

Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi

Özet

Hakan BAKKAL¹
Alper KASIMOĞLU²

Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu günümüzde hem ulusal hem de uluslararası çalışmalarda giderek önem kazanan konuların başında gelmektedir. Mali saydamlık ve hesap verebilirlik özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki kurum ve kuruluşlara güven duyulmasında etkili bir araç olduğu kadar, ekonomik istikrarın sağlanması ve sürdürülmesi açısından da son derece önem taşımaktadır. Bunu sağlamanın en önemli koşulu ise, başta bütçe olmak üzere diğer mali araçların mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kullanılmasıdır. Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin bütçe sürecinde öneminin ortaya konulduğu bu çalışmanın ilk kısmında mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kavramları ele alınacaktır. İkinci kısımda ise bütçe sürecinde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin önemi ortaya konulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kamu yönetimi, mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, bütçe

Importance of Financial Transparency and Accountability in Budget Process

Abstract

Financial transparency and accountability are issues of utmost importance in both national and international studies currently. While financial transparency and accountability are efficient tools in being trustworthy for agencies and institutions particularly in developing countries, it is also highly essential in provision and maintenance of economic stabilization. The most significant condition in providing transparency and accountability is the use of other financial instruments primarily the budget within the frame of financial transparency and accountability. In this study, we introduce financial transparency and accountability in the first section. The importance of financial transparency and accountability in the budget process will be set forth in the second section.

Keywords: Public management, financial transparency, accountability, budget

¹ Dr., Yalova Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanı, bakkal.hakan@gmail.com

² Öğr. Gör., Yalova Üniversitesi, kasimogluaper@gmail.com

Giriş

Kamu yönetiminde, özellikle bütçe sürecinde gün geçtikçe önemi artan saydamlık ve hesap verme yükümlülüğü karşılıklı etkileşim içinde olan ve iyi yönetim kavramları arasında yer alan temel kavramlardır. Yönetimde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin etkili ve iyi işlemesi için de açık ve şeffaf mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü şeffaflığı sağlamanın vazgeçilmez bir aracı; şeffaflık da hesap verme yükümlülüğünü yerine getirebilmenin olmazsa olmaz bir ön koşuludur (Gören, 2000:122). Kamu yönetimi anlayışının değişiminde bir unsur olarak gündeme gelen bütçe sistemine ilişkin değişiklikler son yıllarda saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri üzerinde yoğunlaşmıştır.

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik, ülkelerde kurum ve kuruluşlara güven duyulması, ekonomik istikrarın sağlanması ve sürdürülebilmesi, piyasalardaki politik kararların kalitesinin geliştirilmesi, kamuoyunun devletin faaliyetleri ile ilgili olarak değerlendirme yapabilmesi, kamu yönetiminde kaynakların ekonomik ve verimli kullanılması ve etkin denetim mekanizmalarının geliştirilmesi açılarından son derece önem taşımaktadır. Bunu sağlamanın en önemli koşulu ise, başta bütçe olmak üzere diğer mali araçların da mali saydamlık ve hesap verebilirlik çerçevesine uygulanmasıdır. Saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi kavramların önem kazanmasında, uluslararası mali ve düzenleyici kuruluşlar tarafından ele alınmasında, uluslararası finansal yapının krizlerden sonra yeniden yapılandırılması gerekliliği ve küreselleşen dünyanın ortak sorunu olan yolsuzluk olgusunun önemli etkisi olmuştur (Emil ve Yılmaz, 2004:4).

Çalışmada, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kavramları ele alınacak ve bütçe sürecinde bu ilkelerin önemine yönelik tespitler ortaya konulacak olup bütçe uygulamasının detaylarına girilmeyecektir.

1. Mali Saydamlık

Kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili son yıllarda geliştirilen ve en çok kabul gören söylemlerden birinin kamu sektöründe saydamlığın sağlanması olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Güncel ve sistematik şekildeki bütün mali işlemlerinin

tam olarak açıklanmamasının ekonomik ve politik maliyetlere yol açabileceği gerçeğinden hareketle kamu mali yönetimin temel kavramlarından birinin saydamlık olduğunu söylemek mümkündür.

1.1. Mali Saydamlık Kavramı ve Önemi

Saydamlık; mevcut koşullara, kararlara ve eylemlere dair bilginin erişilebilir, görünür ve anlaşılabilir kılındığı bir süreçtir. Saydamlıktan anlaşılan, vatandaşların yeteri ölçüde bilgilenmesi amacıyla, karar alma ve uygulama süreçlerinin açık ve anlaşılabilir olmasıdır.

Mali saydamlık ise; devletin görev ve fonksiyonlarının, kamu ekonomisine ve kamu mali yönetimine ilişkin bilgilerin ve hesapların ve aynı zamanda kamu mali yönetimine ve temel iktisat politikalarına ilişkin planların, niyet ve projeksiyonların açık ve anlaşılır, düzenli olarak ve güven tesis edecek bir biçimde kamuoyunun bilgisine sunulması olarak tanımlanabilmektedir (Aktan; Ağcakaya; Dileyici, 2004:175).

Mali saydamlık sayesinde yöneticilerin kamuya ait kaynakları nasıl ve hangi amaçlar için kullandıkları konusunda kamuoyuna gerekli bilgilerin ulaşması ve bunun sonucunda da kamu kaynağının kişisel çıkar ve amaçlar için kullanılmasının önüne geçilebilir. Bu anlamda, makroekonomik istikrara ulaşmada ve dengeli büyümeyi sağlamada saydamlığın rolü oldukça büyüktür.

Mali saydamlık sayesinde halk, kamu kurum ve kuruluşlarının belirlenen hedefleri ve bunlara ilişkin uygulamaları konusunda ayrıntılı bilgilere ulaşabilmektedirler. Bu çerçevede saydam uygulamaların sonucunda, bilgi akışının açık bir şekilde sağlanması sebebiyle, piyasalar daha etkin çalışabilmekte ve politikalara yönelik belirsizlikler azaltılabilmektedir.

Mali saydamlığın etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması, kamu mali yönetimlerinin başarısını olumlu yönde etkilemektedir. Mali saydamlığın etkin olabilmesi için genel olarak iki koşulun varlığı gerekmektedir. Bu koşullardan birincisi; hedef grupların istenilen bilgiyi verme gücü ve kararlılığına sahip olmasıdır. İkinci koşul ise; bilgiyi kullanacak olanların, kabul görmüş standartlar ölçüsünde bilgi sağlayanları değerlendirmek için sunulan

bilgiyi kullanabilmesidir (Egeli; Özen, 2005: 164).

Türkiye’de mali literatüre 5018 Sayılı Kanun ile giren mali saydamlık kavramı son yıllarda özellikle IMF’nin uygulamaya koyduğu “Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü” çerçevesinde, IMF üyesi ülkelerde oldukça hızlı ilerleme kaydetmiştir. OECD ve AB gibi uluslararası örgütlerde mali saydamlığın gelişmesi yönünde önemli çalışmalar yapmaktadır.

1.2. Mali Saydamlığın Boyutları

Kopits ve Craig’ e göre mali saydamlığın üç önemli boyutu vardır. Mali saydamlığın birinci boyutu; genelde devletin işleyişi ve yapısının, uygulayacağı maliye politikalarının, devlet hesapları ve projeksiyonlarının kamuya açık olmasını ifade etmektedir. İkinci boyutu daha spesifik olarak; ister merkezi hükümet içinde, isterse dışında üstlenilmiş olsun, devlet adına girilmiş yükümlükler hakkında zamanında, güvenilir, kapsamlı, anlaşılabilir ve uluslararası karşılaştırmalara elverişli niteliklere haiz bilgiye kamunun ulaşabilmesini kapsamaktadır. Bu doğrultuda, bütçe dokümanları ve diğer mali raporların yayınlanması, bu raporlarda merkezi devlet idaresi dışında yürütülen yarı-mali işlemlerin boyutları hakkında tasnif edilmiş bilgilere yer verilmesi saydamlığın gerekleri olarak sayılmaktadır. Mali saydamlığın üçüncü boyutu ise; kurumsal davranışlar ile ilgilidir. Atanmış bürokratlar ile seçilmiş milletvekili ve bakanlar arasındaki ilişkilerin sınırlarının net bir biçimde çizilmesi, bilgi edinme özgürlüğü ve bunun kamu görevlileri açısından sistematik kurallara bağlanması, siyasetçi-basın-bürokrat-iş dünyası ilişkisinin etik kurallarının ve çerçevesinin çizilmesi, kamu ihale süreçlerinin, kamuya eleman alma ve çalıştırma esaslarının saydamlaştırılması, kurumsal düzenlemeler içeren ciddi bir devlet reformunun yapı taşlarını oluşturmaktadır (Kopits; Craig, 1998: 1-3).

Mali saydamlığın bahsedilen bu üç önemli boyutuna ek olarak bir de mali boyutu bulunmaktadır. Devlet tarafından üretilen en önemli bilgi dokümanı, devletin belli bir süre içinde kaynakları nasıl, nerede, ne kadar kullanacağı ile ilgili bilgileri sunan bütçelerdir. Bu bağlamda, kamusal kaynakların nasıl, kim tarafından, ne kadar ve ne tür hedeflere yönelik olarak kullanılacağı saydamlık kavramının mali boyutunu oluşturmaktadır (Aktan; Çoban, 2006: 17).

1.3. Mali Saydamlığın Etkileri

Mali saydamlığın başta güçlü bir ekonomik ortamın sürdürülebilmesinin yanı sıra hesap verebilir olma sonucu olarak kaynakların ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması gibi birçok olumlu etkisi bulunmaktadır. Bununla birlikte, mali saydamlık iyi uygulanmadığı takdirde bir takım sıkıntılar da yaratabilmektedir. Mali saydamlığın etkilerini, olumlu ve olumsuz olarak sınıflandırarak iki ayrı başlık altında incelemek mümkündür.

1.3.1. Mali Saydamlığın Olumlu Etkileri

Saydamlık, toplumun devlet üzerindeki denetimini arttırdığından, saydam bir sistemde devletin kendi kendisini kısıtlayan kurallar koyması, bu kurallara uyacağı konusunda toplumu ikna etmesi ve bu konuda inandırıcı olması daha kolaydır (Atıyas; Sayın,2000:52).

Mali saydamlık sorumluluğu güçlendirir ve sürdürülebilir nitelikteki politikaların getirmiş olduğu riskleri azaltır (DPT, 2000:83). Mali politikaların planlanması ve sonuçları ile ilgili daha bilinçli bir kamuoyunun oluşmasına, mali politikaların uygulanmasından hükümetlerin sorumlu tutulmasına ve böylece makroekonomik politikaların ve seçimlerin daha iyi anlaşılmasına ve geçerlilik kazanmasına olanak sağlar (Cansız, 2000:85).

Kamuoyunun güven kaybını sınırlandırmada ve kamu hesaplarında, saydamlığın önemli bir işlevi vardır. Kamu hesapları ve kamu kesimi davranışları kolaylıkla izlenebileceği için, ekonominin yönü konusundaki belirsizliklerde büyük ölçüde önlenilmektedir. Mali saydamlık, mali krizleri önlemeye ve uluslararası mali sistemdeki sorunları çözmeye yeterli olmayabilir; ancak, mali krizlerin şiddetini ve sıklığını azaltabilir ve karşılaşılan sorunların çözümünü kolaylaştırabilir (Gökbunar; Cansız, 2003: 257-258).

Mali saydamlığın belli başlı yararlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Atıyas; Sayın, 2000:29):

- Bütçeye ilişkin bilgilerin zamanında yayınlanması, devletin hedeflerinin ne olduğu konusunda piyasanın bir değerlendirme yapmasını ve piyasanın kendini buna göre ayarlamasına imkân verir.

• Hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli araçlardan biri olarak demokrasinin hâkim olduğu ülkelerde sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların iktidardan uzaklaştırılmasını sağlar.

• Saydam bir mali sistem, bilgilere tam, doğru ve zamanında ulaşılmasına, hiyerarşi içerisinde kimin ne yaptığının bilinmesine imkân vererek kamu kesiminde sorumluluk dağılımını kolaylaştırır.

• Mali saydamlığın açıklığı gerektirmesi, kamu harcamalarında etkinliği artırır.

• Saydamlık, kamuoyunun kaynakların nasıl kullanıldığını izleyebilmesini sağlar.

• Milletin devleti daha iyi izleyebilmesi, politikaların, bürokratların kamu yararına daha uygun davranmalarını teşvik ederek, kamusal kaynakların dağılımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirir ve kamu yönetimini yetkinleştirir.

• Genel olarak, saydamlığın yaygın olarak uygu-

landığı demokratik ülkelerde performans kriteri ön plana çıkar.

1.4. Mali Saydamlığı Sağlama Sistemi

Mali saydamlığın sağlanabilmesi, birtakım mekanizmaların saydamlık temelinde oluşturulması ve uygulaması ile mümkün olabilmektedir.

Stirton ve Lodge saydam bir kamu hizmetinin nasıl olması gerektiğinin değerlendirilebilmesi için “ilan”, “açıklama”, “seçim” ve “enformasyon” olmak üzere dört temel saydamlık mekanizması oluşturmuşlardır (Stirton; Lodge, 2001:477). Bu doğrultuda, “seçim” mekanizması farklı politik liderlerin seçilmesi anlamında kullanılırken; “ilan” mekanizması bireysel destek uygulamasını ve kamu hizmetlerinin sağlanmasını ifade etmektedir. “Enformasyon” mekanizmasının, kamu hizmetinden faydalananların bilgi kalitesini artırmasına karşılık olarak, “açıklama” mekanizması ise, düzenleyici ve daha geniş bir politik karar alınması sürecinde, kamu hizmetinden faydalananlar için kurumsallaşmış menfaat sağlamayı amaçlamaktadır.

Tablo 1. Mali Saydamlığı Sağlama Sistemi ve Denetim Yapısı

Denetim Merkezi	Temel Algılayıcı	Temel Etkileyici
Kamu Otoritesi	İlan Mekanizması	Açıklama Mekanizması
Bireysel Otorite	Enformasyon Mekanizması	Seçim Mekanizması

Kaynak: Stirton, Lindsay; Martin Lodge (2001); “TransparencyMechanisms: BuildingPublicnessintoPublic Services”, *JournalLawandSociety*, Vol. 28, Issue 4, p.484.

1.4.Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık

Ülkemizde, geleneksel kamu yönetimi anlayışından modern kamu yönetimine geçişin en önemli göstergesi ve mali saydamlık ile ilgili olarak yapılan en önemli düzenleme olan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanunda hesap verebilirlikle birlikte mali saydamlığı tesis edecek şekilde düzenlemelere yer verildiği görülmektedir.

Kanunda, mali saydamlık, kamu kaynağı kullanmanın genel esaslarından biri olarak tanımlanmıştır. Mali saydamlık çerçevesinde, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması için kamuoyunun zamanında bilgilendirileceği öngörülmüş ve bu amaçla;

• Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak ta-

nımlanması,

• Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,

• Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık, Bakanlıklar, genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumu ve belediye ve il özel idareler tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,

• Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması,

zorunluluğu getirilmiş ve ayrıca kamu kurumlarına mali saydamlığı sağlayacak düzenlemelerin yapılması sorumluluğunu yüklemiştir.

Kanunda ayrıca, kamu kurum ve kuruluşlarının, kalkınma planları ve programları çerçevesinde stratejik planın hazırlanması, plan uygulamalarının önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçülmesi ve bu anlamda, performans esaslı bütçeleme ile stratejik plan amaç ve hedeflerine dayalı bir bütçeleme yapılması, ortaya konulması yükümlülüğü getirilmiştir.

5018'de; amaç ve hedeflerin gerçekleşmelerinin, yapılan faaliyetlerin, kaynakların nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının ve bütçe uygulama sonuçlarının faaliyet raporu; amaç ve hedeflere dayalı olarak yatırım programında yer alan faaliyetlerin gerçekleşmelerinin yıllık yatırım izleme ve değerlendirme raporu; bütçe uygulama sonuçları ve ikinci altı aylık döneme ilişkin hedef ve beklentilerin kurumsal mali durum ve beklentiler raporu ile belirli dönemlerde kamuoyu ve iç ve dış paydaşlarla paylaşılması; tahakkuk esaslı bütçeleme; tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi; yapılan düzenlemelerin ve kanunun lafzına uygun bir sistemin iyi yönetim ilkeleri ile birlikte kurumda tesis edilmesi için iç kontrol uygulamalarının zorunlu hale getirilmesine ilişkin düzenlemeler de yer almaktadır. Bu açıdan, ülkede makroekonomik istikrarın sağlanması, kamu harcama ve borçlanmalarının minimum seviyede tutulması, vatandaşların hükümetin öncelikleri ile kaynak kullanımlarının ilişkisi hakkında bilgi sahibi olmaları ve bu kapsamda makroekonomik politikalara karşı güvenirliliğin sağlanmasında kanunun çok önemli bir yere sahip olduğu açıkça görülmektedir.

Kamu mali yönetiminde mali saydamlığın daha iyi anlaşılabilmesi açısından; hesap verme sorumluluğu, yolsuzluk ve denetim kavramlarının mali saydamlık ile olan ilişkisinin iyi belirlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, saydamlığın hesap verebilirlik, yolsuzluk ve denetimle olan ilişkisi ele alınacaktır.

1.4.1. Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu

Saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kavramları literatürde genellikle ayrı, ama yakın ilişki içinde bulunan iki kavram olarak değerlendirilmekte-

dir. Genellikle, mali saydamlık ile hükümetin hesap verme sorumluluğunun birbirleri ile karşılıklı olarak bağımlı olduğu düşünülmektedir. Ne mali saydamlığa ulaşılmadan hesap verme sorumluluğu olabilir; ne de hesap verme sorumluluğu mekanizması işlemeden mali saydamlık sağlanabilmektedir (Lan, 2005:61). Bu kapsamda, orta vade- li mali stratejileri, ilerleme raporları, yıllık bütçeleri, yıllık hesapları, bilançoları ve denetçi raporlarını içeren mali saydamlık araçları, hesap verme sorumluluğunu açıklamak için değerlendirilmektedir (Premchand, 2002:136).

Saydamlığın sağlanması için etkili ve iyi işleyen hesap verme sorumluluğu süreçlerine; hesap verme sorumluluğun sağlanması için ise, açık ve saydam mali politikalara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple, hesap verme sorumluluğu saydamlığı sağlamanın en önemli unsuru; saydamlık ise hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi için kesinlikle olması gereken bir ön koşuldur (Karakas, 2005:298).

Saydamlık ve hesap verme sorumluluğu, ekonomi politikası ve karar verme süreciyle ilgili kavramlardır. Makroekonomik açıdan saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun artırılması, politika ayarlamalarının daha erken başlamasını teşvik etmektedir. Modern kamu mali yönetimi anlayışında, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kavramları kilit öge konumundadır. Bu bağlamda, iki kavram da etkin bir kamu mali yönetiminin oluşturulmasında ve reform sürecinden beklenenlerin karşılanmasında temel yapı taşları olmaktadır. Bu doğrultuda da, reformlar kapsamında dünyada gerçekleştirilen bütün yeni uygulamalar, bu iki kavramın gereklerinin yerine getirilmesini amaçlamaktadır (Barun; Ekinci; Temizel, 2008:116).

1.4.2. Mali Saydamlık ve Yolsuzluk İlişkisi

Saydamlığın sağlanması, yolsuzlukların önlenmesindeki en etkili araçlardan birisidir. Saydamlık, kamu görevlilerinin gerçekleştirdiği faaliyetlerin toplumun geri kalan kısmı tarafından gözetlenebilmesine imkân sunmaktadır. Yolsuzlukla mücadelede kamu görevlilerinin yetki ve sorumluluklarının iyi tanımlanması, kamu eylem ve işlemlerine ilişkin bilgiye ulaşılması ve saydamlık uygulamalarının bir sonucu olarak hesap verebilirlik raporlarının kamuya duyurulması yoluyla, vatandaşların duyarlılığının sağlanması gibi uygulamalar

da etkili olabilmektedir. Bu doğrultuda, etkin hesap verme ve saydamlık düzenlemelerinin noksanlığı yolsuzluk eylemlerinin saptanması ve cezalandırılma olasılığını düşürmekte ve yolsuzluk riskini artırmaktadır (Kesim, 2005:274).

Saydam bir sistemde, kamu kaynaklarının nasıl ve hangi amaçlarla kullanıldığı konusunda halka bilgi sunulduğundan, yöneticilerin ellerindeki yetkileri kamu yararına aykırı, kendi çıkarlarını gözeterek kullanmaları oldukça güçleşmektedir. Dolayısıyla saydamlık, kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanılmasını özendirebileceği gibi, yolsuzlukların kaynaklarını da kurutabilmektedir (Akbulut, 2003:10).

Yolsuzlukların önlenmesi veya azaltılması sürecinde, gizliliğin karşıtı olarak nitelendirilen kamu yönetiminin saydamlaşması önemli bir yere sahiptir. İletişim, aleniyet ve yakınlık anlamında da kullanılabilen saydamlık; aleniyet anlamıyla yolsuzluğa karşı mücadeleyi kolaylaştırma ve etkinleştirme aracı olabilmektedir. Bu kapsamda hukuk ve etik dışı davranışların yansımaları olan yolsuzluk özellikle, aleniliğin sağlandığı durumlarda zorlaşmaktadır (Şengül, 2009:990).

1.4.3. Mali Saydamlık ve Denetim İlişkisi

Etkin bir mali yönetim sisteminin kurulması ve çalıştırılması; saydamlık, hesap verebilirlik ve etkin iç ve dış denetim sistemlerinden her birinin sağlam kurulması ve çalıştırılmasına bağlı olmaktadır. Bu üç ayaktan birinin zayıf olması ya da aksamaması, diğerlerini de olumsuz etkileyecektir. Bu doğrultuda, iyi saydamlık uygulamasının iyi işleyen bir hesap verebilirlik ve iç ve dış denetimle desteklenmesi gerekmektedir (Kerimoğlu, 2005:18).

Bir yönetim biriminin kalitesi; uygulanan bütçe ve muhasebe politikaları, mali ve yönetsel sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmesi, süreç denetimi, iç denetim ve kamuoyu denetimi gibi içsel ve dışsal faktörlere bağlı olabilmektedir. Bunların oluşturulması ve uygulanması ise, yönetim birimi bazında iyi saydamlık ve hesap verilebilirlik uygulamasına katkı sağlayacak unsurları teşkil etmektedir (Kerimoğlu, 2005:15). Bu bağlamda, demokrasinin bir gereği olan hesap verme sorumluluğu müessesesinin etkin bir şekilde işleyebilmesi açısından, saydamlık ve denetim oldukça gerek-

li görülmektedir. Saydamlık kamuoyu denetimine imkân tanımaktayken; denetim ise, hesap verme sürecine inanılabilirlik ve güvenilirlik kazandırmaktadır (Kızıldaş, 2007:82).

Kamuda saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesinde Sayıştaylar, vazgeçilmez bir rol üstlenmektedirler. Parlamento adına denetim yapan Sayıştaylar; saydam, hızlı çalışan ve vatandaşlara hizmet odaklanan kamu idaresinin oluşturulmasındaki katkıları dolayısıyla yolsuzlukla mücadelede önemli rol üstlenmektedirler (Özbaran, 2001:6). Saydam bir mali sistemin gereği olarak Sayıştay, yürütme organlarının kamusal kaynakları nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak kullanıldığı ve bu kullanımın ne tür sonuçlar yarattığı konusunda gerekli bilgiyi vatandaşlara sunmak zorundadır. Sayıştayların denetim alanlarının genişliği, saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun etkin olarak çalışmasını etkileyen önemli bir faktör durumundadır. Geleneksel mali yapı ve sektör ayrımı olmaksızın, devletin faaliyet gösterdiği her alanın Sayıştay denetimine tabi olması gerekmektedir. Bu bağlamda, Sayıştayların denetim alanlarının genişlemesi ile birlikte, hem hesap verme sorumluluğu etkin bir biçimde işleyebilecek hem de kamu yönetiminin tamamında saydamlık ve açıklık hüküm sürebilecektir (Barun; Ekinci; Temizel, 2008:140).

2. Hesap Verme Sorumluluğu

Kamu kesiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları, gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak, ülkelerin önemli gündem maddelerinden birini oluşturmaktadır. Bu çerçevede, yeni kamu yönetimi, girişimci devlet modeli gibi kamu hizmetlerinin yerine getirilmesine dair yeni yaklaşımlar çerçevesinde, hesap verme sorumluluğu kavramının kamu harcama yönetimi tartışmalarının önemli bir parçası haline geldiği görülmektedir.

2.1. Hesap Verme Sorumluluğu Tanımı ve Önemi

İyi yönetim ilkeleri arasında önemli bir yere sahip olan hesap verilebilirlik; bir kurumdaki görevlilerin, yetki ve sorumluluklarının kullanılmasına ilişkin olarak ilgili kişilere karşı cevap verebilir olma, bunlara yönelik eleştiri ve talepleri dikkate alarak bu yönde hareket etme, bir başarısızlık, ye-

tersizlik ya da usulsüzlük durumunda sorumluluğu üzerine alma gerekliliği olarak ifade edilmektedir. En genel anlamıyla hesap verme sorumluluğu; yapılanlara ilişkin belli bir otoriteye karşı açıklamalarda bulunulmasına yönelik bir süreci anlatmaktadır (Mulgan, 2000:555).

Yönetim olgusunun özünde olan bir kavram olarak hesap verme sorumluluğu, demokrasi ile bürokrasinin uzlaştırılması, yönetimin halkın tercihleri doğrultusunda hareket etmesi ya da kamuoyunun yöneticilere karşı azalan güveninin yeniden kazanılmasının bir aracı olarak, özellikle son yirmi yıldır gündemde olan bir kavramdır (Balcı, 2003:115).

Hesap verme sorumluluğu, yetki kullanımı ile bağlantılıdır. Kamu harcamalarının etkinliği açısından, hesap verme sorumluluğu kurumun iyi kurulması ve işletilmesi durumunda, verilen yetki ile kamu hizmetini ifa etmek üzere kamu kaynağı kullananların rasyonel ve hızlı karar almaları sağlanabilmektedir. Hesap verme sorumluluğu ile birlikte sınırlı da olsa kamu maliyesinde seçmenler tarafından doğrudan kontrolden söz edilebilmektedir. Buna karşılık hesap verme sorumluluğunun yönetsel şeklinde yetkinin asıl sahibi ile yetki devri alanlar arasında doğrudan ve güçlü bir kontrol bulunmaktadır (Broadbent;Laughlin, 2002:24).Gelişmiş bir demokrasinin olduğu ve bilinçli vatandaşlardan oluşan toplumlarda siyasal anlamda hesap verme sorumluluğunun işleyişi güçlü bir şekilde işlemektedir.

Başarılı bir hesap verme sorumluluğun temel öğeleri şunlardır (Kanada Alberta Eyaleti Sayıştayı, 2001:2):

- Ölçülebilir hedefler belirlenmesi ve sorumlulukların tespiti,
- Hedeflerin gerçekleştirilmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunun planlanması,
- İşin yapılması ve gelişmenin izlenmesi,
- Sonuçların raporlanması,
- Sonuçların bir değerlendirmeye tabi tutulması ve geri bildirim sağlanması.

Hesap verebilirlik kurumsal bir ilkedir. Bireyler

hesap vermedikleri takdirde kurumlar etkin bir biçimde işlemeyecektir. Bu bakımdan hesap verebilirlik özellikle motivasyon ve performans gibi anahtar birtakım örgütsel değişkenlerle bağlantılı bir kavramdır. Hesap verebilirlikten yoksun sistemler; olumsuz, yasadışı davranışlara yol açmaktadır (Hall, 2005:6).

Hesap verebilirlik, beklentileri ayrıntılarıyla planlayarak açıkça gösteren, onlara rehberlik eden, ilişkili olduğu insanlarla ilgili bir dizi yol haritası niteliğindeki bir araç olarak düşünülmektedir. Hesap verebilirlik, bireylerin faaliyetlerini izlemek için bir dizi araç ve mekanizmalar sağlamak kadar program veya projelerle ilgili gelişmeleri ve performansı değerlendirmek için politikaları ve süreci belirleyerek uygulamak bakımından da önemli bir rol oynamaktadır (Acar, 2001:93).

2.2. Hesap Verme Sorumluluğu Türleri

Kurumun iç paydaşları ve yararlanıcıları ile dış ortamla olan ilişkilerinde sınırlar, öngörülen değerlendirme araçları, hesap verebilirliğin farklı türler ve sınıflandırmalar altında incelenmesini gerekli kılmaktadır. Hesap Verebilirliği yapısına ve niteliğine göre sınıflandırarak iki başlık altında incelemek mümkündür.

2.2.1. Yapısına Göre Hesap Verme Sorumluluğu Türleri

Yapısına göre hesap verme sorumluluğu, hesap verme yükümlülüğünün yerine getirildiği kurum ya da mercilere göre dikey ve yatay olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulabilmektedir.

2.2.1.1 Dikey Hesap Verebilirlik

Dikey hesap verme sorumluluğu; hükümetin seçim yoluyla doğrudan veya sivil toplum örgütleri ya da medya haberleri aracılığı ile dolaylı bir şekilde halka karşı hesap verebilir olmasıdır (Schacter, 2000:1). Dikey hesap verebilirliği sağlamanın temel olarak üç aracı vardır: seçimler, sivil toplum kuruluşları ve medya. Özgür ve adil seçimler, en temel dikey hesap verebilirlik mekanizmalarından birisidir. Seçimlerle hükümet yetkilileri, seçmenlerin isteklerini dikkate almaya zorlanmakta, görev basında iken neler yaptıkları hakkında kamuoyunu bilgilendirmekte ve böylece halk tarafın-

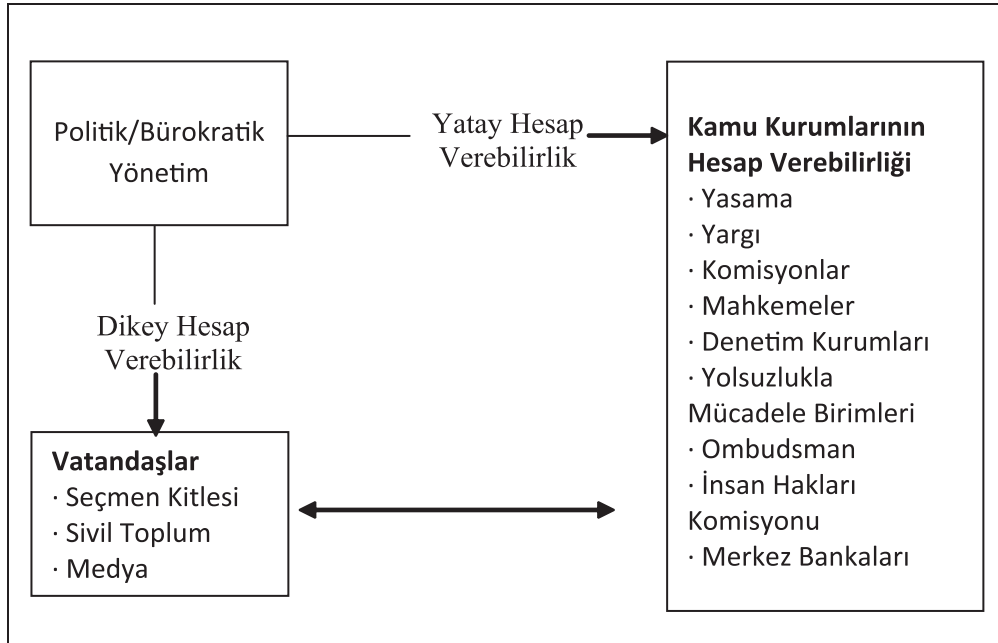
dan yargılanabilmektedir (World Bank, 2004:8-9). Bunun dışında, dikey hesap verebilirliğin etkili bir şekilde uygulanması için faal ve iyi örgütlenmiş sivil toplum kuruluşları gereklidir (Schacter, 2005:230). Meslek kuruluşları, işçi ve memur sendikaları, vakıflar, kadın kuruluşları, öğrenci grupları, seçim izleme ve insan hakları grupları gibi sivil toplum kuruluşları, genel anlamda kamunun hesap verebilirliğini geliştirmek ve yönetişimi iyileştirmek amacıyla, yapılacak düzenlemelerle ilgili lobi faaliyetlerinde bulunarak ve kamu görevlilerinin eylemlerini izleyerek dikey hesap verebilirliğin gerçekleşmesine katkıda bulunabilmektedirler (Samsun, 2003:23). Dikey hesap verebilirliği sağlamak için bir diğer önemli araç ise görsel ve işitsel medya kuruluşlarıdır. Vatandaşların, medya aracılığıyla hükümetin ve kurumların yapmış olduğu eylemlerden bilgilerinin olması, etkin bir hesap verebilirlik sisteminin temel koşulu olarak göze çarpmaktadır.

2.2.1.2. Yatay Hesap Verebilirlik

Yatay hesap verebilirlik, kamu kurum ve kuruluşlarının, yetkili kılınmış kurum içinde kişi ya da birimlere, kurum dışında ise kamu kurum ve kuruluşuna hesap vermesi olarak tanımlanabilir. Hesap verebilirliğin tesis edilmesi yalnızca dikey hesap verme sorumluluğu ile mümkün olmamaktadır. Bu bağlamda, hesap verebilirlik için, dikey hesap verme mekanizmaları, kamu görevlilerinin hükümet içindeki diğer görevlilere ve aynı düzlemdeki birimlere hesap vermeyi oluşturan yatay hesap verme sorumluluğu mekanizmaları ile tamamlanmalıdır (World Bank, 2004:17).

Yatay hesap verme sorumluluğu mekanizmasını gerçekleştiren kurumlar; yasama meclisi, yargı organı, seçim komisyonu ve mahkemeleri, yolsuzlukla mücadele birimleri, kamu denetçileri, insan hakları komisyonu ve merkez bankalarıdır (Schacter, 2005:230-231).

Tablo 2. Hesap Verme Sorumluluğu Mekanizması



Kaynak: Schacter, Mark (2005); "A Framework for Evaluating Institutions of Accountability", *Fiscal Management* (Editor: Anwar-Shah), *The World Bank Public Sector Governance and Accountability Series*, pp. 231.

2.2.2. Niteliğine Göre Hesap Verebilirlik Türleri

Niteliğine göre hesap verme sorumluluğu türleri; sahip olunan yetkinin türüne bağlı olarak siyasi, yönetsel, mali ve yasal hesap verebilirlik olarak sınıflandırılabilir.

2.2.2.1. Siyasi Hesap Verebilirlik

Siyasal hesap verme sorumluluğu; halkın seçim ve oylama mekanizması aracılığı ile vekillerini denetlemesi anlamına gelmektedir. Daha açık bir ifadeyle, halkın seçtiği temsilcilerin bir seçim dönemi içerisinde yaptıkları faaliyetler seçmenler tara-

findan değerlendirilmekte ve eğer seçimle iş başına getirilen hükümet başarılı görülüyorsa yeniden seçilmekte; başarısız görülüyorsa tekrar seçilememektedir. Dolayısıyla, seçim ve oylama mekanizması başlı başına bir hesap verme sorumluluğu mekanizmasıdır (Aktan; Ağcakaya; Dileyici, 2004:171).

Hesap verme sorumluluğu demokratik yönetimlerin temel prensiplerinden birisidir. Demokrasi; otoriteyi ellerinde bulunduranların kararlarından, politikalarından, yaptıklarından, ihmallerinden ve harcamalarından ötürü sorumlu tutulmaları sağlanamamışsa, sadece kağıt üzerinde bir prosedür olarak kalacaktır (Bovens, [http://www.builtonenvironment.uwe.ac.uk](http://www.builtonvironment.uwe.ac.uk),2003).

Siyasal hesap verme sorumluluğuna imkân veren araçlar ya da mekanizmalar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Aktan; Ağcakaya; Dileyici, 2004:171):

- Seçim sisteminin mevcut olması,
- Yöneticilerin seçilme süresinin önceden belirlenen bir dönemle sınırlı olması,
- Yeniden seçilebilme hakkının sınırlı olması,
- Başarısız bulunan seçilmiş yöneticilerin, görevlerinin devamı içerisinde belirli şartlar dâhilinde görev sürelerinin sona erdirilebilmesi.

2.2.2.2. Yönetmel Hesap Verebilirlik

İdari hesap verebilirlik olarak da adlandırılan yönetmel hesap verebilirlik, hiyerarşik düzenlemelerden kaynaklanan, yönetmel denetime ve örgütsel direktiflere ilişkin bir hesap verebilirlik çeşididir (Roberts, 2002:658). Yönetmel hesap verebilirlik, sorumlu merkezlerle belli yetkilere göre hareket eden birimler arasındaki açık ve kesin bir hiyerarşik ilişkiden doğmaktadır (Dwivedi;Jabbara, 1989:5-6).

Yönetmel hesap verebilirlik içsel ve dışsal olarak ikili bir ayrıma tabi tutulabilir. İçsel nitelikteki yönetmel hesap verebilirlik, kurum içindeki kamu çalışanlarının, kurumun üst yöneticisine karşı olan sorumluluğu ile üst yöneticinin siyasi üstü olan bakana karşı sorumluluğunu ifade etmektedir. Dışsal anlamda yönetmel hesap verebilirlik ise kurum performansına ilişkin olarak yasama organi-

na veya onun adına hareket eden bir başka kuruma (Sayıştay v.b) karşı olan hesap verebilirliği ifade etmektedir (Samsun, 2003:21-22).

Yöneticilere kaynak kullanımı konusunda esneklik tanıyan ve sonuçlardan dolayı hesap verme sorumluluklarını öngören yönetmel hesap verme mekanizmasının etkili bir şekilde işleyebilmesi için hükümetler dış denetimi sağlam temeller üzerine oturtmalı ve sağlıklı bir iç denetim mekanizması oluşturmalıdır. İç denetim fonksiyonunu yeterince geliştirmeden, yöneticilere geniş bir yetki devri yapılması ve esneklik tanınması çok önemli riskler taşımaktadır (Schick, 1999:113). Etkin bir hesap verebilirliğin kurumda sağlanabilmesi ve kişilerin ya da faaliyetlerin eylemlerinden zarar görmeyecek nitelikte bir mekanizmanın oluşturulması için iç kontrol uygulamalarının kurumun her düzeyinde gerçekleştirilmesi hayati öneme sahiptir.

2.2.2.3. Mali Hesap Verebilirlik

Mali hesap verme sorumluluğu, mali kaynakların tahsisi, kullanılması ve ödemelerin yapılması süreçlerinin, denetim, bütçe ve muhasebe sistemleri vasıtasıyla izlenmesi ve raporlanmasıdır. Bu tür hesap verme sorumluluğu, mali yönetim, harcama öncesi ve sonrası, mali ve mali olmayan kontrolle ilgili kanunlara, kurallara ve düzenlemelere uygunluk konusuyla ilgilenir. Bu düzenlemeler içerisinde, mali kanunlar, bütçenin icrası ve izlenmesine ilişkin kurumsal yapıyla ilgili kanunlar, bütçe kanunları, idari usul kanunları ve muhasebe sistemleriyle ilgili düzenlemeler en önemli örnekler olarak verilebilir (Brinkerhoff,<http://www.usaid.gov>,2001).

Mali hesap verme sorumluluğu, idarenin mali alandaki güç ve yetkilerini kullanması sonucu ortaya çıkmakta, bu da büyük ölçüde bütçe ile gerçekleşmektedir (Söyler, 2006:292).Mali hesap verme sorumluluğu, kamu kaynağını kullanan ve yöneten kişilerin sorumluluğudur. Mali hesap verme sorumluluğu açısından en kritik konulardan birisi, örgütlerin kurumsal kapasitelerdir. Eğer iç denetim birimlerinin, kaynakların kullanımının izlenmesinde teknik kapasiteleri yetersizse veya bu birimler finansal ölçümler için yeterli kaynağa sahip değilse ya da icracı birimler harcamalarını raporlayamıyorsa mali hesap verme sorumluluğu za- yıflar (Brinkerhoff,<http://www.usaid.gov>, 2001).

2.2.2.4. Yasal Hesap Verebilirlik

Yasal hesap verme sorumluluğunda, başta anayasa olmak üzere yasalar ve diğer mevzuat, seçilmiş ve atanmış yöneticilerin değerlendirilmesine ve hesap vermesine imkân sağlamaktadır. Yasal hesap verme sorumluluğu ile kamu kurum ve kuruluşları, dış bir makama karşı performansla ulaşım ve hukuksal kurallara bağlılık konularında hesap vermektedir (Aktan; Ağcakaya; Dileyici, 2004:171).

Bu doğrultuda, yasal hesap verme sorumluluğu detaylı yasal standartlara dayanması sebebiyle, en açık tanımlanabilen hesap verme sorumluluğu türüdür ve birçok ülkede sosyal ilişkilerin yeniden düzenlenmesinin sonucu olarak, kamu yöneticileri için oldukça önemlidir (Bovens, <http://www.bu-iltenvironment.uwe.ac.uk>, 2003). Yargısal incelemenin alanı, yasal maddelerin ve ilkelerin, bireylerin hak ve yararlarının çiğnenmesinin düzeyine göre değişmektedir. Önceki hesap verebilirlik türleriyle karşılaştırıldığında bu kavram daha fazla yasal güvence ve etkinlik sağlamaktadır (Zarei, 2000:45).

Yasal hesap verebilirlik, tamamen yargısal sisteme ilişkin mahkemelerle ilgili bir süreç olarak görülebildiği gibi, aynı zamanda bazı uzman düzenleyici kuruluşlar veya ombudsman gibi yargı benzeri yapılarla ilişkiler de buna dahil edilebilmektedir (Mulgan, 2003:33).

2.3. Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verebilirlik

Kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik, kamu görevlilerinin, iç veya dış, bir üst otoriteye karşı fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki performanslarına ilişkin gerekli bilgileri açıklamaları ve gerekçeleri sağlama ödevlerini belirtmektedir (Cendon, <http://unpan1.un.org>, 2004). Bilindiği üzere kamu görevlileri, bir dizi yasal düzenleme ve siyasal kural ve hedeflerin olduğu bir ortamda faaliyetlerini yerine getirmektedirler. Bu durum kamu görevlilerini hem kendilerinin hem de örgütlerinin faaliyetlerinin hesabını vermek zorunda bırakmaktadır. Bu hesap verebilirlik, halkın nazarında, yalnızca medya ile değil, ayrıca genişleyen bir dizi düzenleyici ve denetleyici rejimlerle açıkça gerçekleştirilmektedir (Ferlie; Hartley; Martin, 2003:9).

Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda hesap verme sorumluluğu da düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanun'un 1. maddesinde, Kanun'un amaçlarından birinin hesap verebilirliği sağlamak olduğu belirtildikten sonra 8. maddede hesap verme sorumluluğu düzenlenmiştir. 8. madde ile 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 hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı kanuna göre, kamu kaynaklarının amaç ve hedeflere dayalı olarak, en düşük maliyetle faaliyetlerin gerçekleştirilerek mümkün olabilecek en iyi sonucu elde edilmesini yansıtan etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerinin kurumda uygulanmasında birincil sorumluluk bakan ve üst yöneticilere aittir. Bakanların, hesap verme sorumluluğu, kendisine bağlı ve ilişkili olan kurumların ulusal üst strateji belge ve politikaları ve beş yıllık kalkınma planları doğrultusunda, stratejik planın hazırlanması ve uygulanmasını sağlayarak, hükümet politikalarının tesisini gerçekleştirmek üzere TBMM'ne karşı siyasi hesap verebilirliğin yanı sıra, yasal, yönetsel ve mali hesap verebilirlik sorumluluğunu taşımaktadır.

Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu kurumlarında en üst yönetici olan üst yöneticilerin ise, kendi kurumlarına ilişkin ilgili Bakan'a, yasal, yönetsel ve mali hesap verebilirlik sorumlulukları bulunmakta, üst yöneticiler, bu sorumluluklarını, iç denetçiler, strateji geliştirme birimleri ve ödenek kullanma yetkisine sahip birimler aracılığıyla yerine getirmektedirler. Öte yandan kamu kaynaklarını kullanan diğer yönetici ve personelin ise yasal ve mali hesap verebilirlik sorumlulukları kanunla getirilmiştir. Bu düzenlemelerin kurumlarda iç kontrol sisteminin tesis edilerek uygulanması, verebilirlik ve dikey hesap verebilirlik mekanizmasının etkin bir şekilde işleyişini sağlaması açısından son derece önem taşımaktadır.

Birim yöneticileri önceden belirlenmiş, hedeflerin gerçekleştirme durumlarını sağlıklı biçimde ortaya koyacak olan performans gösterge gerçekleştirme sonuçları aracılığıyla faaliyetlerini ve bu faali-

yetleri gerçekleştirmek üzere kullandığı kaynakları faaliyet raporları aracılığıyla üst yöneticiye sunmaktadır. Bu raporlardan hareketle hazırlanan kurumsal faaliyet raporunun diğer raporlama araçları ile Üst yönetici tarafından kamuoyu ile paylaşılması yatay ve dikey hesap verme sorumluluğunu yerine getirmenin ve bu yolla, kurumların ve yöneticilerin başarısını ortaya koyabilmenin temel mekanizmalarından birisini oluşturmaktadır.

3. Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik

Kamusal olarak bütçe, devlet harcamaları ile gelirlerini ayrıntılı biçimde gösteren, belli bir dönem için harcamaların yapılmasına ve gelirlerin toplanmasına izin veren hukuksal bir belgedir. Ülke kaynaklarının sınırlı olması kamu gelirlerinin de sınırlı olması sonucunu doğurmuştur. Tarihsel süreç içinde devletlerin yürüttükleri kamu hizmetlerinin artması, mevcut kamu hizmetlerinin ise standartlarının yükselmesiyle kamu hizmetlerinin maliyeti ve toplam ülke ekonomisi içindeki payı sürekli artış gösteren bir trend içine girmiştir. Bir taraftan kamu hizmetlerinin genişlemesi sonucu artan kamu giderleri, diğer taraftan kamu kaynakları arasında bir denge kurma gereği devletleri bütçe yapmaya zorlamıştır (Koç, 2001:14).

Ülkemizde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte bütçenin türleri, uluslararası standartlarda benimsenen biçimde yeniden tanımlanmış ve sınıflandırılmış bunun yanı sıra bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla bütçenin kapsamı genişletilmiştir (Tosun, 2003:19-20). 5018 sayılı Kanun'un ihdas edilmesi ile birlikte kamu mali yönetiminde mali disiplin, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık ilkeleri çerçevesinde kamusal kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak üzere performans esaslı bütçeleme anlayışı benimsenmiş olup, söz konusu yasanın "Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme" başlıklı 9. maddesine göre kamu idareleri, stratejik plan hazırlamak ve bütçelerini de bu planda yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak oluşturmak zorundadırlar. Dolayısıyla ülkemizde 5018 sayılı Kanun ile kamu idarelerinin kademeli olarak performans esaslı bütçe sistemine geçişi öngörülmüştür (Mutluer vd., 2006:143).

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak amacıyla, kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, bu kanunla birlikte belli bir düzen ve disiplin altına alınmıştır. 5018 sayılı kanun ile birlikte bütçe denetiminin anlam ve önemi artmış, kamu mali yönetim sisteminde yeni bir denetim sistemi oluşturulmuştur. Bu kapsamda gerek harcama öncesi gerekse de harcama sonrasında gerçekleştirilen kontrol ve denetim faaliyetleri uluslararası genel kabul görmüş norm ve standartlara uygun olarak yeniden tasarlanmıştır.

3.1. Mali Saydamlık ve Bütçe

Kamu kaynaklarının tahsisinin yapıldığı bütçelerde ve buna ilişkin diğer mali mevzuatta saydamlığın sağlanması, gerek makroekonomik istikrara gerekse yönetme kapasitesi yüksek devlete ulaşılması açısından ön şart olarak görülmektedir. Bu doğrultuda mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların sağlanmasında mali saydamlık önemli bir araç olarak görülmektedir (Toker, 2002: 2).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 7. maddesinde düzenlenen mali saydamlık kamu kaynağı kullanmanın genel esaslarından biri olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 13. maddesine göre, "Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır" şeklindedir.

Kamu hesaplarında mali saydamlığın sağlanması için, bütün kamu kurum ve kuruluşlarının gelir ve harcamalarının bir bütün halinde görülebilmesi ve izlenebilmesi sağlanmalıdır. Mali saydamlığın tesisi için, her şeyden önce bütçe ile ilgili verilerin sistematik ve önceden belirlenen zamanlarda kamuoyuna açıklanması gerekmektedir.

IMF'nin hazırlamış olduğu mali saydamlık ilkelelerinde bütçe ile ilgili kısım; Bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin açık olması başlığı adı altında düzenlenene ilkeler şunlardır (Uluslararası Mali Standartlar, 2002:70-74):

- Bütçe belgelerinde maliye politikası hedefleri, makroekonomik çerçeve, bütçenin politika teme-

li ve tanımlanabilen temel mali riskler belirtilmelidir.

- Bütçe ile ilgili bilgiler, politika analizini kolaylaştıran ve hesap verebilirliği teşvik eden bir yolla sunulmalıdır.
- Onaylanmış harcamanın yerine getirilmesi, gözetimi ve gelirlerin toplanması ile ilgili yöntemler açıkça belirlenmelidir.
- Yasama organına ve kamuoyuna düzenli olarak mali rapor verilmelidir.
- İnandırıcılık ve güven sorunu yaratmaması açısından bütçenin ilkelerine sadık kalması, hazırlanma aşamasından denetim aşamasına kadar tüm yönleriyle açık ve anlaşılabilir olması gerekmektedir.

Bütçenin saydamlık ilkesi çerçevesinde incelenmesi önemlidir. Çünkü hükümetler tarafından üretilen en önemli politika belgesi olan bütçe, politik amaçların bir arada sunulduğu ve uygulandığı bir nitelik arz etmektedir (Bastida ve Benito, 2007:667).

Bütçe hazırlığından uygulama ve raporlanması na kadarki süreçlerin tamamında kamuoyunun düzenli ve sağlıklı bir şekilde bilgilendirilmesi, mali saydamlık açısından önemli bir konudur. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, bilgiye erişimin sağlanması yanında bilginin de kamuoyu tarafından açıkça anlaşılabilir tarzda sınıflandırılmış olmasıdır. Bütçe kanununun hazırlanması, uygulanması ve ulaşılan sonuçlarının kamuoyuna açıklanması sürecinde olabildiğince şeffaf olunması elzem bir durumdur.

3.2.Hesap Verme Sorumluluğu ve Bütçe

Devletin artan fonksiyonları karşısında kıt olan kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılması zorunluluğunun öne çıkması ve bu kaynakları kullananların hesap verme sorumluluklarının güçlendirilmesi, geleneksel düzenlilik denetimlerinin yetersiz kalmasına yol açmış ve denetimin yeni bakış açılarıyla, yeni yöntem ve tekniklerle gerçekleştirilmesini zorunlu kılmıştır (Taner, 2011:3).

Yeni kamu mali yönetimi anlayışının temel odak

noktası olan hesap verilebilirliğin sağlanması, esas itibarıyla bir raporlama faaliyeti olarak ortaya çıkmaktadır ve kamu kaynaklarını kullanma yetkisine sahip kişilerin, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevi nasıl yerine getirdiği konusunda açıklamada bulunma sorumluluğu olarak belirtilmektedir (Baş, 2005:402).

5018 sayılı Kanun ile yürürlüğe giren performans esaslı bütçeleme temel amacı kamuda mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması ve etkin kaynak kullanımının gerçekleştirilmesidir. Performans esaslı bütçeleme, girdilerden çok çıktılara, sonuçlara odaklanan özelliği nedeniyle etkin bir hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yasal ve kurumsal çerçeveyi sağlamada geleneksel bütçelemeye göre önemli avantajlara sahip olan bir bütçeleme sistemidir (Arizti vd., 2010: 15).

Performansa dayalı bütçe sistemi geleneksel bütçe sisteminden farklı olarak uygunluk denetimi odaklı bir hesap verme sorumluluğu mekanizması yerine çok farklı yönleri ve işleyişe sahip olan bir mekanizma oluşturmuştur. Bu bütçe tekniğinde geçerli olan sorumluluk biçimlerini üç başlık altında değerlendirmek mümkündür (Ateş ve Çetin, 2004: 269):

- Bürokrasinin yürütme organına karşı hesap verme sorumluluğu
- Yürütmenin yasama organına karşı hesap verme sorumluluğu
- Vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu.

Tahsis edilen ödeneklerin hukuka uygunluğuyla birlikte etkin, ekonomik ve verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığı konusunda kamu idarelerinin yöneticilerine, parlamentoya ve topluma güvence verecek uygun araçlar taşıması, performans esaslı bütçeleme kamuda hesap verme sorumluluğunun temel araçlarından biri olarak kabul görmesini sağlamıştır (Taner, 2011:5).

Hesap verme sorumluluğu açıkça belirlenmiş görev ve yetki paylaşımına dayanmaktadır. Bu bağlamda etkin bir hesap verme mekanizması için, personelin görev tanımlarının yapılabilmesi ve verilen sorumlulukla sağlanan imkânlar arasında bir ilişkinin olması gerekmektedir. İyi bir bütçe sınıfı

landırması, yürütülecek hizmetlerle kullanılacak kamusal kaynaklardan kimlerin sorumlu olacağını ortaya koymalıdır. Bu bağlamda, kurumsal sınıflandırma program sorumlularının tespitine olanak sağlayarak; performans hedeflerinin gerçekleştirilmesinden kimin sorumlu olduğunu ortaya koymaktadır (Baş, 2005: 402).

Hükümetlerin, gelir toplama iznini ve gider yapma yetkisini meclisten bütçe mekanizması aracılığı ile alması, hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın temelini oluşturmaktadır. Bu kapsamda hesap verme sorumluluğu ve saydamlık, bütçe mekanizması aracılığı ile gerçekleştirildiğinden, bu mekanizma da ortaya çıkan eksiklikler ve yanlışlıklar, sorumsuz harcama ve işlemler ortaya çıkmasına ve bazı işlemlerin gizli kalmasına ya da olduğundan farklı görünmesine yol açabilmektedir. Hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın olmadığı yerde, özellikle kamunun menfaatlerine zarar verebilecek nitelikte olan kişisel çıkarların ön plana çıkma riski de doğmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2001: 5-6).

Sonuç ve Değerlendirme

Son yıllarda kamu yönetimi anlayışında meydana gelen değişimle birlikte kamu harcama yönetimi sistemlerine yönelik reform hareketleri hız kazanmıştır. Özellikle 20. Yüzyılın son çeyreğinden itibaren kamu kaynaklarında meydana gelen gelir-gider dengesizliklerinin tüm dünya genelinde büyümesi sonucunda, kamu harcama yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları, gelişmişlik düzeyine bakılmaksızın tüm ülkelerin önemli gündem maddelerinden birisi olmuştur. Kamu harcama yönetimi olarak adlandırılan bütçeleme yaklaşımlarının doğmasına yol açan bu gelişmeler, bütçeye olan bakış açısını önemli ölçüde değiştirmiştir. Esnek bir yönetimi esas alan yeni kamu yönetimi ilkeleri arasında hesap verebilirlik ve mali saydamlık kavramları dikkat çekmekte ve önem arz etmektedir.

Ülkemizde kamu yönetimi sisteminde başlatılan reform çalışmaları ile birlikte 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesi sonucunda mali saydamlık ve hesap verebilirlik mali yönetimin temel ilkeleri arasına girmiştir. Kanun, kamu kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini,

kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, bütün mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemek amacıyla ilgili birçok yenilik getirilmiştir. Bu kanunla; hesap verme sorumluluğu doğrultusunda, bakanlıkların siyasal hesap verme sorumluluğu ve bürokratların yönetsel hesap verme sorumluluğu belirtilmiş, performans esaslı bütçeleme sistemi, stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme ve orta vadede harcama sisteminin uygulanması gereği vurgulanmış; saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasına yönelik bütçe ilkeleri belirtilmiştir.

Kamu mali yönetim sisteminde mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu birbirinin tamamlayıcısı, olmazsa olmaz öğeleri konumundadır. Saydamlığın sağlanması için etkili ve iyi işleyen hesap verme sorumluluğu süreçlerine; hesap verme sorumluluğun sağlanması için ise, açık ve saydam mali politikalara ihtiyaç duyulmaktadır. Kamu mali yönetiminde mali saydamlığın olmaması, idari hataları ve kural dışı uygulamayı ortaya çıkararak; kamu maliyesinde düzensizliğin ve belirsizliğin oluşmasına neden olmaktadır. Mali saydamlık süreklilik kazandığında, hükümetlere duyulan güven artmaktadır. Saydam olmayan mali politika uygulamaları; istikrarsızlığa, kaynak tahsisinde isabetsizliğe, ekonomik ve mali durumun daha da kötüleşmesine yol açabilmektedir.

Hesap verme sorumluluğu kamu harcamalarının önceden belirlenen ya da o alandaki genel kriterlere göre, etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesi sonucundan ilgilileri sorumlu tutmayı mümkün kılan bir yönetim aracı konumundadır. Hesap verme sorumluluğunun yeterince gelişmediği bir ortamda, arzulanan bütçe sonuçlarına ulaşılması mümkün değildir. Toplumsal tercihlerden kamu politikalarına geçilen süreçteki açmazları gidermek ve bütçe hakkını etkin bir şekilde kullanabilmek için mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının mali yönetim ve kontrol sisteminde kurumsallaştırılması gerekmektedir.

Kaynakça

- ACAR, Muhittin; (2001), *Accountability in Public-Private Partnerships. Doctoral Dissertation. University of Southern California, Faculty of the Graduate School, December.*
- AKBULUT, Erol; (2003), "Sayıştay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi", *Sayıştay Dergisi, Sayı 50-51, s. 3-15.*

- AKTAN, Coşkun Can; Serpil AĞCAKAYA ve Dilek DİLEYİCİ; (2004), "Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık", *Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar* (Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL), Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 169-184.
- AKTAN, Coşkun, Can; Hilmi, ÇOBAN; (2006), "Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri", *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme* (Editör: Coşkun Can AKTAN), Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 13-40.
- ANGELA T. Hall; (2005), *Accountability in Organizations: An Examination of Antecedents and Consequences*, Doctoral Dissertation, The Florida State University, College of Business.
- ARIZTÍ, Pedro, Jim BRUMBY; Nick MANNING, Roby SENDEROWITSCH and Theo THOMAS; (2010), *Results, Performance Budgeting and Trust in Government*, The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank, Washington.
- ATEŞ, Hamza, Dilek ÇETİN; (2004), "Kamuda Performans Yönetimi ve Performansa Dayalı Bütçe", *Çağdaş Kamu Yönetimi II*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- ATİYAS İzak, Şerif SAYIN; (1999), *Siyasi Sorumluluk, Yönetmelik Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı (TESEV) Yayını
- BALCI, Asım; (2003), *Kamu Yönetiminde 'Hesap Verebilirlik' Anlayışı*, *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar- Sorunlar, Tartışmalar, Çözüm Önerileri, Modeller ve Dünya ve Türkiye Yaklaşımları*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- BARUN, Bayram; Mustafa EKİNCİ ve Özlem TEMİZEL; (2008), "Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü", (Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim ve Sosyal Güvenlik Sisteminin Kamu Maliyesine Etkileri, 22. Türkiye Maliye Sempozyumu, 9-13 Mayıs 2007, Antalya), Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayınları, No 1, Isparta, s. 111-145.
- BASTIDA, F. and B. BENITO; (2007), "Central Government Budget Practices And Transparency: An International Comparison." *Public Administration* August.
- BAŞ, Hasan; (2005), "Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu", (Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, 23- 27 Mayıs 2005, Pamukkale), Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayınları, No 1, Pamukkale, s. 400-417.
- BOVENS, Mark; (2003), "PublicAccountability", http://www.builtenvironment.uwe.ac.uk/research/esrcseminars/pdfs/mark_bovens_seminar1.pdf, Erişim Tarihi: 15.12.2013.
- BRINKERHOFF, Derick W; (2001), *Taking Account of Accountability: A Conceptual Overview and Strategic Options*, U.S. Agency for International Development Center for Democracy and Governance Implementing Policy Change Project, Phase 2, Washington, DC. (Erişim) http://www.usaid.gov/our_work/democracy_and_governance/publications/ipc/wp-14.pdf, 13.01.2014.
- BROADBENT, Jane and Richard LAUGHLIN; (2002), *Control and Legitimation in the Government Accountability Process. The Private Finance Initiative in the UK, Critical Perspectives on Accounting* (2003) 14, 23-48, Elsevier Science Ltd.
- CANSIZ, Harun; (2000), "Kamusal Mali İşlemlerde, Saydamlık ve Türkiye'de Saydamlık Gereği", *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Sayı: 6
- CENDON, Antonio Bar; (2004), "Accountability and Public Administration: Concepts, Dimensions, Developments", s.22-41., <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan006506.pdf> (Erişim Tarihi: 11.01.2014).
- DPT; (2000), *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı*, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu raporu, Ankara
- DWIVEDI, O. P. and Joseph G. JABBRA (Ed.); (1989), "Public Service Responsibility and Accountability", *Public Service Accountability: A Comparative Perspective*. USA: Kumarian Press, pp.1-16.
- EGELİ, Haluk ve Ahmet ÖZEN (2005); "Türk Bütçe Sürecinin Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 197, s. 161-188.
- EMİL, M. Ferhat ve H. Hakan YILMAZ; (2004), *Mali Saydamlık İzleme Raporu I*, TESEV Yayınları, İstanbul.
- FERLIE, Ewan; Jean HARTLEY and Steve MARTIN; (2003), "Changing Public Service Organizations: Current Perspectives and Future Prospects", *British Journal of Management*, Vol.14.
- GÖKBUNAR, Ramazan ve Harun CANSIZ (2003); "Türk Mali Şeffaflık Düzeyinin Artırılmasına Yönelik Öneriler", Prof. Dr. Doğan Bayar'ın Anısına, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 19, Sayı 1-2, s. 253-273.
- GÖREN, İhsan; (2000), "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", Tülay Arın, Necdet Kesmez ve İhsan Gören, *Parlamento ve Sayıştay Denetimi*, İstanbul, TESEV Yayınları.
- HALL, Angela T.; (2005), *Accountability in Organizations: An Examination of Antecedents and Consequences*. Doctoral Dissertation. The Florida State University, College of Business.
- KARAKAŞ, Mehmet; (2005), "Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 10, Sayı 2, s. 291-305.
- Kanada Alberta Eyaleti Sayıştay'ı; (2001), *Hükümet Hesap Verme Sorumluluğu*, Çev.: Sacit Yörüker, Ankara.
- KERİMOĞLU, Baki; (2005), "Yerel Düzeyde Mali Saydamlık", *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, Cilt 10, Sayı 8, s. 14-21.
- KESİM, Erdoğan; (2005), "Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu)", (2. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu, 18-19 Kasım 2005, Sakarya), *Bildiriler Kitabı*, Sakarya, s. 269-281.
- KIZILTAŞ, Uzunali, Emine; (2007), *IMF Mali Saydamlık Standartları Çerçevesinde 2000'li Yılların Başlarında Türkiye'de Mali Saydamlık*, Detay Yayıncılık, Ankara.

KOÇ, Mustafa; (2001), *Genel ve Katma Bütçe Dışındaki Bütçe Yapıları, Tarihsel Süreç İçinde Konsolide Bütçe İle Döner Ser-maye Vakıf Fon İlişkisi ve Özel Bütçe Kavramının Analizi, Dev-let Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu*, Ankara.

KOPITS, George and Jon CRAIG; (1998), "Transparency in Government Operations", *International Monetary Fund Occa-sional Papers*, No 158.

LAN, Ling; (2005), "Enchancing e-Democracy Via Fiscal Trans-parency: A Discussion Based on China's Experience", *E-Gov-ernment: Towards Electronic Democracy*, pp. 57- 69.

MULGAN, Richard; (2003), *Holding Power to Account: Ac-countability in Modern Democracies. Great Britain: Palgrave Macmillan*.

MULGAN, Richard; (2000), "Accountability: An Ever- Expand-ing Concept?", *Public Administration*, Vol.78,

MUTLUEK, M. Kamil, Erdoğan ÖNER ve Ahmet KESİK; (2006), *Bütçe Hukuku*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

ÖZBARAN, M. Hakan; (2001), "Şeffaflık ve Hesap Ver-me Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 43, s. 3-22.

ROBERTS, Nancy C.; (2002), "Keeping Public Officials Ac-countable through Dialogue: Resolving the Accountability Para-dox", *Public Administration Review*. Vol.62, No.6, November/ December, pp.658-669.

PREMCHAND, Arigapundi; (2002), "Fiscal Transparency and Accountability: Idea and Reality", *(Globalization and New Chal-lenges of Public Finance: Financial Management, Transparen-cy and Accountability, Meeting of the Group of Experts, 28-30 November 2001, Rome)*, United Nations, New York, pp. 129-143.

SAMSUN, Nihal; (2003), "Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim", *İyi Yönetişimin Temel Unsurları*, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı yayını, Ankara.

Sayıştay Başkanlığı; (2001), *2000 Yılı Mali Raporu*, Ankara.

SCHACTER, Mark; (2000), *When Accountability Fails: A Framework for Diagnosis and Action*, Institute on Governance Policy Brief, Canada.

SCHACTER, Mark; (2005), "A Framework for Evaluating Insti-tutions of Accountability", *Fiscal Management (Editor: Anwar Shah)*, The World Bank Public Sector Governance and Ac-countability Series, Washington DC, pp. 229-249.

SCHICK, Allen; (1999), *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, World Bank Institute, Governance, Regulation, and Finance Division.

SÖYLER, İlhami; (2006), "Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 16, Aralık, s. 283-300.

STIRTON, Lindsay and Martin LODGE; (2001); "Transparency Mechanisms: Building Publicness into Public Services", *Journal Law and Society*, Vol. 28, Issue 4, pp. 471-489.

ŞENGÜL, Ramazan; (2009), "Kamu Yönetiminde Yolsuzluğa Karşı Şeffaflık Nasıl Bir Rol Oynayabilir?", *(Kamu Etiği Sem-pozyumu, 25-26 Mayıs 2009, Ankara)*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No 347, Ankara, s. 985-994.

TANER, Ahmet; (2011), "Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme" *Sayıştay Dergisi*, Sayı:83, Ekim-Aralık, s. 3-30

TOKER, Murat; (2002), *Mali Saydamlık ve Türkiye*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma ve Tasnif Grubu Bilgi Notu, An-kara.

TOSUN, Ertan; (2003), "Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanun Tasarısına İlişkin Değerlendirme", *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 16, Sonbahar, s. 19-23

Uluslararası Mali Standartlar; (2002), *Maliye Bakanlığı Yayını*, Ankara.

ZAREI, Mohammad H.; (2000), "Democratic Process and Ac-countability in Public Administration", *Asian Review of Public Administration*. Vol.XII, No.2, July – December, pp.40-55.

World Bank; (2004), *State-Society Synergy for Accountability*, World Bank Working Papers No: 30, Washington D.C, pp.8-9.