bütçeleri ;“Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.” şeklinde belirtilmiştir. Ayriyetten (IV) sayılı cetvelde yer alan idarelerin bütçelerinin de sosyal güvenlik kurumu bütçesi olduğu ifade edilmiştir. Bunlar dışında kanun koyucu mahalli idareler içinde mahalli idare bütçesi türünü de belirlemiştir (5018/12).

Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri; Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin yer aldığı (I) sayılı cetvel, Özel bütçeli idarelerin yer aldığı (II) sayılı cetvel ve Düzenleyici ve denetleyici kurumların yer aldığı (III) sayılı cetvelden oluşmaktadır.

(I) Sayılı cetvelde aşağıdaki kamu idareleri yer almaktadır;

1) Türkiye Büyük Millet Meclisi

2) Cumhurbaşkanlığı

3) Başbakanlık

4) Anayasa Mahkemesi

5) Yargıtay

6) Danıştay

7) Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu

8) Sayıştay

9) Adalet Bakanlığı

10) Millî Savunma Bakanlığı

11) İçişleri Bakanlığı

12) Dışişleri Bakanlığı

13) Maliye Bakanlığı

14) Millî Eğitim Bakanlığı

15) Sağlık Bakanlığı

16) Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı

17) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı

18) Enerji ve Tabiî Kaynaklar Bakanlığı

19) Kültür ve Turizm Bakanlığı

20) Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı

21) Avrupa Birliği Bakanlığı

22) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı

23) Çevre ve Şehircilik Bakanlığı

24) Ekonomi Bakanlığı

25) Gençlik ve Spor Bakanlığı

26) Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı

27) Gümrük ve Ticaret Bakanlığı

28) Kalkınma Bakanlığı

29) Orman ve Su İşleri Bakanlığı

30) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği

31) Millî İstihbarat Teşkilâtı Müsteşarlığı

32) Jandarma Genel Komutanlığı

33) Sahil Güvenlik Komutanlığı

34) Emniyet Genel Müdürlüğü

35) Diyanet İşleri Başkanlığı

36) Hazine Müsteşarlığı

37) Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı

38) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu

39) Devlet Personel Başkanlığı

40) Türkiye İstatistik Kurumu

41) Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı

42) Gelir İdaresi Başkanlığı

43) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü

44) Meteoroloji Genel Müdürlüğü

45) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü

46) Türkiye Halk Sağlığı Kurumu

47) Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu

48) Göç İdaresi Genel Müdürlüğü.

(II) sayılı Cetvelde ise;

**A) Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri**

1) Yükseköğretim Kurulu

2) Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı

3) Devlet Üniversiteleri…

**B) Özel Bütçeli Diğer İdareler**

1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı

2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu

3) Atatürk Araştırma Merkezi

4) Atatürk Kültür Merkezi

5) Türk Dil Kurumu

6) Türk Tarih Kurumu

7) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü

8) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu

9) Türkiye Bilimler Akademisi

10) Türkiye Adalet Akademisi

11) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu

12) Karayolları Genel Müdürlüğü

13) Spor Genel Müdürlüğü

14) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü

15) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü

16) Orman Genel Müdürlüğü

17) Vakıflar Genel Müdürlüğü

18) Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü

19) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü

20) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü

21) Türk Akreditasyon Kurumu

22) Türk Standartları Enstitüsü

23) Türk Patent ve Marka Kurumu

24) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü

25) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu

26) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı

27) Türk İşbirliği ve Koordinasyon Ajansı Başkanlığı

28) GAP Bölge Kalkınma İdaresi

29) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı

30) Kamu Denetçiliği Kurumu

31) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu

32) Meslekî Yeterlilik Kurumu

33) Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı

34) Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı

35) Doğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı

36) Konya Ovası Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı

37) Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı

38) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü

39) Türkiye Su Enstitüsü

40) Türkiye İlaç ve Tıbbî Cihaz Kurumu

41) Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu

42) Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı yer almaktadır.

(III) sayılı Cetvelde Düzenleyici ve denetleyici kurumlar yer almaktadır. Bunlar;

1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu

2) Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu

3) Sermaye Piyasası Kurulu

4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

6) Kamu İhale Kurumu

7) Rekabet Kurumu

8) Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu

9) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

10) Kişisel Verileri Koruma Kurumu’dur (5018).

Yukarıda yer alan merkezi yönetim bütçesine dâhil olan kurumlar dışında, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri arasında Sosyal güvenlik kurumu bütçesi ve mahalli idare bütçesi yer almaktadır.

Sosyal güvenlik kurumları (IV) sayılı cetvelde yer almaktadır. Bunlar; Sosyal Güvenlik Kurumu ile Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü’dür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun 12’nci maddesinde hazırlanabilecek bütçe çeşitlerinin neler olduğu ve hangi kurumları kapsadığı ayrıntılı bir şekilde belirlenmiş olup, bunlar haricinde bir bütçe oluşturmak mümkün değildir.

**2.2. 5018 Sayılı Kanunda Yer Alan Bütçe İlkeleri**

5018 sayılı kanunda yer alan bütçe türlerindeki bütçelerin hazırlanmasına ilişkin kanun koyucu tarafından bir takım ilkeler belirlenmiştir. Bu ilkeler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 13’üncü maddesinde yer almaktadır. Madde de, bütçenin tüm aşamalarında uyulması gereken ilkeler belirlenmiştir. Bu ilkeler;

*a) Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.*

*b) Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.*

*c) Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.*

*d) Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.*

*e) Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.*

*f) Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.*

*g) Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.*

*h) Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır.*

*i) Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.*

*j) Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.*

*k) Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır.*

*l) Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.*

*m) Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.*

*n) Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.*

*o) Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.*

şeklinde kanunda yer almaktadır (5018/13).

Kanunda yer alan bu ilkeler sayesinden bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesi aşamalarında uyulması gereken esaslar belirlenmiş ve bir standart sağlanması hedeflenmiştir.

**2.3. Türkiye’de Bütçe Hazırlık Süreci**

Merkezi yönetim kapsamında bulunan kamu idarelerinin faaliyetlerini gerçekleştirebilmek adına yapacakları giderler ile toplamayı planladıkları gelir tahminlerini içeren merkezi yönetim bütçe kanununun kapsamı 5018 sayılı Kanun’un “Merkezi yönetim bütçe kanunun kapsamı ve düzeni” başlıklı 15’nci maddesinde ele alınmıştır. Madde de;

*…Merkezi yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak hükümler yer alır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezi yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir.*

*Merkezi yönetim bütçe kanununun gider cetvelinin bölümleri, analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak fonksiyonlar şeklinde düzenlenir. Fonksiyonlar birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü düzeyde alt fonksiyonlara ayrılır.*

*İlgili mevzuatta giderlere ilişkin olarak yer alan “Fasıl ve bölüm” deyimleri fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyini, “Kesim” deyimi fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyini, “Madde” deyimi fonksiyonel sınıflandırmanın üçüncü düzeyini, “Tertip” deyimi kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi kodların bütün düzeyleri ile ekonomik sınıflandırmanın ilk iki düzeyini, borç ödemeleri yönünden “ilgili hizmet tertibi” deyimi borç konusu hizmetlerin yürütüldüğü ilgili tertipleri ifade eder.*

denilmiştir (5018/15).

Madde de merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ilişkin bütçenin bir artı iki yıl olmak üzere üç yıllık gelir ve gider tahminlerini içerecek şekilde ve kamu idarelerine ilişkin bilgilerin ayrı ayrı bölümlerde yer alacağına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Bütçenin gider bölümünü oluşturan gider cetvelinde yer alan bölümler analitik bütçe sınıflandırmasına göre düzenlenmiştir.

Bütçe her ne kadar bir kanun olsa da diğer yasalara nazaran farklı özellikler taşımaktadır. Bütçe kanunun hazırlanması anayasaya ve KMYK Kanununa dayanmaktadır. Bütçenin nasıl hazırlanacağı hangi ilkelere sahip olması gerektiği uygulanması ve denetlenmesi hakkındaki düzenlemeler 5018 sayılı Kanun ile yapılmıştır.

Türkiye’de hazırlık aşamasının başlangıcı, dokuzuncu ayın birinci haftasının bitimine tekabül eden tarihe kadar olan süre zarfında Bakanlar Kurulu tarafından mevcut bulunan mali durumun gerektirdiği şekilde iktisadi politikalar ile belirlenen amaçlara ulaşmak için gerekli olan OVP’ın Kalkınma Bakanlığınca hazırlandıktan sonra kabul edilmesidir. Maliye Bakanlığı genel olarak gelirlerin ve giderlerin yer aldığı tasarının hazırlanması ile tasarıyla alakalı olan idarelerin birbirleriyle olan iletişimlerinin kurulmasıyla yükümlüdür. Buna ilişkin yasal düzenleme 5018 sayılı Kanun’un “Orta vadeli program, mali plan ve bütçe hazırlama rehberi” başlıklı 16’ncı maddesinde yer almaktadır. İlgili maddede; “Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren […] orta vadeli malî plan, […] Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır […].” Orta vadeli mali plan, Maliye Bakanlığınca hazırlanır ve YPK tarafından karara bağlandıktan sonra, Resmi Gazetede yayımlanır (5018/16).

Kamu idarelerinin yapacak oldukları bütçe teklifleri ile gerçekleştirmeyi planladıkları yatırımlara ilişkin programların tamamlanması sürecine yön vermek amacıyla; “[…]Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi Maliye Bakanlığınca, Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ise hazırlanarak Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca Eylül ayının on beşine kadar Resmî Gazetede yayımlanır” denilmiştir. DPT artık tüm yetkileri ile Kalkınma Bakanlığı’na devredilmiştir (5018/16).

Maliye Bakanlığınca ve Kalkınma Bakanlığınca hazırlanacak bu rehberlerin nasıl olması gerektiği; “Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Programı Hazırlama Rehberi, bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir standartları, hesaplama yöntemlerini, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örneklerini ve diğer bilgileri içerir.” Şeklinde ifade edilmiştir (5018/16).

Mevcut ihtiyaçlara göre şekillenebilen orta vadeli program üç yıllık olarak hazırlanmakta ve yıldan yıla meydana gelen değişikliklere göre güncellenmektedir. Kalkınma Bakanlığı orta vadeli programda yer alan amaç ve hedeflere ulaşılması için yapılan uygulamaların değerlendirilmesinden, yapılan değerlendirme sonucunda ise Bakanlar Kurulunun bilgilendirilmesinden sorumludur (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2017).

Orta vadeli programın hazırlanmasının sonrasında uygulamaya konulan diğer belge orta vadeli mali plandır. Orta vadeli mali plan, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun 16’ncı maddesine göre en geç eylül ayının onbeşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmi Gazetede yayımlanır. Orta vadeli mali planın hazırlanması aşamasında görevli olan kurum Maliye Bakanlığı’dır. Orta vadeli mali plan, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerine ilişkin büyüklükleri ve kurumların ödeneklerine ilişkin tekliflerin tavanlarını belirlemektedir. Ödeneklere ilişkin sınırın yer alması açısından orta vadeli mali plan kurumların gerçekleştirmeyi hedefledikleri hizmetlere ilişkin bilgiler taşır. Daha sonra bu hizmetlere gerek olup olmamasına göre ödeneklerin tahsis edilip edilmeyeceğine karar verilecektir (5018/16). Ülkemizde yapılmış olan OVP’ler göz önüne alındığında son beş yıl hariç hazırlanan bütçeye ilişkin tahminlerin ve büyüklüklerin birbirleriyle pek uyumlu olmadığı gözlemlenmektedir (Çetinkaya-Eroğlu-Taş, 2011: 119).

Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması aşamasındaki hususlar 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun 17’nci maddesinde ele alınmıştır. Madde de gelir ve giderlerin hazırlanması aşamasında dikkate alınacak hususlar ele alınmıştır. Bunlar;

“…

a) Orta vadeli program ve malî planda belirlenen temel büyüklükler ile ilke ve esaslar,

b) Kalkınma planı ve yıllık program öncelikleri ile kurumun stratejik planları çerçevesinde belirlenmiş ödenek tavanları,

c) Kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu çok yıllı bütçeleme anlayışı,

d) İdarenin performans hedefleri….” şeklinde ifade edilmiştir (5018/17).

Madde de ayrıca; Kamu idarelerinin harcamalarına ilişkin kaynak talepleri ile gelirlerine ilişkin tekliflerini hazırlamaları, genel bütçeli idareler için ise gelir tekliflerinin Maliye Bakanlığı tarafından bu işlemlerin gerçekleştirileceğine değinilmiştir(5018/17)

“…Gider ve gelir teklifleri, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanır….” denilerek Maliye Bakanlığının giderlere ve gelirlere ilişkin tekliflerini nasıl hazırlamaları gerektiği belirlenmiştir (5018/17).

“Kamu idareleri, stratejik planları ile Bütçe Hazırlama Rehberinde yer alan esaslar çerçevesinde, bütçe gelir ve gider tekliflerini gerekçeli olarak hazırlar ve yetkilileri tarafından imzalanmış olarak en geç Eylül ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderir.” İfadesiyle ne zamana kadar tekliflerin idareler tarafından Maliye Bakanlığına gönderileceği belirlenmiştir. Aynı zamanda idareler tarafından yapacak oldukları yatırıma ilişkin teklifler belirlenen bu süre içinde Kalkınma Bakanlığı’na verilir (5018/17).

Düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçelerini nasıl hazırlayacakları ile idarelere ilişkin bütçe tekliflerinin Maliye Bakanlığı’na verilmesini takiben idarelerin yetkilileriyle irtibata geçilmesi mümkündür. “Bütçe teklifleri Maliye Bakanlığına verildikten sonra, […] yetkilileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılabilir.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini üç yıllık bütçeleme anlayışı, stratejik planları ve performans hedefleri ile kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine göre hazırlarlar” ifadesi yer almaktadır (5018/17).

Merkezi yönetim bütçe kanun tasarının Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmasından önce, gelir ve gider kalemlerini yani bütçe büyüklüklerini içeren belgeler en geç Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulunca görüşülür. Bu işlem sonrasında Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan kanun tasarısı ve milli bütçe tahmin raporu mali yılın başlamasından en az yetmiş beş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

Sunulacak olan Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi esnasında dikkate alınmak üzere 5018 sayılı Kanun 18’nci maddesine göre aşağıdaki belgeler eklenir. Bunlar;

* Orta vadeli malî planı da içeren bütçe gerekçesi,
* Yıllık ekonomik rapor,
* Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,
* Kamu borç yönetimi raporu,
* Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleşmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,
* Mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,
* Merkezî yönetim kapsamında olmayıp, merkezî yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesidir.

Ancak ilgili maddeye göre Türkiye Büyük Millet Meclisi, Sayıştay, Düzenleyici ve denetleyici kurumlar kendilerine ait bütçeleri Eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine göndermektedirler. Ve bütçelerine ilişkin bir örneği de bilgilendirme amacıyla Maliye Bakanlığı’na gönderirler.

Son aşama hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının yüce mecliste görüşülmesidir. Buna ilişkin kanuni düzenleme 5018 sayılı Kanunun “Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının görüşülmesi” başlıklı 19’uncu maddesinde; “Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezî yönetim bütçe kanun tasarısının metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibarıyla görüşür ve bölümler halinde oylar. Merkezî yönetim bütçe kanunu malî yılbaşından önce Resmî Gazetede yayımlanır….” ifadesiyle meclis tarafından bütçenin nasıl görüşüleceği ve ne zaman yayımlanacağı belirlenmiştir (5018/19).

Bütçenin uygulamaya konamaması halinde ise yapılan veya yapılacak olan hizmetlerin aksamaması adına; “Zorunlu nedenlerle merkezî yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe ödenekleri, bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak belirlenir. Geçici bütçe uygulaması altı ayı geçemez….” Şeklinde düzenleme yapılmıştır. Normal bütçenin uygulamaya konmasıyla birlikte de yapılmış olan giderler ile elde edilen kazançlar bütçeye aktarılır (5018/19).

Kanun koyucu idareleri zor durumda kalmalarını engellemek ve yaptıkları hizmetlerde aksaklıklara yol açmamak adına ek bütçeye ilişkin düzenlemelere de kanunda yer vermiştir. Düzenlemeyi; “Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerindeki ödeneklerin yetersiz kalması halinde veya öngörülmeyen hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir” şeklinde yapılmıştır (5018/19).

1982 yılında yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 162’nci maddesine göre; bütçe tasarıları ve milli bütçe tahminlerini gösteren rapor, en az yirmi beş üyesi iktidar partisinden olmak üzere siyasi parti gruplarının ve bağımsız milletvekillerinin meclisteki oranları dikkate alınarak oluşturulan kırk kişilik Bütçe Komisyonu tarafından incelenir. Komisyon çalışmalarını elli beş gün içinde tamamlar ve kabul edeceği metin, mecliste görüşülerek mali yıl başlamadan karara bağlanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde yapılacak olan görüşme sırasından milletvekilleri bütçe kanun tasarılarında gider artırıcı veya gelir azaltıcı önerilerde bulunamazlar.

Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda yapılacak olan bütçe görüşmelerine Maliye Bakanı’nın konuşmasıyla başlanır ve başlanan bu görüşme en geç yirmi gün içinde sonlandırılır. Bütçe Kanun tasarısının kabul edilmesinden sonraki aşamada Cumhurbaşkanı’nın onaylaması vardır. Bu durumda Cumhurbaşkanı diğer kanunlarda sahip olduğu iade yetkisine sahip değildir. Anayasanın 89 uncu maddesinde ele alınan bu husus gereği Cumhurbaşkanı tarafından bütçe kanunu tasarısı onaylanarak mali yılbaşından önce Resmî Gazete’de yayımlanmak üzere gönderilir. Ve nihayet bütçe kanunu mali yılbaşı olan 1 Ocak tarihinde yürürlüğe girerek uygulamaya konulmaktadır.

Bütçenin kabul edilmemesi durumunda izleyen yıla ait gelirlerin elde edilmesi ve giderlerin gerçekleştirilmesi mümkün olmayacaktır (Erginay, 1998:198).

**2.4. Bütçenin Uygulanmasında Uyulması Gereken Esaslar**

Kanun koyucu tarafından bütçe ile kullanılması için izin verilen ödeneklerin kullanılması aşamasında uyulmak üzere bazı esaslar belirlenmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun üçüncü bölümünde bütçelerin uygulama esasları başlığı altında maddeler yer almaktadır. Belirlenmiş olan ödeneklerin kullanılması Kanunun 20’nci maddesinde;

*Bütçe ödeneklerinin kullanılmasında aşağıda belirtilen esaslara uyulur:*

*a) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, ayrıntılı harcama programlarını hazırlar ve vize edilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderir. Bütçe ödenekleri, Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslar çerçevesinde, nakit planlaması da dikkate alınarak vize edilen ayrıntılı harcama programları ve serbest bırakma oranlarına göre kullanılır.*

*b) Özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumları ayrıntılı finansman programlarını hazırlar ve harcamalarını bu programa uygun olarak yaparlar.*

*c) Ayrıntılı harcama ve finansman programlarının hazırlanmasına, vize edilmesine, uygulanmasına ve uygulamanın izlenmesine dair usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.*

*d) Kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamaz. Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır. Ancak, ait olduğu malî yılda ödenemeyen ve emanet hesabına alınamayan zamanaşımına uğramamış geçen yıllar borçları ile ilama bağlı borçlar, ilgili kamu idaresinin cari yıl bütçesinden ödenir.*

*e) İlgili mevzuatına göre, yılı içinde hizmetin gerektirdiği hâllerde Maliye Bakanlığınca belirlenen usûl ve esaslar çerçevesinde merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde yeni tertipler, gelir kodları ve finansman kodları açılabilir.*

*f) Cari yılda kullanılmayan ödenekler yılsonunda iptal edilir.*

*g) Genel veya kısmi seferberlik, savaş ilanı veya Bakanlar Kurulu kararıyla zorunlu askeri hazırlıkların yapıldığı olağanüstü hallerde Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerindeki mevcut ödenekler, bu idarelerin ödenek toplamları aşılmamak şartıyla, birleştirilerek kullanılabilir. Bu durumda da mevcut ödeneklerin yeterli olmaması halinde toplam ödenek tutarının yüzde on beşine kadar ek harcama yapılabilir. Yukarıda sayılan hallerde sevk ve intikalle ilgili giderler için, harcama yetkililerinin onayıyla görevlendirilecek mutemetlere gereken miktarda avans verilebilir ve gönderilecek ödeneğe istinaden bir ay içinde mahsup edilir*.

hükmü yer almaktadır (5018/20).

Yukarıda da değinildiği gibi kanun koyucu bütçede yer alan ödeneklerin kullanılması konusunda esnek olmayan esaslar belirlemiştir. Genel esasların belirlemek ve genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin harcama programlarını vize etmek Maliye Bakanlığı’nın görevidir. Ayrıca Maliye Bakanlığı, ayrıntılı harcama ve finansman programlarının hazırlanmasında, vize edilmesinde, uygulanmasında ve yapılan uygulamanın izlenmesindeki aşamalara ilişkin usul ve esasları belirlemektedir. Kanun koyucu kamu idarelerinin bütçeleri ile sınırlı kalmasına bu maddede değinmiş ve kamu idarelerinin bütçelerinde yer alan ödeneklerinin üzerinde harcama yapamayacağını hükme bağlamıştır. Ayrıca ödeneklerin yıllık olmasına değinilmiş ve yılı içinde harcaması gerçekleşmeyen ödeneklerin yılsonunda iptal edileceği yazılmıştır. Ancak kanun koyucu genel seferberlik veya kısmi seferlik halleri ile savaş ilan edilmesi veyahut Bakanlar Kurulu kararıyla zorunlu askeri hazırlıkların yapıldığı olağanüstü dönemlerde özel bir durum belirlemiştir. Buna göre Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerinde yer alan ödeneklerin üçünün birleştirilerek tek bir kurum bütçesi gibi kullanılabileceğini belirtmesine rağmen yine de bu harcamaların belirlenen toplam ödenek miktarını aşmaması gerektiğini söylemektedir. Eğer bu ödenek miktarı yetmez ise toplam ödenek tutarının yüzde on beşine kadar olan miktarda ekstra bir ödeme yapılabilecektir. Yapılan bu düzenlemelerin yanında yedi fıkra halinde madde de sayılmış olan hallerde sevk ve intikal giderleri için harcama yetkilileri onayıyla görevlendirilecek olan mutemetlere avans verilebileceği ve bu avansların bir ay içinde mahsup edileceği belirtilmiştir. (5018/20).

Kanun koyucu 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun 24’üncü maddesinde örtülü ödenek adı altında Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlığa özel olarak bir düzenleme yapmıştır. Madde de;

*Örtülü ödenek; kapalı istihbarat ve kapalı savunma hizmetleri, Devletin millî güvenliği ve yüksek menfaatleri ile Devlet itibarının gerekleri, siyasi, sosyal ve kültürel amaçlar ve olağanüstü hizmetlerle ilgili Devlet ve Hükümet icapları için kullanılmak üzere Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık bütçelerine konulan ödenektir. Kanunlarla verilen görevlerin gerektirdiği istihbarat hizmetlerini yürüten diğer kamu idarelerinin bütçelerine de örtülü ödenek konulabilir. Örtülü ödenek, bu amaçlar dışında ve Cumhurbaşkanının, Başbakanın ve ailelerinin kişisel harcamaları ile siyasi partilerin idare, propaganda ve seçim ihtiyaçlarında kullanılamaz. İlgili yılda bu amaçla tahsis edilen ödenekler toplamı, genel bütçe başlangıç ödenekleri toplamının binde beşini geçemez.*

*Başbakanlık ve diğer ilgili idare bütçelerinde yer alan örtülü ödeneklerin kullanılma yeri, giderin kimin tarafından yapılacağı, hesapların tutulma ve kapatılma yöntemi, gideri yapanın değişmesi halinde yeni yetkiliye hangi belgelerin aktarılacağı Başbakan tarafından belirlenir.*

*Örtülü ödeneklere ilişkin giderler Başbakan, Maliye Bakanı ve ilgili Bakan tarafından imzalanan kararname esaslarına göre gerçekleştirilir ve ödenir.*

*Cumhurbaşkanlığı bütçesindeki ödenekler bakımından ikinci ve üçüncü fıkralar kapsamında yer alan hususlar Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile belirlenir ve uygulanır*.

denilmektedir (5018/24). Yer alan bu düzenleme ile birlikte yalnızca Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık bütçelerine konulabilecek olan örtülü ödenekten bahsedilmiş, kullanılabilecek ve kullanılamayacak alanlar açıkça sayılmıştır. Örtülü ödenek için kanun koyucu bir de sınır getirmiştir, buna göre örtülü ödenek ilgili olduğu yılda genel bütçe başlangıç ödenekleri toplamının binde beşini geçememektedir. Başbakan, Maliye Bakanı ve ilgili olan Bakan tarafından imzalanacak olan kararnamedeki esaslara göre örtülü ödeneklere ilişkin giderler gerçekleştirilir ve ödenir (5018/24).

Aynı Kanunun “Bütçe politikası, gelir ve giderlerin izlenmesi” başlıklı 30’uncu maddesinde Maliye Bakanının yetkilerinden de bahsedilmiştir. Buna göre;

*Maliye Bakanı, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulamasına ilişkin olarak; harcamalarda tasarrufu sağlamak, tutarlı, dengeli ve etkili bir bütçe politikası yürütmek için gelir ve giderlere ilişkin kanun, tüzük, yönetmelik ve kararnamelerle belirlenmiş konularda uygulamaları düzenlemek üzere gerekli önlemleri almaya, standartları belirlemeye, sınırlamalar koymaya, kamu istihdam politikasının belirlenmesine ve uygulanmasına yön vermeye, bütçe harcama ve gerçekleşmelerini izlemeye, ödeneklerin dağıtım ve kullanımını belirli esaslara bağlamaya ve bu hususlarda kamu idareleri için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmaya yetkilidir.*

*Genel yönetimin tüm gelir ve giderleri ile borç ve malî imkânlarının tespitinin ve takibinin yapılabilmesi amacıyla, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve merkezî yönetim bütçesinden yardım alan kurum, kuruluş, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküller; gelir ve gider tahminlerini, malî tablolarını, birbirleriyle olan borç ve alacak durumlarını, personel giderlerine ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri, istenilmesi halinde Maliye Bakanlığına vermek zorundadırlar. Bilgi, belge ve hesap durumlarını ibraz etmeyen veya uygun harcama yapmayan kamu idareleri ve diğer kuruluşlarla ilgili olarak gerekli önlemleri almaya Maliye Bakanı yetkilidir.*

*Genel yönetim kapsamındaki idareler bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini; Maliye Bakanlığı ise merkezî yönetim bütçe kanununun ilk altı aylık uygulama sonuçları, finansman durumu, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetleri kapsayan malî durumu temmuz ayı içinde kamuoyuna açıklar.*

ifadesi yer almaktadır (5018/30).

Kanun koyucu 5018 sayılı Kanunun 30’uncu maddesiyle birlikte Maliye Bakanına sorumluluklar yüklemiş ve Maliye Bakanını merkezi yönetim bütçe kanunun uygulanmasına yönelik yapılan harcamalarda tasarruf sağlanması, tutarlı, dengeli ve etkili bütçe politikası yürütülmesi açısından kanun, tüzük, yönetmelik ve kararnameler çerçevesinde gerekli önlemleri almaya yetkili kılmıştır.

**2.5. Bütçede Belirlenen Esaslara Uygun Olarak Harcama Yapılması**

Türkiye Büyük Millet Meclisince onaylandıktan sonra Resmî Gazetede yayımlanarak yılbaşından itibaren uygulamaya giren bütçe ile kamu kurum ve kuruluşlarına verilmiş olan harcama yapma ve gelir toplama yetkisinden birincisi olan harcama yapılması 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun “Harcama Yapılması” başlıklı dördüncü bölümünde yer almaktadır. İlgili bölümde kanun koyucu harcamaya yetkili olan kişileri ve yetkilerini, bu kişilerin yaptıkları harcamalara ilişkin sorumluluklarını belirlemiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun “Harcama yetkisi ve yetkilisi” başlıklı 31’inci maddesinde; “Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

Ancak, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir.

Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur.

Yükseköğretim Kurulu ile üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerinde, harcama yetkilileri ödenek gönderme belgesiyle belirlenir. Bu idarelerde ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilen birimler harcama birimi, kendisine ödenek gönderilen birimin en üst yöneticisi ise harcama yetkilisidir. Bütçe ödeneklerinin ilgili birimlere dağılımının planlanması, ödenek gönderme belgesine bağlanması ve kullanılmasına ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devredenin idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir” hükmü yer almaktadır (5018/31).

Kanun da harcama birimlerinin en üst yöneticilerinin harcama yetkilisi olduğundan bahsedilmiş ve kanun koyucu tarafından sorumluluk en üst yöneticiye yüklenmiştir. Maliye Bakanlığı genel yönetim kapsamında olan kamu idarelerinin birimlerinde harcama yetkililerinin belirlenmesi, belirlenen harcama yetkililerinin bir üst yönetimde birleştirilmesi ve harcama yetkisinin devredilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Genel olarak Kanunun yorumlarını dikkate aldığımızda ve harcama yetkisine verdiği önemi dikkate aldığımızda birden fazla birimin harcama yetkisinin bir birimde veya birden fazla birimin harcama yetkisinin üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişilerde birleştirilmesi uygun görülmemektedir. İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü tarafından 24.02.2006 tarihinde yayımlanan “Harcama yetkilisi ve ihale yetkilisi” başlıklı genelge de, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ancak il özel idarelerinde ve büyükşehir belediyelerinde mümkün olacağı ve buna uygun görüş verilebileceği belirtilmektedir. İlgili genelgede, “Mahalli idarelerde harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesi il özel idareleri ve büyükşehir belediyelerinde mümkün bulunduğundan, bütçelerinde birim düzeyinde kurumsal kodlama yapmış olan il özel idareleri ve büyükşehir belediyelerinde birimlerin harcama yetkileri, […] genel sekreter veya yardımcılarında […] birleştirilebilir….” denilmektedir. Ancak bu birleştirme için üst yönetici ve İçişleri Bakanlığı’nın uygun görüşü gerekmektedir.

Harcama yetkilileri genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarında ayrı ayrı belirlenmiştir. Aşağıda bunlara ilişkin tablolar yer almaktadır.

Çizelge 2.1. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde harcama yetkilileri

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Teşkilat Yapısı** | **Üst Yönetici** | **Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimleri** | **Harcama Yetkilisi** |
| **Başbakanlık, Bakanlık** (Milli Savunma Bakanlığı hariç) | Müsteşar | Kurul BaşkanlığıGenel Müdürlük BaşkanlıkMüstakil Daire BaşkanlığıMüşavirlikÖzel Kalem MüdürlüğüSavunma SekreterliğiMerkez | Kurul BaşkanıGenel MüdürBaşkanDaire BaşkanıMüşavirÖzel Kalem MüdürüSavunma SekreteriBaşkan |
| **Müsteşarlık** | Müsteşar | Kurul BaşkanlığıGenel Müdürlük BaşkanlıkMüstakil Daire BaşkanlığıMüşavirlikÖzel Kalem MüdürlüğüSavunma Uzmanlığı | Kurul BaşkanıGenel MüdürBaşkanDaire BaşkanıMüşavirÖzel Kalem MüdürüSavunma Uzmanı |

Çizelge 2.1. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde harcama yetkilileri (devamı)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Teşkilat Yapısı** | **Üst Yönetici** | **Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimleri** | **Harcama Yetkilisi** |
| **Genel Müdürlük** | Genel Müdür | Kurul BaşkanlığıMüstakil Daire BaşkanlığıDaire BaşkanlığıBaşkanlıkMüdürlükSavunma SekreterliğiSivil Savunma UzmanlığıSavunma UzmanlığıMüşavirlikAkademi BaşkanlığıBirim | Kurul BaşkanıDaire BaşkanıDaire BaşkanıBaşkanMüdürSavunma SekreteriSivil Savunma UzmanıSavunma Uzmanı MüşavirAkademi BaşkanıBirim Amiri |
| **Başkanlık** | Başkan | Kurul BaşkanlığıMüstakil Daire BaşkanlığıDaire BaşkanlığıSavunma UzmanlığıSavunma SekreterliğiMüşavirlik | Kurul BaşkanıDaire BaşkanıDaire BaşkanıSavunma UzmanıSavunma SekreteriMüşavir |
| **Genel Sekreterlik** | Genel Sekreter | Daire Başkanlığı | Daire Başkanı |
| **Yüksek Mahkemeler ve Sayıştay** | Başkan | Genel SekreterlikÖzel Kalem Müdürlüğü | Genel SekreterÖzel Kalem Müdürü |
| **Kurul** | Başkan | Genel SekreterlikDenetim ve İnceleme Grupları | Genel SekreterGenel Sekreter |
| **Kurum** | Başkan | Müstakil Daire BaşkanlığıMüşavirlikSavunma Uzmanlığı | Daire BaşkanıMüşavirSavunma Uzmanı |

**Kaynak:** (Harcama Yetkilileri Hakkında Tebliğ)

Çizelge 2.2. Özel bütçeli idarelerde harcama yetkilileri

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Teşkilat Yapısı** | **Üst Yönetici** | **Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimleri** | **Harcama Yetkilisi** |
| **Üniversite ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri** | Rektör | Genel SekreterlikDaire BaşkanlığıHukuk MüşavirliğiFakülteYüksekokulMeslek YüksekokuluEnstitüHastaneMerkezBölümSavunma Uzmanlığı | Genel SekreterDaire BaşkanıHukuk MüşaviriDekanMüdürMüdürMüdürBaşhekimMüdürBaşkanSavunma Uzmanı |

Çizelge 2.2. Özel bütçeli idarelerde harcama yetkilileri (devamı)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Teşkilat Yapısı** | **Üst Yönetici** | **Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimleri** | **Harcama Yetkilisi** |
| **Müsteşarlık** | Müsteşar | Müstakil Daire BaşkanlığıHukuk Müşavirliği | Daire BaşkanıHukuk Müşaviri |
| **Genel Müdürlük** | Genel Müdür | Kurul BaşkanlığıMüstakil Daire BaşkanlığıMüdürlükSivil Savunma UzmanlığıSavunma UzmanlığıHukuk MüşavirliğiŞube Müdürlüğü | Kurul BaşkanıDaire BaşkanıMüdürSivil Savunma UzmanıSavunma UzmanıHukuk MüşaviriŞube Müdürü |
| **Merkez** | Merkez Başkanı veya Genel Sekreterlik | Genel SekreterlikBaşkanlıkMüdürlükHukuk Müşavirliği | Genel SekreterBaşkanMüdürHukuk Müşaviri |
| **Başkanlık** | Başkan | Genel SekreterlikMüstakil Daire BaşkanlığıÖzel Kalem MüdürlüğüHukuk MüşavirliğiMüdürlükGenel KoordinatörlükGrup Başkanlığı | Genel SekreterDaire BaşkanıÖzel Kalem MüdürüHukuk MüşaviriMüdürGenel KoordinatörGrup Başkanı |
| **Kurum** | Başkan | Kurul BaşkanlığıGenel SekreterlikMüstakil Daire BaşkanlığıDaire BaşkanlığıSivil Savunma UzmanlığıHukuk MüşavirliğiEnstitüMüdürlükMerkezBaşkanlık | Kurul BaşkanıGenel SekreterlikDaire BaşkanıDaire BaşkanıSivil Savunma UzmanıHukuk MüşaviriMüdürMüdürBaşkan Başkan |
| **Kurul** | Kurul Başkanı | Üniversitelerarası Kurul | Ü. Kurul Başkanı |
| **Enstitü** | Başkan, Genel Müdür veya Müdür | Genel SekreterlikMüstakil Daire BaşkanlığıDaire BaşkanlığıÖzel Kalem MüdürlüğüSivil Savunma UzmanlığıSavunma UzmanlığıHukuk MüşavirliğiMüdürlükKoordinatörlük | Genel SekreterDaire BaşkanıDaire BaşkanıÖzel Kalem MüdürüSivil Savunma UzmanıSavunma UzmanıHukuk MüşaviriMüdürKoordinatör |

**Kaynak:** (Harcama Yetkilileri Hakkında Tebliğ)

Çizelge 2.3. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Harcama Yetkilileri

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Teşkilat Yapısı** | **Üst Yönetici** | **Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimleri** | **Harcama Yetkilisi** |
| **Kurum** | Başkan | Kurul BaşkanlığıGenel MüdürlükMüstakil Daire BaşkanlığıSavunma UzmanlığıHukuk MüşavirliğiUzmanlık | Kurul BaşkanıGenel MüdürDaire BaşkanıSavunma UzmanıHukuk MüşaviriUzman |
| **Genel Müdürlük** | Genel Müdür | Kurul BaşkanlığıDaire BaşkanlığıHukuk MüşavirliğiSivil Savunma Birimi | Kurul BaşkanıDaire BaşkanıHukuk MüşaviriSivil Savunma Uzmanı |

**Kaynak:** (Harcama Yetkilileri Hakkında Tebliğ)

Kanun koyucu harcama yetkililerinin harcamaları için bir sınır belirlenmiştir. Harcama yetkililerinin bütçede belirlenen ödenekleri aşması mümkün olmadığı gibi ödenek gönderme belgesiyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin de kendilerine tahsis edilen ödenek tutarını aşması mümkün değildir.

Harcama yetkisi ve yetkilisinden sonra bu yetkilinin kullandığı harcama talimatı ve sorumluluğun ele alındığı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun 32’nci maddesinin incelenmesi gerekmektedir. Harcama talimatının ne olduğu Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde tanımlanmıştır. Yönetmelikte harcama talimatı için; “Kamu ihale mevzuatına tabi olmayan bir giderin […] ödenebilmesi için giderin konusunu, gerekçesini, yapılacak iş veya hizmetin süresini, hukuki dayanaklarını, tutarını, kullanılabilir ödeneğini, tertibini, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgileri gösteren ve harcama yetkilisinin imzasını taşıyan belgedir” ifadesi yer almaktadır (5018/32). 5018 sayılı Kanunun 32’nci maddesinde bütçeden harcama yapılabilmesi için harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesi gerektiği yer almaktadır. Bu harcama talimatında;

* Yapılacak olan işin hizmet gerekçesi,
* İşin konusu,
* İşin toplam tutarı,
* İşin tamamlanma süresi,
* İş için ayrılan ve kullanılmaya hazır bulunan ödenek,
* İşin gerçekleştirilme usulü,
* İşi gerçekleştirme aşamasında görevli olan kişilere ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Harcama yetkilisinin vermiş oldukları harcama talimatlarına ilişkin sorumlulukta bu madde de ele alınmış ve ilgili madde de; “Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur” denilmiştir (5018/32).

Sayıştay Genel Kurulu tarafından harcama yetkililerinin, harcama talimatlarının ve buna konu olan harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikleri ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumlu olduklarına oybirliğiyle karar verilmiştir.

“Giderin gerçekleştirilmesi” başlıklı 33’üncü maddede;

*Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir.**Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.*

*Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.*

*Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esas ve usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir.*

*Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar.*

*Giderin çeşidine göre aranacak gerçekleştirme belgelerinin şekil ve türleri; kamu borç yönetimine ilişkin olanlarda Hazine Müsteşarlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca, mahallî idareler için İçişleri Bakanlığınca, sosyal güvenlik kurumları için de bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklar tarafından, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.*

hükmü yer almaktadır (5018/33).

Maddeden de anlaşılacağı üzere gerçekleştirme görevlileri işin her anına müdahil olmakta ve ödeme yapılmasına kadar süregelen işleri yapmakla görevlidir. Teorik olarak harcama yetkililerinin harcamaları gerçekleştirmesi için gerçekleştirme görevlilerine ihtiyacı olmamakla birlikte uygulamada harcama yetkililerinin gerçekleştirme görevlileri görevlendirdikleri görülmektedir.

**2.6. Bütçeye Uygun Olarak Gelirlerin Toplanması**

Bütçe iki bileşenden meydana gelmektedir. Birincisi giderlerin yapılması ikincisi ise gelirlerin toplanmasıdır. Gelirlerin toplanması da aynı giderlerin gerçekleştirilmesi gibi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile bazı düzenlemelere bağlanmıştır. 5018 sayılı Kanunun “Gelirlerin Toplanması” başlıklı Beşinci Bölümünde yer alan bu düzenlemelerden ilki 36’ncı madde de yer alan gelir politikası ve ilkeleridir. İlgili madde de; “…

1. Maliye Bakanlığı, gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkelerini, amaçlarını, stratejilerini ve taahhütlerini her malî yıl başında kamuoyuna duyurur….

c) Mükellef ve sorumluların vergiye uyumu teşvik edilir.

d) […] Mükelleflerin bilgilendirilmesi için ilgili idareler tarafından gerekli önlemler alınır” ifadesi yer almaktadır (5018/36).

Gelirlerin toplanması aşamasında görevli olan kişilere ilişkin sorumluluklar ise “Gelirlerin toplanması sorumluluğu” başlıklı 38’inci madde de ele alınmıştır. Madde de, kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında bu işlemleri yapmaya yetkili ve görevli olan kişilerin kanunlara uygun olarak işlemleri zamanında ve tam olarak yapmaları gerektiği ve bu konuda sorumlu oldukları yer almaktadır.

**2.7. Bütçe Uygulama Sonuçları Faaliyet Raporları**

Kurumlara bütçe ile verilmiş olan harcama yapma ve gelirleri toplama yetkilerinin kullanılması sonucunda üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Faaliyet raporlarının hazırlanması hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yapılmaktadır (5018/41).

Faaliyet raporuna ilişkin düzenleme 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun 41’inci maddesinde yapılmış ve ilgili madde de;

*Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderir.*

*Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderilir.*

*Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştaya gönderir.*

*Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.*

*İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleşmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.*

*Bu raporlarda yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usûl ve esaslar, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştayın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.*

denilmiştir (5018/41). Burada geçen üst yönetici kavramını aynı Kanunun 11’inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; bakanlıklarda müsteşarlar, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiler, il özel idarelerinde valiler ve belediyelerde belediye başkanları üst yönetici olarak sayılmıştır.

17.03.2006 tarih ve 26111 sayı ile yayımlanan Resmî Gazete’de yer alan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin “Faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklanması” başlıklı 20’nci maddesinde; “Genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu ve idare faaliyet raporları […] belirlenmiş olan sürelere uyularak basın açıklaması yapılmak suretiyle kamuoyuna duyurulur ve ilgili idarenin internet sayfasında yayımlanır. […] İdareler, faaliyet raporlarına kamuoyunun erişimini sağlamak üzere gerekli tedbirleri alırlar.” İfadesi yer almaktadır.

Yapılan bu düzenlemeler ışığında faaliyet raporlarına verilen önem görülmekte ve bu raporlarının kamuoyuna duyurulması ile herkesin erişimine açık bir materyal haline getirilmesi faaliyet raporlarının ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

**2.8. Kesin hesap Kanunu ve Genel Uygunluk Bildirimi**

Kesin hesap kanunuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onamaktadır. Kesin hesap kanunu ile ilgili 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun 42’nci maddesinde düzenleme yapılmıştır. Madde de;

*Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır.*

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

*Kesin hesap kanun tasarısının ekinde;*

*a) Genel mizan,*

*b) Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,*

*c) Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,*

*d) Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,*

*e) Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,*

*f) Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,*

*g) Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri,*

*h) Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler,*

*Yer alır.*

*Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.*

*İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimi Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür.*

*Mahallî idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılır*.

hükmü yer almaktadır (5018/42).

5018 sayılı Kanunun 43’üncü maddesinde düzenlenen Genel uygunluk bildirimi Sayıştay tarafından, dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır ve kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

1982 Anayasası’nın 164’üncü maddesinde de Kesinhesap hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre kesin hesap kanun tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlememekte ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmemektedir (2709/164).

**3. SAYIŞTAY DENETİMİ**

**3.1. Denetim Kavramı**

Denetim, kurum, kuruluş veya bir birimde daha önceden yapılmış olan bir plan, program veyahut projenin işlenmesi ve çıktılarının önceden belirlenmiş olan standartlara uygun olarak araştırma, gözlemleme ve sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi sonucu oluşturulan bulguların tarafsız ve sistemli bir şekilde değerlendirilerek sonuç ile ilgili olan taraflara iletilmesidir (Köse, 2007: 5). Denetim, mali işlemlere ilişkin iddiaların belirlenmiş olan kriterlere göre değerlendirilmesi ve uygunluğunun ölçülmesi sonucunda sonuçlar hakkında ilgilileri bilgilendirmek için bağımsız bir şekilde araştırma yapıp elde ettiği bulguların derlenmesi sürecidir (Güredin, 1998: 5).

Denetim kavramı çoğu zaman teftiş kavramıyla karıştırılmakta olup ülkemizde de bu konuda bir farkındalık oluşturulması aşaması henüz tamamlanamamıştır. Teftiş, belirli bir konuda soruşturma açılması ve bu konuyla ilgili inceleme/teftiş yapması için müfettiş görevlendirilmesiyle gerçekleştirilmektedir. Denetim ise, bir kurumun denetime alınmasıyla başmakta ve herhangi bir konu kısıtlaması bulunmaksızın kanunların verdiği sınırlar çerçevesinde kurumun daha iyi çalıştırılmasını sağlamak adına gerçekleştirilen faaliyettir. Denetimin asıl amacı denetlenen kuruma yanlış yaptığı iş ve işlemlerde yol göstermek daha sonra gerçekleştireceği faaliyetlerde ise aynı hatalara düşmesini engellemektir (Can, Şengöz ve Aydın, 2015: 27).

Türkiye’de ilk olarak kurumlar üstü denetim yapılması adına Divan-ı Muhasebat 1862 yılında kurulmuştur. Günümüzde ismi Sayıştay olan kurum yargı organı sıfatını taşımakla birlikte denetim alanına giren kamu kurum ve kuruluşlarının harcamalarını denetleme, hesap ve işlemlerini hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Türkiye’de Sayıştay 1982 Anayasası ile düzenlenmiş ve anayasal bir kurum olarak faaliyetlerini sürdürmektedir (2709/160).

Sayıştay’a ihtiyaç duyulması ve gelişim göstermesinin temel nedeni tüm dünya ülkelerinde aynıdır. Demokrasinin en temel özelliği olan bütçe hakkının bir gereği olarak halktan toplanan vergiler ve elde edilen diğer gelirlerin hükümet tarafından doğru ve tutumlu harcanıp harcanmadığını denetlemek adına meclislerde kurulan komisyonların zamanla yetersiz kalması sonucu bütçe sistemlerinin ve yapılan harcama kalemlerinin yıllar içinde değişmesi sonucu uzman bir kadroya ihtiyaç duyulmuştur. Bunların etkisiyle Sayıştay kurulmuş ve parlamento adına denetim yapılmaya başlanmıştır (6085/1).

Sayıştayların sahip oldukları en önemli özellik bağımsız bir kurum olmalarıdır. Ülkemizde de Sayıştay’ın anayasal bir kurum olarak kendi bütçesini kendisinin hazırlaması ve bütçeyi doğrudan meclise göndermesi bağımsızlığının bir kanıtıdır. Sayıştay çeşitli özelliklerle donatılmış olmakla birlikte Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay’ı yargı yetkisiyle donatılmıştır. Sahip olduğu yetkilerle Sayıştay denetim ve yargılama yaparak hazırladığı raporları hem parlamentoya sunar hem de kamuoyuna duyurur (6085/6). İçinde bulunduğu uluslararası iş birliklerinin de etkisiyle Sayıştay sürekli kendini yenileyen ve önemini artıran bir kurum olmayı başarmıştır.

Denetim kavramı uluslararası alanda da tanımlamalara bağlanmış ve bu kavram üzerine belirli standartlar getirilmiştir. Bu standartların getiriliş amacı gerek objektif bir denetim sağlamak gerekse de yapılan denetim sonucunda düzgün bir raporlama ortaya koymaktır. 1953 yılında Havana Küba’da kurulmuş olan International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) yani Yüksek Denetim Kurumları Örgütü tarafından uluslararası denetim standartları dört ana başlık halinde belirlenmiştir. Bunlar; temel önermeler, genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartlarıdır (INTOSAI, 2012: 123).

**3.2. Dış Denetim**

 Genel olarak özel sektör alanından uygulanma fırsatı bulan dış denetim, bir şirketin, kuruluşun veya kamu idaresinin mali tablolarının, mali yapılarının ve iç kontrol faaliyetlerinin, kurum yönetiminin etkinliğinin ve verimliliğinin ölçülmesi için örgütsel yapıya dâhil olmayan kişiler tarafından yapılan denetim ve raporlama faaliyetidir (Can, Şengöz ve Aydın, 2015: 31).

Demokrasinin yaygınlaşması ve gelişmesiyle birlikte kamu sektörünün yönetim alanında da değişiklikler meydana gelmiştir. Yöneticilerin gerçekleştirdikleri işlemlere ilişkin sorumluluk bilinçlerinin artması ve hesap verme kavramının yöneticilerde yerleşmesinin de etkisiyle kamu kaynaklarının kullanımı konusunda bir denetim mekanizmasının oluşturulmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacı karşılamak adına da dış denetim birimi olan ve anayasal olarak düzenlenen, bağımsız ve tarafsız denetim yaparak parlamento ile kamuoyuna bilgi sunan, hatta bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılarak mahkeme sıfatıyla kamu kaynaklarını uygun olmayan bir şekilde kullanan ve kamu kaynaklarının eksik elde edilmesi sonucunda ortaya çıkan kamu zararlarına yönelik sorumluları yargılayan birimler olarak Sayıştaylar ortaya çıkmış, zaman içinde de değişen yönetim anlayışının da etkisiyle yeni fonksiyonlar kazanmışlardır (6085).

Dış denetim organlarının dünyada iki farklı çalışma şekli vardır. Bunlar; yapılan işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığını ve hesapların yargılamasını yapan güney model ile yargı yetkisi olmayan sadece yasama organına kamu kaynaklarının hedeflere ve amaçlara uygun kullanımı hakkında raporlar sunan ofis tipi kuzey modeldir. Türkiye Sayıştay’ı güney modele sahip olmakla birlikte son yıllarda yetki ve görev alanına eklenen performans denetimi sonucunda da daha karma bir yapıya sahip olmuştur (Köse, 2007: 112).

**3.3. Sayıştay’ın Tarihsel Gelişimi**

Divan-ı Muhasebat, Osmanlı Devleti’nde mali denetim alanında Tanzimat dönemi sonrasında oluşturulan meclis ve komisyonların ihtiyaçlara yeteri kadar cevap verememesi sonucunda bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır. Meclis ve komisyonların ihtiyaçlara cevap verememesi de bu kuruluş sürecini hızlandırarak 29 Mayıs 1862 tarihinde Divan-ı Ali-i Muhasebe adıyla bir meclis kurulmasına neden olmuştur. Böylelikle Sayıştay’ın temelleri de atılmıştır (Akgündüz, 1997: 71).

Sultan Abdülaziz, kendi döneminden önce devletin gerek zorunlu ihtiyaçlarını gerekse de olağanüstü harcamalarını karşılamak için ortaya çıkan borçların ödenebilmesi adına daha fazla borca sebebiyet verilmemesini istemiş, bunun yanında da her yıl yapılan bütçe de gelir ve gider dengesinin kurulması, önceden gelen borçların ise kapatılması için yeni gelir kaynakları elde edilmesi konusunda araştırmalar yapılmasını zamanın Maliye Nazırı’na buyurmuştur. Bu buyruğu bizzat kendisi hazırlayarak verdiği önemi göstermiştir. Maliye Nazır-ı bu konularda araştırma yapılması ve mali denetimin sağlanması adına komisyonlar ile meclisler kurmuş olsa da istenilen başarıyı yakalayamamış ve bunun sonucunda Sultan Abdülaziz’e Divan-ı Muhasebatın kurulmasını teklif etmiştir. Yapmış olduğu bu teklifi de şu sözlerle ifade etmiştir;

*Merhametli Efendim Hazretleri,*

*Allah’ın nasib ettiği başarının gölgesi üzerinde olan Hazret-i şahanede*

*Tarafınızdan teşebbüs olunan maliyenin düzeltilmesi ve mali sorunların ortadan kaldırılacak sebeplerin bulunmasıyla beraber gelecekteki idareyi gelir ve gider dengesinin doğru ve güvenilir bir şekilde kayıt altına alınması usulünün doğru bir şekilde kaydedilmesi, yani devlet masraflarının gelirlere göre düzenlenip gelirden fazla masraf yapılmaması için her bir memur dairesine ayrılan masrafın haddini geçmeyerek yıl sonunda dengelenecek şekilde bu masrafın hesabının verilmesi ve devlet Hazinesine gelen gelirlerin kaynaklarının boşa harcanmadan doğru kullanılmasından ibaret olup, bu da her devlette olduğu gibi, hesap işlerinin bir yüksek inceleme mahkemesine havale edilerek yapılacağına ve yüce muhasebe divanı adıyla bir meclis kurularak bunun yönetmeliğinin düzenlenmesi padişah tarafından emredildiği halde şimdiden reisin atanmasıyla kağıt paraların tedavülden kaldırılması ve değişik borçların araştırılarak düzenleme komisyonlarına havale edilip bu işler bitince adı geçen divan üyesinin atanmasıyla kanunlar çerçevesinde işine başlattırılması her durumda maddi ve manevi faydaları kapsayacağından bu reisliğe münasip bir şahsın düşünülerek Evkaf Nazırı Ahmet Vefik Efendi’de bulunan dirayetli, bilgili doğru ve dürüst kişilerden olmasıyla Meclis-i Vükela üyelerinden olmak ve protokolde Maliye Nezaretinin altında bulunmak üzere Muhasebe Divanı Reisliği adı geçen kişiye verilmesi ve boşalacak olan Evkaf Nazırlığı’na da güvenilir ve namuslu bir şahsın tayin edilmesi gerektiğine;*

*Muhasebe Divanının genel masrafları için yapılacak yeni tahsisattan 25.000 kuruş ilavesiyle Ahmet Vefik Efendi’nin yeni memuriyeti için 30.000 kuruş maaş verilmesi uygun görülmüş ise de emr-ü ferman devletlü padişah hazretlerinindir.* (Kış: 2012, 13).

29 Mayıs 1862 tarihinde Sultan Abdülaziz’ e sunulmuş olan bu teklif aynı gün onaylanarak, Divan-ı Ali-i Muhasebe’nin kurulması ile sonuçlanmıştır. Divan-ı Ali-i Muhasebe’nin kurulması ile bütçenin gelir ve gider dengesinin sağlanması ve mali denetimin sağlanması, bu mali denetimi kolaylaştırmak amacıyla da piyasada bulunan ancak karşılığı olmayan kağıt paraların toplatılması hedeflenmiştir. Ancak yapılan ıslahatların da etkisiyle meydana gelen yetki çakışmaları sonucunda 24 Şubat 1863 tarihinde Divan-ı Ali-i Muhasebe kapatılmıştır. (Kış, 2012:17).

6 Temmuz 1863 tarihinde kurulan Divan-ı Muhasebat’a kapatılan Meclis-i Muhasebe’nin sadece yetki ve görevleri devredilmekle kalınmamış aynı zamanda kurum tarafından ihtiyaç duyulan personellerde kuruma devredilmiştir. 29 Nisan 1865 tarihli nizamname ile birlikte Divan-ı Muhasebat yeni bir yapıya bürünmüştür. Bu nizamname ile birlikte maliye ve muhakemat adlı iki daire kurulmuş yargılama ve yapılan mali denetim birbirinden tamamen ayrılmıştır. Maliye dairesi mali denetim görevini yürütürken, muhakemat dairesi de kişiler ve devlet arasındaki mali ihtilafların giderilmesi adına uyuşmazlıkları gidermiştir. 23 Aralık 1876 tarihinde Kanunuesasi ile birlikte Divan-ı Muhasebat halen daha sahip olduğu Anayasal bir statüyü elde etmiştir. 29 Mayıs 1862 tarihinde kurulmuş olan Divan-ı Muhasebat 28 Ekim 1922 tarihine kadar altmış yılı aşkın bir süre hizmet göstermiştir (Kış, 2012: 21).

Cumhuriyetin ilan edilmesiyle birlikte kurulan yeni Türkiye devletinde 24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı “Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun” ile Sayıştay yeniden kurulmuş ve Kıta Avrupası Fransız modeli benimsenmiştir. Cumhuriyetin kurulmasından sonra 1924 yılında çıkarılan yeni anayasada da Sayıştay mevcut yerini korumuştur. 1924 Anayasası’nın 100’üncü maddesinde; “Büyük Millet Meclisine bağlı ve Devletin gelirlerini ve giderlerini özel kanuna göre denetlemekle görevli bir Sayıştay kurulur.” Denilmiştir. Ayrıca Sayıştay’ın genel uygunluk bildirimini kesin hesap kanununun maliye tarafından Meclise sunulmasından başlayarak en geç altı ay içinde Meclise sunacağı 1924 Anayasası’nın 101’inci maddesinde düzenlenmiştir. Cumhuriyetin ilk yıllarında her ne kadar Sayıştay tarafından sunulan raporlar meclis bünyesinde oluşturulan komisyon tarafından incelenmeye alınsa da zamanla Sayıştay yargılama faaliyetlerine daha çok yönelmiş ve işlevini bu yönde kullanmıştır. Sayıştay’ı yeniden düzenlemek ve mevzuatlardaki dağınıklığı ortadan kaldırmak amacıyla çıkarılan 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile önceki Sayıştay mevzuatları mülga olmuş ve 1961 yılında çıkarılan yeni Anayasadaki Sayıştay’a ilişkin hükümlere uyum sağlaması amacıyla 832 sayılı Sayıştay Kanunu çıkartılmıştır. Dünyada değişen ve gelişen mali politikalara uyum sağlanması amacıyla kamu idareleri açısından performans denetimi öngörülerek bu denetimi yapma yetkisi 1996 yılında 832 sayılı Kanun’da yapılan değişiklikle Sayıştay’a verilmiştir. 2003 yılında uygulamaya konan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile devletin tüm gelir ve giderleri ile borçları bütçe kapsamına alınarak fonlar kaldırılmış, kaldıran bu fonlardaki kaynaklarda Sayıştay eliyle yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin denetimine açılmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile Türkiye’de dış denetim konusunda büyük değişimler yaşanmış ve bu değişimlere uyum sürecinin sonucunda da Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurumu olarak iki başlı bir yapıya sahip olan dış denetim birimleri Sayıştay’ın çatısı altında toplanmışlardır. 6085 sayılı Kanunun 2010 yılında yürürlüğe konulmasıyla 1938 yılında kamu iktisadi teşebbüslerini denetlemek amacıyla kurulan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu lağvedilerek yetkileri ve personeli Sayıştay’a devredilmiştir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2017).

Küreselleşmenin de etkisiyle birçok uluslararası yüksek denetim kurumuyla ilişkiler geliştiren Sayıştay mevcut durumda Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu (INTOSAI), Asya Ülkeleri Sayıştayları Organizasyonu (ASOSAI), Avrupa Ülkeleri Sayıştayları Organizasyonu (EUROSAI) ve Ekonomik İşbirliği Organizasyonu Ülkeleri Sayıştayları Birliği (ECOSAI)’ne üyedir. Yüksek denetim kuruluşlarının hepsinin ortak bir gayesi vardır. Burada amaç deneyim ve bilgi paylaşımı yapmaktır (Yenice, 2006: 153). 2017 yılı itibariyle de INTOSAI’nin üç yıl başkanlığını yürütecektir.

**3.4. Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası’nda Sayıştay’ın Yeri**

Sayıştay’ın 1982 Anayasası’nda da yer almış olması anayasal bir kurum olarak yerini koruduğunu göstermektir. 1982 yılında yayımlandıktan sonra yürürlüğe giren Anayasa’da Sayıştay ile ilgili yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler zaman içinde yapılan Anayasa değişiklikleriyle de güncellenmiştir (2709/160).

Sayıştay Anayasa’nın 160’ıncı maddesinde düzenlenmiş ve madde de Sayıştay’ın denetim alanları belirlenmiştir. Buna göre Sayıştay merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını denetler, ancak Sayıştay yapmış olduğu bu denetimi Türkiye Büyük Millet Meclisi adına gerçekleştirir (Rençber, 2013: 474). Sayıştay bu idarelerin sorumlularının hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla da görevlidir. Ayrıca Sayıştay yasama organı tarafından çıkarılmış olan kanunlarla kendisine verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini de yapar. Sayıştay’ın verdiği kararların kesinliği vardır ve ancak ilgililere tebliğden itibaren kendine itiraz başvurusunda bulunulabilir. Verilen kararlara karşı idari yargı yoluna başvurulamamaktadır. Mali yükümlülükler ve ödevler ile vergilere ilişkin Sayıştay ve Danıştay kararları arasında çıkabilecek uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır. Anayasanın bu maddesinde mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetlenmesi ve kesin hükme bağlanmasının da Sayıştay tarafından yapılacağı belirtilmiştir (2709/160).

Yapılan bu düzenlemelerin yanında 160’ıncı madde de; “Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir” denilerek, Sayıştay’ın çalışanlarının hakları da kanuni güvenceye alınmıştır (2709/160).

Sayıştay tarafından genel uygunluk bildiriminin ilgili olduğu kesin hesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmasına ilişkin düzenleme de Anayasanın 164’üncü maddesinde yer almaktadır. Kesin hesap kanunu tasarısı ile genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ilgili yıla ilişkin denetimleri engellemeyeceği gibi hesap yargılamalarını da önlememektedir (2709/164).

Sayıştay 1982 Anayasasına kadar yürürlükte olan anayasalarda mali konulara ilişkin bölümlerde düzenlenmiştir. Bunun nedeni Sayıştay’ın yaptığı mali denetimin ön plana çıkmasıdır. 1982 Anayasası ile bu durum değişmiş ve Sayıştay Cumhuriyetin Temel Organları başlıklı üçüncü kısmının, Yargı başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiş, ancak bir yüksek mahkeme olarak sayılmamıştır (2709/160).

Sayıştay bağımsızlığa sahip bir kurum olarak Türkiye’de faaliyet göstermektedir. Bunun en temel kanıtı hiyerarşik olarak devlet organı içerisinde hiçbir kuruma bağlı olmamasıdır. Bunun yanında Sayıştay’ın mali açıdan bağımsızlığa sahip olması, meslek mensuplarının hâkim-savcıların sahip oldukları mali ve sosyal haklardan faydalanabilmeleri bağımsızlığına ilişkin diğer kanıtlardır. Sayıştay’a denetim faaliyetlerinin planlanması, programlanması ve yürütülmesi aşamalarında hiçbir şekilde talimat verilemeyeceği de yasal olarak düzenlenmiştir (6085/35).

**3.5. Sayıştay’ın Örgütsel Yapısı**

Sayıştay çalışanlarına Sayıştay mensubu denmekte olup mensuplar kendi aralarında üçe ayrılmaktadır. Bunlardan ilki meslek mensuplarıdır. Meslek mensupları; Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler ile Sayıştay denetçilerinden oluşmaktadır. Bunun dışında mensuplar arasında Başsavcı ve savcılar ile yönetim mensupları da yer almaktadır. Sayıştay denetçisi; uzman denetçi, baş denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısını ifade etmektedir (6085/10).

Başkanlık, Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu, Denetim-Planlama ve Koordinasyon Kurulu ile Başsavcılık Sayıştay kuruluşuna dâhil birer organ olarak yer almaktadır (6085/11).

Başkanlık; Sayıştay Başkanı ile denetim ve yönetim alanında başkana yardımcı olmak üzere üyeler arasından seçilen iki başkan yardımcısı ve en çok sekiz bölüm başkanından oluşur. Başkan yardımcıları başkan tarafından seçilir. Denetim alanında en çok beş, yönetim alanında ise en çok üç bölüm başkanı yeterli şartları sağlayan meslek mensupları arasından görevlendirilebilir (6085/22).

Daireler; hesap mahkemesi olarak yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararlarını hükme bağlamakla, denetim raporları hakkında görüş bildirmekle ve Sayıştay Başkanı tarafından görüşülmesi istenen diğer konular hakkında görüş bildirmekle veya karar vermekle görevli olup, bir başkan ve altı üyeden oluşmaktadır (6085/23).

Bunlar dışında denetim ve destek grupları da Sayıştay bünyesi altında bulunmaktadır. Denetim grupları çalışma alanları ile denetimini gerçekleştirdikleri kurumlar bazında otuz farklı gruptan oluşmaktadır. Destek grupları ise eğitim, bilişim ve yurtdışı gibi konular baz alınarak ayrılmış olan sekiz gruptan meydana gelmektedir (6085/32).

17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı Resmî Gazete ile yayımlanan Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nin “Denetim grup başkanlıkları” başlıklı 57’inci maddesinde;

“Denetim grup başkanlıkları;

a) Sayıştayın denetim alanındaki bütün kamu idarelerinin sektör ve faaliyet bütünlüğünü kapsayacak ve kalkınma planları, yıllık programlar ile stratejik planları izlemeye imkan verecek şekilde Sayıştay Başkanının onayı ile kurulur….” İfadesiyle denetim grup başkanlıklarının ne amaçla ve nasıl kurulacağı belirtilmiştir (Sayıştay Denetim Yönetmeliği/57).

Maddenin devamında; “…c) Görev alanındaki kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerini ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasını kanun, tüzük, yönetmelik, standart, genelge ve rehberlerde ifade edilen esas ve usullere göre inceler ve denetler.” denilerek, denetim grup başkanlıklarının yürütecekleri faaliyetler ve bu faaliyetlerin çerçevesi belirlenmiştir (Sayıştay Denetim Yönetmeliği/57).

Yönetmeliğin 57’inci maddesinde ayrıca; “...ç) Görev alanlarına giren genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenen yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler hakkında grup görüşünü oluşturmak….” İfadesiyle denetim grup başkanlıklarına ilgili kurumların hangi yönetmeliklerine görüş bildirilebileceği belirtilmiştir (Sayıştay Denetim Yönetmeliği/57).

Aynı yönetmeliğin “Denetim destek grup başkanlıkları” başlıklı 58’inci maddesine göre; Sayıştay’ın yapmış olduğu denetimi geliştirmek amacıyla çalışmalar yapmak, diğer ülkelerin yüksek denetim kurumlarıyla olan ilişkilerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla destek grup başkanlıkları kurulmuştur. Ayrıca genel uygunluk bildirimi taslağının hazırlanmasında ve denetimlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesinde yardımcı olmak üzere çalışmalarını yürütür (Sayıştay Denetim Yönetmeliği/58).

**3.6. Sayıştay Denetimi ve Sayıştay’ın Denetlenmesi**

Dış denetim kurumu olan Sayıştay’ın yaptığı denetim ikiye ayrılmaktadır. Bunlar düzenlilik denetimi ve performans denetimidir. Düzenlilik denetimi kendi içinde mali denetimi ve uygunluk denetimini bulundurmaktadır (6085/2).

Mali denetim, kamu idarelerinin yıl içinde gerçekleştirdikleri hesaplar ve işlemleri ile gerçekleştirdikleri faaliyetlerden mali olanlarının değerlendirilmesi sonuçlarının ve kurumun mali yönetimi ile gerçekleştirdikleri işlemlere ilişkin kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçlarının esas alınarak, kurumun elde ettiği mali rapor ve tabloların güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin gerçekleştirilen denetimdir (6085/2). Yapılan mali denetimin iki yönlü olması, bu iki farklı yönünde birbirini tamamlamasını sağlamaktadır. Denetimlerin sürdürülmesinde önemli olan risk analizinin doğru yapılması ve denetimin bu alanlara yoğunlaştırılmasıdır (Ceylan, 2010: 113).

Uygunluk denetimi, kamu idarelerinin gelirleri ve gerçekleştirdikleri giderler ile sahip oldukları taşınır ve taşınmaz mallara ilişkin hesaplarının ve gerçekleştirilen işlemlerinin uygulamadaki kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının incelenmesine yönelik yapılan denetimdir (6085/2).

Performans denetimi ise, kamu idareleri tarafından belirlenen hedefler ve göstergelere ilişkin faaliyet sonuçlarının ölçülmesiyle gerçekleştirilen denetimdir (6085/2). Mevzuat hükümleri hükümetin etkin, verimli ve tutumlu davranıp davranmadığının tespiti açısından bu denetimin yapılmasına müsaade etmektedir (Atiyas ve Sayın, 1961: 128).

Sayıştay’ın gerçekleştirdiği denetim faaliyeti belirli bir düzen içinde hayata geçirilir. Bu aşamalar; denetimin planlanması, denetimin uygulanması, ulaşılan sonuçların raporlara alınması, hazırlanmış olan raporların yasama organı ile denetlenen kamu idaresine iletilmesi ve hazırlanmış olan bu raporlardaki hususların daha sonraki denetimlerde idare tarafından düzeltilip düzeltilmediğini gösteren izleme aşamalarıdır (6085/37).

Sayıştay’ın denetlenmesi ilk defa 5018 sayılı Kanun’da düzenlenmiştir. Buna göre, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapmak üzere Meclis Başkanlık Divanınca görevlendirilecek ve gerekli mesleki niteliklere sahip olan denetim elemanlarından meydana gelen bir komisyon aracılığıyla, Sayıştay’ın hesapları ve bu hesaplara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır (5018/69).

**3.6.1. Düzenlilik Denetimi**

Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin tüm hesapları ile işlemleri sonucunda idare tarafından oluşturulan mali tablolarının gerçek verileri yansıtıp yansıtmadığının test edilmesi, kamu idaresinin yapmış olduğu harcamaların ve elde ettiği gelirlerin yasal düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin kontrol edilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Ayrıca idarenin sahip olduğu taşınır-taşınmaz mallara ilişkin işlemlerin mevzuata uygunluğu ile idarenin kendi hiyerarşik yapısında gerçekleştirilen iç kontrole ilişkin sistemin nasıl çalıştığı bu süreçte kontrol edilir. Düzenlilik denetimi adı altında gerçekleştirilen denetim faaliyeti kendi içinde mali denetim ve uygunluk denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır. INTOSAI’nin belirlediği denetim standartlarında düzenlilik denetimi olarak adlandırılan mali denetim Sayıştay tarafından yürütülmektedir (Coşkun ve Karabeyli, 2010: 89). Uygunluk denetimi, adından da anlaşılacağı üzere idarenin yapmış olduğu harcamalar ile elde ettiği gelirler ve sahip olduğu taşınır-taşınmaz mallara ilişkin faaliyetlerinin yasal mevzuata uygun olup olmadığı hakkında yapılan denetim iken; mali denetim idarenin muhasebe sisteminin bir gereği olarak hazırlamış olduğu mali tablolarının gerçeği yansıtıp yansıtmaması ve iç kontrol faaliyetlerinin düzgün işletilip işletilmediğinin tespitiyle gerçekleştirilir (Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014: 3). İdarelerin parasal işlemleri ve taşınır-taşınmaz mallarına ilişkin işlemleri doğru ve güvenilir olarak inceleyerek, para akışının da kontrol edildiği denetime mali denetim denilmektedir (Demirkan, 1977: 4). Yapılan düzenlilik denetimi idarenin yapacak olduğu veya yapmış olduğu işlemlerin yerindelik denetimine girecek şekilde gerçekleştirilemez. Denetimler sonucunda hazırlanan raporlar ile kamu idarelerinin belirli bir işlemi yapmaya zorlanması ve idarenin takdir yetkisinin kısıtlanması da kanun koyucu tarafından engellenmiştir.

Gerçekleştirilecek olan düzenlilik denetimi için ilk olarak denetimin planlanması aşaması Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılır. Bu aşamada denetlenecek olan kamu idareleri belirlenir. Daha sonra ise kamu idaresini denetlemekle görevlendirilen denetçiler ilgili idareyi tanıma aşamasıyla planlamaya devam ederler (Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014: 23). Şüphesiz ki belirli bir zaman içinde rapor hazırlamanın zorluğu ve gereksiz zaman kaybının önlenmesi amacıyla denetçiler denetledikleri kurumun mali tablolarını ve iç kontrol faaliyetlerini değerlendirerek kendilerine daha verimli çalışabilecekleri bir denetim planı hazırlarlar. Denetimin planlanması aşaması gerek iş gücünün doğru yere aktarılması gerekse de zaman kaybının önlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Denetçi bu aşamada önceki yıl denetimlerinin sonuçlarından da faydalanarak zamanı en iyi kullanmanın yolunu arar. Planlama aşaması yapılacak olan denetim de riskli görülen alanlarda etkin denetim yapılmasının ve denetim sürecinde bilirkişiye veya bir uzmana ihtiyaç duyulup duyulmayacağı hakkında denetçiye yardımcı olmaktadır. Planlama aşamasında denetçi hangi alanlara ne kadar zaman ayıracağını kendince riskli olan alanların neler olduğunu ve yapacağı denetim sırasında belirlediği alanlar bazında hangi yolları izleyeceğinin tespit etmektedir (Düzenlilik Denetim Rehberi, 2014: 21).

Bir sonraki denetim aşaması ise uygulama aşamasıdır. Uygulama aşamasında denetçi daha önceden belirlemiş olduğu denetim alanlarında çalışmalar yaparak denetime ilişkin kanıtlarını toplar ve bu denetim kanıtlarından kamu zararına sebebiyet veren hususlara ilişkin olanları daha sonra yargılamaya esas rapor yazmak üzere düzenler. Uygulama aşamasında elde edilecek kanıtlar, kurumun düzenlemiş olduğu mali kayıtlar ile bilgi ve belgelerden, idare tarafından tutulmuş olan tutanaklardan, daha önce konusunun ehli tarafından hazırlanmış olan raporlardan ve kişilerden elde edilen bilgilerden oluşabilmektedir (Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014: 79).

Denetimin uygulama aşamasının tamamlanması ile birlikte denetçiler toplamış oldukları kanıtları da kullanarak mali tablolar ile uygunluğa ilişkin tespit etmiş oldukları hataları raporlarlar. Hazırlanmış olan bu rapor başkanlık tarafından ilgili kamu idaresine cevaplanmak üzere gönderilir. Kamu idaresinin taslak rapora vermiş olduğu cevaplar da göz önünde bulundurularak hazırlanmış olan denetim raporunda kuruma ilişkin bir denetim görüşü oluşturulur. Oluşturulan bu rapor Sayıştay Denetim Raporu olarak adlandırılır ve bu rapor Sayıştay Başkanlığı tarafından yasama organına sunulan Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun oluşturulmasında esas alınmaktadır. Sayıştay Denetim Raporlarında ilgili kamu idaresine hakkında olumlu veya olumsuz görüş ile belirli hesap alanları dışında diğer alanlara olumlu olarak verilen şartlı görüş türlerinden biri yer alabileceği gibi raporda görüş bildirmekten kaçınıldığı da yer alabilir (Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014: 109). Ayrıca yapılan düzenlilik denetimi esnasında ortaya çıkan kamu zararına ilişkin hususlar ise denetçiler tarafından yargılamaya esas raporlarda düzenlenmektedir (6085/48).

Düzenlilik denetiminin son aşaması ise raporlarda yer alan hususların denetlenen kamu idaresi tarafından düzeltilip düzeltilmediği veya gereğinin yerine getirilip getirilmediğinin tespit edildiği izleme aşamasıdır. İzleme aşamasındaki amaç, kamu idaresinin raporunda yer alan hususların gereklerini yerine getirerek kurumlarının verimliliğini artırması ve mevzuatlarda da yer alan hesap verilebilirliğin sağlanmasıdır (Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014: 125).

Düzenlilik denetimi uygulanırken yasal mevzuatlar ve rehberler dışında INTOSAI tarafından oluşturulan uluslararası denetim standartları da dikkate alınmaktadır. “[…] Uluslararası denetim standartları aşağıda gösterilmiştir.

* Kuruluş Prensipleri (ISSAI 1 Lima Deklarasyonu)
* Sayıştayların Fonksiyonlarına İlişkin Standartlar (ISSAI 10-40)
* Temel Denetim Prensipleri (ISSAI 100-400)
* Denetim Rehberleri
* Mali Denetim Uygulama Rehberleri (ISSAI 1000-2999)
* Uygunluk Denetimi Uygulama Rehberleri (ISSAI 4000-4999)” (Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014: 12).

**3.6.2. Performans Denetimi**

Dünyadaki yönetim sistemlerinin her geçen yüzyıl değişmesi hatta yıllar itibariyle mali alanlarda süregelen değişim akımlarıyla birlikte devletlerin ekonomideki payı ve fonksiyonları da değişmiştir. Devletin piyasaya müdahaleci bir tavır sergilemesi, ayriyeten zamanla yeni fonksiyonlar edinmesi devlet tarafından gerçekleştirilen harcamaların artmasına sebebiyet vermiştir. Serbest piyasanın gelişme göstermesinden önce devlet tekelinden yönetilen birçok piyasa yaşanan değişimler sonucunda özelleştirilerek özel sektörlere devredilmiştir. Aslında yaşanan bu gelişme devletin sahip olduğu piyasa da yer alan firmaların daha aktif çalışması ve karlılıklarını artırmalarıyla sonuçlanmıştır. Nitekim ülkemizde de hali hazırda özelleştirme çalışmaları da hala devam etmektedir. Ancak gelişmemiş ülkelerde ve gelişmekte olan ülkelerde özel sektörün gelişme göstermemiş olması devletin piyasa payının fazla olmasına neden olmaktadır. Ayrıca devletin bazı faaliyetleri özel sektöre devredememesi zorunlu olarak bazı piyasaları elinde tutuyor olması devlet harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hasıla içindeki payının artmasına neden olmaktadır. Her ne kadar özelleştirme uygulamaları yaygınlaşmış olsa da devletin sahip olduğu sosyal sorumluluklarında etkisiyle gelişmiş ülkelerde devlet harcamalarının gayri safi yurtiçi hasıla içindeki payı %50’yi bulmaktadır. Kişi başına düşen milli gelirin artması sonucunda ilginç bir şekilde kamu harcamalarının payı da milli gelir içinde artma göstermektedir (Bulutoğlu ve Kurtuluş, 1981:3). Kamunun yaptığı harcamalarda meydana gelen bu artışı Wagner Kanunu ele almıştır (Bulutoğlu, 1981: 221). Demokrasinin de gelişmesiyle kişiler devlet tarafından yapılan harcamalar ile neler yapıldığını öğrenmek istemişlerdir. Ortaya çıkan bu istek devletin harcamalarının denetlenmesi için yeni birimler kurulması ve denetim faaliyetlerinin buna göre şekillenmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Demokrasinin gelişmesi ve hane halklarının sorgulama güçlerinin artmasıyla hesap verme kavramı gelişmiş kamu adına harcama yapanlar veya gelir toplayanlar hesap verme sorumluluğunun gereği olarak ortaya çıkan denetim faaliyetlerinde taraf olmuşlardır. Devlet tarafından yapılan harcamanın nasıl gerçekleştiği kamu kaynaklarının nasıl ve ne için kullanıldığı sorularının cevabını bulabilmek için verimliliğin, etkililiğin ve tutumluluğun ölçüldüğü performans denetimine ihtiyaç duyulmuştur. İhtiyaç duyulan bu yeni denetim türüne 1977 yılında yapılmış olan Lima Deklarasyonunda değinilmekle birlikte tam bir isim verilmemiştir. Ancak Lima Deklarasyonunda ortaya çıkan bu yeni denetim türünün verimliliğin, etkililiğin ve tutumluluğun ön plana çıktığı bir denetim olduğu, yapılacak olan bu denetimlerde yönetim faaliyetleri ile sistemlerinin de denetleneceği belirtilmiştir (Köse, 2007:74).

Performans denetimi mali denetimine göre daha esnek bir denetim şeklidir. Mali denetimde belli işlemlerin denetimi belirlenen kriterlere göre yapılırken, performans denetiminde bütün idareler konu üzerinden denetlenebilmektedir (Coşkun ve Karabeyli, 2008: 152). Performans denetiminde, kamu idarelerinin yapmış oldukları hesap ve işlemleri gerçekleştirirken sahip oldukları kaynakları verimli, etkili ve ekonomik olarak kullanıp kullanmadıkları hakkında bir sonuca ulaşılıp bu sonuçların bütçe hakkını onaylayan parlamentoya ve kamuoyuna duyurmak suretiyle halkın bilgisine tarafsız, doğru ve zamanında sunulması amaçlanmaktadır. Bunun dışında performans denetiminin bir diğer amacı da denetlenen kurumun verimliliğinin artırılması kaynaklarının daha ekonomik kullanılmasıdır. Performans denetimi yapılırken mali denetime göre daha kapsamlı bir çalışma yapılması gerekmektedir. Performans denetimi yapacak olan kişinin daha farklı bilgiler elde etmesi gerekmektedir (Sayder, 2010: 11). Performans denetiminin uygulanması aşamasında stratejik planı bütçe ile ilişkilendiren performans programı önem kazanmaktadır (Performans Programı Hazırlık Rehberi, 2009: 1). Performans programında, daha önceden belirlenerek stratejik plana eklenen hedeflere ulaşılabilmesi için yürütülmesi gereken faaliyetlere ilişkin kaynak tahsisinin sağlanması ile baz alınacak göstergeler yer almaktadır (Çetinkaya, 2009: 164).

“1986 yılında […] gerçekleştirilen 12. INTOSAI Kongresinde performans denetiminin başlıca amaçları şu şekilde açıklanmıştır:

1. Kamu yönetiminin geliştirilmesi
2. Yasama organına, kamuoyuna yönetimin faaliyetlerinin sonuçları hakkında güvenilir bilgi sunma,
3. Yönetimin kendi performansını değerlendirmeye teşvik edilmesi,
4. Sorumluluk zincirinin genişletilmesi” (Köse, 2007:74).

Performans denetiminde ölçülmekte olan verimlilik, kamu idaresinin sahip olduğu kaynaklarla veya elde ettiği gelirlerle üretilen çıktılar arasında bir ilişki kurulmasıyla ölçülür. Performansın tam olarak sağlandığı durumda en az girdiyle idare amaçlarına hizmet edecek olan maksimum çıktıyı elde etmektedir. Etkinliğin ölçülmesinde ise kurumların stratejik planlarıyla belirlemiş oldukları hedeflere ne kadar ulaşabildikleri tespit edilmeye çalışılır. Tutumluluk yani ekonomiklik kurum tarafından belirlenen hedeflere ulaşmak için mevcut olan alternatiflerden mali açıdan en uygun olanının tercih edilmesiyle ilgilidir. Ancak hedeflere ulaşmak için alternatif yolların olmaması bu tespitin yapılmasını güçleştirmektedir (Köse, 2007: 82).

Türkiye’de tek dış denetim kurumu olan Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetiminde, idarelerin belirlemiş oldukları hedeflere yapmış oldukları faaliyetler ile ne ölçüde ulaşıldığı tespit edilerek, bu tespitlerin yasama organına ve kamuoyuna sunulması amaçlanmıştır. Ülkemizde performans denetimleri aynı düzenlilik denetiminde ki gibi mevcut bulunulan yani bitmemiş olan yıl içinde yapılabileceği gibi yıllar veya sektörler itibariyle de yapılabilmekte ve performans denetimleri düzenlilik denetimleriyle birlikte yürütülmektedir. Performans denetimlerinin uygulanmasında idarelerin daha önce belirledikleri hedeflerin yer aldığı stratejik planlar ile sene sonunda gerçekleştirdikleri faaliyetlerin yer aldığı faaliyet raporları baz alınmaktadır (6085/2). Meclisin belirlemiş olduğu hedefler ve aldığı kararlara göre performans denetimi şekillenmektedir. Performans denetiminde yasamanın vermiş olduğu bu kararlar olduğu gibi kriter olarak alınır (INTOSAI, 2004: 34).

Performans denetiminde denetim süreci dört aşamadan oluşmaktadır. İlk aşama planlama aşamasıdır. Planlama aşamasında, kamu idaresini denetleyecek olan denetim ekibi oluşturulur, denetim ekibi kurum tanıma çalışmalarına başlar ve sonuç olarak denetim ekibi bir denetim planı hazırlar. İkinci aşama uygulama aşamasıdır. Bu aşamada, kurumların belirledikleri hedefleri de içeren stratejik planlar incelenir, faaliyet raporu incelenerek kurumun göstermiş olduğu performans ölçülür. Tamamlanmış olan uygulama aşamasının sonrasında denetim ekibi tarafından raporu düzenleme aşamasına geçilir. Raporların Sayıştay tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulmasından sonra meclis tarafından görüşülen bu denetim raporunda yer alan hususların gereğinin ilgili kamu idaresi tarafından yapılıp yapılmadığı son aşama olan izleme aşamasında takip edilir (Performans Denetim Rehberi, 2014: 7).

Sonuç olarak performans denetimi, kamu idaresinin faaliyet alanı ile belirlediği hedefler arasında ki ilişkiyi, kurumun gerçekleştirdiği faaliyetlerin belirlediği hedeflerle olan ilişkisi, stratejik planın ve faaliyet raporlarının yasal mevzuata uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, daha önce ki raporlarda yer alan konularla ilgili kurumun gelişme gösterip göstermediğinin değerlendirilmesiyle gerçekleştirilir. Ülkemizde gerçekleştirilen bu denetim türü aslında diğer ülkelerde gerçekleştirilen performans denetimi ile pek örtüşmemektedir. Türkiye’deki performans denetimi aslında bir nevi bilgilendirme amacı gütmektedir (Taner, 2011:20).

Yapılan bu performans denetimlerinin sonucunda sorumlular hakkında hukuki ve mali sonuç doğmayacağı 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 7’inci maddesinde belirtilmiştir.

**3.7. Sayıştay Denetiminin Amacı ve Denetim Alanı**

Sayıştay denetiminin yapılmasında bazı amaçlar belirlenmiştir. Bunlar;

* Kamu idarelerine ait faaliyet sonuçları hakkında yasama organı ile halka doğru ve eksiksiz bilgi sunulması,
* Kamu idarelerinin gerçekleştirmiş oldukları iş ve işlemleri hukuka uygun olarak gerçekleştirmeleri,
* Kamu idarelerinin iş ve işlemlerini gerçekleştirirken kamu kaynaklarının korunması,
* Kamu idarelerinin belirledikleri hedeflere ulaşma başarılarını gösterecek şekilde performanslarının denetlenmesi,
* Toplumda yapılan iş ve işlemlere ilişkin hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması,
* Toplumda hesap verilebilirliğe eş olarak mali saydamlığın sağlanması ve yaygınlaştırılmasıdır (Sayıştay Denetim Yönetmeliği, 2011: 5.madde).

Sayıştay’ın denetim alanı 6085 sayılı Sayıştay Kanunun 4’üncü maddesinde düzenlenmiştir. Madde de;

*(1) Sayıştay;*

*a) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),*

*b) (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,*

*c) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,*

*ç) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini,*

*denetler.*

*(a) ve (b) bentleri kapsamına giren şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50’den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan; şirketler, bunların iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının denetimi, ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen ve Sayıştay’a gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapılır. Sayıştay, münhasıran kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.*

*(2) Sayıştay; yapılan antlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de denetler.*

*(3) 2/4/1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2 nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.*

denilmiştir (6085/4).

Buna göre Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamında yer alan idareleri yani genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini, özel bütçeli idareleri ve düzenleyici-denetleyici kurumlar ile sosyal güvenlik kurumları olan Sosyal Güvenlik Kurumu’nu ve Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü’nü, mahalli idareleri, özel kanunlar ile kurulan ve sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı mevcut olan anonim ortaklıkları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç olmak üzere diğer kamu idarelerini denetlemekle görevlidir. Sayılan bu idarelere bağlı olan veya bunların kurdukları yahut doğrudan ya da dolaylı bir şekilde ortağı oldukları idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri denetler. Kanun koyucu iradesinde Sayıştay’ın denetim alanını açık ve net bir şekilde belirlemiştir. Gerek değişen dünya koşullarına ayak uydurulması, gerekse de Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde yaşanan gelişmelerinde etkisiyle Sayıştay’ın denetim alanı genişletilmiş ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun da etkisiyle yeni bir hal almıştır (6085/4).

**3.8. Sayıştay’ın Görevleri ve Yetkileri**

Sayıştay’a 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile dört adet görev verilmiştir. Bunlar sırasıyla denetim görevi, yargılama görevi, anayasal görevler ve genel görevlerdir.

Sayıştay denetim görevini, idarelerin hesap ve işlemlerini denetlemek ve yapmış olduğu bu denetim sonucunda da ulaşmış olduğu sonuçları yüce meclise raporlamak suretiyle gerçekleştirir. Yapılan bu raporlama işleminin güvenilir sonuçlar taşıması ve raporlamanın doğru zamanda yapılması elzem bir durum teşkil etmektedir. Sayıştay’ın yargılama faaliyeti ise denetleme faaliyetine nazaran daha sınırlıdır. Sayıştay merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, sosyal güvenlik kurumlarının ve belediyeler ile il özel idarelerinin, bunların kurdukları idarelerin ve birliklerin yapmış oldukları harcamalara ilişkin giderler ile sahip oldukları gelirlerin ve taşınır-taşınmaz mallarının elde ediliş, kullanılış ve elden çıkarma, işlemlerinin hukuk normlarına uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini denetler ve kamu zararının meydana gelmesi durumunda da kamu zararına ilişkin denetçiler tarafından hazırlanan yargılamaya esas raporları kesin hükme bağlar. Kesin hükme bağlanması ifadesinin 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda yer almış olması, Sayıştay kararlarına karşı kendinden başka bir itiraz makamı bulunmamasının bir göstergesidir. Denetim ve yargılama görevinin dışında 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile Sayıştay’a yüce meclise genel uygunluk bildiriminin sunulması görevi de verilmiştir. Ayrıca çıkarılmış olan veya çıkarılacak olan kanunlarla birlikte de Sayıştay’a denetleme ve hükme bağlama işleri verilebileceği 6085 sayılı Kanun’un 5’inci maddesinin (ç) fıkrasında yer almaktadır (6085/5).

Sayıştay’a kendisine verilen bu dört görevi yerine getirmesi için bazı yetkiler verilmiştir. Sayıştay denetimini idarelerin denetimi için görevlendirdiği denetçiler aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Denetçiler denetimlerini ilgili kamu idaresine giderek yerinde gerçekleştirebildikleri gibi ilgili bilgi ve belgeleri talep ederek de merkezde denetimlerini gerçekleştirebilmektedirler. Denetçiler denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken taşınır ve taşınmaz mallar hariç diledikleri bilgiler ile belgeleri istedikleri mekâna getirtmeye ve bilgisine başvurmayı gerekli gördüğü görevlileri çağırmakla yetkilidir. Ayrıca denetçiler denetim faaliyetlerini yürütürken ihtiyaç duydukları bilgileri tüm kamu idareleri ile bankalardan ve gerçek veya tüzel kişilerden talep edebilirler. Denetçiler denetimini yürüttükleri kamu idarelerinin mallarını, faaliyetlerini ve gerçekleştirdikleri hizmetleri istedikleri an görebilmekle birlikte bu faaliyetlerin incelenmesi için bilirkişi görevlendirmekle de Sayıştay yetkili kılınmıştır. Genel olarak Sayıştay denetimlerini cari yıl içinde gerçekleştiriyor olsa da denetimlerini yıllar itibariyle de yapabilmektedir. Ayrıca kamu idaresi bazında yapılan denetimlerin sektör ve konu bazında da gerçekleştirilmesi hususunda 6085 sayılı Kanun Sayıştay’a yetki tanımıştır (6085/6).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay’a her ne kadar bilirkişi ve uzman görevlendirme yetkisi verilmişse de Sayıştay’a bağımsız denetçilerden faydalanma imkânı verilmemiştir. Bazı ülkelerde ise Sayıştay’a bağımsız denetçilerden faydalanma hakkı tanınmıştır.

**3.9. 5018 ve 6085 Sayılı Kanunlara Göre Sorumlular ve Sorumluluk Halleri**

Mali açıdan kurumların yapmış olduğu harcamalardan ve elde ettikleri gelirlerden kimlerin sorumlu olduğunun belirlenmesi ve bu kişilerin nelerden sorumlu olduğunun ele alındığı iki temel kanun vardır. Bunlardan birincisi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, ikincisi ise 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’dur.

Uygulamada hesap verme sorumluluğu olarak karşımıza 3 farklı sorumluluk çıkmaktadır. İlki kamu zararına sebebiyet verilmesi sonucunda ortaya çıkan mali sorumluluktur. Mali sorumluktaki kamu zararı kavramı ve nelerin kamu zararı olarak değerlendirilmesi gerektiği 5018 sayılı Kanun’un 71’inci maddesinde yer almaktadır. İlgili maddede kanun koyucu kamu zararının ortaya çıkabilmesi için bazı şartlar öne sürmüştür. Bu şartlar;

* Eylem veya işlemi kamu görevlisinin gerçekleştirmesi,
* Kasıt, kusur veya ihmal olması,
* Kasıt, kusur veya ihmalden dolayı mevcut bulunan yasal mevzuata aykırı hareket edilmiş olması,
* Bu aykırı hareket sonucunda kamu kaynaklarının artışının engellenmesi veya
* Mevcut kamu kaynaklarında bir azalış ortaya çıkması gerekmektedir.

Ayriyeten kanun koyucu kamu zararının belirlenmesi aşamasında esas alınacak olan kriterleri de aynı madde de belirlemiştir. Buna göre;

* Satın alınan mal veya hizmet ile yaptırılan iş karşılığında haddinden fazla tutar ödenmesi ile bu işlemler yapılmadan ödemenin gerçekleştirilmesi, piyasa fiyatlarından daha yüksek tutarlara bu işlemlerin gerçekleştirilmesi,
* Yasal düzenlemelerde yer almayan bir konuda harcama yapılması,
* Kamu kaynaklarının elde edilme aşamaları olan tarh, tahakkuk ve tahsilat aşamalarının yasal düzenlemelere aykırı olarak gerçekleştirilmesi,
* Transfer harcamalarının gerçekleştirilmesi sırasında öngörülenden fazla harcamada bulunulması kamu zararının belirlenmesi aşamasında esas alınır (5018/71).

Kamu kaynaklarının kazanımı ile harcanması aşamalarında yetkili olan kişiler, bu kaynakların elde edilişi sırasında verimli, etkili ve tutumlu davranmalı mevzuata uygun olarak bu işlemlerin gerçekleştirmesi ile bu işlemlerin muhasebe sistemine dâhil edilerek raporlaştırılmasından sorumlu oldukları gibi kamu kaynaklarının uygun olmayan şekilde kullanılmaması için tedbirleri de almaları gerekmektedir. Sayıştay yasama organına ilgili idareler hakkında yapmış olduğu denetimler sonucunda bu sorumlulukların gereklerinin uygulanıp uygulanmadığını raporlamaktadır. Ayrıca sayılan bu sorumluluklar sonucunda ortaya çıkan kamu zararının gereğini de Sayıştay hükme bağlamaktadır. Kamu zararının ortadan kaldırılabilmesi için gerçekleştirilen yargılamanın sonucunda yani ilamda sorumluların kimler olduğu ve sorumluların ilgili konuyla olan bağları kurularak hükme bağlanır. Kamu zararının ortadan kaldırılması için çıkan ilamın tazmininden kişiler ayrı ayrı ya da birlikte sorumludurlar (6085/7).

Kamu idaresinin yönetimine verilmiş olan yetkilerin kullanılması aşamasındaki yönetimin sorumluluğu yönetsel sorumluluk kavramıyla karşımıza çıkmaktadır. Bu sorumluluk çeşidi hesap verme sorumluluğunun bir parçasıdır. Yönetsel sorumluluk Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne Sayıştay tarafından sunulacak olan raporlar ile sağlanmaktadır (6085/7).

Hesap verme sorumluluğunun son çeşidi de siyasi sorumluluktur. Siyasi sorumluluktan kasıt bakanların mevcut kaynakların kullanılmasında verimli, etkili ve tutumlu tavır sergilemeleri ile yasal ve mali hususlarda hükümetin başı olan Başbakan ve yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar. Bu sorumluluğun sağlanması Sayıştay tarafından hazırlanıp yasama organına sunulan raporlar ile gerçekleştirilmektedir. Sayıştay’ın gerçekleştirdiği performans denetimleri sonucunda sorumlular hakkında mali ve hukuki sonuç doğmamaktadır (6085/7).

**3.10. Sayıştay Tarafından Hazırlanan Raporlar**

**3.10.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu**

“Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu; denetime ilişkin genel bilgileri, denetim raporlarından önemli görülen ve genellik arz eden konuları ve mali […] hususları içerecek şekilde, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler ile diğer kurumlar itibariyle düzenlenir.” (Denetim Yönetmeliği, 2011: 36. madde).

Yıl içinde idareler bazında ayrı ayrı yapılmış olan düzenlilik ve performans denetimine ilişkin düzenlenen raporlar, kurumlar esas alınacak şekilde birleştirildikten sonra denetimi yapılan kamu idaresine gönderilir. Kurumlara gönderilen raporlar ilgili idarenin üst yöneticisince raporun kendilerine tebliğ edilmesinden başlayarak otuz gün içinde cevaplandırılır. Bu cevapların Sayıştay’a gönderilmesinin ardından cevapların sonucunda tekrar düzenlenen denetim raporları 6085 sayılı Kanun’da belirlenen sürede dairelerin görüşünü alınmak üzere Sayıştay Başkanlığa sunulur. Dairelerin görüşleri, düzenlenen denetim raporlarının 6085 sayılı Kanun ile belirlenen esaslara uygun olup olmamasıyla sınırlıdır. Buradaki esaslar amaçları, sınırları ve yasal çerçeveyi kapsamaktadır. Daire bu esaslara uygun olmadığını düşündüğü raporlar hakkında Başkanlığa raporların düzeltilmesi gerektiği hakkında görüş bildirir. Sayıştay tarafından eklenmesi gereken mali hususlarda eklendikten sonra daireler tarafından görüş verilen raporlar için Sayıştay Başkanı’nın başkanı olduğu Rapor Değerlendirme Kurulunun da görüşü alınır. Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşünü alan raporlar genel uygunluk bildirimiyle yasama organına Sayıştay Başkanı tarafından sunulur. Meclis, sunulan raporlar üzerinden kamu kaynağının harcanması ve bunların elde edilişine ilişkin hesap verme sorumluluğu ile yönetim sorumluluklarını ele alır. Bu esnada ilgili bakan da bulunmalıdır (6085/38).

**3.10.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu**

Faaliyet genel değerlendirme raporu, sorumluluk ilkesi, doğruluk ve tarafsızlık ilkesi, açıklık ilkesi, tam açıklama ilkesi, tutarlılık ilkesi ve yıllık olma ilkesi gözetilerek idarelerin üst yöneticilerince birim faaliyet raporlarına dayanılarak hazırlanan idare faaliyet raporlarının Sayıştay’a gönderilmesi, mahalli idareler için ise İçişleri Bakanlığı’nca mahalli idarelerin idare faaliyet raporları baz alarak düzenlenen mahalli idareler genel faaliyet raporu hazırlanarak Sayıştay’a gönderilmesi ve genel faaliyet raporunun Maliye Bakanlığı’nca Sayıştay’a gönderilmesiyle Sayıştay tarafından mevcut denetimlerin sonuçları da dikkate alınarak bu raporların değerlendirilmesi sonucu oluşturulur. Sayıştay tarafından hazırlanmış olan idare faaliyet raporunun mahalli idarelerle ilgili olan kısmından 2 örnek hazırlanır, bunlardan biri mahalli idarenin kendi meclisine yani belediyelerde belediye meclisine il özel idarelerinde il özel idaresi meclisine gönderilir. Diğer örnek ise içişleri Bakanlığı’na verilir. Mahalli idareler haricinde kalan kamu idarelerine ilişkin idare faaliyet raporları ile mahalli idarelere ait olan genel faaliyet raporu ve genel faaliyet raporu bizzat Sayıştay Başkanı’nca bir örneği yasama organına, bir örneği de Maliye Bakanlığı’na gönderilir (6085/39).

**3.10.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu**

6085 sayılı Sayıştay Kanunun 40’ıncı maddesinde;

“Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilir.” denilmiştir (6085/40). Kanun koyucu mali istatistikleri değerlendirme raporunun hazırlanması aşamasında denetim grup başkanlıklarını görevlendirmiş ve hangi sınırlar içinde denetim yapılacağını belirlemiştir.

“[…] Düzenlenen değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır.” ifadesi yer almaktadır (6085/40). Kanun koyucu mali istatistikleri değerlendirme raporuna ilişkin değerlendirmelerin gereğinin yapılması için maliye bakanını sorumlu tutmuştur.

**3.10.4. Genel Uygunluk Bildirimi**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu da yer alan 1 sayılı cetveldeki genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, 2 sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri ile düzenleyici ve denetleyici kurumları kapsayan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Sayıştay genel uygunluk bildirimi düzenler. Genel uygunluk bildirimi hazırlanmasında yapılan denetimlere ilişkin sonuçlar ve faaliyet raporları dikkate alınır. Buradaki uygunluk saptamasının yapılmasında merkezi yönetime ait bütçenin uygulama sonuçları ile ilgili idarelerin hesaplarının incelenmesiyle ortaya çıkan sonuçlar kıyaslanır. Bu aşamada hem birbirlerine olan uyumluluk seviyesi belirlenir hem de kurum tarafından tutulan mali raporların ve kurumca hazırlanan mali tabloların doğruyu ne kadar yansıttığı tespit edilir. Ve meclise sunulmasının uygun olacağı düşünülen mali hususlarda genel uygunluk bildirimine eklenir. Genel uygunluk bildiriminin en son hali Sayıştay Genel Kurulu’nda belirlenir. Son hali verilmiş olan genel uygunluk bildirimi Sayıştay tarafından kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden itibaren yetmişbeş gün sonuna kadar yasama organına sunar. Genel uygunluk bildiriminin yasama organına sunulmuş olması, genel uygunluk bildiriminin ilgili olduğu yıla ilişkin denetim ve hesaba ilişkin yargılama faaliyetlerinin tamamlandığını göstermemektedir. Denetim ve hesap yargılaması devam edebilir (6085/41).

**3.11. Yargılamaya Esas Rapor**

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin yani genel bütçe kapsamındaki idarelerin denetimleri sırasında kamu idarelerinde kamu zararına sebebiyet veren bir durumla karşılaşırlarsa bu konular hakkında yargılamaya esas rapor düzenlenir. Yargılamaya esas raporun düzenlenmesinden önce kamu zararına neden olduğu düşünülen kişilerin savunmalarının alınması gerekmektedir. Kamu zararına sebebiyet verdiğine dair hususlara sorumluların cevap verme süresi otuz gündür. Şayet kişiler kendilerine tebliğ edilen konulara otuz gün içinde cevap vermezlerse, cevap vermemiş sayılırlar. Yargılamaya esas raporların mali yılsonunda düzenlenmesi esas olmakla birlikte yapılan denetimin faaliyet yılında olmaması veya bu yılla bağlı olmaması gibi durumlarda mali yılsonu şartı aranmamaktadır. Kamu zararının tespitinin yapılması idare denetimi sırasında da olabileceği gibi konu denetimi veya sektör denetimi bazında da olabilmektedir. Kamu zararının tespitinde illiyet bağının bulunması zorunludur (6085/48).

**3.12. Yargılamaya Esas Raporların Hükme Bağlanması ve İlamların İnfazı**

Denetçiler tarafından hazırlanan yargılamaya esas raporlar başsavcılığın düşüncesi de alındıktan sonra incelenmek üzere daire başkanı tarafından bir üyeye verildikten sonra üye düşüncesini de ekleyerek ilgili raporu daire başkanına iade eder ve yargılama aşaması başlar (6085/49).

Yapılan yargılama sonucunda iki farklı karar verilebilir. Bunlar; yargılamaya esas raporda yer alan konuların mevzuata uygun olduğu durum yani beraat ya da ilgili konularda yer alan kamu zararlarının tazminine karar verilmesidir. Ayrıca daire gerekli gördüğü konularında gerekli mercilere iletilmesine de karar verebilir (6085/50).

Verilen karar sonucunda gerekçeli olarak ilamlar düzenlenir. İlamda, verilen kararların dayandığı mevzuatlar ve tazmin edilmesi gereken tutarla birlikte bu tutara uygulanacak olan faizin hangi tarihte başlayacağı da yer alır (6085/51).

İlamın bu haliyle kesinleşmesi için tarafların temyiz yoluna başvurmamaları gerekir. Bu durumda ilam temyize başvuru için belirlenmiş olan altmış gün sonunda kesinleşir. Kesinleşen ilamın gereğinin yapılması hususunda kanun koyucu üst yöneticileri sorumlu tutmuş ve doksan gün içinde ilamın gereğinin yapılması gerektiğini ifade etmiştir.

**3.13. İlamlara Karşı Başvurulması Mümkün Olan Kanun Yolları**

İlamlara karşı başvurulması mümkün olan üç farklı kanun yolu vardır. Bunlar; temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesidir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile bu kanun yollarına hangi hallerde ve nasıl başvurulunabilineceği belirlenmiştir.

Kişiler ilamlara karşı başvuracakları kanun yollarını belirterek ve buna ilişkin kanıtlayıcı belgeleri de ekledikleri başvuru belgelerini Sayıştay Başkanlığı’na iletirler (6085/54).

**3.13.1. İlamlara Karşı Temyiz Yoluna Başvurma**

Dairelerin görüşmesi ve hükme bağlaması sonucunda ortaya çıkan ilamlara karşı, kanuna aykırılık, yetkiyi aşma ve yargılama usullerine uyulmaması gibi nedenlerle sorumlularca veya 6085 sayılı Kanun’un 52’inci maddesinin 1’inci fıkrasında yer alan taraflarca temyiz yoluna gidilebilir. Temyiz yolunun kullanılabilmesi için başvuru süresi ilamın tebliğinden sonraki 60 gün sonunda bitmektedir. Bu süre zarfında tarafların temyiz talebinde bulunmamaları ilamın kesinleşmesi ile sonuçlanmaktadır. Yapılan temyiz başvurusunda ilgililer duruşma talebinde bulunmuşlarsa eğer temyiz kurulunun da gerekli görmesi durumunda ilgililer çağrılır. Yapılan temiz başvuruna müteakip Temyiz Kurulu ilgili ilamı değiştirerek veya mevcut haliyle onaylayabileceği gibi ilamı bozma yetkisine de sahiptir. Ayrıca Temyiz Kurulu ilamın kaldırılmasına da karar verebilir. Ancak kaldırma hükmünün verilebilmesi için kanun Kurul üye tamsayısının üçte ikisinin onayını şart koşmuştur. Hükmün kaldırılmasına dair verilen karar ilgili maddede yer alan tüm tarafları etkiler (6085/55).

**3.13.2. İlamlara Karşı Yargılamanın İadesi Yoluna Gidilmesi**

Yargılamanın iadesinde süreci başlatan aşama temyiz yolundan farklılaşmaktadır. Yargılamanın iadesinde temyiz yoluna başvurabilecek kişiler tarafından başvuru yapılabileceği gibi daireler tarafından da bu yola gidilmesine karar verilebilir.

Yargılamanın iadesine hangi durumlarda başvurulacağı 6085 sayılı Sayıştay Kanunun 56’ncı maddesinde belirtilmiştir. Bunlar;

*a) Hesapta maddi hata, isim yanlışlığı veya eksikliği bulunması, noksanlık veya mükerrerlik olması.*

*b) Hükme etki yapmış olan bir belgede sahtecilik bulunması.*

*c) Denetleme veya hesap yargılaması sırasında görülmeyen yanlış veya usulsüz bir işlemin hükümden sonra meydana çıkmış olması.*

*ç) Denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan hükme tesir edebilecek bazı belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması.*

*d) Hükme esas tutulan bir ilamın bozulma suretiyle ortadan kalkmış olması.*

*e) Bilirkişi veya uzmanın gerçeğe aykırı rapor düzenlediğinin ortaya çıkması* (6085/56).

Bu sebeplere dayanılarak yargılamanın iadesine başvurulabilmesi için ilamın ilgiliye tebliğ edilmesinden sonra 5 yıllık sürenin geçmemesi gerekmektedir. Yargılamanın iadesine sürecinin başlamış olması mevcut ilamın gereklerinin yapılmasını engellemez veya ertelemez. Ancak daire yargılamanın iadesi aşamasında teminat karşılığında ilamın icrasının belirli bir süre geciktirilmesine karar verebilir. Yargılamanın iadesi isteminde bulunulduğu zaman bu istemin kabul edilmesini veya reddedilmesini ilamı veren daire inceler. Yargılamanın iadesinin kabul edilmesi durumunda yargılama işlemi yalnızca yargılamanın iadesine konu olan hususlarda gerçekleştirilir (6085/56).

**3.13.3. Karar Düzeltilmesi**

Karar düzeltilmesi talebini de temyiz talebinde olduğu gibi 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 52’nci maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişiler talep edebilmektedir. Karar düzeltilmesi talebi tebliğ tarihinden itibaren 15 gündür. Karar düzeltilmesi talebi Temyiz Kurulu tarafından incelenmektedir. Temyiz Kurulu yaptığı bu incelemeyi karar düzeltilmesi talebiyle sınırlı olarak gerçekleştirir. Karar düzeltilmesi istenebilmesi için, verilmiş olan kararda aynı konuda için karşıt kararlar verilmişse, verilmiş olan hükme konu teşkil eden hususların verilen hükümde karşılık bulmaması, temyiz için kanunda belirlenmiş olan hususlardan birinin bulunması, temyiz incelemesinin sürdürülmesi anında verilen hükme etki eden belgelenin gerçek olmadığının anlaşılması gerekmektedir (6085/57).

**TARTIŞMA VE SONUÇ**

Demokrasinin gelişmesiyle birlikte bütçe hakkının ortaya çıkarak günümüze kadar gelişme göstermesi, ülkelerarası iletişimin artması ve Avrupa Birliği’ne üyelik çalışmalarının etkisiyle kamu mali yönetiminde meydana gelen değişikliklerle birlikte hesap verme sorumluluğu ülkemizde özellikle son yıllarda gelişme göstermiştir. 24.12.2003 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ülkemizde mali anlamda bir reform gerçekleştirilmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bütçe türleri belirlenmiş, tahsilat esaslı muhasebe sistemi terk edilerek tahakkuk esaslı muhasebe sistemine ve iç kontrol sistemi uygulamasına geçilmiş ve böylece mali saydamlık ve hesap verme kavramları hayatımıza girmiştir. Stratejik planlamanın da olduğu performans esaslı çok yıllı bir bütçeleme sistemi benimsenmiş, yönetimde sorumluluk kavramı genişletilerek kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılabilmesi adına dış denetim mekanizması daha etkin bir hale getirilmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile yapılan düzenlemeler göz önüne alındığında Sayıştay’ın denetim alanının genişletilmesi, denetim türlerinde güncellemeler yapılması, Başbakanlığa bağlı Yüksek Denetleme Kurulu’nun lağvedilerek personelinin ve denetim alanının Sayıştay’a devredilmesi sonucu, kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi de Sayıştay tarafından yapılmaya başlanmıştır. Bütün bunlarında etkisiyle Sayıştay’ın öneminin son on yıl içinde daha da artmasına neden olmuştur.

Yaşanan bu reformların ardından her geçen gün önemini ve etkisini artıran Sayıştay, ülkemizde de son on yıl içinde halk nezdinde öğrenilmeye başlanan bir kurum olmuştur. Sayıştay’ın üye olduğu birçok uluslararası kuruluşun bulunması ve Sayıştay’ın bu kuruluşlarla olan iletişimlerin artırılması sonucu denetim metodolojileri ile denetim standartları uluslararası uygulamalara göre güncellenerek geliştirilmektedir. Ülkemizde Sayıştay Divan-ı Muhasebat olarak kurulduğu 1862 yılından beri denetim ve yargı faaliyetlerini yürütmekte, mevzuatın öngördüğü tüm işlemleri gerçekleştirmektedir. Sayıştay 1862 yılında kurulmuş olan bir yüksek denetim kurumu olarak ülkemizin en köklü kurumları arasında yer almaktadır. Zaman içinde ülkemizde yaşanan Anayasa değişikliklerine rağmen her zaman Anayasal bir kurum olarak yerini koruyan Sayıştay yargı yetkisine haiz bir yüksek denetim kurumu olarak, mevcut durumda da uygulamakta olan 1982 Anayasası’nın yargı bölümünde düzenlenmiştir. Sayıştay kurum olarak 1982 Anayasası’nın yargı bölümünde düzenlenmiş; ancak yüksek mahkeme olduğuna dair herhangi bir bilgiye Anayasa’da yer verilmemiştir. Bu durum ülkemizde Sayıştay’ın yeri konusunda her zaman tartışmalara yol açmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi’nin Sayıştay’ın kendi kararlarına karşı son başvuru merci olmasından yola çıkarak Sayıştay’ın bir yüksek mahkeme olduğu yönünde 2014 yılında vermiş olduğu karar ile bu tartışmalara bir son vermiştir. Sayıştay bir mahkeme olma niteliği taşıdığı kadar Türkiye Büyük Millet Meclisi adına gerçekleştirdiği denetimler ile de bir yüksek denetleme kurumu olma özelliğine sahiptir.

Sayıştay her ne kadar düzenlediği raporları kamuoyunu bilgilendirme amacıyla açıklıyor olsa da, Sayıştay’ın hangi görevleri üstlendiği ve denetçilerin hangi konulara ilişkin denetim yapabileceği tam olarak kamuoyunca anlaşılamamıştır. Ancak son yıllarda üniversiteler ve kamu kurumları ile yürütülen iş birlikleri neticesinde Sayıştay daha tanınır bir hal almaya başlamıştır. Sayıştay’ın ketum ve dışa kapanık bir yapıda olmasından dolayı bu tanıtım çalışmaları arttırılmalı, vatandaşların Sayıştay’ın yürüttüğü faaliyetler ile denetim alanları hakkında bilgi sahibi olmaları sağlanmalıdır. Sayıştay’ın yürüttüğü faaliyetlerin ve denetim alanlarının bilinmemesinden dolayı basın kaynakları ile insanlarda farklı algılar oluşmaktadır. Sayıştay’ın yargısal faaliyetlerini bilmeyenler olduğu gibi denetim faaliyetlerinin de teftiş mahiyetinde geçtiğini düşünen vatandaşların sayısı da bir hayli fazladır. Gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde denetim kanıtlarının elde edildiği kaynaklardan biri de kurum dışı kişilerdir. Bu yüzden daha çok denetim kanıtı elde edebilmek adına Sayıştay’a vatandaşlar tarafından ihbarların yapılması için bilgilendirme çalışmalarının yapılması ve gerekli mekanizmaların oluşturulması faydalı olacaktır.

İdarelerin işlemlerinin kanunlara ve diğer yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı konusunda denetim yapan Sayıştay denetçileri, denetim için gittikleri kurumlarda karşılaştıkları farklı durumlarında etkisiyle kanunların yorumlanması ve uygulanması konularında birer uzman olma niteliği taşımaktadırlar. Bu durum göz önüne alındığında kamu kurumlarının Sayıştay’dan eğitim talep edebilmeleri idarelerin ve çalışanların daha iyi bilgi sahibi olması, mevzuatı uygularken hata yapmamak adına nelere dikkat etmeleri gerektiği konusunda bilgilenmelerini sağlayacaktır. Ancak kamu idareleri bu konularda Sayıştay’dan yeteri kadar talepte bulunmamaktadırlar. Kamu idarelerine sağlanacak olan eğitim hizmetleri ile kamu görevlilerinin bilinçlendirilmesi sağlanmalıdır. Mevzuatı yorumlama ve uygulama konusunda denetçinin yeteri kadar bilgiye sahip olması, şüphesiz yapılan denetimlerin kalitesini arttıracaktır. Bu yüzden mevzuatın doğru olarak yorumlanabilmesi için denetçilere gerekli hukuki eğitimlerin verilmesi faydalı olacaktır.

Sayıştay’ın üye olduğu uluslararası kuruluşlarla olan çalışmalarının arttırılması gerek denetçilere gerek diğer ülkelerin yüksek denetim kurumlarında çalışan kişilere bakış açısı kattığı gibi bilgi alışverişinin de yapılması büyük fayda sağlamaktadır. Bu amaçla, uluslararası kuruluşlarla birlikte eğitimler ve konferanslar düzenlenmesi denetçilerin uluslararası standartlar hakkında daha iyi bilgilendirilmesini sağlayacağı gibi, yapılan bu çalışmalar denetim kalitesinin arttırılmasına ve yapılan denetimlerin uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesine de katkı sağlayacaktır.

Ülkemizde Sayıştay’ın yaptığı denetimler düzenlilik denetimi ve performans denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır. Düzenlilik denetimi kendi içinde mali denetimi ve uygunluk denetimini barındırmaktır. Kurumlar tarafından yapılan harcamaların ve elde edilen gelirlerin yer aldığı muhasebe sisteminin düzgün işletilmesi kontrol mekanizmasının sağlanması açısından hayati bir öneme sahiptir. Düzenlilik denetiminin bir parçası olarak da Sayıştay muhasebe sisteminin düzgün ve doğru işleyip işlemediğine ilişkin bir denetim gerçekleştirmektedir. Mahalli idarelerin kullandıkları muhasebe programlarının çeşitli firmalardan satın alınması sonucu farklı muhasebe programlarını kullanmaları uygulamada yanlışlıkların artmasına sebep olmakla birlikte, denetimlerin uygulanmasında da birtakım zorluklar meydana getirmektedir. Mahalli idareler için, bakanlıklar tarafından kullanılan Say-2000i muhasebe programı gibi bir muhasebe programının geliştirilmesi ve mahalli idarelerin muhasebe birimlerinde çalışan personellerin bu programların kullanışı açısından detaylı bir eğitime tabi tutulması muhasebe sisteminin doğru bir şekilde işlemesini sağlayacaktır.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimler sonucu yapılan hataların ve varsa ortaya çıkan kamu zararının sonucunda Sayıştay tarafından çeşitli raporlar düzenlenmektedir. Sayıştay tarafından düzenlenen bu raporlardan bazıları Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulmaktadır. Bu raporların Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulmasından sonra bu raporları görüşmek üzere diğer ülkelerde ki gibi uzman bir komisyon kurulması, idareler hakkında düzenlenen raporların etkinliğinin artmasını sağlayacaktır. Ayrıca mahalli idareler için düzenlenen raporların ilgili kamu idarelerine gönderilmesinin ardından idarelerin meclislerinde Sayıştay raporlarının görüşülmesi gerekmektedir. Ancak mahalli idarelerde bazen bu konuda aksaklıklar meydana gelmekte ve Sayıştay raporlarının mecliste görüşülmesine ilişkin yasal zorunluluk yerine getirilmemektedir. Yapılan bu hata sonucunda denetime giden denetçiler tarafından bu konu rapora alınsa da, bu hususa ilişkin başka herhangi bir yaptırımı bulunmamaktadır. Bu konuda yasal bir yaptırımın düzenlenmesi Sayıştay tarafından hazırlanan raporların etkinliğinin artmasını sağlayacaktır.

Ülkemizde uygulanmaya başlanan stratejik plana dayalı performans esaslı bütçeleme sisteminin bir gereği olarak kurumlar tarafından stratejik planlar ve faaliyet raporları hazırlanmaktadır. Ancak, kamu idareleri tarafından hazırlanan stratejik planların ve faaliyet raporların zaman zaman uzman personel tarafından hazırlanmadığı görülmektedir. Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçenin uygulanmaya başlamasına karşın niteliksiz olarak stratejik plan ve faaliyet raporları hazırlanması, idareler tarafından belirlenen hedeflere olan ulaşma oranlarının düşüklüğüne neden olmaktadır. Stratejik planların ve faaliyet raporlarının bu şekilde uzman ekipler tarafından hazırlanmaması sonucu, stratejik planların ve faaliyet raporlarının baz alınmasıyla Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinden yeteri kadar verim alınamamasına sebebiyet vermektedir. Ülkemizde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetiminin mali ve hukuki sonuç doğurmaması performans denetiminin yeterli etkiyi sağlamamasına neden olmaktadır. Sayıştay tarafından yapılan performans denetiminin hukuki ve mali sorumluluk doğurmuyor olması ve yerindelik denetiminin yapılmasının kanun koyucu tarafından kısıtlanması performans denetiminin diğer ülke Sayıştayları’nca uygulamada olan şekliyle yapılmamasına sebep olmaktadır. Değişen mali yönetim sisteminde performans denetiminin öneminin artmış olması ve uluslararası standartlara uygun olarak performans denetiminin gerçekleştirilmesi ile istenen faydanın sağlanabilmesi için gerekli mevzuat çalışmalarının yapılması faydalı olacaktır.

Her ne kadar yapmış olduğu denetim ile yargılama faaliyetleri tam olarak vatandaşlar tarafından kavranamamış olsa da Sayıştay’ın ürettiği raporlar gerek mecliste gerekse de ulusal basın kaynaklarında son zamanlarda oldukça konuşulmaktadır. Hesap verme bilincinin bürokratlarda da giderek artması Sayıştay raporlarının etkinliği açısından bir nevi destek olmaktadır. Çünkü hesap verme sorumluluğunun artması sonucunda Sayıştay tarafından hazırlanan raporlara verilen önem artmakta ve bürokratlar raporların gereklerini eksiksiz olarak yerine getirmektedirler. Bu yüzden hesap verme sorumluluğunun arttırılarak, kamu kaynaklarını kullanan ve/veya kamu gelirlerini elde eden kişilerin daha bilinçli hareket etmeleri sağlanmalıdır.

**KAYNAKLAR**

Akdoğan, A. (2014). Kamu Maliyesi (16. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgündüz, A. (1997). Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi. Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.

Aksoy, Ş. (1993). Kamu Bütçesi. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aksoy, Ş. (1996). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (4. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Altıntaş, A. ve Türkyener, M. (2012). Kamu Yönetiminde Dönüşüm ve Sayıştay Mali Denetimi. Ankara: Ankara Yayınevi.

Altuğ, F. (1999). Kamu Bütçesi (1. Baskı). Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.

Altuğ, F. (2000). Mali Denetim. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.

Atiyas, İ. ve Sayın, Ş. (1961). Siyasi Sorumluluk, Yönetsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru. İstanbul: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı Yayınları.

Barkhead, J. (1956). Goverment Budgeting. New York.

Batırel, Ö. F. (1990). Kamu Maliyesi Teorisine Giriş. İstanbul: Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.

Bulutoğlu, K. (1981). Kamu Ekonomisine Giriş (3. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Bulutoğlu, K. Ve Kurtuluş, E. (1981). Bütçe ve Kamu Harcamaları. İstanbul: Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları.

Bülbül, D., Ejder, H.L. ve Şahan, Ö. (2005). Devlet Bütçesi. Ankara: Gazi Kitabevi.

Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri. (10-11 Haziran 1983). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. (2016). Bütçe Hazırlama Süreci. 24.12.2016,

Can, İ., Şengöz, Y. ve Aydın, F. (2015). Mali Yönetim ve Denetim. Ankara: Gelirleri Kontrolörleri Derneği Yayınları.

Candan, E. (2007). Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi (Yayın no 2007/374). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Ceylan, F. B. (2010). Mali Denetim. Sayder Dış Denetim Dergisi Nisan-Mayıs-Haziran.

Coşkun, A. ve Karabeyli, L. (2008). Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Denetimi (Yayın no 1). 22. Maliye Sempozyumu. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Maliye Bölümü Yayını.

Coşkun, A. ve Karabeyli, L. (2010). Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu *Sayder Dış Denetim Dergisi,.* Nisan-Mayıs-Haziran. 146-164.

Coşkun, G. (1976). Bütçe Reformu “Nedenleri” ve Program Bütçe Sistemi. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları.

Coşkun, G. (2000). Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi (6. Baskı). Ankara: Turan Kitabevi Yayınları.

Çetinkaya, Ö. (2009). Türkiye’de Kamu İdarelerinde Stratejik Planlama ve Performans Program Çalışmaları. N. Edizdoğan, (Ed.), *Güncel Mali Konular.* Bursa: Dora Yayıncılık.

Çetinkaya, Ö. ve Edizdoğan, N. (2013). Kamu Bütçesi (4. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.

Çetinkaya, Ö., Eroğlu E. ve Taş K. (2011). Türkiye’deki Çok Yıllı Bütçeleme Uygulamasının Stratejik Planlar ve Orta Vadeli Mali Planlar Bağlamında Etkinliğinin Değerlendirilmesi. Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi 11(22), 119-146.

Demirkan, U. (1977). Kamusal Mali Denetim (Yayın no 172). Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları.

Edizdoğan, N. (2007). Kamu Maliyesi (9. Baskı). Bursa: Ekin Kitabevi.

Edizdoğan, N. ve Çetinkaya Ö. (2011). Kamu Bütçesi. Bursa: Ekin Kitabevi.

Egeli, H., Özen A. (2010). Teoride ve Uygulamada Bütçe Politikası. İzmir: Akademik Yayınlar Serisi.

Erdem, M., Şenyüz, D. Ve Tatıoğlu, İ. (1998). Kamu Maliyesi (2. Baskı). Bursa: Ekin Kitabevi.

Erdoğdu, M. (2013). Sosyal Harcamaların Kapsamı ve Türkiye’de Sosyal Bütçe. F. Altuğ, A. Kesik ve M. Şeker (Ed.) *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar* (53-93). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Erginay, A. (1957). Mukayeseli Bütçe. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Erginay, A. (1998). Kamu Maliyesi (17. Baskı). Ankara: Savaş Yayınları.

Erkan, V. (2008). Kamu Kuruluşlarında Stratejik Planlama (Yayın no 2759). Ankara: DPT Yayınları.

Erüz, E. (2006). Yerel Yönetimlerde Performans Esaslı Bütçeleme. İstanbul: Güncel Akademi.

Falay, N. (1987). Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri. İstanbul: Edebiyat Fakültesi Basımevi.

Falay, N. (1989). Maliye Tarihi (Ders Notları). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Feyzioğlu, B. N. (1969). Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe (3. Baskı). İstanbul: Fen Fakültesi Döner Sermaye Basımevi.

Gerçek, B., Bakar, F. (2013). Belirlilik İlkesi Açısından Türkiye’de Bütçe Gelirlerinin Değerlendirilmesi. F. Altuğ, A. Kesik ve M. Şeker (Ed.) *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar* (317-347). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Günay, A. (2007). Mali Disiplinin Sağlanmasında Anayasal Denk Bütçe Yaklaşımı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği (Yayın no 2007/375). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.

Güredin, E. (1998). Denetim (8. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Gürsoy, B. (1980). Kamusal Maliye İkinci Cilt Bütçe (Yayın no 436). Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

[http://www.bumko.gov.tr/TR,41/butce-hazirlama-sureci.html](http://www.bumko.gov.tr/TR%2C41/butce-hazirlama-sureci.html).

Huet, P., Morissens, M.L., Hatry, H.P. ve Wildavsky,A. (1975). Bütçe Tercihlerinde Rasyonalizasyon (Çev. A. Yaman). Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı.

INTOSAI (2004). Implementation Guidelines for Performance Auditing. Stockholm: Auditing Standart Committee.

INTOSAI (2012). Uluslarası Yüksek Denetim Kurumları Standartaları (ISSAI) -I- (Yayın no 3). (Çev. Ö. Karamollaoğlu, M. İnce, Ç. Aslankara, B. Erkan, N. Yeşilyurt, H. Saki ve S. Özer Ütük). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı 150. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları.

İlal, E. (1968). Magna Carta. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası Cilt 34 Sayı 1-4.* İstanbul. (210-242).

İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Kalenderoğlu, M. (2013). Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma (14. Baskı). Ankara: Agon Bilgi Akademisi.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik (2006), Resmi Gazete, Sayı: 26111, 17.03.2006.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlara Dair Tebliğ (2011), Resmi Gazete, Sayı: 28008, 28.07.2011.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), Resmi Gazete, Sayı: 25326, 24.12.2003.

Kazgan, H. (1987). İlk Osmanlı İstikrazı (Sayı 5). Dış Ticarette Durum Dergisi.

Kış, S. (2012). *Kuruluştan Cumhuriyet’e Sayıştay tarihi (1862-1923).* Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı 150. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları.

Köse, Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim (2. Baskı). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

Kuyucak, H. A. (1952). Bütçe. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.

Meriç, M. (1993). Osmanlı Bütçe Sistemi (Cilt 8, Sayı 1). Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi.

Morawitz, C. (1978). Türkiye Maliyesi (Yayın no 188). Ankara: Maliye Tetkik Kurulu.

Muhasebe-i Umumiye Kanunu, (1927), Resmî Gazete, Sayı:607, 14.06.1927.

Mutluer, K., Öner, E. ve Kesik, A. (2005). Bütçe Hukuku. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Mutluer, K., Öner, E. ve Kesik, A. (2007). Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi (1. Baskı).

Orhaner, E. (2000). Kamu Maliyesi (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Önder, İ. ve Uçkaç A (2010). Farklı ekonomik yapılarda ve Türkiye’de bütçeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 42.

Öner, E. (2001). Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare (Yayın no 2001/359). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı.

Özbilen, Ş. (2013). Devlet Bütçesi. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özen, A. (2008). Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği (Yayın no 2008/382). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Özer, İ. (1980). Devlet Maliyesi Cilt II. Ankara: Başbakanlık Basımevi.

Performans Programı Hazırlık Rehberi (2009). DPT.

Rençber, A. (2013). Program Bütçe Uygulaması ve Fransa Bütçe Reformu. F. Altuğ, A. Kesik ve M. Şeker (Ed.) *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar* (463-475). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Sayar, N. (1974). Kamu Maliyesi 2. Cilt Bütçe Prensipleri ve Tatbiki (5. Baskı). İstanbul.

Sayder (2010). Sayıştay Kanun Teklifi Hakkında Görüş ve Öneriler. Şubat.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği (2011), Resmi Gazete, Sayı: 28145, 17.12.2011.

Sayıştay Kanunu (2010), Resmi Gazete, Sayı: 27790, 19.12.2010.

Sönmez, N. (1994). Kamu Bütçesi ve Bütçe Politikası. İzmir: Anadolu Matbaacılık.

T.C. Anayasası (1924), Resmi Gazete, Sayı: 5905, 15.01.1945.

T.C. Anayasası (1982), Resmi Gazete, Sayı: 17863, 09.11.1982.

T.C. Maliye Bakanlığı. (1966). Devlet Bütçe İdaresinin Modernleştirilmesi (Yayın no 3). Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayınları.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2012). Kuruluşundan Cumhuriyet’e Sayıştay Tarihi 1862-1923 (Yayın no 4). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı 150. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2014). Denetim Raporlama Rehberi (Yayın no 2014/1). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2014). Düzenlilik Denetim Rehberi (Yayın no 2014/3). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2014). Düzenlilik Denetim Rehberi (Yayın no 2014/3). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2014). Performans Denetim Rehberi (Yayın no 2014/2). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2015). Tarihçe. 14.01.2017, <http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&Category> Id=10.

Taner, A. (2011). Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme, *Sayıştay Dergisi*,.83, 3-30.

Tekir, S. (1987). Düyun-ı Umumiye İdaresi ve Bu İdareye Terkedilen Gelirler (Rüsum-ı Sitte). İzmir: Bilkom Yayıncılık.

Tüğen, K. (2007). Devlet Bütçesi (6. Baskı). İzmir.

Türk, İ. (1975), Maliye Politikası (Amaçlar-Araçlar) ve Çağdaş Bütçe Teorileri (3. Baskı). Ankara: Doğan Yayınevi.

Yenice, E. (2006). Performans Denetimi ve Türkiye. Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme. (Ed.) Can AKTAN. Ankara: Seçkin Yayınları.

**ÖZGEÇMİŞ**

**KİŞİSEL BİLGİLER**

Adı Soyadı : Umutcan METİN

Doğum Yeri ve Tarihi : Ankara, 16.11.1990

**EĞİTİM DURUMU**

Lisans Öğrenimi : Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İktisat Bölümü

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

**İŞ DENEYİMİ**

Çalıştığı Kurumlar ve Yıl : T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2014-Halen

**İLETİŞİM**

E-posta Adresi : umutcanmetin@gmail.com

Tarih :