

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler

Ahmet ARSLAN

GİRİŞ

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde kamu harcama sürecini daha hızlı ve sağlam esaslara bağlamak, kamu mali yönetim sistemimizde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığın, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanması, sistemdeki dağınıklığın giderilmesi amacıyla 24.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayımlanmıştır.

Kanunun genel gerekçesinde; bu Kanun ile bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki - sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sistemi oluşturulması öngörülmektedir.

Söz konusu Kanun 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununu yürürlükten kaldırmaktadır.

Ahmet ARSLAN: 1976 Mardin – Midyat doğumlu olup 9 Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümü Mezunudur. Halen Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünde Muhasebat Kontrolörü olarak görev yapmaktadır.

Bu yazımızda 5018 sayılı Kanun ile kamu harcama sistemimizde yapılan temel düzenlemeler irdelenecek ve söz konusu düzenlemelerin kamu harcama sistemimizin yapısı ve sorunları karşısındaki olumlu ve olumsuz yönleri konusunda değerlendirmeler yapılacaktır.

Kanunda kamu mali yönetimi ve denetimi açısından getirilen önemli düzenlemeler şu başlıklar halinde ele alınabilir:

I. KAPSAM YÖNÜNDEN

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu sadece devlet tüzel kişiliğine dahil (genel bütçeli) idareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareler ile özel bütçe (mahalli) idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsamasına karşın, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu;

1- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan **genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin** mali yönetim ve kontrolünü kapsar.

2- Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de **uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla**, bu Kanun hükümlerine tabidir.

3- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu Kanunun sadece tanımlar, mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, bütçe türleri ve kapsamı, merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması ve görüşülmesi, kamu yatırım projeleri, genel uygunluk bildirimi, kamu hesapları ve mali istatistikler, dış denetim kamu idarelerinin sorumluluğu ile ilgili hükümlerin yer aldığı 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 43, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68 ve 76'ncı maddelerine tabidir.

Kanunda yapılan bu düzenlemelerle daha önceden 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa tabi olmayan örneğin TODAİ, TÜBİTAK, Türk Dil Kurumu, Türk Tarih Kurumu, TRT, TSE, Milli Prodüktivite Merkezi, MTA, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü, RTÜK, SPK, Kamu İhale Kurumu, BDDK, Rekabet Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, T.C Emekli Sandığı, SSK, BAĞ-KUR gibi kurum ve kuruluşlar mali yönetim ve denetim bakımından bu Kanun hükümlerine tabi olacaklardır.

Diğer taraftan Kanunun kapsam alanı konu itibariyle de genişletilmiş ve kanunda geniş şekilde tanımlanmış kamu gelir ve giderleri, taşınır ve taşınmaz mallar ile kamu borç yönetimini kapsayacak hükümlere yer verilmiştir.

Kanunun kapsam alanının genişletilmesi açısından yapılan düzenlemeler kamu mali yönetiminde ortak standartların uygulanması ve disiplin, bütünlük ve şeffaflığın sağlanması açısından gerekli ve olumlu düzenlemelerdir.

II. BÜTÇE TÜRLERİ, BÜTÇE HAZIRLIK VE UYGULAMA SÜRECİ YÖNÜNDEN

A- Bütçe Türleri

1050 sayılı Kanunda bütçe türleri;

- 1- Genel Bütçe,
- 2- Katma Bütçe,

3- Özel Bütçe ve bunlara bağlı döner sermaye bütçesi, şeklinde düzenlenmiş ve söz konusu Kanunda öngörülmemiş olmasına rağmen uygulamada fon bütçeleri de tesis edilmiştir. Ancak fonların kendi mevzuatlarında fon bütçelerinin hazırlık, uygulanma ve denetimleri bakımından 1050 sayılı Kanuna tabi olmadıklarına ilişkin hükümler konulduğundan söz konusu fonlar mali disiplinin bozulmasına ve kamu açıklarının artmasına neden olmuşlardır. Bu nedenle son yıllarda çıkarılan kanunlarla fonların tasfiyesi yoluna gidilmiş ve bir ölçüde bu yolla mali disiplin sağlanmaya çalışılmıştır.

5018 sayılı Kanunda yapılan düzenlemelerle; genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri hazırlanma ve uygulanmasını kapsayacak şekilde bütçe türleri;

- 1- Merkezi yönetim bütçesi,
- 2- Sosyal güvenlik kurumları bütçeleri,
- 3- Mahalli idareler bütçeleri olarak düzenlenmiştir.

Merkezi Yönetim Bütçesi, Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur. Merkezi yönetim bütçe kanunu, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur. Kanuna ekli (I) sayılı

çetvelde genel bütçeli idareler, (II) sayılı çetvelde özel bütçeli idareler, (III) sayılı çetvelde ise düzenleyici ve denetleyici kurumlar yer almaktadır.

Genel bütçe; Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı çetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir (Bakanlıklar, TBMM, Cumhurbaşkanlığı, yüksek yargı organları gibi).

Özel bütçe; Bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı çetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

5018 sayılı Kanunda düzenlenen özel bütçe 1050 sayılı Kanunda yer alan ve mahalli gelir ve giderleri kapsayan özel bütçeden farklı olarak Kanuna ekli (II) sayılı çetvelde yer alan (Üniversiteler, ÖSYM, TODAİ, TÜBİTAK, TRT, TSE, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu, Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü gibi) idarelerin bütçesidir.

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi; Özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı çetvelde yer alan (RTÜK, BDDK, SPK, Kamu İhale Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu gibi) her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi; Sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve bu Kanuna ekli (IV) sayılı çetvelde yer alan (T.C. Emekli Sandığı Genel Müdürlüğü, SSK, Bağ-Kur Genel Müdürlüğü, Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü gibi) her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Mahalli idare bütçesi; Mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir.

Kanunda ayrıca, kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı açıkça belirtilmiştir. Böylece fon bütçesi veya başka adlar altında bütçelerin oluşturulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Kanunda yapılan bu düzenlemelerle; katma bütçelerin, fonların kaldırılması ve 11.12.2007 tarihine kadar döner sermaye bütçelerinin kaldırılmasının öngörülmüş olması, kamu kaynaklarının kullanılmasında bütünlük, saydamlık ve verimliliğin sağlanması, kaynak israfının ve usulsüz işlemlerin önlenmesi bakımından yerindedir.

B- Bütçe Hazırlık Süreci

1050 sayılı Kanunda bütçe hazırlık süreci kısaca, bütçe tekliflerinin harcamacı kuruluşlar tarafından hazırlanıp Temmuz ayının sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderilmesi ve Maliye Bakanlığınca bu tekliflerin konsolide edilerek ve gelir bütçesi tasarısının hazırlanıp mali yılın başından en az 75 gün önce Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulması şeklinde düzenlenmiştir. Ancak uygulamada, bütçe hazırlık süreci 1050 sayılı Kanunda öngörülenden daha geniş ve ayrıntılı olarak çeşitli kurul (Yüksek Planlama Kurulu gibi) ve kurumların (DPT gibi) katılımı ve bütçe ile ilgili diğer dokümanların (Yıllık Ekonomik Rapor, Bütçe Gerekçesi gibi) düzenlenip Meclise sunulması şeklinde yürütülmüştür.

5018 sayılı Kanunda bütçe hazırlık süreci bütün bu kurul, kurum ve dokümanları da kapsayacak şekilde daha geniş ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre;

Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, **Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar** toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlar. **Orta vadeli program, aynı süre içinde Resmi Gazetede yayımlanır.**

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 ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli mali plan, **Haziran ayının onbeşine kadar** Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmi Gazetede yayımlanır.

Bu doğrultuda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi Maliye Bakanlığınca, Yatırım Genelgesi ve eki

Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ise Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanarak **Haziran ayının sonuna kadar** Resmi Gazetede yayımlanır.

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.

Kamu idareleri, merkez ve merkez dışı birimlerinin ödenek taleplerini dikkate alarak gider tekliflerini hazırlar. Genel bütçe gelir teklifi Maliye Bakanlığınca, diğer bütçelerin gelir teklifleri ilgili idarelerce hazırlanır.

Gider teklifleri, ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkan verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca belirlenmiş **kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine; gelir teklifleri ise ekonomik sınıflandırma sistemine uygun olarak** hazırlanır.

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 **Temmuz ayı sonuna kadar** Maliye Bakanlığınca gönderir. Kamu idarelerinin yatırım teklifleri, değerlendirilmek üzere aynı süre içinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına verilir.

Kamu yatırım projeleri 19.6.1994 tarihli ve 540 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ve ilgili diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde hazırlanır, uygulanır ve izlenir.

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin yatırım programında yer alan proje ödeneklerinin belirlenmesi sürecinde, bütçe bütünlüğünün sağlanması açısından Maliye Bakanlığı ile işbirliği yapar.

Bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan (üst kurullar) idarelerin yatırım nitelikli projelerine, bilgi için yılı yatırım programında yer verilir. Ayrıca, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin yatırımlarının uygulanması ve izlenmesine ilişkin usul ve esaslar Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca belirlenir.

Proje maliyeti, Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararında belirlenecek sınırın üzerinde bulunan afetlerle ilgili olanlar hariç yeni kamu yatırım projesi tekliflerinden; fayda-maliyet veya maliyet- etkinlik analizleri ile çevresel analizleri içerecek şekilde yapılabilirlik etüdü bulunmayan ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından incelenerek yapılabilirliği onaylanmamış projeler yatırım programına alınamaz.

Bütçe teklifleri Maliye Bakanlığına verildikten sonra, kamu idarelerinin 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.

Makro ekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin **en geç Ekim ayının ilk haftası içinde** Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesinden sonra, Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporu, **mali yıl başından en az yetmişbeş gün önce** Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere;

- a) Orta vadeli mali planı da içeren bütçe gerekçesi,
- b) Yıllık ekonomik rapor,
- c) **Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,**
- d) **Kamu borç yönetimi raporu,**
- e) **Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,**
- f) **Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,**

g) Kamu İktisadi teşebbüsleri ile kamu şirketi niteliğindeki kuruluşlar hariç olmak üzere, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin, hizmet amaçlarıyla ilgili olan diğer kurum ve kuruluşlarından Maliye Bakanlığınca belirlenecek olanların bütçe tahminleri,

h) Merkezi yönetim kapsamında olmayıp, merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesi,

eklenir.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini **Eylül ayı sonuna kadar** doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine, bir örneğini de Maliye Bakanlığına gönderirler.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezi yönetim bütçe kanun tasarisının metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibarıyla görüşür ve bölümler halinde oylar. Merkezi yönetim bütçe kanunu mali yıl başından önce Resmi Gazetede yayımlanır.

Kamu yatırım programı, merkezi yönetim bütçe kanununa uygun olarak Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından hazırlanır ve anılan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren on beş gün içinde Bakanlar Kurulu Kararıyla Resmi Gazetede yayımlanır.

Zorunlu nedenlerle merkezi 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. Cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle geçici bütçe uygulaması sona erer ve o tarihe kadar yapılan harcamalar ve girişilen yüklenmeler ile tahsil olunan gelirler cari yıl bütçesine dahil edilir.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerindeki ödeneklerin yetersiz kalması halinde veya öngörülmeyen hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir.

Kanunda düzenlenen bütçe hazırlık sürecini şu şekilde özetlemek mümkündür:

1- Bakanlar Kurulu **Mayıs ayının sonuna kadar** DPT'ce hazırlanan orta vadeli programı kabul eder ve söz konusu program Resmi Gazetede yayımlanır. Bütçe hazırlık süreci böylece başlamış olur.

2- Maliye Bakanlığınca **Haziran ayının onbeşine kadar** orta vadeli mali plan hazırlanır ve bu plan, Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmi Gazetede yayımlanır.

3- Bu doğrultuda, **Haziran ayının sonuna kadar** Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi Maliye Bakanlığınca, Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ise Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanarak Resmi Gazetede yayımlanır.

4- Kamu idareleri, merkez ve merkez dışı birimlerinin ödenek taleplerini dikkate alarak gider tekliflerini hazırlar. Genel bütçe gelir teklifi Maliye Bakanlığınca, diğer bütçelerin gelir teklifleri ilgili idarelerce hazırlanır.

5- Kamu idareleri, bütçe gelir ve gider tekliflerini gerekçeli olarak hazırlar ve yetkilileri tarafından imzalanmış olarak **Temmuz ayı sonuna kadar** Maliye Bakanlığına gönderir. Kamu idarelerinin yatırım teklifleri, değerlendirilmek üzere aynı süre içinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına verilir.

6- Makro ekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesinden sonra, Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporu, mali yıl başından **en az yetmişbeş gün önce** Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

7- TBMM'ce kabul edilen merkezi yönetim bütçe kanunu Cumhurbaşkanı tarafından onaylandıktan sonra mali yıl başından önce Resmi Gazetede yayımlanır.

Kanunda bütçe hazırlık sürecinin ayrıntılı ve geniş olarak düzenlenmesi özellikle bütçelerin kalkınma planları, ekonomi politikaları ve konjunktürel gelişmelerle bağlantısının kurulması ve parlamentonun

kamu gelir ve giderleri konusunda daha fazla bilgi sahibi olması açısından olumludur.

Ancak bütçe hazırlık sürecinde, uygulamada Maliye Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı arasında kopukluğu giderecek ve bu iki kurumun işbirliği ve koordinasyon içinde çalışmasını sağlayacak mekanizma konusunda yeterli düzenlemeler Kanunda yapılmamıştır. Kamu yatırım bütçesi ödeneklerinin hazırlanmasında DPT'ye daha fazla yetki verilmiş olması söz konusu ödenek tekliflerinin hazırlanma sürecini uzatacak ve zorlaştıracak niteliktedir. Bilindiği üzere DPT icracı bir kuruluş değil merkezi yönetime planlama ve danışma konusunda yardımcı olan bir kuruluş niteliğindedir.

Bu nedenle bütçe hazırlama sürecinde koordinasyon konusunda asıl sorumlu kuruluşun Maliye Bakanlığı olması gerekir. Maliye Bakanlığı örneğin yatırım projeleri konusunda DPT'den gerekli bilgi ve belgeleri aldıktan sonra harcamacı kuruluşlarca hazırlanan yatırım ödenek tekliflerini, bu bilgi ve belgeleri (gerekirse DPT'den uzman personelin iştirakiyle) inceleyip konsolide edebilir. Bu şekilde yatırım bütçelerinin daha çabuk hazırlanması ve yatırım bütçesi ödeneklerinin hazırlanmasında sorun olan Maliye-DPT işbirliği ve koordinasyon problemi de giderilmiş olur.

Diğer taraftan Kanunda **“Bütçe teklifleri Maliye Bakanlığına verildikten sonra, kamu idarelerinin yetkilileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılabilir.”** ifadesi ülkemizde 1973 yılından beri uygulanmakta olan program bütçe sisteminin amacı ve niteliğiyle bağdaşır nitelikte değildir. Çünkü klasik bütçe sisteminden farklı olarak program bütçe sisteminde harcamacı kuruluşların alternatif programlar geliştirmesi ve program analizi yapması, amaç ve hedeflerini değerlendirmesi gereklidir. Bütçe teklifleri konusunda Maliye Bakanlığı ile kamu idarelerinin yetkilileri arasında gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılması geleneksel (klasik) bütçe sisteminden kalma alışkanlıkların sürdürüldüğünü göstermektedir.

Kanun; bütçe hazırlık sürecinde harcamacı kuruluşlarla Maliye Bakanlığı arasında uygulamada yapılan “pazarlık” yanlısını resmileştirilmiş hale getirmektedir.

C. Bütçenin Uygulanması ve Harcama Süreci

Bütçenin uygulanması bakımından harcama süreci şu şekilde düzenlenmiştir.

- 1- Ödeneklerin Kullanılması
- 2- Yüklenmeye (Taahhüde) Girişilmesi
- 3- Harcama Yetkilisi Tarafından Harcama Talimatı Verilmesi
- 4- İşin Gerçekleştirilmesi (Mal ve Hizmetin Alınması) ve Belgelendirme
- 5- Bu İşlemlerin Mali Kontrol Yetkilisince Kontrol Edilmesi
- 6- Muhasebe Yetkilisi Tarafından Ödeme Yapılması.

1. Ödeneklerin Kullanılması

A- Ödeneklerin Kullanılmasında Uyulması Gereken Esaslar

Bütçe ödeneklerinin kullanılmasında aşağıda belirtilen esaslara uyulur:

a) Bütçe ödeneklerinin kullanımının önceden planlanabilmesi amacıyla, bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri ile genel bütçeden yardım alan ekli (II) sayılı cetvele dahil **idareler, 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) Genel bütçeden yardım almayan ekli (II) sayılı cetvele dahil idareler, sürdürülebilir finansman durumlarını dikkate alarak, ayrıntılı harcama programlarını hazırlar ve bir örneğini de merkezi yönetim bütçe kanununun yürürlüğe girdiği ilk ay içinde Maliye Bakanlığına gönderir. Bu idareler, aylık uygulama sonuçlarını da izleyen ay içinde Maliye Bakanlığına göndermek zorundadır.

c) Sosyal güvenlik kurumları ile genel bütçeden yardım alan ekli (II) sayılı cetvele dahil idareler, hizmetleriyle ilgili aylık finansman programlarını vize edilmek üzere merkezi yönetim bütçe kanununun yürürlüğe girdiği ilk ay içinde Maliye Bakanlığına gönderir. Bu programlar Maliye Bakanlığınca vize edilmeden, bu idarelerin bütçelerine yardım

yapılamaz. Bu idareler, aylık uygulama sonuçlarını izleyen ay içinde Maliye Bakanlığına göndermek zorundadır.

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 mali yılda ödenemeyen ve emanet hesabına alınamayan zamanaşımına uğramamış geçen yıllar borçları ile ilama bağlı borçlar, ilgili kamu idaresinin cari yıl bütçesinden ödenir.

e) Cari yılda kullanılmayan ödenekler yıl sonunda iptal edilir. Ancak, kamu idarelerinin bütçelerinde cari yıl içinde kullanılmayan ödeneklerinden merkezi yönetim bütçe kanununda belirtilenler ertesi yıla devredilebilir. Ödenek devir işlemlerini yapmaya, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanı, diğer kamu idareleri için üst yönetici yetkilidir.

f) Genel veya kısmi seferberlik, savaş ilanı veya Bakanlar Kurulu kararıyla zorunlu askeri hazırlıkların yapıldığı olağanüstü hallerde Milli 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.

B) Ödenek Türleri ve Ödenek Aktarmaları

5018 sayılı Kanunda ödenek türleri

1- Yedek ödenek,

2- Ek ödenek,

3- Örtülü ödenek,

olarak belirtilmiştir.

1- Yedek Ödenek

Merkezi yönetim bütçe kanununda belirtilen hizmet ve amaçları gerçekleştirmek, ödenek yetersizliğini gidermek veya bütçelerde öngörülme­yen hizmetler için, bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan idarelerin bütçelerine aktarılmak üzere, genel bütçe ödeneklerinin **yüzde ikisine kadar** Maliye Bakanlığı bütçesine yedek ödenek konulabilir. Bu ödenekten aktarma yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir.

Mali yıl içinde yedek ödenekten yapılan aktarmaların tür, tutar ve idareler itibarıyla dağılımı **yılın bitimini takip eden on beş gün içinde** Maliye Bakanlığınca ilan edilir.

Kanunda yedek ödenek açısından getirilen yenilik, yedek ödenek tutarına kanunla sınır konulması ve yedek ödenekten yapılan aktarmalar konusunda kamuoyunun bilgilendirilmesi esasının öngörülmesidir.

2- Ek Ödenek

Kanunun 19'uncu maddesinde; Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerindeki ödeneklerin yetersiz kalması halinde veya öngörülme­yen hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabileceği belirtilmiştir.

3- Örtülü Ödenek

Örtülü ödenek; kapalı istihbarat ve kapalı savunma hizmetleri, Devletin milli güvenliği ve yüksek menfaatleri ile Devlet itibarının gerekleri, siyasi, sosyal ve kültürel amaçlar ve olağanüstü hizmetlerle ilgili Hükümet icapları için kullanılmak üzere Başbakanlık bütçesine konulan ödenektir. Kanunlarla verilen görevlerin gerektirdiği istihbarat hizmetlerini yürüten diğer kamu idarelerinin bütçelerine de örtülü ödenek konulabilir. **İlgili yılda bu amaçla tahsis edilen ödenekler toplamı, genel bütçe başlangıç ödenekleri toplamının binde beşini geçemez.**

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

Ödenek Aktarmaları

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmaları **kanunla** yapılır.

Ancak, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin yılı bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe **yüzde beşine kadar** bütçeleri içinde ödenek aktarması yapabilirler. Bu şekilde yapılan aktarmalar, yedi gün içinde Maliye Bakanlığına bildirilir.

Böylece daha önce bütçe içinde ödenek aktarmaları konusunda Maliye Bakanına tanınan yetki 5018 sayılı Kanunla belli bir ölçüde harcamacı kuruluşlara tanınmış olmaktadır.

Diğer taraftan Kanunda ödenek aktarmaları konusunda bazı sınırlamalar da getirilmiştir. Buna göre;

- 1- Personel giderleri tertiplerinden,
 - 2- Aktarma yapılmış tertiplerden,
 - 3- Yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden,
- diğer tertiplere aktarma yapılamaz.

C- Merkez Dışı Birimlere Ödenek Gönderme

Kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri, merkez dışı birimlere, ihtiyaçlarında kullanılmak üzere **Ödenek Gönderme Belgesi** düzenlemek suretiyle ödenek gönderirler.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ödenek gönderilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanı yetkilidir.

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.

2- Yüklenmeye Girişilmesi ve Harcama Talimatı Verilmesi

A) Yüklenmeye Girişilmesi

Harcama yetkilileri, tahsis edilen ödenekler dahilinde yüklenmeye girebilirler. Yüklenme, usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir ödeme yükümlülüğüne girilmesidir.

Bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girişilemez. **Yüklenme süresi mali yılla sınırlıdır.** Yüklenmeye girişilen tutara ait ödenekler saklı tutulur; başka iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması için kullanılamaz.

Kanunda içinde bulunan yıl için yapılan yüklenmeler yanında gelecek yıl ve yıllara geçici yüklenmelere ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır.

1) Ertesi Yıla Geçici Yüklenme

5018 sayılı Kanun gelecek yıla geçici yüklenme yapılabilecek iş ve hizmet çeşitleri bakımından 1050 sayılı Kanuna göre daha genişletici bir düzenleme getirmiştir. Buna göre; niteliğinden dolayı mali yılla sınırlı tutulamayan ve sürekliliği bulunan aşağıdaki iş ve hizmetler için; her iş itibarıyla, **bütçelerinde öngörülen ödeneklerin yüzde ellisini, izleyen yılın Haziran ayını geçmemek ve yüklenme süresi on iki ayı aşmamak üzere, ilgili üst yöneticinin onayıyla** ertesi yıla geçen yüklenmelere girişilebilir:

a) Türk Silahlı Kuvvetlerinin yapım, onarım, etüt ve proje işleri, araştırma-geliştirme projeleri, giyecek ve yiyecek alımları, makine-teçhizat, silah-mühimmat-teçhizat alımlarıyla bunların bakım, onarım ve imalat işleri,

b) Yiyecek, yakacak, akaryakıt ve madeni yağ ihtiyaçları,

- c) Temini ve korunması güç olan ilaç, aşı, serum ve tıbbi sarf malzemeleri,
- d) Süreli yayın alımı, taşıma, temizlik ve yemek hizmetleri,
- e) Taşıtların zorunlu mali sorumluluk sigortası,
- f) Makine-teçhizat bakım ve onarım işleri, bilgisayar sistem ve santralleri ile elektronik bilgi erişim hizmetleri.

2) Gelecek Yıllara Yaygın Yüklenmeler

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, bir mali yıl içinde tamamlanması mümkün olmayan yatırım projeleri için Maliye Bakanlığı ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının görüşü üzerine, gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişebilir.

B) Harcama Talimatı Verilmesi

Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

3- İşin Gerçekleştirilmesi (Tahakkuku)

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 yetkilisinin ödeme emri belgesini imzalaması 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.

4- Bu İşlemlerin Mali Kontrol Yetkilisince Kontrol Edilmesi

Harcama sürecinde yapılan hemen hemen bütün mali işlemler ödeme öncesinde mali kontrol yetkilisince kontrol edilir.

Harcama öncesi kontrol süreci; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri malî kararları kapsar.

Harcama öncesi kontrol görevi, ilgili kamu idaresinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde malî kontrol yetkilisi tarafından yürütülür. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin merkez dışı birimlerinde harcama öncesi kontrol görevi il defterdarlıkları tarafından yerine getirilir.

Malî kontrol yetkilisi, alınacak malî kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol eder. **Malî kontrol yetkilisi tarafından vize edilen veya uygun görüş verilen malî işlemler gerçekleştirilir.**

Harcama öncesi kontrol sürecinde uygun görülmeyen veya vize edilmeyen işlemlerin gerekçesi harcama yetkilisine yazılı olarak bildirilir. Harcama yetkilisinin ısrarı halinde, malî kontrol yetkilisine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmiş olması kaydıyla malî işlemler gerçekleştirilir. **Bu durumda harcama yetkilisi, kişisel sorumluluk üstlenmiş sayılır ve bu işlemler en geç beş iş günü içinde malî kontrol yetkilisince ilgili üst yönetici ile Maliye Bakanlığına ve Sayıştay'a bildirilir.**

5- Muhasebe Yetkilisi Tarafından Ödeme Yapılması

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- a) Yetkililerin imzasını,
- b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,

d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Malî kontrol yetkilisine de bildirilmek şartıyla, belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere **en geç bir iş günü içinde** gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir.

Kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılamaması halinde giderler, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödenir. Ancak, sırasıyla kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilir.

Malî yıl içinde ödeme emri belgesine bağlandığı halde, hak sahibinin talep etmemesi veya başka nedenlerle ödenemeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve buradan ödenir. **Ancak, hesaba alındığı malî yılı izleyen beşinci yıl sonuna kadar talep edilmeyen emanet hesaplarındaki tutarlar bütçeye gelir kaydedilir.** Gelir kaydedilen tutarlar, mahkeme kararı üzerine ödenir.

İlgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde alacaklıları tarafından geçerli bir mazerete dayanmaksızın, yazılı talep edilmediğinden veya belgeleri verilmediğinden dolayı ödenemeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak kamu idareleri lehine düşer.

Kanunda yapılan bu düzenlemelerle daha önce saymanlar (muhasebe yetkilisi) tarafından ödeme aşamasında; giderin mevzuata, bütçe tertibine ve ödeneğine uygun olup olmadığı hususları bakımından yapılan inceleme artık muhasebe yetkilileri tarafından yapılmayacaktır. Bu durumda ödeme aşamasında bu açıdan aykırı bir işlem söz konusu olduğunda muhasebe yetkilisi gideri ödememe ve dolayısıyla harcama yetkilisinden sorumluluk üstlenmesini isteme gibi bir yetkiye sahip değildir. Saymanın yetkisi yukarıda 4 bent halinde sayılan konularla (yetkililerin imzası, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olması, maddi hata bulunup bulunmadığı, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgiler) ile sınırlı olacaktır. Bu noktalarda bir eksiklik

bulduğunda muhasebe yetkilisi kesinlikle ödeme yapamaz. Ancak söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar giderildikten sonra ödeme yapılabilir. 5018 sayılı Kanun 1050 sayılı Kanundaki hükümlere benzer şekilde bu noktalarda ita amirlerinin (harcama yetkililerinin) sorumluluk üstelenmeleri yoluyla giderin ödenmesine imkan vermemiştir.

Bu durum karşısında mevzuata, ödeneğine ve bütçe tertibine aykırı olarak yapılmış bir ödemeden dolayı kim sorumlu olacaktır? Böyle bir durumda muhasebe yetkilisi (bu hususlarda inceleme yetkisi bulunmadığından) dışında harcama sürecinde görev alan herkes (harcama yetkilisi, mali kontrol yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri gibi) sorumlu olacaktır.

Diğer taraftan, örneğin kanuna aykırı olmakla birlikte suç konusu da teşkil eden ve bir ödeme evrakı muhasebe yetkilisinin önüne geldiğinde muhasebe yetkilisi ödeme yapacak mıdır? Bilindiği gibi Anayasa ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu hükümlerine göre suç konusu emir hiçbir surette yerine getirilemez, yerine getiren kimse sorumluluktan kurtulamaz. Bu nedenle suç konusu teşkil eden bir ödemeyi (örneğin evrak üzerinde yaptığı incelemede sözleşmede öngörülen mal miktarından daha az olarak malın alındığını) gören muhasebe yetkilisi öğrendiği suçu haber verme hükümleri gereğince ödeme yapmamalı ve suç konusu teşkil eden bu durumu yetkili mercilere intikal ettirmelidir. Böyle davranmayıp ödeme yaptığı takdirde kendisi de suç (öğrendiği suçu haber vermeme veya başka nitelikteki bir suç) işlemiş olacak ve bu nedenle hakkında cezai ve idari yaptırımlar uygulanabilecektir.

5018 sayılı Kanunda yapılan düzenlemeler sonucunda harcama sürecini şu şekilde özetlemek mümkündür:

Bütçeden bir harcama yapılabilmesi ödenek tahsisini müteakip harcama yetkilisinin harcama talimatı ile başlayacak, bu talimata göre gerçekleştirme görevlileri harcamayı tahakkuka bağlayacak, harcama yetkilisi bu tahakkuku verile emri üzerinde ödeme talimatına dönüşürecek, bu aşamaya gelene kadarki sürecin tamamında mali kontrol yetkilisi her işlemi (ödenek tahsisi, yüklenmeye girişilmesi, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri düzenlenmesi ve bu arada harcama yetkilisi tarafından alınacak veya icra edilecek harcamaya bağlı her türlü mali işlem ve kararları) vize edecek, son aşamada harcama yetkilisi tarafından verile emrine bağlanan tahakkuk, mali kontrol yetkilisi tarafından bütçe tertibine ve mevzuata uygunluk kontrolü de yapıldıktan sonra, muhasebe

yetkilisinin önüne gelecek, muhasebe yetkilisi de maddi hata, hak sahibinin kimliği belgelerin tam olması, yetkili imzaların tamam olup olmadığına yönelik kontrollerini yaptıktan sonra ödemeyi yapacaktır.

Kanunda harcama süreci kural olarak yukarıda belirtilen aşamalar şeklinde işlemesine ve bir ödemenin yapılabilmesi için işin yaptırılmış, mal veya hizmetin teslim alınmış olmasının gerekmesine karşın, zorunlu ve ivedi belli durumlarda 1050 sayılı Kanundaki avans müessesesine paralel olarak 5018 sayılı Kanunda da **ön ödeme** müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre;

Harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla; ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi giderler ve her yıl merkezî yönetim bütçe kanununda belirlenecek tutarların altında kalan giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabilir.

5018 sayılı Kanunda ön ödemeyi gerektiren durumlar 1050 sayılı Kanuna göre daha geniş olarak (tahakkuk işleminde zorunluluk durumunu aramadığı için) düzenlenmiştir.

Sözleşmesinde belirtilmek ve **yüklenme tutarının yüzde otuzunu geçmemek üzere**, yüklenicilere, teminat karşılığında bütçe dışı avans ödenebilir. İlgili kanunların bütçe dışı avans ödenmesine ilişkin hükümleri saklıdır.

Açılmış akreditiflere ilişkin kredi artıkları ertesi yıla devredilmekle birlikte ödenekleri iptal olunur. Devredilen kredi artıklarının karşılığı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde üst yönetici tarafından ilgili idare bütçesinde açılacak özel bir tertibe ödenek kaydolunur.

Sözleşmelerin bitim tarihlerinde henüz bir kısım hizmet yerine getirilememiş veya zorunlu nedenlerle sözleşmenin uygulanmasına başlanılamamış ancak, ilgili idarece ek süre verilmiş ve bu süre ertesi malî yıla taşınmış ise; yıl sonunda yüklenme artığı devredilir ve bu tutarlara ilişkin ödenekler hakkında akreditiflerle ilgili hükümler uygulanır. Devredilen yüklenme artığı karşılığı hizmet ek süre içinde yerine getirilerek kanıtlayıcı belgeleri verildiğinde, tutarı hizmetin yapıldığı yıl bütçesine gider kaydıyla ödenir.

Her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde **avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde** muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür. Süresi içerisinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

III. SORUMLULAR VE SORUMLULUKLARI YÖNÜNDEN

A- Sorumlular

1050 sayılı Kanunda sorumlular;

- 1- İta amiri
- 2- Tahakkuk memuru
- 3- Sayman
- 4- Kanunun 22'nci maddesinde belirtilen görevliler olarak sayılmıştır.

5018 sayılı Kanunda ise sorumlular;

Siyasi açıdan bakanlar ve idari açıdan üst yöneticiler yanında harcama sürecinde idari ve mali açıdan;

- 1- Harcama yetkilisi
 - 2- Mali kontrol yetkilisi
 - 3- Gerçekleştirme görevlileri
 - 4- Muhasebe yetkilisi
- şeklinde sayılmıştır.

Yani 5018 sayılı Kanunla mevcut uygulamadaki tahakkuk memuru ve saymanın mali sorumluluğu yanında ita amirleri (harcama yetkilileri), mali kontrol yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileri de mali sorumluluk kapsamına dahil edilmektedir.

Kanunda ayrıca, harcama yetkilisi, malî kontrol yetkilisi veya muhasebe yetkilisi sıfat ve görevinden ikisinin aynı kişide birleşmeyeceği, bu görevleri yürütenlerin, bu Kanunda belirtilen görev ve yetkileri dışında harcama sürecinde başka görev alamayacakları belirtilmiştir.

1) Harcama Yetkilisi

Harcama yetkilisi; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimlerinde harcama yetkililerinin görev unvanları itibarıyla tespitine ve harcama yetkisinin devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.

Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

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

2) Mali Kontrol Yetkilisi

Mali kontrol yetkilisinin görevi, Kanunda harcama öncesi mali kontrol olarak düzenlenmiştir. Harcama öncesi kontrol süreci; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri malî kararları kapsar.

Malî kontrol yetkilisi, alınacak malî kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol eder.

Malî kontrol yetkilileri, harcama talimatlarının kullanılabilir ödenek tutarına, tertibine ve ayrıntılı harcama programına uygunluğuna ve harcamaların bütçe ve gider kanunları ile diğer ilgili mevzuata uygunluğuna ilişkin yaptıkları vizelerden ve verdikleri uygun görüşlerden dolayı sorumludur. Malî kontrol yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

3) Gerçekleştirme Görevlileri

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.

Kanunda harcama yetkilileri tanımlanmamış ancak; bunların kimler olabileceği harcama yetkilisi tarafından verilecek harcama talimatlarında belirtileceği hükme bağlanmıştır.

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

4) Muhasebe Yetkilisi

Gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması muhasebe hizmetidir.

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- a) Yetkililerin imzasını,
- b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Malî kontrol yetkilisine de bildirilmek şartıyla, belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir.

Muhasebe yetkilileri, ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludur. Muhasebe yetkililerinin sorumluluğu incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

B- Sorumlulukları

Kanunda; harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi ve mali kontrol yetkilisinin yaptıkları işlemlerden dolayı sorumlu oldukları belirtilmiştir. Kanunda yapılan düzenlemelerle harcama sürecinde görev alanların mali sorumlulukları yanında idari sorumlulukları da belirtilmiştir.

Kanunun “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8’inci maddesinde; Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları belirtilmiştir.

İdari sorumluluk kavramı gereğince sorumluluk genişletilmiş olmaktadır. Ancak bu durumda net olarak kimin sorumlu olduğu açıkça anlaşılammaktadır. Rol ve sorumlulukların net olması IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü’nün (Code of Good Practices on Fiscal Transparency) temel şartlarından biridir. Rol ve sorumluluk net olarak belirtilmediği için örneğin yapılan fazla veya yersiz bir ödemede sorumluluk harcama yetkilisine mi, mali kontrol yetkilisine mi, gerçekleştirme görevlisine mi yoksa muhasebe yetkilisine mi ait olacaktır? Veyahut bunların hepsine mi? Hepsi sorumlu olacaksa net olarak kimin sorumlu olduğu anlaşılamaz duruma gelmektedir.

Kanunda sorumluluğun niteliği, kime karşı olduğu ve nasıl belirleneceği hususları açık değildir.

1050 sayılı Kanunda sorumluluk bakımından temel eksikliklerinden birisi ita amirlerinin kural olarak mali sorumluluklarının bulunmayışıydı. Bu durum sorumluluğun tahakkuk memuru ve saymanın üzerine yıkılmasına ve dolayısıyla ita amirlerinin harcama sürecinde gereken dikkat ve özeni göstermemesine ve kanuna aykırı ödemelerin yapılmasına sebebiyet vermelerine yol açıyordu.

Söz konusu Kanundaki bu eksiklik ve yanlışlık ita amirlerinin (harcama yetkililerinin) de mali sorumluluklarının hükme bağlanması şeklinde düzeltilebilirdi. Ancak 5018 sayılı Kanunun mevcut durumdan daha açık ve dünyadaki gelişmelere uygun mali sorumluluk kavramı getirmemektedir.

Burada özellikle Kanunun amacı ve niteliği ile bağdaşmayan mali kontrol yetkilisi müessesesi üzerinde de durmak gerekmektedir. Kanunun 59'uncu maddesine göre mali kontrol yetkilisi adı altında sadece harcama öncesi kontrol görevlerini yürütecek yeni kadrolar oluşturulmaktadır. Merkezde bu görevliler harcamacı kuruluşun memuru olacaklar, taşrada ise bu görev defterdarlıklarca, yani Maliye Bakanlığı tarafından yürütülecektir. Yine aynı maddeye göre Maliye Bakanlığınca tür ve tutar itibarıyla belirlenecek mali kararlar mali kontrol yetkilisinin vize veya uygun görüşü alındıktan sonra uygulanabilecektir. Merkezde yeni kadro ve yeni kontrol ünitesi oluşturulmasına ve dolayısıyla harcama sürecini uzatıp hantallaştırmasına rağmen mali kontrol yetkilisinin harcamacı kuruluşun memurları olması sebebiyle, mali karar alma ve uygulamada inisiyatif yeni kadrolara atanacak ve harcamacı kuruluşun aldığı hemen her türlü mali kararların uygulanmasına vize veya uygun görüş verecek bir yaklaşımı yetki devri ve hesap verilebilirlik açısından anlamak ve kabul etmek mümkün değildir. Kanun mevcut mali kontrol sisteminin de ötesine giderek, Sayıştay'ın devreden çıkmasına rağmen, mali kararları taşrada Maliye Bakanlığı ve mali kontrol yetkilisinin vize ve uygun görüşüne ve ödemededen öncede hem mali kontrol yetkilisinin ve hem de saymanın (muhasabe yetkilisi) mali kontrolüne tabi tutarak yeni kontrol noktaları yaratmakta ve harcama sürecini uzatmaktadır. Yani daha çok kontrol noktaları ve daha çok kontrol görevlisi sisteme dahil edilerek mali kontrol sulandırılmaktadır.

Kanunun 58'inci maddesine göre mali kontrol yetkilisinin iki fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlar;

- 1- Harcama yetkililerinin aldığı mali kararları vize etmek ve uygun görüş vermek,
- 2- Uygunluk denetimi yapmak.

Taşrada defterdarlıklar bünyesinde görevlendirilecek olan mali kontrol yetkilileri hem il merkezlerinde ve hem de bağlı ilçelerde harcama yetkililerince alınan belli tutardaki mali kararları uygulamaya konulmadan önce vize edecekler veya uygun görüş verecekler; ayrıca ödeme aşamasında uygunluk denetimi yapacaklardır. Böylece mevcut sistemde bir defa Maliye Bakanlığına gelen sözleşme ve taahhüt tasarıları gibi harcama kararları, uygulamadan önce vize edilmek veya uygun görüş verilmek, ödeme aşamasında muhasebe yetkilisinden önce uygunluk denetimi için mali kontrol yetkililerine, ayrıca ödeme aşamasında Kanunun 61'inci maddesindeki yetkiye istinaden muhasebe yetkililerine ait olmak üzere en az 3 aşamada harcamacı kuruluş dışında Maliye Bakanlığının memurlarınca denetlenecektir.

Getirilen yapının taşrada nasıl örgütleneceği ve belirtilen işler kapsamında uygulamanın nasıl olacağı, defterdarlıklarda yeni birim/ birimler kurulup kurulmayacağı belirsizdir. Yalnız sıralanan görev ve yetkiler Defterdarlıklarca hali hazırda yürütülen taahhüt ve sözleşme tasarılarının vizesi ile kıyas götürmeyecek bir durumdur. Eğer öngörülen görev ve yetkilerin (Maliye Bakanlığı bir kısmını Kanunda aldığı yetki çerçevesinde elimine etse bile) gerçekten yerine getirilmesi isteniyorsa, taşrada yalnızca genel bütçeye dahil kurumlar için mevcut saymanlık adedi kadar birim ve bu saymanlıklarda çalışan personel kadar personele ihtiyaç vardır. Bu durumda en az 1200 birim kurulması gerekeceği gibi 13.000-15.000 arası personele ve dolayısıyla da yeni kadroya ihtiyaç duyulacaktır.

Kanunda harcama öncesi mali kontrole ilişkin olarak getirilen düzenlemeler hem dünyadaki gelişmeler hem de Avrupa Birliğinin yaklaşımları ile ters yöndedir. Çünkü dünyada ve Avrupa'da mali yönetime yaklaşım, harcamacı kuruluşlarca hazırlanan bütçelerin derlenip Meclise sunulması ve bütçe hazırlanmasına ve uygulanmasına ilişkin standartların belirlenmesi dışındaki mali karar alma ve uygulamada harcamacı kuruluşlara yetkilerin devredilmesi, böylece kurum politikalarının ve bütçe uygulamalarının bu kurumlarca belirlenmesi, bunun sonunda da aldıkları kararların ve kullandıkları mali kaynakların hesabını kendilerinin vermeleri yönündedir.

Diğer taraftan mali kontrol yetkililerinin nasıl ve hangi durumlarda mali sorumluluğa sahip olacakları belli değildir. Yani mali kontrol yetkililerinin ödeme aşamasında yapacakları uygunluk denetiminin kapsamının ne olacağı, maddi zararlardan mali kontrol yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve harcama yetkililerinin ayrı ayrı mı yoksa müteselsil olarak mı sorumlu tutulacakları belli değildir. Kanun ile

harcama süreci kısaltılmayıp, anti-reform olarak ifade edilebilecek şekilde daha da uzamaktadır.

Kanunun 58'inci maddesinde mali kontrol yetkilisine verilen yeterli ödeneğin olması, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ve mevzuata uygunluk gibi görevler ihale komisyonlarına katılacak maliye memurlarına yaptırılabilir. Bu komisyonlara katılacak maliye memurlarının görevleri yeniden tanımlanıp, ihale komisyonlarındaki rol ve sorumlulukları, mali işlemlere ilişkin olarak sınırlandırılabilir.

Bu nedenle mali kontrol yetkilisine sistem içinde gerek yoktur. Mali sorumluluk esas olarak harcama yetkililerine ve ayrıca kendilerine verilen mali kontrol göreviyle sınırlı olmak üzere saymanlara ait olmalıdır. Bunların dışında gerçekleştirme memurlarının sorumluluğu idari sorumluluk çerçevesinde yöneticilere karşı olmalıdır. Bu gerçekleştirme memurlarının Devlete verdikleri zararın, cezai yaptırımlara ilave olarak, kendilerinden tazmin edilmesine engel değildir.

IV. MALİ KONTROL VE DENETİM YÖNÜNDEN

5018 sayılı Kanunda mali kontrol ve denetim 4 şekilde düzenlenmiştir:

- 1- Harcama Öncesi Mali Kontrol
- 2- Harcama Sonrası İç Denetim
- 3- Dış Denetim
- 4- Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento denetimi

1- Harcama Öncesi Mali Kontrol

A) Mali Kontrolün Niteliği ve İşleyişi

1050 sayılı Kanun harcama öncesi kontrol süreci;

1- Ödenek dağıtımının ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığınca vizeye tabi tutulması

2- Sayıştay'ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi şeklinde düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanunda ise harcama öncesi kontrol işlemi iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak düzenlenmiştir. Söz konusu Kanuna göre iç kontrol, kamu idarelerinin malî işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir

şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleri şeklinde tanımlanmıştır.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.

Kanunda iç kontrolün amacı;

- a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- e) İç kontrol faaliyetlerinin nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmasını sağlamak olarak belirtilmektedir.

Harcama öncesi kontrol süreci; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri malî kararları kapsar.

Harcama öncesi kontrol görevi, ilgili kamu idaresinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde malî kontrol yetkilisi tarafından yürütülür. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin merkez dışı birimlerinde harcama öncesi kontrol görevi il defterdarlıkları tarafından yerine getirilir.

Malî kontrol yetkilisi, alınacak malî kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve

gider mevzuatına uygunluğunu kontrol eder. Malî kontrol yetkilisi tarafından vize edilen veya uygun görüş verilen malî işlemler gerçekleştirilir.

Harcama öncesi kontrol sürecinde uygun görülmeyen veya vize edilmeyen işlemlerin gerekçesi harcama yetkilisine yazılı olarak bildirilir. Harcama yetkilisinin ısrarı halinde, malî kontrol yetkilisine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmiş olması kaydıyla malî işlemler gerçekleştirilir. Bu durumda harcama yetkilisi, kişisel sorumluluk üstlenmiş sayılır ve bu işlemler en geç beş iş günü içinde malî kontrol yetkilisince ilgili üst yönetici ile Maliye Bakanlığına ve Sayıştay'a bildirilir.

Malî kontrol yetkilileri tarafından kontrole tâbi tutulacak kararların kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimleri itibarıyla tutar ve türleri, kontrol, uygun görüş ve vize süreleri ile bunlara ilişkin işlemlerin usul ve esasları, risk alanları dikkate alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

Malî kontrol yetkilileri, harcama talimatlarının kullanılabilir ödenek tutarına, tertibine ve ayrıntılı harcama programına uygunluğuna ve harcamaların bütçe ve gider kanunları ile diğer ilgili mevzuata uygunluğuna ilişkin yaptıkları vizelerden ve verdikleri uygun görüşlerden dolayı sorumludur. Malî kontrol yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

B) Mali Kontrol Yetkilisinin Atanması

Üst yönetici, malî kontrol yetkilisinin atanmasına ve belediyeler dışında Maliye Bakanlığının; belediyelerde ise belediye meclisinin uygun görüşü üzerine görevden alınmasına yetkilidir. Malî kontrol yetkilisi olarak atananlar, bu görevlerinden ayrılmaları halinde daha önce görev yaptığı kamu idaresinde veya mümkün bulunduğu takdirde Maliye Bakanlığında durumlarına uygun bir kadroya atanırlar.

Malî kontrol yetkililerinin çalışma usul ve esasları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

2- Harcama Sonrası İç Denetim

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. **İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır.**

Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- c) **Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,**
- d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,
- e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

İç denetçiler, üst yöneticiler tarafından, sertifikalı adaylar arasından atanır.

3- Dış Denetim

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

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin **malî işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,**

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

suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide

edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. **Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.**

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

Kanunda dış denetim bakımından yapılan düzenlemelerle; Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmekte, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin harcama sonrası dış denetiminin Sayıştay tarafından gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.

Diğer taraftan Sayıştay'a tanınan denetim yetkisi mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi şeklinde konu itibarıyla da genişlemektedir. Ancak Sayıştay'ın harcama öncesi denetimine (vize ve tescile) son verilmektedir.

4-Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento Denetimi

5018 sayılı Kanunun "Faaliyet Raporları ve Kesin Hesap" başlıklı altıncı bölümünde TBMM'nin kamu harcamaları üzerinde iki şekilde denetim yapacağı belirtilmektedir:

- 1- Faaliyet raporları üzerinde yapılacak denetimler
- 2- Kesin hesap kanun tasarıları üzerinde yapılacak denetimler

1- Faaliyet raporlarını düzenleyen 41'inci maddede, sosyal güvenlik kurumlarını da kapsayacak şekilde, kamu idarelerinin üst yöneticileri tarafından idarenin stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerinin açıklandığı **faaliyet raporlarının** düzenleneceği ve bu raporların Maliye Bakanlığına gönderileceği, bu raporların Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirilerek **genel faaliyet raporunun** hazırlanacağı ve Sayıştay'a gönderileceği, Sayıştay'ın bu raporları dış denetim sonuçlarını da dikkate alarak değerlendireceği ve kendi görüşü ile birlikte TBMM'ye sunacağı hüküm altına alınmaktadır. TBMM de bu raporlar çerçevesinde kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşecektir.

2- Kesin Hesap Kanununu düzenleyen 42'nci maddede TBMM'nin merkezi idare bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunu ile kullanacağı belirtilmektedir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında; kesin hesap kanunu tasarısının, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanacağı ve bu tasarının, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte **izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar** Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacağı ve bir örneğinin de Sayıştay'a gönderileceği hükümleri yer almaktadır.

Kanunun bu maddesi hükümlerine göre, 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) Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler,
- yer alır.

Aynı maddenin dördüncü fıkrasına göre; idarelerin 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 bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında **öncelikle** görüşülür.

Kanunun kesin hesap ile ilgili bu hükümlerinin değerlendirilmesi sonucunda Kanun ile kesin hesap kanunu açısından şu yeni hükümler getirilmektedir:

1- Kesin hesap kanununun kapsamı genişletilmektedir. Merkezi yönetim bütçe kanunu olarak tanımlanan ve Kanunun 3'üncü maddesinde Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde gösterilen kamu idarelerinin bütçeleri kesin hesap kanununa dahil edilecektir. Yani genel bütçeli idarelere ilave olarak özel bütçeli idareler ile üst kurullar da kesin hesap kanununun ve dolayısıyla parlamentonun denetim kapsamına alınmaktadır.

2- İdarelerin performans göstergelerini de içeren faaliyet raporları kesin hesap kanunu görüşmelerinde Plan ve Bütçe Komisyonuna yardımcı olacaktır.

3- 1050 sayılı Kanunun 101'inci maddesinde ilgili mali yılın bitiminden itibaren en geç yedi ay olarak kesin hesap kanun tasarısının Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulma süresi 5018 sayılı Kanunla 1 ay geriye alınarak (en geç Haziran ayı sonuna kadar) parlamentoya hesapların incelenmesi bakımından daha fazla süre verilmektedir.

4- Kesin hesap kanunu tasarısına mevcut duruma ilave olarak;
 a) Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
 b) Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,
 c) Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler eklenecek ve kesin hesap kanunu tasarısında karşılaştırmalı değerlendirmelere yer verilecektir.

5- Kanunun Sayıştay tarafından hazırlanacak olan genel uygunluk bildirimini konusunda getirilen yenilik mevcut durumdan farklı olarak söz konusu bildirim dış denetim raporları, idari faaliyet raporları ve genel faaliyet raporlarının dikkate alınarak hazırlanacağına hükmedilmiş olmasıdır (M. 43).

V. YAPTIRIMLAR VE YETKİLİ MERCİLER YÖNÜNDEN

5018 sayılı Kanunda; bu Kanunun uygulanması bakımından sorumlu bulunanlara yaptırım uygulanması gerektiren eylem ve işlemler;

- 1- Ödenek üstü harcama,
 - 2- Kamu zararına sebebiyet verme,
 - 3- Gerçeğe aykırı eylem ve işlemler,
 - 4- Yetkisiz tahsil ve ödeme,
- olarak belirtilmiştir.

Ödenek üstü harcama konusunda harcama yetkilileri sorumlu tutulmuş ve kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren **harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası** verileceği belirtilmiştir.

Burada öngörülen ceza kamu zararı karşılığı olmadığı için mali ceza değil, personel kanunlarında öngörülen disiplin cezasının (aylıktan kesme) özel bir hali olduğu için idari cezadır.

Kanunda, kamu zararının tanımı da açıkça yapılmıştır. Kanunun 71'nci maddesine göre kamu zararı; mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması şeklinde tanımlanmış ve kamu zararının aşağıda işlem ve eylemler dolayısıyla belirleneceği belirtilmiştir:

- a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,
- e) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,
- f) Kamu kaynakları ile yükümlülüklerinin yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, korunmasında veya kullanılmasında gerekli önlemlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmesi,
- g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması.

A) Yaptırımlar

Kanuna mevzuata aykırı eylem ve işlemlerden dolayı uygulanması gereken yaptırımlar;

- 1- Para cezası
- 2- Kamu zararının tazmini
- 3- Suç sayılan işlemlerden dolayı ceza kanunlarına göre uygulanacak yaptırımlar,
- 4- Yetkisiz tahsilat ve ödeme yapanlar hakkında uygulanacak yaptırımlar, şeklinde düzenlenmiştir.

1- Para Cezası

Kanunda para cezası, ödenek üstü harcama dolayısıyla harcama yetkilisine ve alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlara uygulanır.

Para cezasının miktarı bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan **bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar** olarak belirlenmiştir.

Bu Kanunda belirtilen para cezaları, ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından verilir. **Para cezaları, karar verilmesini izleyen ay başından başlamak üzere ve herhangi bir hüküm almaya gerek kalmaksızın; ilgililerine yapılan her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil bir aylık net ödemelerin dörtte biri oranında kesilerek tahsil olunur.**

2- Kamu Zararının Tazmini

Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, **zararın olduğu tarihten itibaren hesaplanacak kanuni faiziyle birlikte** ilgililerden tahsil edilir.

3- Suç Sayılan İşlemlerden Dolayı Ceza Kanunlarına Göre Uygulanacak Yaptırımlar

Alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleri uygulanır.

Diğer taraftan Kanunda, yukarıda ifade edilen yaptırımların uygulanması konusunda zamanaşımı süresi de öngörülmüştür. Buna göre; kamu zararının meydana geldiği ve bu Kanunda belirtilen para cezalarının verilmesini gerektiren **fiilin işlendiği yılı izleyen malî yılın başından başlamak üzere onuncu yılın sonuna kadar** tespit ve tahsil edilemeyen kamu zararları ile para cezaları zamanaşımına uğrar.

4- Yetkisiz Tahsilat ve Ödeme Yapanlar Hakkında Uygulanacak Yaptırımlar

Yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılması, kamu hizmeti karşılığında veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanması veya başka adlarla tahsilat veya ödeme yapılması hallerinde; söz konusu tutarlar, yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılanlardan alınarak, ilgisine göre bütçeye gelir kaydedilir veya ilgililerine iade edilmek üzere emanet hesaplarına kaydedilir. Ayrıca, bunlar hakkında ilgili kanunları uyarınca adli ve idari yönden gerekli işlemler yapılır.

B)Yetkili Merciler

Kanunda yukarıda ifade edilen yaptırımları belirleyecek ve uygulayacak merciler açıkça gösterilmemiştir. 1050 sayılı Kanunda tahakkuk memurları, saymanlar ve bir şekilde harcama sürecine katılıp belli sıfatlarla belgelere imza atanların (22'nci maddenin (E) bendinde sayılanlar) sorumluluklarının tayin merciinin Sayıştay olduğu açıkça belirtilmişti. 5018 sayılı Kanunda ise bu sorumluluğun kimin tarafından tayin edileceği belli değildir. Bu büyük bir eksiklik. Hukuk düzeninde bir yaptırımın uygulanabilmesi için yaptırımı uygulayacak merciin kanunlarla gösterilmiş olması gerekir. Yaptırımı uygulayacak merci konusunda Kanunda hüküm bulunmaması yetki karmaşasını da beraberinde getirecektir. Bu karmaşa ancak Sayıştay Kanunu ve teşkilat kanunlarında yapılacak düzenlemelerle çözülebilir.

VI. KANUNLA GETİRİLEN DİĞER ÖNEMLİ DÜZENLEMELER

1- Kanunda **kamu gideri** geniş bir şekilde tanımlanmış ve kamu giderinin; kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, mali ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri kapsadığı belirtilmiştir.

2- Mali saydamlığın sağlanması amacıyla her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında bakanların; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans planları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendireceği belirtilmektedir. Diğer taraftan kamu idarelerince idari faaliyet raporu, mahalli idareler için İçişleri Bakanlığınca değerlendirme raporu ve Maliye Bakanlığınca genel faaliyet raporu düzenlenmesi öngörülmekte, ayrıca diğer yöntemlerle mali yönetim verilerinin ve mali istatistiklerin düzenli olarak kamuoyuna açıklanması sağlanmaktadır.

3- Plan-bütçe ilişkisinin kurulması ve bütçe dönemleri arasında karşılaştırmalar yapılmasını sağlamak amacıyla genel idareye dahil kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminlerinin merkezi idare bütçe kanununun ekinde yer alması esası öngörülmüştür.

4- Kamu kaynaklarının etkili ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Bakanlar, üst yöneticiler ve harcama yetkilileri açıkça sorumlu tutulmuş kamu kaynaklarının yönetim ve denetiminde performans denetimi de öngörülmüştür.

5- Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında bütçe ilkeleri olarak hazine birliği, gayri-safilik, genellik, denklik, açıklık, doğruluk, mali saydamlık, bütçenin mali yıla girmeden önce kanunlaşması ilkeleri kabul edilmiştir.

6- **Kanunda kamu gelir ve giderleri bakımından tahakkuk esası, bütçe gelir ve giderleri bakımından ise nakit esası** benimsenmiştir. Kamu hesaplarının malî yıl esasına göre tutulacağı ancak malî yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup

işlemleri malî yılın bitimini **izleyen bir ay içinde** yapılabileceği belirtilmiştir (Md.51).

7- 1050 sayılı Kanunda öngörülen Bütçe Dairesi Başkanlığının görevlerini yapmak üzere aşağıdaki görevleri yürütmek üzere **Mali Hizmetler Birimi**'nin kurulması öngörülmüştür. Kanunda Mali Hizmetler Birimi'nin görevleri şu şekilde sayılmıştır:

a) Bütçeyi hazırlamak, izleyen iki yılın bütçe tahminlerini yapmak, bütçe kayıtlarını tutmak,

b) Bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak, ödenek gönderme belgelerini düzenlemek,

c) Harcama yapılması ve gelir elde edilmesine ilişkin malî işlemleri yürütmek,

d) Bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bunların raporlanmasını sağlamak,

e) İdarenin bütçe kesin hesabını hazırlamak,

f) Stratejik plan ve performans programlarının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek,

g) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin kayıtları tutmak,

h) Malî kanunlar ile ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak.

8- Kanunda kamu iç mali kontrol sisteminin etkili bir şekilde yürütülmesi ve ortaya çıkabilecek aksaklıkların giderilmesi amacıyla Maliye Bakanlığına bazı hizmetleri yürütme yetkisi verilmektedir. Kanunun 75'inci maddesine göre;

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde **harcama öncesi kontrolün gereği gibi yerine getirilememesi, bu göreve atanacak nitelikte personel bulunamaması, kamu idaresinin iç denetçileri veya Sayıştay denetçileri tarafından risk ve**

usulsüzlüklerin arttığına veya kontrol sistemlerinin yetersiz kaldığına tespit edilmesi durumunda; ilgili üst yöneticinin görüşü alınarak harcama öncesi kontrol görevi, izleyen malî yılın sonuna kadar, geçici olarak Maliye Bakanlığınca belirlenecek harcama öncesi kontrol yetkilisi tarafından yürütülür. Maliye Bakanlığı, ilgili üst yöneticinin uygun görüşü alınarak bu yetkinin kullanma süresini bir yıl daha uzatabilir.

Malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine Maliye Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili bakana gönderilir.

9- Kanunda kamu gelirlerinin de tahakkuk, takip ve tahsilinde sorumluluk konusu düzenlenmekte ve görevliler, gelirlerin zamanında ve eksiksiz olarak toplanmasından sorumlu tutulmaktadır (Md.38).

10- Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her türlü taşınır ve taşınmazlarının satışına Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin taşınmazlarından değeri her yıl merkezî yönetim bütçe kanununda belirtilen sınırın üzerinde olanların, Bakanlar Kurulu kararıyla satılabileceği belirtilmiştir (Md. 46).

SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

Bu genel açıklamalardan sonra 5018 sayılı Kanun ile kamu harcama sistemimizin sorunlarına yönelik olarak yapılan olumlu düzenlemeleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

1- Kamu mali yönetiminde disiplin ve bütünlüğün sağlanması için Kanunun kapsam alanı geniş tutulmuş ve mali bakımından kaynak israfı ve usulsüzlüklere sebep olan katma bütçelerin varlığına son verilmiştir. Ayrıca döner sermaye işletmeleri ile fonların gelir ve giderlerinin ilgili oldukları idare bütçesine dahil edilmesi sağlanmakta, bunların belirli bir süre sonunda da tasfiye edilmesi öngörülmektedir.

2- Bütçenin ekonomi ve maliye politikaları ile ilgisinin kurulması, bütçenin daha doğru bir şekilde hazırlanması ve parlamentonun bütçe

hakkını gereği gibi kullanmasını sağlamak için bütçenin hazırlanması bakımından ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

3- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması bakımından bakanlar, üst yöneticiler ve kamu harcama sürecinde görev alan herkes sorumlu tutulmuştur.

4- Mali saydamlığı sağlamak ve yetkilileri ve kamuoyunu bilgilendirmek için kamuda raporlama, mali istatistikler oluşturma ve faaliyet raporlarının hazırlanması ve yayınlanması sistemine geçilmiştir.

5- Uluslararası standartlara uygun şekilde denetim iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmış dış denetim organı olarak Sayıştay'ın dolayısıyla TBMM'nin kamu gelir ve giderleri üzerindeki denetim yetkisi kapsam ve konu itibarıyla artırılmıştır. Ayrıca denetimde uygunluk denetimi yanında performans (yerindelik) denetimi de öngörülmüştür.

Ancak bütün bu olumlu düzenlemeler yanında Kanunda özellikle sorumluluk ve harcama süreci bakımından 1050 sayılı Kanun hükümlerini aratacak sakıncalı, yetersiz ve yanlış düzenlemeler de bulunmaktadır.

1050 sayılı Kanunun sorumluluk halleri ve sorumlular bakımından yetersiz hükümleri 5018 sayılı Kanunla giderilememiştir. 5018 sayılı Kanunda esasen mali sorumluluk değil daha çok idari sorumluluk tanımlanmış ve spesifik anlamda mali açıdan kimin yada kimlerin sorumlu olduğu açıkça belirtilmemiştir. Bunun sonucu olarak mali açıdan harcama sürecinde görev alan herkesi sorumlu tutmak kamu zararının tespiti halinde asıl sorumlunun tespitini güçleştirecektir. 5018 sayılı Kanunda düzenlenmesi gereken sorumluluk idari sorumluluk değil mali sorumluluktur. İdari sorumluluk zaten personel ve teşkilat kanunlarında düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanunda aslında kimlerin hangi mercie karşı mali olarak sorumlu oldukları açıkça belirtilmelidir. Kanunun mevcut düzenlemesi uluslararası kuruluşların rol-yetki ve sorumlularının net ve açık olması ile ilgili standartlarına da aykırıdır.

Kanunun en çok tartışılan hükümlerinden biri de mali kontrol yetkilisi müessesesidir. 1050 sayılı Kanunun en çok eleştirilen hükümlerinden biri harcama sürecinin katı ve uzun olması idi. 5018 sayılı Kanun Sayıştay ve Maliye Bakanlığının harcama öncesi kontrol işlevi olan vize ve tescile son vermekle birlikte mali kontrol yetkilisine vize yetkisi de dahil olmak üzere daha geniş (sınırsız ve gereksiz) yetkiler

tanımlanmıştır. Mali kontrol yetkilisi müessesesi Kanundaki mevcut durumyla harcama sürecini daha da uzatacak ve katı hale getirecektir.

Kanunda harcama öncesi denetime gereğinden fazla önem verilmekte ve mali kontrol sistemi önleyici kontrole odaklanarak mevcut kontrol sisteminden daha katı ve uzun bir harcama öncesi mali kontrol sistemi oluşturulmakta, harcama süreci yeni kadrolar ve kontrol noktaları ile daha karmaşık ve uzun hale getirilmekte, harcamacı kuruluşların mali karar alma ve uygulayabilmeleri Maliye Bakanlığının vize ve uygun görüşüne bağlı kılınmakta ve Maliye Bakanlığı ile harcamacı kuruluşlar arasında bütçe ve maliye politikasına ilişkin rol ve sorumluluklar net olarak tanımlanmamış olmaktadır.

Sonuç olarak mali yönetim ve denetim açısından önemli düzenlemeleri içeren 5018 sayılı Kanunun kendisinden bekleneni verebilmesi için bir kısmı yukarıda belirtilen eksik ve/veya yanlış olduğu düşünülen hükümlerinin yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda;

1- Mali kontrol yetkilisi müessesesi kaldırılmalı veya mali kontrol yetkilisinin vize ve uygun görüş verme yetkisi Maliye Bakanlığınca bir veya birkaç hususu kapsayacak şekilde sınırlandırılmalıdır. Kanun ile mali kontrol yetkilisine verilen görevler, vize ve uygun görüş verme dışında mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilebilir. Mali kontrol yetkilisinin vize edeceği ve uygun görüş vereceği hususlar bütün mali kararlar olarak değil; büyük satın almalar (ihaleler) ve gelecek yıllar bütçelerini veya maliye politikasını etkileyebilecek mali kararlar şeklinde sınırlandırılabilir.

2- Harcama sürecinde görev alanların mali sorumlulukları spesifik anlamda tanımlanmalı ve kime karşı sorumlu oldukları açıkça belirtilmelidir. Bu anlamda; harcama yetkilileri bütçe sorumlusu sıfatıyla Sayıştay'a karşı mali olarak, kurum içinde harcama sürecinde rol alan memurlar kendilerine verilen görevlerle sınırlı olmak üzere harcama yetkilisine karşı idari ve mali açıdan sorumlu tutulabilir. Bu, kamu zararı durumunda harcama yetkilisinin ilgili memurlara rücu etmesine engel değildir.

Ödeme aşamasında muhasebe yetkililerine diğer kontrolleri yanında sınırları tanımlanmış bir uygunluk kontrolü görevi de verilebilir. Bu görevleriyle sınırlı olmak üzere muhasebe yetkilileri de Sayıştay'a karşı mali olarak sorumlu tutulabilir. Böylece dış denetime (Sayıştay'a)

karşı harcama yetkilileri ile sınırlı bir şekilde saymanların sorumlu olduğu bir sorumluluk sistemi oluşturabilir.

Kanunun mali sistemimizin sorunlarına getireceği çözümler hazırlanacak tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge gibi ikincil mevzuat ve bütün bunların uygulanabilmesi sonucunda görülecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1- 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

2- 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Mart 2000.

3- Baki KERİMOĞLU, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 23, Ocak-Mart 2004.

4- Eyüp KIZILKAYA, Denetimin Yeniden Yapılandırılması Düzenlemeleri Üzerine Değerlendirmeler, Mali Kılavuz Dergisi Sayı: 23, Ocak-Mart 2004.

5- Dünya Bankası, Turkey Public Expenditure and Institutional Review, Reforming Budgetary Institutions for Effective Government, August 20, 2001.