

BÖLÜM 6

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU’NUN BÜTÇELEME VE HARCAMA SÜREÇLERİ ÜZERİNE YAPISAL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

Mine Gür¹, Cevat Tosun²

Özet

Bu çalışma, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Türkiye’de kamu bütçeleme sistemi, harcama süreçleri ve mali yönetim anlayışı üzerinde yarattığı yapısal dönüşümü incelemektedir. Kanun’un yürürlüğe girmesiyle birlikte kamu mali yönetiminde çok yıllık bütçeleme,

1 Çorum, Türkiye. E-posta: mine_1360@hotmail.com | ORCID:

<https://orcid.org/0000-0002-9861-9308>

2 Doç. Dr., Maliye Bölümü, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Hitit Üniversitesi, Çorum, Türkiye. E-posta: cevattosun@hitit.edu.tr | ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0179-9582>



Lisans: Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası (*License: Creative Commons Attribution 4.0 International*) (CC BY 4.0).

Açık Erişim / Open Access.

DOI (kitap): <https://doi.org/10.63127/tuaz.by.217>

Tavsiye Edilen Atıf / Recommended Citation:

Gür, M. ve Tosun, C. (2025). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun bütçeleme ve harcama süreçleri üzerine yapısal olarak değerlendirilmesi. Ş. Ertekin ve E. Hanbay Kahrıman (Ed.), *Modern kamu maliyesi perspektifinden Türkiye: Demografi, vergi, teşvik, sağlık ve sosyal politikalar* içinde (ss. 127-150). Turkuaz Yayınları.
<https://doi.org/10.63127/tuaz.by.217.c148>

tahakkuk esaslı muhasebe, performans esaslı bütçeleme, program bütçe, stratejik planlama ve analitik bütçe sınıflandırması temel bileşenler olarak benimsenmiştir. Bu yenilikler, bütçe sürecinin şeffaflığının artırılması, hesap verebilirliğin güçlendirilmesi, kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanması ve kamu idarelerinin stratejik yönetim yaklaşımına yönlendirilmesi amacı taşımaktadır. Çalışmada ayrıca performans esaslı program bütçe uygulamasına geçiş süreci, analitik bütçe sınıflandırmasının yapısı ve mali sürdürülebilirliği önceleyen orta vadeli program ve orta vadeli mali plan mekanizmaları ele alınmaktadır. Elde edilen bulgular, 5018 Sayılı Kanun'un Türkiye'de modern kamu mali yönetimi ilkelerine uyum yönünde kapsamlı bir dönüşüm yarattığını, ancak uygulamada özellikle performans esaslı bütçeleme ve program bütçe alanlarında bazı uyum sorunlarının devam ettiğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: 5018 Sayılı Kanun, Devlet Bütçesi, Bütçeleme

JEL Kodları: H61, H68, H83, M41

A STRUCTURAL EVALUATION OF THE IMPACT OF PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT AND CONTROL LAW NO. 5018 ON BUDGETING AND EXPENDITURE PROCESSES

Abstract

This study examines the structural transformation brought about by Public Financial Management and Control Law No. 5018 in Türkiye with respect to the public budgeting system, expenditure processes, and the overall approach to fiscal management. Following the law's enactment, key components were adopted in public financial management, including multi-year budgeting, accrual-based accounting, performance-based budgeting, program budgeting, strategic planning, and analytical budget classification. These reforms aim to increase transparency in the budget process, strengthen accountability, ensure efficiency in resource allocation, and steer public administrations toward a strategic management approach. The study also addresses the transition to performance-based program budgeting, the structure of analytical budget classification, and the medium-term program and medium-term fiscal plan mechanisms that prioritize fiscal sustainability. The findings indicate that Law No. 5018 has generated a comprehensive transformation toward alignment with modern public financial management principles in Türkiye; however, some implementation and adaptation

problems persist, particularly in performance-based budgeting and program budgeting.

Keywords: Law No. 5018; state budget; budgeting

JEL Codes: H61, H68, H83, M41

1. 5018 Sayılı Kanun’un Bütçeleme Sistemi Üzerindeki Yenilikler

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu esas alınarak 2006 yılı Bütçesi hazırlanıp TBMM’ye sunulmuştur. Söz konusu bütçede raporlama sistemi tamamıyla değişmiş olup Avrupa Birliğiyle uyumu sağlayan orta vadeli harcama programı kapsamında çok yıllık bütçe sistemine geçiş sağlanmıştır. Böylece mali yönetim ve bütçenin kapsamını Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu genişletmiştir (Güner, 2010, s.124).

1.1. Geniş Kapsamlı Merkezi Yönetim Bütçesi

Uygulama üzerinde genel, katma, özel ve özerk bütçe ile döner sermaye işletmeleri, bütçe dışı fonlar bulunurken yeni sistemde kurumlar üçlü sınıflandırmaya tabi tutulmuştur (Çölgezen, 2006, s.135).

Kanun’un 12. Maddesinde bütçe türlerine yer verilmiştir. Kamu idareleri bütçeleri ise Kanun’a ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde gösterilmektedir. Söz konusu üçlü sınıflandırma ve sayılı cetveller aşağıda yer alan şekilde detaylı olarak sunulmuştur.

1.2. Bütçelerin Üç Yıllık Hazırlanması

Kanun’un 15. Maddesine göre; “Merkezî yönetim bütçe kanunu, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur.” ifadesi yer almaktadır.

“Merkezî 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, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak hükümler yer alır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezî yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir.” Bu kısımda bahsedilen sistem ilgili kanunun madde 17/c’de “çok yıllık bütçe uygulamaları” şeklinde ifade edilmektedir. Yani bütçe üç yıllık harcama tahminlerini aynı anda içerecektir (Dikmen, 2003, s.46). Farklı ülkelerde çok yıllık bütçeye yönelik uygulamalar yer almaktadır. İngiltere, Yeni Zelanda, ABD ve İsveç bu ülkelerin başında bulunmaktadır (Cansız, 2007, s.108).

Söz konusu sisteme geçilme sebebi sorusu sorulduğunda cevabını IMF’de aramak daha sağlıklı bir yol olacaktır. Çünkü bahsedilen sistem aslında en çok IMF programlarına fayda sağlayacak bir düzenlemedir. Üç yıllık bütçe planı, otomatik bir şekilde gelecekteki hükümetin kendisinden önce bulunan hükümetçe bağlanması ve yeni hükümetin sunmuş olduğu politikaların önceki hükümet bütçesi kanalıyla sınırlandırılmasını ifade etmektedir (Güner, 2010, s.125).

1.3. Tahakkuk Esaslı Bütçe

5018 Sayılı Kanun’un 51. Maddesinde; “Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Kamu hesapları malî yıl esasına göre tutulur. Malî yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri malî yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde iki ayı geçmemek üzere uzatılabilir.” ifadesi yer almaktadır.

Tahakkuk esası, yukarıda bildirilen söz konusu madde ile hükme bağlanmıştır. Bahsedilen değişiklik ile bütçeler ve kesin hesaplar arasında ortaya çıkan farkları engellemek amaçlanmıştır. Ayrıca her yıl ne kadar mali işlemin gerçekleştiğini net bir şekilde açıklayabilmek ve daha sağlıklı istatistiki bilgilere erişebilmek de değişikliklerin amaçları arasında yer almaktadır.

1.4. Performans Esaslı Bütçe ile Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Program Bütçe

Performans esaslı bütçeleme anlayışı kamu mali yönetimi alanında yapılan en önemli değişikliklerden bir tanesidir. Söz konusu sistemle beraber merkezden yönetim esaslı kaynak dağılımı ve girdi odaklı geleneksel bütçeleme terkedilmiştir. Bunun yerine yetki ve sorumluluk dağıtımı ile kaynakların yerinden yönetimini göz önünde bulunduran “mali yönetim ve çıktı-sonuç” temelli performans esaslı bütçeleme anlayışı sistemine geçilmiştir (Hastürk, 2006, s.1).

Dünyada yaşanan değişim hareketleri kapsamında gelişmiş pek çok ülke kamu mali yönetim ve bütçeleme sistemleri üzerinde önemli bir boyutta yapısal değişiklikler yoluna gitmiştir. Yeni Zelanda ve Avustralya 1980’in sonlarında; Finlandiya, İngiltere, İsveç, Kanada, Fransa, Danimarka, Amerika Birleşik Devletleri ve Hollanda ise 1990’lı yıllarda performans esaslı bütçeleme sistemine geçiş anlamında birtakım düzenlemeler yapmıştır. Diğer taraftan Almanya, Avusturya ve İsviçre söz konusu sisteme geçiş işlemlerini 2000’li yılların başlarında yapmıştır.

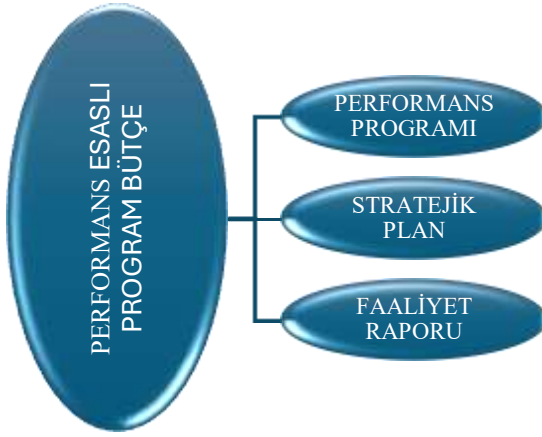
Çıktı ve sonuç kapsamında performansı merkezine alan performans esaslı bütçeleme sisteminin ana amacı kaynak tahsislerinin gösterilen performans ile ilgili doğrudan doğruya yönlendirilmesi değildir. Asıl amacı performans bilgisinin bütçe sürecine alınmasıyla kamu kesiminin hem etkinliğinin hem de etkililiğinin artırılması işlemidir. Belirtilen amaçların sağlanabilmesi için kamu idarelerince sonuç merkezli amaç, öncelik ve hedeflerin plan ve programlar ile kamuoyuna izah edilmesi ve hesap verebilirliğin performans bilgisi esasında gerçekleşmesiyle mümkün olabilmektedir. Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu söz konusu bütçelemenin çerçevesini belirlemekte olup Kanun’da performans esaslı bütçeleme yalnızca bir bütçeleme sistemini belirtmemektedir. Faaliyet raporu, stratejik plan ve performans programı ile öğelerinden ortaya çıkan stratejik yönetim döngüsünün hayata geçirilme aracı olduğu ifade edilmekte (Karacan, 2010, s.3) ve sistem 2008 yılından başlayarak genel yönetim kapsamında yer alan tüm kamu idarelerinde uygulanmaya başlamıştır.

5018 sayılı Kanun ile birlikte gelen performans esaslı bütçeleme uygulamaları analitik bütçe sınıflandırması beraber değerlendirildiğinde üst

politika belgelerinde tanımlanan amaç ve hedefler ile analitik bütçe sınıflandırma düzenince hazırlanan bütçe arasında gerekli bir seviyede bağın kurulamadığı ile karşılaşmıştır. Diğer taraftan stratejik planlar ve performans programları kanalıyla üretilen performans bilgisinin bütçeleme ve karar alma aşamalarında yer almadığı da rastlanmıştır. Kaynak tahsisi kararlarında genellikle girdi üzerine yoğunlaşılması ve performans esaslı bütçelemenin tam manasıyla hayata geçirilememesi sebebiyle bütçe sistemi klasik bütçe yaklaşımı ile benzer özelliklere sahip olmuştur. Performans esaslı bütçeleme sisteminin daha etkin olarak hayata geçirilmesi adına belirtilen bütçeleden sağlanan kazanımlardan da yararlanılarak performans bilgileri ile bütçede tahsis edilen kaynaklarla ilişki kurabilen “performans esaslı program bütçe” değişimin uygulanması kararlaştırılmıştır (Dayıoğlu, s.8-9).

Program bütçeleme sisteminde harcamalar program sınıflandırma şekline göre tasnif edilmekte ve harcamaların önceliği hususunda karar alıcılara performans ile ilgili bilgiler verilmektedir. Bu sistemde söz konusu bilgiler kaynak tahsisi aşamasında kullanılmaktadır. Kıt kaynakların maksimum faydayı sağlayacak programlara tahsis edilmesi anlamını taşıyan harcama önceliğinin geliştirilmesine katkıda bulunmak program bütçenin temel amacı içerisinde yer almaktadır.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı koordinasyonunda program bütçe ile ilgili gerekli çalışmalar yürütülmüştür. İdare performans programları, program bütçe sistemine uygun bir şekilde ilk kez 2020 yılında hazırlanmış olup ardından TBMM’ye sunulmuştur. Aşağıdaki şekilde Performans Esaslı Program Bütçelemenin unsurları gösterilmiştir.



5018 Sayılı Kanun’un 9. Maddesinde; “Kamu idareleri; kalkınma planları, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikalar, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.” ifadesi yer almaktadır.

“Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar.”

5018 Sayılı Kanun’da performans esaslı program bütçe başlığı şeklinde yer alan ifade 16.10.2020 tarihli ve 7254 sayılı Kanunun 1. Maddesi ile “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı *Program Bütçe*” şeklinde değiştirilmiştir. 2021 Merkezi Yönetim Bütçesiyle de devlet bütçesi çerçevesinde yaşanan gelişmeler ve iyi uygulama örnekleri kapsamında modern bütçeleme yaklaşımlarıyla ihtiyaçlara cevap verebilecek nitelikte olan Performans Esaslı Program Bütçe sistemine geçilmiştir.

1.5. Analitik Bütçe Sistemine Geçiş

Ekonomide fiyat istikrarının oluşması, yatırımların teşvik edilmesi ve gelir dağılımının düzeltilmesi gibi hedefleri gerçekleştirmek için yararlanılan en önemli mali araçlardan bir tanesi de bütçelerdir. Bütçe harcamalarının etki

ve nitelikleri ayrı olduğundan bütçenin etkin mali araç şeklinde kullanılabilmesi için harcamaların ana ölçütler nispetinde sınıflandırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır (Bülbül, 2021, s.110).

5018 Sayılı Kanun’da ifade edildiği üzere; “Gider ve gelir teklifleri, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Cumhurbaşkanlığı tarafından uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanır.

Analitik bütçe sınıflandırmasında program bütçe yapısının dâhil edilmekte olup sınıflandırma üç bölümden meydana gelmektedir. Söz konusu bölümler; giderin (program sınıflandırması ile kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma), gelirin ve finansmanın sınıflandırması şeklinde ifade edilmektedir.

5018 Sayılı Kanun’un 13. maddesinin k bendinde; “Bütçeler, program yapısı esas alınarak kurumsal ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Cumhurbaşkanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır.” ifadesi ile bütçenin uluslararası standartlar kapsamında hazırlanmasının yasal sınırı belirlenmiştir.

Ülkemizde fiilen 5018 Sayılı Kanun ile 2006 yılından itibaren analitik bütçe sınıflandırması hayata geçirilmiştir. Analitik bütçede yer alan kodlama, performans esaslı bütçeleme sisteminin alt yapısını meydana getiren bir çeşit performans esaslı bütçelemenin kayıt sistemidir.

Analitik bütçe sınıflandırması dört bölümden oluşmaktadır. Söz konusu bölümler kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma olup performans esaslı bütçeleme sisteminin alt yapısını meydana getirmektedir.

Kurumsal Sınıflandırma: Yönetim yetkisi esas kriter şeklinde kabul edilmekte olup siyasi ve idari sorumluluğun bütçede gösterilmesi öngörülmektedir. 5018 Sayılı Kanun’un 31. Maddesinde; “*Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.*” hükmü gereğince harcama yetkilisinin tespitinde kurumsal sınıflandırma yapısı belirleyici olmaktadır. Belirtilen sınıflandırmada gerçekleştirilen düzenleme harcama yetkilisinin tespit edilmesi konusunda bir değişikliğe sebebiyet vermemekte ve bu bakımdan var olan uygulama devam etmektedir.

“Kurumsal sınıflandırma, dört düzeyli bir kod yapısından oluşmaktadır. Sınıflandırmanın I. düzeyi, bakanlıklar ve anayasal olarak eşdeğer idareler ile bütçe türleri esas alınarak oluşturulmuştur. II. düzeyde, I. düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türlerine göre idareler; III. düzeyde, ana hizmet birimleri gibi II. düzeye bağlı olan ve kurumsal politikanın uygulanmasından sorumlu olan birimler; IV. düzeyde ise, destek ve lojistik birimler ile politikaları uygulayan ve hizmetten yararlananlarla doğrudan muhatap olan birimler yer almaktadır. Dolayısıyla III. ve IV. düzeyde kurumların teşkilatına ilişkin mevzuatına uygun olarak sınıflandırılan idari birimler yer alacak ve bu birimler harcama yetkilisinin belirlenmesinde esas alınacaktır.”

Fonksiyonel Sınıflandırma: “Devlet faaliyetlerinin türünü göstermektedir. Devlet faaliyetlerinin ve bu faaliyetlere yönelik harcamaların izlenmesi ve uluslararası karşılaştırma imkânı elde edilmesi, fonksiyonel sınıflandırma ile mümkün olabilmektedir. Ayrıca, bütçe politikalarının oluşturulmasında sektörel ayrımların yapılabilmesi de bu sınıflandırmanın hedefleri arasındadır.”

Kamu hizmetlerinin genel bir kategori yapısından dolayı söz konusu sınıflandırmanın program sınıflandırmasına benzer nitelikleri görülebilmektedir. Fonksiyonel sınıflandırma, uluslararası sınıflandırma sistemlerinin bölümü olup ülkeler arası kıyaslamanın yapılabilmesi adına daha genel ve sabit bir düzende kurgulanmıştır. Dolayısıyla ülkeye mahsus özellikleri kapsamamaktadır (Dayıoğlu, s.12).

“Fonksiyonel sınıflandırma, dört düzeyli bir kod grubundan oluşmaktadır. I. düzey, Devlet faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmaktadır. Ana fonksiyonlar, II. düzeyde alt fonksiyonlara bölünmektedir. III. düzey kodlar ise, nihai hizmetleri göstermektedir. Fonksiyonel sınıflandırmanın IV. düzeyi de özel olarak izlemeyi gerektiren bazı kurumsal planlama ihtiyaçlarının karşılanması ve izlenmesi amacıyla yapıya dâhil edilmiş olup, böyle bir ihtiyaç ortaya çıktığında IV. düzeye ilişkin kodlar ve bu kodların açıklamaları, Strateji ve Bütçe Başkanlığıyla (Bütçe Genel Müdürlüğü) mutabakat sağlanarak belirlenecektir.”

Finansman Tipi Sınıflandırma: “Finansman tipi sınıflandırma, yapılan harcamaların hangi kaynaktan finanse edildiğini göstermektedir. Bu sınıflandırma tipinin belirlenmesinde ödemenin nereye yapıldığı hususu önem taşımamaktadır. Finansman tipi sınıflandırma aynı zamanda dış proje

kredileri, özel ödenekler ile şartlı bağış ve yardımların da takibine imkân vermekte olup, özellikle mali mevzuatımız gereği ayrı tertiplerde izlenmesi gereken ödeneklerin takibine de olanak sağlamaktadır.”

Bu çerçevede özelliğinden dolayı harcamanın kaynağını belirten üniversite öz gelirleri üzerinden gerçekleştirilen harcamalar ve gelecek dönemlerde bütçe sınıflandırma sistemini kullanması öngörülen fon, özel hesap ve döner sermaye kaynaklarının sınıflandırma içerisine eklenilmesi sağlanmıştır. Diğer taraftan idarelerce Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarına aktararak kullanılan kaynakların gelecek yıla devretme özelliği göz önünde bulundurularak finansman tipi sınıflandırmanın bir düzeyi durumuna getirilmiştir.

Ekonomik Sınıflandırma: “Devletin, görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Ekonomik sınıflandırma; gelirlerin, harcama ve borç vermenin, finansmanın (gelir-gider farkı) sınıflandırması şeklinde üç bölümden oluşmaktadır. Gelir ile harcama ve borç vermenin sınıflandırılmasında, karşılıklı veya karşılıksız, cari veya sermaye ayrımı öncelik taşımaktadır. Karşılıksız işlemler, kanunun emrettiği hususlarda bir mal veya hizmet karşılığı olmadan yapılan, burs ödemeleri veya vergi gelirleri gibi tahsilat ve ödemeleri kapsar. Sermaye ve cari harcama ayrımında ise, bütçe hazırlama rehberi ve merkezi yönetim bütçe kanununda belirlenen asgari değerler ile kullanım ömrü dikkate alınmaktadır. Finansman (gelir-gider farkının) sınıflandırması, bütçe gelirleri ile giderleri arasındaki açığın hangi kaynaklardan, hangi şartlarla finanse edildiğini gösterir. Aynı şekilde bütçe gelirleri ile giderleri arasında bir fazlalığın söz konusu olması halinde de bu fazlalığın nasıl değerlendirildiği hususu, finansman sınıflandırması kapsamına girer.”

2. 5018 Sayılı Kanun’un Harcama Üzerindeki Yenilikleri

5018 Sayılı Kanun’un 14., 15. ve 16. maddelerinde kamuda orta vadeli harcama sistemine geçileceği düzenlenmiştir. Belirtilen 14. maddeye göre: “*Kamu gelirlerinin azalmasına veya kamu giderlerinin artmasına neden olacak*

ve kamu idarelerini yükümlülük altına sokacak kanun tekliflerinin getireceği malî yük, orta vadeli program çerçevesinde, en az üç yıllık dönem için hesaplanır ve tekliflere eklenir. Sosyal güvenliğe yönelik kanun tekliflerinde ise en az yirmi yıllık aktüeryal hesaplara yer verilir.”

Bahsedildiği üzere uzun vadeli planlama ve bütçeleme sistemine geçileceği hususu kanunda vurgulanmıştır. Esasında çok yıllık bütçeleme orta vadeli programa dayalı şekilde yapıldığından dolayı bu programların sağlıklı bir biçimde saptanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Orta vadeli program ile ilgili temel düzenleme Kanun’un 16. Madde de yapılmış olup “Cumhurbaşkanlığı merkezî yönetim bütçe kanunu teklifini hazırlar ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonu sağlar.” ifadesi yer almaktadır.

“Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Cumhurbaşkanı tarafından en geç Eylül ayının ilk haftası sonuna kadar kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminlerini, bütçe dengesi ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren orta vadeli programın Resmî Gazete’ de yayımlanması ile başlar.”

“Bu doğrultuda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi Cumhurbaşkanlığı tarafından hazırlanarak en geç Eylül ayının onbeşine kadar Resmî Gazete’ de 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.”

Orta vadeli harcama sistemine 2006 yılının ilk aylarıyla geçilmiş ve bütçe tahminleri stratejik planlar, orta vadeli program ve mali plan hedefleri göz önünde bulundurularak hazırlanmaya başlanılmıştır. Söz konusu sistemin esas amacı, bütçe-plan arasında olan ilişkiyi biraz daha geliştirmek ve bütçe dengelerinin gerçekleşmesine yardımcı olmak şeklinde açıklanabilmektedir. Bütçe dengelerinin sağlanabilmesi bakımından faiz dışı fazla hedefini tutturma amacının yanı sıra para politikası yönünden enflasyon

hedeflemesi kanalıyla fiyat istikrarında sürdürülebilirliğini gerçekleştirmek orta vadeli harcama sisteminin Türkiye’deki uygulamasında belirleyici etken kabul edilebilmektedir. Orta Vadeli Mali Plan³ sisteminde sonuç olarak temel ekonomik göstergelerde makro harcama ve gelir büyüklükleriyle açık ve borçlanma ya da fazla hedefi dikkat edilmektedir. Diğer taraftan mali disiplinin oluşabilmesi açısından orta vadeli tahminlerin gerçekleşme seviyeleri uygulanan bütçe sisteminin başarısında önem arz etmektedir (Egeli ve Dağ, 2013, s.47).

En belirgin özellikleriyle orta vadeli harcama sistemi; en üst kısımda kamu adına ayrılabilir kaynakları belirten toplam harcama limitinin belirlenmesi (top-down), sektör el düzeyde sektör politikalarının mevcut ve orta vadeli maliyetlerinin aşağıdan yukarıya doğru bir şekilde hesaplanması (bottom-up) ve orta vadeli harcama sistemi kapsamında kullanılabilir kaynakların sektörlere dağıtılması (sector ceilings) aşaması olarak şeklinde çalışmaktadır (Arslan, 2004, s.7).

2.1. Harcama ile İlgili Süreç

Devlet giderinin yapılabilmesinde tahakkuk memuru, ita amiri ve sayman olarak ifade edilen üçlüye 1050 sayılı Kanun’da değinilmiştir. Devlet gelir ve giderini mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirenlere tahakkuk memuru denilmektedir. Devlet hizmetleri ile ilgili giderlerin geçici veya kesin biçimde ödenmesi adına saymanlara yazılı emir ve izin veren görevliler ita amiridir. Gelir toplayan, malları saklayan ve giderlerin ödeme işlemlerini gerçekleştirip Sayıştay’a yönetim dönemi hesabı veren görevli “Sayman” olarak ifade edilmektedir. Diğer taraftan Kanunun 15. Maddesinde yer alan “*Amiri italık ve muhasiplik ve tahakkuk memurluklarından ikisi bir zat uhdesinde içtima edemez*” hükmü gereği söz konusu memurların görevlerinin ikisinin bir kişide olması men edilmiştir (Güner, 2010, s.129).

3 Bütçe hazırlık süreçlerinin sadeleştirilmesi kapsamında, 5018 sayılı Kanuna eklenen Ek madde 8’de “Mevzuatta orta vadeli mali plana yapılan atıflar orta vadeli programa yapılmış sayılır.” ibaresi eklenmiş ve “orta vadeli mali plan” ibaresi mevzuatın ilgili hükümleri çerçevesinde metinden çıkartılmıştır (Ayrıntılı bilgi için bk.: (Vergi Algi (2021). Bütçe sisteminin değişmesinin ardından Orta Vadeli Mali Plan da tarihe karışıyor. <https://vergialgi.com/butce-sisteminin-degismesinin-ardindan-orta-vadelimali-plan-da-tarihe-karisiyor> (Erişim Tarihi: 15.11.2025).

5018 Sayılı Kanun'un 11. ve 31. Maddelerinde; “Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Bakanlıklarda ve diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Bakanlıklarda en üst yönetici Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz” hükümleri yer almaktadır.

Bütçede harcamanın yapılabilmesi ile ilgili 5018 Sayılı Kanun'un 32. Maddesinde; “Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeye görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun ve diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur” hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda harcamanın yapılabilmesi için öncelikle harcama yetkilisinin talimat vermesine ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca kanunun 33. Maddesinde “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”. Ödeme belgesini hazırlayacak gerçekleştirme görevlisinin kim olacağı ve sorumlulukları bu aşamada kendisini göstermektedir.

Harcama sürecinin ikinci basamağında gerçekleştirme görevlileri karşımıza çıkmaktadır. 5018 Sayılı Kanun'un 33. Maddesi gereğince; “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”. Bu kapsamda harcama yetkilisi harcama talimatını vermesi ile birlikte mal alımı ya da hizmetin yaptırılma süreci de başlamaktadır. Alım ve hizmet ifası ile ilgili ispat edici belgelerin ödeme belgesi ekinde harcama yetkilisine imzalatıp devamında muhasebe yetkilisine iletme aşamasına kadar bu süreç devam etmektedir. Gerçekleştirme görevlisi söz konusu

aşamada ödeme belgesini (ödeme emri belgesi) de düzenlemektedir (Çolak ve Yıkıcı, 2024).

2.2. Ödeneklerin Kullanılması ile İlgili Süreç

Genel bütçe kapsamında yer alan kamu idareleri, ayrıntılı bir şekilde harcama programlarını hazırlamakta olup vize edilmesi için Cumhurbaşkanlığına göndermektedir. Cumhurbaşkanlığınca belirlenecek esaslar kapsamında nakit planlaması da göz önünde bulundurularak vize edilen ayrıntılı harcama programları ve serbest bırakma oranlarına göre bütçe ödenekleri kullanılmaktadır.

1050 sayılı Kanunun 56. Maddesinde yer aldığı gibi 5018 sayılı kanunun 21. Maddesinde “Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmaları kanunla yapılır” ifadesi yer almaktadır. “Ancak, harcamalarda tasarrufu sağlamak, dengeli ve etkili bir bütçe politikasını gerçekleştirmek üzere genel bütçe ödeneklerinin yüzde onunu geçmemek kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmalarına ilişkin yetki ve işlemler ile usul ve esaslar merkezî yönetim bütçe kanununda belirlenir” hükmü devam etmektedir.

Diğer taraftan “Kamu idarelerinin bütçeleri içinde; personel giderleri tertiplerinden, aktarma yapılmış tertiplerden ve yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden diğer tertiplere ödenek aktarılamaz. Ancak, yılı yatırım programına ek yatırım cetvellerinde yer alan projelerde değişiklik yapılması halinde, aktarma yapılan tertiplerden diğer tertiplere ödenek aktarılabilir” hükmüne yer verilmiştir.

3. 5018 Sayılı Kanun’un Bütçenin Mali Denetimi Alanında Getirmiş Olduğu Yenilikler

5018 Sayılı Kanun’un denetim alanında getirdiği yenilikleri harcama öncesi kontrol, iç ve dış denetim olmak üzere üç kısımda incelemekte fayda vardır.

3.1. Ön Mali Kontrol

Mali işlemlerinin sonuçlandırılmasından önce yapılan kontrollerin tamamı ön mali kontrol faaliyetleri olarak ifade edilmektedir. Ön mali kontrol, önleyici kontrol şeklinde de tanımlanmaktadır. Taahhüde girilmeden ve ödeme işlemi yapılmadan önce bütçede ödeneğin yeterli olup olmadığı ön mali kontrol ile öğrenilmektedir. Ayrıca yapılan işlemlerin mevzuata uygunluğu, görevliler tarafından kendi görev ve yetkileri kapsamında gerekli kontrolün yapılma durumu da yine ön mali kontrol ile mümkün olmaktadır. Bu çerçevede mali yönetim sistemi içerisindeki bir işlemin gerçekleştirilmesine dek sürede yapılan her türlü kontrol söz konusu kontrolün kapsamında yer almaktadır.

5018 Sayılı Kanun'un 58. Maddesi gereğince; “Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar” ifadesi yer almaktadır. Ayrıca belirtilen madde de ön mali kontrol ’ün süreci ve görevi bildirilmiştir. “Ön mali kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön mali kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usul ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir.” Söz konusu madde başlığı “Harcama öncesi kontrol” şeklinde iken 2005 yılında yapılan değişiklik ile “Ön Mali Kontrol” ismini almıştır.

1999 senesine kadar Avrupa Komisyonu geleneksel olarak harcamaların uygunluğunun gerçekleşmesinde günlük pek çok işlemin merkezileştirilmiş harcama öncesi vizesine güvenmekteydi. Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün denetimi vasıtasıyla harcama öncesi mali kontrol sağlanmaktaydı. Avrupa Komisyondaki tüm harcamalar ya da hizmet sözleşmeleri imza aşamasından önce Mali Kontrolörlere sunulma zorunluluğu olup Mali Kontrolörlерinin denetimi ise genellikle şekil olarak gösterilen işlemlerin mali ve idari uygunluğu hususuna yoğunlaşmaktaydı. Fakat geline son aşamada Komisyon, önemli sözleşme ya da taahhüt haricinde harcama öncesi vizeyi

kaldırma aşamasında yer almaktadır. Avrupa Parlamentosu ve Komisyonu tarafından 1999’da görevlendirilen bağımsız bir komitenin hazırlamış olduğu raporda ülkelerin harcama öncesi kontrolünü kaldırdığını net bir şekilde belirtilmektedir (Karaarslan, 2004).

3.2. İç Denetim

Ülkelerin gelişmişlik anlayışında ortaya çıkan değişim ile kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde vatandaş merkezli anlayışın hâkim olması ve hizmetlerin ne şekilde, kime, niçin yapıldığı ve sonuçlarının ne şekilde gerçekleşeceğiyle ilgili sorulara cevap verilerek faaliyetlerin daha iyi nasıl yerine getirilebileceği konusunda kamu yönetiminde farklı arayışlar gündemde olmuştur (Tek ve Çetinkaya, 2004).

Kamu ihtiyaçlarında meydana gelen artış, eldeki kıt kaynakları planlanan hedeflere ulaşmak adına en ekonomik ve yararlı şekilde değerlendirmek için kamu yönetimini zorlamıştır. Bahsedilen gelişmelerin getirmiş olduğu zorunluluk yönetim anlayışının yanı sıra denetim stratejilerinde de değişim basamaklarının ortaya çıkmasına yol açmıştır (Tufan ve Görün, 2013, s.116).

Anlayış yapısında ortaya çıkan değişiklikler ve iç denetim faaliyeti, son zamanlarda kamu iç mali kontrol sistemlerine birleşik hale gelmiştir. Özellikle de Avrupa Birliği’ne aday devletlerde kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın gerçekleşebilmesi için etkili bir iç denetim sisteminin oluşturulması gerçeğini göstermiştir. Dolayısıyla iç denetim sistemi söz konusu ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir.

Türkiye’de kamu ile ilişkili iç denetim düzenlemeleri 5018 Sayılı Kanun’da yer almış olup denetim uygulamalarında kalıcı ve bütünsel değişiklikler ile mali yönetim ve kontrol sisteminin uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği normlarıyla uyumlu bir şekil alması amaçlanmıştır. Böylelikle kamu kurumlarında iç denetim birimleri kurulmuş ve iç denetim faaliyetleri başlamıştır (Kesik, 2005, s. 95).

5018 Sayılı Kanun’un 63. Maddesi gereğince; “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, nesnel güvence sağlama ve 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” ifadesi yer almakta olup madde de belirtildiği üzere iç denetim faaliyetinin iç denetçiler tarafından yapılabileceği hüküm altına alınmaktadır. Söz konusu maddenin devamında da “İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir” hükmü yer almıştır.

3.3. Dış Denetim

Denetimin fonksiyonel ayrımı ülkemizde genellikle iç ve dış denetim olarak düzenlendiği görülmektedir. Dış denetim; yüksek denetim kurumları tarafından gerçekleştirilen denetim çerçevesinde değerlendirilmekte ve yüksek denetim (supreme audit) ifadesinin karşılığı şeklinde kullanılmaktadır. Diğer taraftan parlamento adına yapılan bağımsız denetim olarak da kabul görmektedir. Uluslararası literatürde söz konusu denetim için yüksek denetim veya devlet denetimi kavramlarının kullanıldığına rastlanılmaktadır (Köse,2007, s. 17; Kesik, 2005, s. 97).

Kamu kurumlarında şeffaflık ve hesap verme sorumluluk ilkelerine uygun bir şekilde hareket etmeleri sağlamak bu kurumların ne ölçüde yasalara uygun, tutumlu, verimli ve etkin faaliyet gösterdiğinin tespit edilmesinde en etkili yöntemdir. Yani kurumlar şeffaflık kazandığında, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde sıkıntı yaşamadığı sürece parlamento, kendisinin vermiş olduğu yetki ve kaynakların iyi kullanılıp kullanılmadığını tespit edebilmektedir. Dolayısıyla dış denetimde öncelik şeffaflığı ve hesap verme sorumluluğunu geliştirebilecek yönde faaliyetler göstermek olup kamu kurumları söz konusu sorumluluklarını en iyi performans ölçümü ile yerine getirilebilmektedir. Bu nedenle dış denetimin ilk önce kamu kurumlarının performans ölçme kapasitelerini arttırmak için yönelmesi gerekmektedir ki bu durum şeffaflığı artırmaktadır. Kamu kurumlarının performans ölçümü yapma kapasitelerini arttıran unsur dış denetimin performans denetimi incelemeleri olduğunu ifade edebiliriz. Söz konusu süreçten ötürü daha çok performans denetiminin ihtiyacı ortaya

çıkarmakta ve dış denetim kaynaklarının tahsisinde bu alana kaynakların daha fazla aktarılması gerçeğini göstermektedir (Saraç, 2005, 151-152).

5018 Sayılı Kanun’da dış denetimin amacı belirtilmiş olup Kanun’un 68. Maddesi gereğince; “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” ifadesi yer almaktadır. Ayrıca madde devamında “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 işlemlerinin 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. 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. Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir” hükmü bulunmaktadır.

4. 5018 Sayılı Kanun’a Yönelik Eleştiriler

Kamu yönetiminin sisteminde ortaya çıkan sistem tikanıklığından dolayı değişimin sürükleyicilerine göre değişimin kaçınılmaz olduğu savunulmaktadır. Söz konusu tikanıklığın giderilebilmesi için tavsiye edilen reformlar hızlı bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Ancak sistemdeki her değişimde yapılan değişiklikten negatif yönde etkileneceklerin olması beklenilmektedir. Dolayısıyla gerçekleştirilen değişiklik karşısında “statükonun” savunusunu yapacak bir kesim olacaktır. Süreç her ne kadar bu şekilde olsa da eleştiriler önemszenmeden reformlara devam edilmesi

gerekmektedir. Bahsedilen bu durum neoliberal rüzgârların estiği 1980’li yıllardan bu yana hüküm sürmektedir (Karatepe, 2006, 67)

5018 Sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sisteminde önem arz eden yenilikler getirilmeye çalışılmıştır. Ancak hem yapısal hem yönetsel anlamda yaşanan birtakım aksaklıklardan dolayı uygulama üzerinde arzu edilen başarıya erişilememiştir. Bürokratik yapının varlığı, siyasal iktidarlar, personelin nitelik olarak yetersizliği gibi sebepler bazı reformların yapılmasını engellemiştir. Ayrıca kanunla yapılması arzu edilen verimlilik ve ekonomiklik, stratejik planlama, iç ve dış denetim, performans denetimi ve etkinlikle ilgili problemler Kanun’un yapısıyla ilişkili olarak kamu mali yönetimde istenilen reformların bir kısmının da gerçekleşmesine engel getirmiştir.

5018 Sayılı Kanun’un 68. Maddesinde belirtilen mali denetim, hukuka uygunluk ve performans denetimi raporlarının idare tarafından konsolide edilmesi, üst yönetici kanalıyla verilen cevaplar göz önünde bulundurularak dış denetim genel değerlendirme raporunun hazırlanacağı ile ilgili düzenlemenin uygulanabilirlik yanı bir tarafa denetim ve raporlamanın etkinliğini önemli bir oranda zayıflatacak özelliği bulunmaktadır. İdareler için söz konusu denetimlerin gerçekleştirilmesi, kurumların savunma veya görüşleri alınmasıyla denetim raporlarının hazırlanması ve bu raporların idarelerce konsolide edilmesi, konsolide rapor ile ilgili idarenin üst yöneticinin görüşünün alınma gerekliliği, alınan görüş göz önünde bulundurularak idarelerin tümü için dış denetim genel değerlendirme raporunun hazırlanma aşaması çok uzun ve karmaşık bir yapıyı göstermektedir. Bahsedilen sürecin sağlıklı bir şekilde işletilip nihai raporun istenilen zaman zarfında yetiştirilmesi pek de mümkün değildir. Zira Mümkün olsa dahi birbirinden farklı amaç ve işlevleri bulunan tamamıyla farklı mahiyette yer alan raporların konsolide edilmesi yoluyla anlamlı neticeye varmak ihtimaller içerisinde bulunmamaktadır (Köse, 2010, 10- 11).

Ülkemizde kabul edilen 5018 Sayılı Kanun ile Performans Esaslı Bütçeye geçilmesi planlanmış fakat söz konusu sistem 2006 yılından itibaren uygulanmıştır. Belirtilen sistem, çıktı ve sonuç odaklı kaynak tahsislerin sağlandığı ve kamu idarelerine esnekliğin yeterli düzeyde verildiği bütçe sistemidir. Ayrıca performans bilgisinin hazırlandığı, çok yıllık bütçeleme yapıldığı, hesap verebilirliğin ve şeffaflığın sağlandığı sistemdir. Ülkemizde uygulanan Performans Esaslı Bütçe sisteminin geçmişi çok eskiye

dayanmamakta ve yeterli reformların yapılmamış olması birtakım problemleri de yanı sıra getirmektedir.

Performans Esaslı Bütçeleme sisteminde kaynak tahsisleri sonuç odaklı yapılmamakta ve performans bilgisi bütçe sürecinde kullanılmamaktadır. Diğer taraftan hesap verebilirlik, esneklik ve mali saydamlık tam olarak bu sistemde sağlanamamaktadır. Kamu kurumları piyasada yer alan kurumlar gibi birbiriyle rekabet etmeli ve performansını bütçe sistemiyle kıyaslayabilmelidir (Doğan, 2018, 88).

PEB sisteminde; bütçenin hazırlanması, uygulanması, denetlenmesi ve izlenmesinde genel birtakım problemler yer almaktadır. Bu sorunları genel olarak yenilik ve değişim konusunda direnilmesi, nitelikli ve etkin personelde yaşanan eksiklik, personel rejiminde teşvik sisteminin yokluğu, kurumlar arası iletişimde yaşanan eksiklik olarak bildirilmiştir.

5018 Sayılı Kanun'unun resmi olarak kabul edildiği 2003'ten itibaren kamu idarelerinin kendilerine verilecek ödeneklerin tespit edilmesinde üst politika belgeleri adı verilen Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programları, Orta Vadeli Program, Kalkınma Planları ve Orta Vadeli Mali Planlarının önemli olduğu oluşum başlamıştır. Kamu idareleri, bütçe- plan ilişkisini oluşturmak için hazırlayacakları birimleri ile ilgili stratejik plan, faaliyet raporları ve performans programlarını hassasiyetle düzenlemeyi öğrenmişlerdir. “Program Bazlı Performans Bütçe Sistemi” uygulamasına 2021 mali yıl ile başlamıştır. Söz konusu uygulama ile kamu idarelerinin stratejik planı, performans programı ve faaliyet raporu kanalıyla üretecekleri performans bilgisinin kendilerine verilecek ödeneklerin tespit edilmesindeki önemi büyük olacaktır. Yeni bütçe sistemi çoğunlukla kamu idarelerinin program sınıflandırmasına ve belirtilen programların nihai çıktı ve sonuçlarıyla ilişkili bütçelerin düzenleneceği model olarak Türk kamu mali yönetimine katkıda bulunacak bir yapıda olduğu ifade edilebilir (Ergen, 2021, 301).

İç denetim; kamu kurumlarının faaliyet sonuçlarının belirlenen amaç ve hedefler ile ilgili uyumluluğunu; faaliyetlerin planlandığı gibi yürütülme konusunu incelemek üzere faaliyet ve programları araştırmakta ve bunu iç denetçiler tarafından denetlemektedir (Coşkun ve Karabeyli, 2008, 474). İç denetimle amaçlanan; kamu kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli şekilde kullanılmasıdır (Kaya, 2005, 106). Kamu kurumunun kendi kendini denetim işlemi iç denetim olarak ifade edilmektedir.

Kamu kurumlarındaki iç denetçiler denetim görevlerini yerine getirirken bağımsız hareket etmesi gerekmektedir. Fakat uygulama üzerinde bu durum pek mümkün olmamaktadır. Çünkü iç denetçi hazırladığı denetim raporunu üst yöneticiye sunmakta ve yönetici denetim raporunu dilediği gibi değiştirebilmektedir. Bu durumda da iç denetçinin denetim alanı sınırlanabilmektedir. Dolayısıyla iç denetim üst yönetici ile bağlantılı bir şekilde yapılmakta olup bağımsız ve objektif yürütülmesi imkânsız hale gelmektedir. Ayrıca kamu kurumlarının hepsinde iç denetim biriminin tam olarak oluşturulamaması ve iç denetçi sayısının yeterli düzeyde olmaması iç denetimin başka bir sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır (Doğan, 2018, 113).

İç denetim, yeni bir denetim yaklaşımı olduğu için farklı problemler ile karşılaşmıştır. Bu problemlerin başında iç denetimin kamu yönetiminde yeni olması, çağdaş iç denetim görev ve işlevlerinin tam olarak özümselememesi yer almaktadır. Diğer taraftan iç denetimin farkındalık düzeyinin düşüklüğü başka bir ifadeyle yönetici ve çalışan kesimin yeterince iç denetimi bilmemesi de gösterilmektedir. İç denetim raporları sonucunda bir yaptırımın olmaması ve yasal düzenlemelerde eksikliklerde sorunlar içerisinde yer almaktadır. İç denetim sonuçlarının izlenmesi ve raporların uygulanması üst yöneticinin takdirine bırakılması örnek olarak gösterilmiştir (Güner, 2009, 222).

Dış denetim, uygulama sonrası denetim olup Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Harcamaların yapılmasından sonra gerçekleştirilmekte ve hedeflenen ile ulaşılan sonuçların kıyaslanması ve yasalara uygunluğun denetlenmesi yönünden önemi büyüktür (Akdoğan, 2006, 382). Dolayısıyla Sayıştay hem denetim fonksiyonunu hem de mali ve uygunluk denetimi ile performans denetimini de yerine getirmektedir (Özekicioğlu, 2017, 602).

Sayıştayın yapısı ve dış denetim uygulamaları incelendiğinde var olan durumun Kanuni tarif ve nitelik ile ilişkisinden kopuk olduğu izlenilmektedir. Mali yönetim ve kontrol sistemi içerisinde dış denetimin yeri ve işlevi önemli olmasına karşın Sayıştayın sistem ile entegrasyonunun tam anlamıyla sağlanamamış olması ve dış denetimin hedeflenen nitelikte uygulanmaması sistemin kendisi açısından da farklı riskleri taşımaktadır. Söz konusu durum, güvence mekanizmasının kendisinin yapısal risk meydana getirmesine sebebiyet vermektedir. Dış denetim; kurumsal, metodolojik ve işlevsel yönlerden yetersiz kalıp sistemde üzerine yüklenen misyonu

üstlenemeyecektir. Böylelikle sistemin diğer bileşenlerini de etkileyecektir (Candan, 2009, 23).

5. Değerlendirme ve Sonuç

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türkiye’de kamu mali yönetiminin uluslararası standartlara uyumunu güçlendiren ve bütçe sürecini daha rasyonel, şeffaf ve hesap verebilir bir yapıya kavuşturan en önemli reformlardan biridir. Kanun ile birlikte çok yıllık bütçe mantığı, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, analitik bütçe sınıflandırması, performans esaslı bütçeleme ve stratejik planlama gibi modern mali araçların kamu yönetimine entegre edilmesi sağlanmıştır. Performans esaslı bütçeleme ile program bütçelemenin beraber kullanımı anlamına gelen performans esaslı program bütçe sisteminin bütçe kalemleri ve performans sistemleri arasında bünyesel sorunlar vardır. Uygulamada özellikle performans bilgisinin karar alma süreçlerine yeterince yansıtılamaması, analitik bütçe sınıflandırması ile üst politika belgeleri arasındaki bağın tam olarak kurulamaması ve performans esaslı program bütçeye geçiş sürecinin kurumsal kapasite yetersizlikleri nedeniyle istenen etkinliğe ulaşamaması önemli sorun başlıkları olarak öne çıkmaktadır. Buna rağmen 5018 Sayılı Kanun, kamu kaynaklarının etkin yönetimi, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin güçlendirilmesi bakımından Türkiye'nin kamu mali yönetimi sisteminde köklü bir paradigma değişiminin temelini oluşturmuştur. Gelecek dönemlerde reformun etkisinin artması, performans odaklı bütçelemenin uygulama kalitesinin yükseltilmesi ve stratejik yönetim döngüsünün tüm kamu idarelerinde kurumsal kültür haline gelmesine bağlı olacaktır.

Kaynakça

- Arslan, Ş. (2010). 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde “Mahalli İdareler Maliyesi Otomasyon Sistemi”nin Etkinliği: İstanbul Büyükşehir Uygulaması, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bülbül, D. (2021). Devlet Bütçesi (Teori, Politika ve Uygulama). Ankara: Turhan Kitabevi.

- Candan, E. (2009). Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Dönüşüm Bekleyen Bir Fonksiyon: Dış Denetim ve Sayıştay. *Denetim*, (2), 6-24.
- Cansız, H. (2007). Bazı Ülkelerde ve Türkiye’de Çok Yıllı Bütçeleme Uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (1), 95-116.
- Coşkun, A., Karabeyli, L. (2009). “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesapverme Sorumluluğu”, Uluslararası Sempozyum Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü, TBMM Basımevi, Ankara 2009.
- Çolak, Ç., Yıkıcı, A. (2024). Bütünşehir Modelinin Trabzon’daki Büyükşehir İlçe Belediye Başkanlığı Seçimlerine Yansımaları: 2014, 2019 ve 2024 Seçimlerine İlişkin Bir Analiz, *Karadeniz Araştırmaları Enstitüsü Dergisi*, 10/22, ss.327-353. DOI: 10.31765/karen.1525707
- Çölgezen, Ö. (2006). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler, *Vergi Dünyası*, (294), 135-141.
- Dayıoğlu, H. B. (t.y.). Performans Esaslı Program Bütçe Sistemi. Erişim tarihi: 23.04.2024.
https://strateji.ksu.edu.tr/depo/belgeler/Program%20B%C3%BCt%C3%A7e%20HBD_2209211053479456.pdf
- Dikmen, A. A. (2003). Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Tasarısı Üzerine Değerlendirmeler. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı, 40-46.
- Doğan, İ. (2005). *Bütçe Açıklarının Enflasyon Üzerindeki Etkisinin Analizi: Teori ve Uygulamaları*, (Yüksek Lisans Tezi), Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Egeli, H. ve Dağ, M. (2013). Türkiye’de Orta Vadeli Harcama Sisteminin Bütçe Uygulamalarına Yansımaları: Ampirik Bir Analiz. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 50(585), 41-56.
- Ergen, Z. (2021). Performans Esaslı Bütçe Sisteminden Program Bazlı Performans Bütçe Sistemine Geçiş: Yeni Bütçe Sistemi ile Hedeflenenler. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 280-302.
- Güner, M. F. (2009). Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 209-227.
- Güner, N. E. (2010). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Mali Saydamlık ve Yolsuzlukla Mücadele Açısından Değerlendirilmesi, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hastürk, M. (2006). Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, *Muhasebat Kontrolörleri Derneği*, (11), 1-29.

- Karaarslan, E. (2004). Harcama Öncesi mali Kontrol. Mali Kılavuz Dergisi, Sayı.26, Ekim 2004, Erişim tarihi: 15.11.2025. <https://erkankaraarslan.net/makaleleri/harcama-oncesi-mali-kontrol>
- Karacan, E. (2010). Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması. Ankara: DPT Yayını.
- Karatepe, K. (2006). Mali Anayasada Değişiklik Sorunu: 5018 Çözümlemesi. *Memleket Siyaset ve Yönetim*, 1(2), 43-94.
- Kaya, H.A. (2005). “İç Denetim Sistemi”, Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma konulu 20. Türkiye Maliye Sempozyumu (23- 27 Mayıs) Bildiriler Kitabı, T.C. Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No: 1, (97- 106).
- Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 94-114.
- Köse, H. Ö. (2010). Kamu Mali Yönetim Reformunun Etkileri ve 5018 Sayılı Kanun’da Dış Denetimin Tasarımına İlişkin Sorunlar. *Dış Denetim Dergisi*, 7-16.
- Köse, H. Ö. (2010). Kamu Mali Yönetim Reformunun Etkileri ve 5018 Sayılı Kanun’da Dış Denetimin Tasarımına İlişkin Sorunlar. *Dış Denetim Dergisi*, 7-16.
- Özekicioğlu, S. (2017). Türkiye’de Dış Denetim Mevzuatı ve Kamu Mali Yönetimine Yansımaları. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39(2), 601-618.
- Saraç, O. (2005). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi. *Maliye Dergisi*, 148(4), 122-163.
- Tek, Z. ve Çetinkaya, E. M. (2004.). İç Denetim. Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı: 20, Erişim tarihi: 11.12.2024. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/6850C413C0E25DB23B61DC010B749CDE47F1528FD734.pdf>
- Tufan, M. ve Görün, M. (2013). Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi. *Sayıştay Dergisi*, 89, 115-135.
- 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5018&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>,