

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ



TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİ REFORMU VE YENİ BÜTÇE SİSTEMİ

MESUT ZEKİOĞLU

TEZ DANIŞMANI
YRD. DOÇ. DR. ÖZLEM ÖZKIVRAK

EDİRNE 2009

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİ
REFORMU VE YENİ BÜTÇE SİSTEMİ**

MESUT ZEKİOĞLU

TEZ DANIŞMANI
YRD. DOÇ. DR. ÖZELM ÖZKIVRAK

EDİRNE 2009

Tez Adı: Türkiye’de Kamu Mali Yönetimi Reformu ve Yeni Bütçe Sistemi

Yazar Adı: Mesut ZEKİOĞLU

ÖZET

Yakın zamanda geride bıraktığımız yüzyılda yaşanan yoğun ve etkili değişim olgusu, küreselleşme faktörüyle birlikte dünya genelinde birçok ülkeyi etkilemiştir. Özellikle kamu yönetiminde arzulanan daha iyi ve kaliteli yönetim anlayışı, beraberinde devletin mali alandaki görev ve sorumluluklarını da değişime uğratmıştır. Dünyada meydana gelen bu değişime ülkemiz de kayıtsız kalamamıştır. Aslında ülkemizde gerek yurtdışı ve gerekse ülke içindeki faktörlerin de etkisiyle birçok defa kamu mali yönetimini ve bilhassa bütçeleme sistemini iyileştirmeye yönelik çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Ancak bu çalışmalar çeşitli nedenlerden dolayı işlerlik kazanamamış, sonuçta 2003 yılında kabul edilen ve tam anlamıyla 2006 yılında uygulanmaya başlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu alanda köklü bir değişime gidilmiştir.

Tezimizin birinci bölümünde, devlet bütçesi ve devlet bütçesine ilişkin temel hususlar ifade edilmektedir. İkinci bölümde, ülkemizde 1927 yılında uygulamaya konulan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’un temel özellikleri ve bu kanuna dayalı olarak uygulanan bütçe sistemi ele alınmaktadır. Üçüncü bölümde ise, kamu mali yönetimi reformu alanında dünyada ve ülkemizde meydana gelen gelişmeler ile ülkemizde 5018 sayılı Kanun’la en son yapılan kamu mali yönetimi reformu ve beraberinde uygulamaya konulan yeni bütçe sistemi irdelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Devlet Bütçesi, 5018 Sayılı Kanun, 1050 Sayılı Kanun, Kamu Mali Yönetimi Reformu

Thesis Title: The Public Financial Administration Reform and The New Budget System In Turkey

Author Name: Mesut ZEKİOĞLU

ABSTRACT

The intense and effective changes with the globalization factor, which occurred in the century we left behind recently, have affected many countries in the world. A better and more qualified management approach desired especially in public administration has also changed the state's duties and responsibilities in the financial area. Our country could not remain indifferent to these changes either. In fact, studies for improving the financial administration and particularly budgeting structure were carried out many times under the influence of some developments occurred in the country and abroad until the midst of 2000s. However, these studies failed because of several reasons. Eventually, in 2004, Turkey launched a comprehensive reform by the Law No. 5018 in order to improve her public financial administration.

In the first section of the thesis, the state budget and its basic principles are explained. In Section II, the basic features of the Law No. 1050 titled "General Account Law" implemented in Turkey during the 1927-2006 period, and the budget system applied according to this law are discussed. In Section III, first, the developments occurred in the public financial administration in the world are pointed out. Second, the latest public financial reform of Turkey and its legal basis, the Law No. 5018 titled "Public Financial Administration and Control Law", are summarized. Finally, the new budget system of the Law No. 5018 is explained in detail in the Section III.

Key Words: The State Budget, Law No. 5018, Law No. 1050, Public Financial Management Reform

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
TABLOLAR LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ	xiv
GİRİŞ	1
PROBLEM	2
AMAÇ	3
ÖNEM	3
SINIRLILIKLAR	3
TANIMLAR	4

BİRİNCİ BÖLÜM

DEVLET BÜTÇESİ VE TEMEL ESASLARI

1.1. Devlet Bütçesi ve Bütçe Hakkı Kavramları	5
1.2. Bütçenin Tarihsel Gelişimi.....	11
1.2.1. İngiltere’de Bütçe Hakkının Gelişimi	12
1.2.2. Fransa’da Bütçe Hakkının Gelişimi	13
1.2.3. Türkiye’de Bütçe Hakkının Gelişimi	14
1.3. Bütçenin Fonksiyonları (İşlevleri).....	16
1.3.1. Bütçenin Klasik Fonksiyonları.....	17
1.3.1.1. Bütçenin Siyasal Fonksiyonu	17
1.3.1.2. Bütçenin İktisadi Fonksiyonu.....	18

1.3.1.3. Bütçenin Mali Fonksiyonu	19
1.3.1.4. Bütçenin Hukuki Fonksiyonu.....	20
1.3.1.5. Bütçenin Denetim Fonksiyonu	21
1.3.2. Bütçenin Çağdaş Fonksiyonları	21
1.3.2.1. Bütçenin Planlama Aracı Olma Fonksiyonu	22
1.3.2.2. Bütçenin Gelir Dağılımında Adaleti Sağlama Fonksiyonu ...	23
1.3.2.3. Bütçenin Ekonomik İstikrarı Sağlama Fonksiyonu.....	24
1.3.2.4. Bütçenin Ekonomik Kalkınmayı Sağlama Fonksiyonu	24
1.3.2.5. Bütçenin Optimal Kaynak Dağılımını Sağlama Fonksiyonu	25
1.3.2.6. Bütçenin Yönetim Aracı Olma Fonksiyonu	26
1.4. Bütçe İlkeleri	26
1.4.1. Önceden İzin Alma İlkesi.....	27
1.4.2. Anlaşılır Olma- Açıklık- Mali Saydamlık İlkesi.....	27
1.4.3. Denklik İlkesi	29
1.4.4. Yıllık Olma İlkesi.....	30
1.4.5. Genellik İlkesi	31
1.4.6. Doğruluk İlkesi.....	32
1.4.7. Birlik İlkesi.....	32
1.4.8. Samimiyet İlkesi.....	33
1.4.9. Bölümler İtibariyle Onaylama İlkesi	34
1.5. Bütçe Teorileri.....	34
1.5.1. Klasik Bütçe Teorisi.....	34
1.5.2. Milli Bütçe.....	35
1.5.3. Devri (Konjonktürel) Bütçe Teorisi	36
1.5.4. Telafi Edici Bütçe Teorisi	37

1.5.5. Yatırım Bütçesi	38
1.6. Bütçeleme Sistemleri.....	39
1.6.1. Klasik Bütçe	40
1.6.2. Performans Bütçe	41
1.6.3. Program Bütçe.....	41
1.6.4. Planlama, Programlama, Bütçeleme (PPBS)	42
1.6.5. Sıfır Temelli Bütçe	44
1.6.6. Torba Bütçe	45

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE 1050 SAYILI KANUNA DAYALI OLARAK UYGULANAN BÜTÇE SİSTEMİ

2.1. 1050 sayılı Kanun’un Dayandığı Anayasa Hükümleri.....	48
2.2. 1050 sayılı Kanun’un Temel Özellikleri	48
2.3. 1050 sayılı Kanun’a Dayalı Bütçe Sistemi.....	50
2.3.1. Genel Bütçe	50
2.3.2. Katma Bütçe	52
2.3.3. Özel Bütçe (Mahalli İdareler Bütçesi)	55
2.3.4. Özerk (Muhtar) Bütçe	56
2.3.5. Döner Sermaye Bütçeleri	57
2.3.6. Fon Bütçeleri	59
2.4. 1050 sayılı Kanun’a Dayalı Bütçeleme Süreci.....	61
2.4.1. Bütçe Dönemi.....	62
2.4.2. Bütçenin Hazırlanması	63
2.4.2.1. Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi.....	63
2.4.2.2. Gider Bütçesinin Hazırlanması.....	64

2.4.2.3. Gelir Bütçesinin Hazırlanması	65
2.4.2.3.1. Otomatik Usul.....	66
2.4.2.3.2. Doğrudan Doğruya Takdir Yöntemi.....	67
2.4.3. Maliye Bakanlığı ve Harcamacı Kuruluşlar Arasında Bütçe Müzakereleri ve Bütçenin Bağlanması	68
2.4.4. Bütçeleme Tekniği	70
2.4.5. Bütçe Kanun Tasarısı ve Ekleri.....	76
2.4.6. Bütçe Kanun Tasarısının TBMM’de Görüşülmesi, Onaylanması ve Yürürlüğe Girmesi.....	78
2.4.6.1. Bütçe Kanun Tasarısının TBMM Bütçe Komisyonu’nda Görüşülmesi ve Onaylanması.....	78
2.4.6.2. Bütçe Kanun Tasarısının TBMM Genel Kurulunda Görüşülerek Onaylanması	79
2.4.6.3. Bütçe Kanun Tasarısının Yürürlüğe Girmesi	80
2.4.6.4. Bütçenin Reddi ve Geçici Bütçe.....	80
2.4.7. Bütçenin Uygulanması	80
2.4.7.1. Gelirlerin Toplanması.....	81
2.4.7.2. Giderlerin Yapılması	82
2.4.7.2.1. Ödenek İşlemleri.....	82
2.4.7.2.1.1. Ödeneklerin Serbest Bırakılması ve Dağıtımı	82
2.4.7.2.1.2. Ödenek Aktarımı ve Aktarma Kısıtları....	83
2.4.7.2.1.3. Ödenek İlavesi	84
2.4.7.2.2. Gider İşlemlerinin Yapılma Aşamaları.....	85
2.4.7.2.3. Gider İşlemlerinin Yapılmasındaki Sorumlular.....	86
2.4.7.2.3.1. İta Amiri.....	86
2.4.7.2.3.2. Tahakkuk Memuru.....	87

2.4.7.2.3.3. Sayman.....	87
2.4.8. Bütçe Hesaplarının Kapatılması.....	88
2.4.8.1. Egzersiz Yöntemi	88
2.4.8.2. Jestiyon Yöntemi	89
2.4.9. Kesin Hesap Kanunu ve Ekleri	90
2.4.10. Bütçenin Denetimi.....	91
2.4.10.1. İdari Denetim.....	91
2.4.10.2. Yargı Denetimi	94
2.4.10.3. Yasama Denetimi	96
2.5. Türkiye’de 1050 sayılı Kanun’un Uygulandığı Dönemde Kamu Mali Yönetiminde Yaşanan Başlıca Sorunlar	96
2.5.1. Bütçe Kapsamının Dar Oluşu ve Bütçe Dışı Harcamaların Büyüklüğü	97
2.5.2. Kalkınma Planları İle Bütçe Arasında Sıkı Bir Bağ Kurulamaması ..	102
2.5.3. Bütçeleme Sürecinde İdarelerin Yetkisizliği.....	103
2.5.4. Bütçe Denetiminin Yetersizliği	105
2.5.5. Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Meydana Genel Nitel ve Nicel Değişimler	107
2.5.6. Muhasebe Sisteminin Yetersizliği.....	108
2.5.7. Program Bütçe Sisteminin Uygulanamaması.....	112
2.5.8. Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Verimliliğin Sağlanamaması	113

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE KAMU MALİ YÖNETİMİ REFORMU VE YENİ BÜTÇE SİSTEMİ

3.1. Kamu Mali Yönetimi Alanında Dünyadaki Gelişmeler	116
3.2. Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışının Temel İlkeleri	121

3.2.1. Performans Esaslı Bütçeleme.....	121
3.2.2. Çok Yıllı Bütçeleme.....	126
3.2.3. Stratejik Yönetim ve Planlama.....	129
3.2.4. Mali Saydamlık	131
3.2.5. Hesap Verme Sorumluluğu	136
3.2.6. İç ve Ön Mali Kontrol	139
3.2.7. İç ve Dış Denetim.....	141
3.3. 5018 sayılı Kanun ve Türkiye’de Kamu Mali Reformu.....	143
3.3.1. Kanunun Amacı.....	150
3.3.2. Kanunun Kapsamı	151
3.3.3. Kanunun İçeriği.....	152
3.4. 5018 sayılı Kanun’a Dayalı Yeni Bütçe Sistemi.....	152
3.4.1. Merkezi Yönetim Bütçesi.....	153
3.4.1.1. Genel Bütçe	153
3.4.1.2. Özel Bütçe	154
3.4.1.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi	156
3.4.2. Sosyal Güvenlik Kurumlarının Bütçesi.....	157
3.4.3. Mahalli İdareler Bütçesi	159
3.5. 5018 sayılı Kanun’a Dayalı Bütçeleme Süreci ve Uygulaması	160
3.5.1. Bütçe Dönemi.....	161
3.5.2. Merkezi Yönetim Bütçesinin Hazırlanması	162
3.5.2.1. Orta Vadeli Program.....	166
3.5.2.2. Orta Vadeli Mali Plan.....	168
3.5.2.3. Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi.....	169
3.5.2.4. Gider Bütçesinin Hazırlanması.....	170

3.5.2.5. Gelir Bütçesinin Hazırlanması	172
3.5.3. Maliye Bakanlığı ve Harcamacı Kuruluşlar Arasında Bütçe Müzakereleri ve Bütçe Kanunu Tasarısı ve Eklerinin Hazırlanması	174
3.5.4. Bütçeleme Tekniği	176
3.5.4.1. Analitik Bütçe Sınıflandırması	176
3.5.4.2. Analitik Bütçe Sınıflandırma Çeşitleri	177
3.5.4.2.1. Kurumsal Sınıflandırma.....	178
3.5.4.2.2. Fonksiyonel Sınıflandırma.....	180
3.5.4.2.3. Finansman Tipi Sınıflandırma	186
3.5.4.2.4. Ekonomik Sınıflandırma.....	187
3.5.4.3. Harcama ve Borç Vermenin Sınıflandırması	187
3.5.4.4. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırması	190
3.5.4.5. Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması	191
3.5.5. Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı ve Ekleri	195
3.5.6. Bütçe Kanun Tasarısının TBMM’de Görüşülmesi ve Onaylanması	199
3.5.6.1. Bütçe Kanun Tasarısının TBMM Bütçe Komisyonu’nda Görüşülmesi ve Onaylanması.....	199
3.5.6.2. Bütçe Kanun Tasarısının Meclis Genel Kurulunda Görüşülmesi.....	200
3.5.6.3. Bütçe Kanun Tasarısının Yürürlüğe Girmesi	202
3.5.6.4. Bütçenin Reddi ve Geçici Bütçe.....	202
3.5.7. Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun Uygulanması	203
3.5.7.1. Gelirlerin Toplanması.....	203
3.5.7.2. Giderlerin Yapılması	206
3.5.7.2.1. Ödenek İşlemleri.....	207
3.5.7.2.1.1. Ödeneklerin Serbest Bırakılması ve Dağıtımı	208

3.5.7.2.1.2. Ödenek Aktarımı ve Aktarma Kısıtları..	210
3.5.7.2.1.3. Ödenek İlavesi	210
3.5.7.2.2. Gider İşlemlerinin Yapılma Aşamaları.....	211
3.5.7.2.2.1. Giderlerin Taahhüdü (Yüklenilmesi).....	211
3.5.7.2.2.2. Giderlerin Tahakkuku (Gerçekleştirilmesi)	213
3.5.7.2.2.3. Ödeme Emrine Bağlama	214
3.5.7.2.2.4. Giderlerin Ödenmesi	214
3.5.7.2.3. Gider İşlemlerinin Yapılmasındaki Sorumlular....	216
3.5.7.2.3.1. Bakan	216
3.5.7.2.3.2. Üst Yöneticiler	218
3.5.7.2.3.3. Harcama Yetkilisi	218
3.5.7.2.3.4. Gerçekleştirme Görevlileri.....	219
3.5.7.2.3.5. Muhasebe Yetkilisi	220
3.5.8. Bütçe Hesaplarının Kapatılması.....	222
3.5.9. Faaliyet Raporları, Kesin Hesap Kanunu ve Sayıştay Uygunluk Bildirimi	222
3.5.9.1. Faaliyet Raporu	222
3.5.9.2. Kesin Hesap Kanunu	224
3.5.9.3. Sayıştay Genel Uygunluk Bildirimi	225
3.5.10. Denetim	226
3.5.10.1. İdari Denetim.....	227
3.5.10.1.1. Ön Mali Kontrol	227
3.5.10.1.2. İç Denetim	229
3.5.10.2. Yasama Denetimi	233
3.5.10.3. Yargı Denetimi	235

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	240
KAYNAKÇA.....	246
EKLER.....	255

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Çok Yıllı Bütçeleme Süreci.....	128
Şekil 2: Stratejik Yönetim Döngüsü.....	131
Şekil 3: Hesap Verme Sorumluluk Üçgeni.....	137
Şekil 4: 5018 sayılı Kanun ile Oluşturulan Yeni Bütçe Sınıflandırması.....	153

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2005 Yılı İtibariyle Genel Bütçeli Kuruluşlar	52
Tablo 2: 2005 Yılı İtibariyle Katma Bütçeli Kuruluşlar	54
Tablo 3: Genel Bütçeli Dairelere Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri.....	58
Tablo 4: Katma Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri	58
Tablo 5: Bütçe Dışı Faaliyetler	99
Tablo 6: Bütçe Açığı ve Kamu Kesimi Borçlanma Gereği (GSMH % Payı Olarak)	100
Tablo 7: Personel Sayısı Göstergeleri (2001 ve 2002 yılları).....	100
Tablo 8: Harcama Karşılaştırması (1997 yılı).....	100
Tablo 9: Döner Sermaye İşletmelerinin Finansman Dengesi (Cari Fiyatlarla, Trilyon TL.).....	102
Tablo 10: Klasik Bütçeleme Anlayışı İle Performans Esaslı Bütçeleme Anlayışı Arasındaki Temel Farklılıklar	126
Tablo 11: 1.Düzey Kurumsal Sınıflandırma	179
Tablo 12: 3. Düzey Fonksiyonel Sınıflandırma	181
Tablo 13: Finansman Tipi Sınıflandırma	187
Tablo 14: Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması (2. Düzey)	188
Tablo 15: Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması (2.Düzey)	190
Tablo 16: Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması (4.Düzey)	192

KISALTMALAR LİSTESİ

AB: Avrupa Birliği

ABS: Analitik Bütçe Sınıflandırması

Bkz: Bakınız

BM: Birleşmiş Milletler

BÜMKO: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

DPT: Devlet Planlama Teşkilatı

IMF: Uluslar arası Para Fonu

KİT: Kamu İktisadi Teşebbüsleri

MEHTAP: Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi

MB: Maliye Bakanlığı

Md: Madde

OECD: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı

OVP: Orta Vadeli Program

OVMP: Orta Vadeli Mali Plan

PPBS: Planlama-Programlama- Bütçeleme Sistemi

RG: Resmi Gazete

s: Sayfa

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TESEV: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdleri Vakfı

TODAİE: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü

Vd: Ve diğerleri

GİRİŞ

Zaman içinde, her toplumda kişisel ihtiyaçlar yanında toplumsal ihtiyaçlar da giderek artmış ve bu artan ihtiyaçlar ve toplumun artan beklentileri sonuçta devletin mevcut görev ve fonksiyonlarında da artışa ve çeşitlenmeye neden olmuş, kamu hizmetleri giderek genişlemiştir. Gerçek hayatta ortaya çıkan bu gelişmeler, devlet anlayışında da hem teoride hem de uygulamada değişime yol açmıştır. Uzun bir dönem etkisini sürdüren Klasik maliye görüşü ve sınırlı devlet anlayışı, 1900'li yılların ilk yarısında hakimiyetini modern maliye görüşü ve müdahaleci ve aktif sosyal refah devleti anlayışına bırakmıştır. Ancak yine 20. yüzyılın ikinci yarısında ortaya çıkan ve giderek ivme kazanan küreselleşme olgusu ile birlikte ekonomik ve sosyal hayatta, kamu sektöründe yaşanan gelişmeler 1980'li yıllardan itibaren klasik iktisat ve maliye görüşünün tekrar yükselmesine, giderek genişleyen devletin sınırlandırılmasına yönelik eğilimlerin önem kazanmasına yol açmıştır.

Küreselleşme sürecinde ülkeler arasında ekonomik alanda sınırlar büyük ölçüde kalkmış ve uluslararası rekabet olgusu, ülkeleri ekonomik açıdan yeniden yapılanmaya zorlamıştır. Bu çerçevede devletin ekonomik hayattaki rolü ve payının da yeniden gözden geçirilmesi ve kamu mali yönetiminde yeni koşullara uygun bir yeniden yapılanma ihtiyacı doğmuştur.

Kamu kesiminde ortaya çıkan değişim ihtiyacı ve yeni eğilimler devlet bütçesini de doğal olarak kamu mali yönetiminde etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasında önemli bir araç olarak ön plana çıkarmıştır. Sonuçta bütçe politikaları ile öngörülen hedeflere ulaşmada kullanılan bütçeleme sistemlerinde ciddi değişimler yaşanmış ve dünya genelinde kamu hizmetlerinde performans değerlemesine dayalı, performans esaslı bütçe sistemi önem kazanmıştır.

Türkiye de dünyada yaşanan kamu mali yönetimindeki değişim rüzgarından yakından etkilenmiştir. Bu çerçevede ülkemizde kamu mali yönetiminin önemli bir

aracı olan bütçe sistemi 2003 yılında kabul edilen ve 2006 yılında tamamen uygulamaya konulan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeniden düzenlenmiştir. Kanunun getirdiği en önemli yenilikler ise, mali şeffaflık ve disiplin, hesap verilebilirlik ve performansa dayalı modern bir bütçeleme anlayışı olmuştur. Böylece 1927 yılından itibaren yaklaşık seksen yıldır uygulanmakta olan ancak giderek zaman içinde ortaya çıkan yeniliklerin gereklerini karşılayamaz hale gelen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve geleneksel kamu mali yönetim anlayışı ve buna dayalı bütçe sistemi terk edilmiştir.

Bu çalışmada, ülkemizde kamu mali yönetiminde meydana gelen reform niteliğindeki bu değişim ve beraberinde oluşan yeni bütçeleme anlayışı incelenecek ve eski bütçeleme sistemiyle karşılaştırmalı olarak yeni bütçe sisteminin değerlendirmesi yapılacaktır.

PROBLEM

Türkiye’de, ekonomide ve kamu mali yönetiminde yaşanan sorunların kronik hale gelmesi, kamu gelirleri ve giderleri ile bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında ciddi problemlere yol açmıştır. Kamu mali yönetim sisteminden kaynaklanan sorunların yanında, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılmadığı düşüncesi bütçe reformu çabalarını hızlandırılmıştır. Bu kapsamda kamu mali yönetim sisteminde en köklü ve bütünsel değişiklik, 2003 yılı sonunda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilmiştir. 5018 sayılı Kanun ile yaklaşık seksen yıldır uygulanmakta olan ancak giderek zaman içinde ortaya çıkan yeniliklerin gereklerini karşılayamaz hale gelen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve yeni bir kamu mali yönetim anlayışı getirilmiştir. Yeni kanun, kamu maliyesinin temel ilkelerinde ve kamu kaynağının kullanılmasında çok önemli değişiklikler sağlamıştır.

AMAÇ

Bu araştırmada; Türkiye’de yeni kamu mali yönetimi reformu kapsamında uygulamaya konulan yeni bütçe anlayışı ve sistemi incelenecek, eski ve yeni bütçe sistemleri karşılaştırılarak, yeni bütçe sistemi değerlendirilecektir.

ÖNEM

Ülkemizde son yıllarda yaşanan krizler, birçok alanda olduğu gibi kamu mali yönetim sistemimizde de bazı düzenlemeleri ve reformları zorunlu hale getirmiştir. Bu amaçla yapılan incelemeler sonucunda; mali yönetim sisteminin ve bütçe kapsamının dar olduğu, bütçe dışı harcamaların arttığı, kalkınma planı ile bütçeler arasındaki bağın kopuk olduğu, kamu kaynaklarının etkin kullanılmadığı, harcama sürecinin katı n kontrole tabi olduğu, harcama sürecinde yetki sorumluluk dengesinin iyi kurulamadığı, bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatifin tanınmadığı, ağdaş kamu mali yönetim anlayışında hakim olan; stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, hesap verilebilirlik ve mali saydamlık ilkelerine yeterince uyum sağlanamadığı grlmştir. Bu doğrultuda kabul edilen yeni mali yönetim sisteminin bu sorunlara ne ölçüde çözüm getirdiği gelişmekte olan bir ülke konumunda bulunan Türkiye açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü bilindiği gibi Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde kamu gelirleri oldukça sınırlı, buna karşın devletin üstlendiği görevler çok çeşitlidir. Kamu hizmetlerinin görülmesinde temel araç olan bütçe ile ilgili olarak ağdaş bütçeleme tekniklerinin kullanılması şüphesiz kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi ve kamu hizmetlerinin görülmesinde etkinlik açısından belirleyici olmaktadır.

SINIRLILIKLAR

Türkiye’de yürürlükten kaldırılan 1050 sayılı Kanun ile bu kanunun yerine yürürlüğe konulan 5018 sayılı Kanuna dayalı olarak, eski ve yeni devlet bütçesi anlayış ve sistemleri bu çalışmanın alanını oluşturmaktadır.

TANIMLAR

Bütçe, gelecek bir yıla ilişkin gider ve gelir tahminlerini gösteren ve kamu gelirlerinin toplanması ve kamu harcamalarının yapılması için hükümete izin ve yetki veren bir kanundur. Bütçe, siyasi iktidara gelecek bir yıllık dönem içinde hükümet programını uygulama imkanını tanımaktadır. Böylece bütçe, toplum ile siyasi iktidar arasında kaynakların kullanımı konusunda yapılmış olan bir sözleşme olarak da kabul edilebilir.

1050 sayılı Kanuna göre, *“genel bütçe, merkezi idare içerisinde yer alan devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerinin gösterildiği bütçedir.”* Aynı kanuna göre *“katma bütçe, giderlerini özel gelirleriyle karşılayan ve genel bütçe dışında yönetilen kamu kuruluşlarının bütçeleridir.”*

5018 sayılı Kanuna göre genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak üç gruba ayırmıştır. Merkezi yönetim bütçesi de kendi içinde; genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi olarak üç gruba ayrılmaktadır.

5018 sayılı Kanuna göre devlet bütçesinin en önemli kısmını oluşturan genel bütçe, *“devlet tüzel kişiliğine dahil olan kamu idarelerinin bütçesidir.”* 5018 sayılı Kanun özel bütçeyi ise şu şekilde tanımlamaktadır: *“Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen her bir kamu idaresinin bütçesidir.”* Diğer yandan 5018 sayılı Kanun’a göre düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi ise, *“özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve Kanunda belirtilen her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesi”*ni ifade etmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DEVLET BÜTÇESİ VE TEMEL ESASLARI

“Devlet Bütçesi ve Temel Esasları” başlıklı bu bölümde; ilk olarak devlet bütçesi ve bütçe hakkı kavramlarına değinilecektir. Daha sonra, sırasıyla bütçenin tarihsel gelişimi, klasik ve çağdaş bütçe fonksiyonları, bütçe ilkeleri, bütçe teorileri ve bütçeleme sistemleri açıklanacaktır.

1.1. Devlet Bütçesi ve Bütçe Hakkı Kavramları

Bireylerin toplu yaşamaları sonucunda meydana gelen ilişkiler, zamanla “dağıtım ve paylaşım” şeklinde bir sorunu doğurmuştur. Meydana gelen bu sorunun giderilmesi ve düzenin korunabilmesi için ortaya bir kurum çıkmıştır. Toplum adına kurallar koyarak düzenlemeler gerçekleştiren ve toplumsal gereksinimleri gidermeyi kendine görev edinen bu kuruma “devlet” denilmektedir¹. Yönetim şekli ne olursa olsun her devlet, genel ihtiyaçları gidermek amacıyla kaynak bulmak, bulduğu kaynaklarla bu ihtiyaçları denkleştirmek, yani bütçesini oluşturmak zorundadır². Bu açıdan devlet bütçesi esas itibariyle iktisadi ve mali bir nitelik taşımaktadır. Bununla birlikte devlet bütçesi, siyasi ve hukuki boyutlara da sahip bulunmaktadır. Hukuki yönüyle bütçe, milletin temsilcilerinin oluşturduğu meclisin, yürütme organını, yerel idare şekillerinde de yerel yöneticilerin gerçekleştirdikleri icraatların o bölge halkı tarafından denetlenmesini sağlayan araçtır. Meclisin onayını almadan gelir toplanamaz ve bu gelirlerle gider gerçekleştirilemez³. Bu sayede, bütçeler ve ilgili mevzuat, hukuki bir dayanağa yaslanmış olmaktadır⁴.

¹ Ferhat Başkan Özgen, (1999), "Cumhuriyetin 75. Yılında, Bütçe Disiplini Açısından Genellik ve Birlik İlkelerinden Sapmalar", Adnan Menderes Üniversitesi Yayınları, No: 8, Aydın: s. 249.

² Bedi Necmeddin Feyzioğlu, (1984): *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, Filiz Kitabevi, İstanbul: s. 4.

³ Ömer F. Batirel, (2004): *Kamu Bütçesi*, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No:513/747, İstanbul: s.1.

⁴ Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, (2006): *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını, İstanbul: s. 1.

Gerçekleştirilecek bir hizmetin kamu birimlerince yapılma gereğinin, bu hizmetin ne türde ve hangi miktarda olacağı, hizmetin finansmanına kimlerin ve ne ölçüde katılacağı, finansman yolları bulma ve hizmeti gerçekleştirme yetkisinin kime verileceği, bu hizmetten yararlanacakların tercihlerinin belirlenmesi ve sıralanması bütçenin siyasi yönünü ortaya koymaktadır⁵. Parlamenter yönetim şekillerinde meclisler, bütçe görüşmeleri sırasında hükümetin uygulamalarını denetledikleri gibi ayrıca kamu hizmetlerinde izlenecek olan politik yönü de ona göstermiş olur⁶. Bu nedenlerdir ki, bütçenin bir kurum olarak ortaya çıkma nedeni “siyasi”dir. Siyasal olaylar devletin varlığı sonucu ortaya çıktığına, devletin varlığının sürekliliği için gerekli her şeye de mali araçlar ile kaynak sağlandığına göre, maliye ile siyaset arasında ayrılmaz bir bağ vardır⁷.

Devlet bütçeleri, tarih süresince önemli sosyal ve beşeri olaylardan geçerek, bugünkü düzeyini ve içeriğini elde etmiştir⁸. Kavram ve kelime olarak bütçenin kökeni irdelendiğinde, Latince ‘bulga’, Fransızca ‘bouge’ veya ‘bougette’ kelimelerine dayandığı görülmektedir. Kullanıldığı ilk dönemlerde deri çanta ya da torba anlamlarına denk gelen bu kelime, ‘bougett’ olarak İngilizceye geçmiş olup, Ortaçağda da Fransızcadaki anlamıyla kullanılmıştır. Süreç içinde ‘budget’ şekliyle İngilizcede kullanılmaya başlanan kelime, günümüzde kullanılan haliyle ilk kez yine İngiltere’de uygulanmış, sonradan Avrupa dillerine ve ülkemize geçmiştir⁹. İngiltere’de kullanıldığı dönemlerde, ilk zamanlarda Hazine Bakanınca Parlamente’ye sunulan ve hükümetin mali bilgilerini içeren deri çantaya denk gelen bu kelime, zamanla anlamını değiştirerek taşınan bu belgenin kendi adı olmuştur. Buradan da görüldüğü ki, ‘bütçe’ kavramı kullanıldığı ilk zamanda dahi, devletin gelir- gider belgesi, mali kaynaklar ile bunların kullanılma şeklini içeren bir yapı olmuştur¹⁰.

⁵ Figen Altuğ, (1999): *Kamu Bütçesi*, Ezgi Kitabevi, Bursa: s. 3.

⁶ Şeref Nuri İlkmen, (1970): *Maliye*, Kutulmuş Matbaası, İstanbul: s. 407.

⁷ Bedri Gürsoy, (1981): *Kamusal Maliye (Bütçe)*, Sevinç Matbaası, Cilt:2, Ankara: s. 40.

⁸ Akif Erginay, (2003): *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara: s. 158.

⁹ Feyzioğlu, 1984: 12.

¹⁰ Gülay Coşkun, (2000): *Devlet Bütçesi*, Turhan Kitabevi, Ankara: s. 11.

19. yüzyılın sonlarına doğru, maliye ilminin içinde, günümüzdeki anlamına ve içeriğine kavuşan bütçe, hemen hemen tüm dillerde bir kavram ve kuruma denk geldiği halde, günümüzde bütçenin tanımını yapan yazarlar arasında hala ortak bir görüş bulunmamaktadır¹¹. Yapılan tanımlar, bütçenin kullanılma amacına ve niteliklerine göre çeşitlilik göstermekle beraber, bütçe artık, farklı organizasyonların ve devletlerin çalışmalarına ve idaresine hizmet eden bir araç olmuştur. Bu nedenle de, net bir tanım vermek yerine, bütçe, yüklenmiş olduğu fonksiyonları, vasıfları ve prensipleri belirtilerek tanımlanmaktadır¹².

Klasik yazarlardan Fransız maliyeci Paul Leroy Beaulieu'ye göre “*Bütçe, gelecekteki belli bir döneme ilişkin olarak, devletin ya da bir başka kurumun, gelir ve gider tahminlerinin ne olacağını saptayıp; biçimi, niteliği belli cetveller haline getirilmesi, ardından gelirlerin toplanıp masrafların yapılması için yetkili makamlara bunların tasdik ettirilmesi ile ortaya çıkan mali dokümana verilen addır*”¹³. Bir başka Fransız Maliyeci Edgar Allix'in tanımına göre ise, “*Bütçe, devletin gelir ve giderlerini belirli bir devre için tahmin eden ve bunlara izin veren bir tasarruftur*”¹⁴.

Fransız Rene Stourm ünlü “Bütçe” adlı eserinde değişik sözlüklerin ve yazarların bütçeye ilişkin tanımlarını bir seri biçiminde açıkladıktan ve eleştirdikten sonra devlet bütçesini şöyle tanımlamaktadır: “*Devlet bütçesi, kamu gelirleriyle giderlerinin önceden verilmiş mezuniyetini kapsayan bir tasarruftur*”¹⁵.

Maliye sözlüğü yazarlarından Bernard ve Colli bütçeyi şöyle tanımlamaktadır: “*Bir kişi, kurum ya da devletin belli bir döneme ait öngörüye dayalı, kurumlar söz konusu olduğunda yetkili bir organ tarafından onaylandığı için*

¹¹ Aytaç Eker, (2004): *Kamu Maliyesi*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir: s. 222.

¹² Coşkun, 2000: 11.

¹³ Gürsoy, 1981: 6.

¹⁴ Nihad Sayar, (1954): *Amme Maliyesi (Devlet Bütçesi, Prensipleri ve Tatbikatı)*, Sermet Matbaası, Cilt:1, İstanbul: s. 5,6.

¹⁵ Feyzioğlu, 1984: 13.

*uygulanması zorunlu hale gelmiş, gelir ve masraf tahmin cetvellerini gösteren dokümana bütçe denir*¹⁶.

Türkçe literatürde ise, ilk olarak B. Necmeddin Feyzioğlu bütçeyi, “*Devletin veya diğer kamu tüzel kişilerinin gelecek belirli bir devre içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların yürütülüp uygulanmasına izin veren bir hukuki tasarruftur*” şeklinde tanımlamaktadır¹⁷.

Ömer F. Batirel de bütçeyi, “*Kamu kesiminin gelecek bir dönem için kaynak harcama dengesini yansıtan ve parlamenter demokrasilerde yasama organının, yürütme organına kamu harcaması yapma ve kamu gelirlerini toplama hususunda verdiği yetkiyi gösteren belge*” olarak nitelendirmektedir¹⁸.

Şerefattin Aksoy’a göre; “*Bütçe, devletin veya diğer kamu kuruluşlarının gelecek bir yıl için, kamu gelirlerini ve giderlerini gösteren, kamu gelirlerinin toplanmasına izin veren ve kamu giderlerinin yapılmasına yetki veren bir kanundur*¹⁹”.

Kamil Tüğen ise bütçeyi şöyle tanımlamaktadır: “*Bütçe, gelecek bir döneme ilişkindir. Devletin gelecek döneme ait gelir ve gider tahminlerini kapsar. Ancak gelirlerin toplanabilmesi, giderlerin yapılabilmesi için parlamentonun, hükümete yetki ve izin vermesi gerekmektedir. Bütçe kapsamındaki kamu kuruluşları sadece bütçe ile kendilerine verilen ödenek kadar harcamada bulunabilirler. Yine, gelir toplayan kamu kuruluşları da bütçe kanunu ile verilen yetki dahilinde gelir tahsil edebilir*²⁰”.

¹⁶ Gürsoy, 1981: 6.

¹⁷ Feyzioğlu, 1984: 14.

¹⁸ Batirel, 2004: 1.

¹⁹ Şerefattin Aksoy, (1998): *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul: s. 386.

²⁰ Kamil Tüğen, (2008): *Devlet Bütçesi*, Bassaray Matbaası, İzmir: s. 4.

Emine Orhaner'e göre, “Bütçe, kamu giderlerini, kamu gelirlerini hatta uygulamada devlet borçlanmalarını ve hazine işlemlerini kapsamaktadır. Gelecek bir yıl içinde devlet ve diğer kamu kuruluşlarının yapacağı giderleri ve toplayacağı gelirleri gösteren bütçe, hükümetin yıllık icra programı olarak algılanmaktadır. Hükümet uygulayacağı sosyal, iktisadi ve mali politikaları büyük ölçüde bütçe ile şekillendirmektedir²¹”.

Gülay Coşkun ise çağdaş anlayışın neticesinde oluşan bütçe tanımını şu şekilde yapmıştır: “Ekonomik gelişme, tam çalışma, fiyat istikrarı, ödemeler dengesi gibi ulusal ekonominin gereklerini sağlayan bir araç olma yanında, devletin yapacağı hizmetleri sınıflandırarak öncelikle yapılması gerekenleri ele alıp bunların en etkin biçimde yapılmasını sağlayan ve devletin gelir ve gider dengesini ekonomi içinde kurabilen, bunun için hizmet programlarına mali kaynak tahsis eden, geleceğe ait bu mali planı saptarken geçmişteki hizmetlerin etkin biçimde yapıldığı hakkında gerek kamuoyuna gerek parlamentoya bilgi veren hukuki bir belge, bir araçtır²²”.

1927 tarihli 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun²³ (Kamusal Hesaplar Kanunu) 6. maddesi bütçeyi şöyle tanımlamaktaydı: “Bütçe, devletin ve ona bağlı kamu kuruluşlarının yıllık gelir ve masraf tahminlerini gösteren ve bu gelir ve masrafların uygulamaya konulmasına izin veren bir kanundur”. “Bu hüküm, 31 Mayıs 1862 tarihli Fransız Muhasebe-i Umumiye Kararnamesinin beşinci maddesinden alınmıştır²⁴”.

2003 yılında çıkarılan 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa²⁵ göre ise “Bütçe, belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile

²¹ Emine Orhaner, (2007): *Kamu Maliyesi*, Siyasal Kitabevi, Ankara: s. 33.

²² Coşkun, 2000: 13.

²³ R.G.; 09.06.1927; 606.

Yasadaki metin aynı şekilde şöyledir: “Bütçe devlet devair ve müessesatının senevi varidat ve masarif muhammenatını gösteren ve bunların tatbik ve icrasına mezuniyet veren bir kanunudur”

²⁴ Feyzioğlu, 1984: 14.

²⁵ R.G.; 24.12.2003; 25326.

bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge”dir.

Sonuç olarak, dar anlamda bütçe, “Devletin gelir ve gider dengesini gösteren belge” olarak tanımlanırken, geniş anlamda bütçe kavramı ise, “Belirli bir döneme ait kamu gelir ve gider dengesini gösteren ve bu dönem içinde kamu gelirlerinin toplanması, kamu harcamalarının yapılması hususunda yasama organı tarafından yürütme organına verilen yetkiyi içeren bir kanun” şekliyle dile getirilmiştir²⁶.

Devlet bütçeleri, hangi kamusal mal ve hizmetlerin ne miktarda sunulacağına, buna ilişkin ne kadar ve ne tür harcama yapıp, ne kadar ve hangi gelirlerin toplanacağına karar vermenin aracıdır. Hükümetlerin siyasi programının parasal-mali ifadesidir, bütçeyi hükümet hazırlar, meclis onaylar. Bütçenin, bir kurum ve kavram olarak gelişmesi ve yerleşmesi; demokrasinin vazgeçilmez bir dayanağı oluşunun yanında, kamu yönetimindeki önemi, kaynakların kullanımındaki işlevselliği ve ortaya koyduğu yararlılık neticesinde olmuştur. İşte bu olumlu gelişmeler sayesinde bütçe, Batı Avrupa Ülkelerinin yönetimlerinde kendine yer bulmuştur²⁷.

Bu gelişim seyrinde meydana gelen bütçe kavramı aslında, parlamentoların krallara karşı elde ettikleri ‘bütçe hakkı’nın kendisidir. Bu nedenle ülkeler mali yapılanmalarını geliştirdikçe ve bütçe hakkını önemsedikçe, demokratik yapıları da ilerleme kaydederek olgunlaşmıştır²⁸. Bütçe hakkı kısaca, çeşitli kaynaklardan elde edilecek gelirlerin ve yapılacak harcamaların miktarlarının egemenlik hakkının bir ifadesi olarak millet tarafından belirlenmesidir²⁹.

Direk olarak halkın veya halkın seçmiş olduğu temsilcilerinin, yürütme gücünün nerelere ne ölçüde harcama yapacağına, yapılan bu harcamalar neticesinde

²⁶ Osman Pehlivan, (2007): *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon: s. 214.

²⁷ Gürsoy, 1981: 3.

²⁸ Yusuf Akça, (1998): *Bütçe ve Devlet Muhasebesi*, Emek Matbaacılık, İstanbul: s. 3.

²⁹ Özlem Özkıvrak, Dilek Dileyici, (2001): “Bütçe Anlayışındaki Değişim Süreci: Denk Bütçe İlkesinin Erozyonu ve Açık Bütçe Politikası”, *Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Dergisi*, s. 94.

halka ne gibi yükümlülükler getirileceğine dair konularda söz sahibi olmalarını³⁰ sağlayan bütçe hakkını; elde edilen gelirlerin çeşit ve miktar olarak hangi kamu harcamasına yapılacağını belirleme ve onaylama hakkı olarak tanımlayabiliriz³¹. Günümüzde bütçe hakkı, demokrasiyi benimsemiş parlamenter sistemlerde, en yetkili merci olan yasama organı yani, halkın seçtiği temsilcilerden oluşan meclisler tarafından kullanılmaktadır. Kısaca özetlersek; bütçe hakkı, bütçenin onanma ve denetiminin vatandaşa ait olmasından başka bir şey değildir. Demokratik parlamenter sistemle yönetilen ülkelerde, oy verme hakkını elde etmiş vatandaşlar, kullandıkları oylar ile bu haklarını kullanmaktadırlar³². Bütçe hakkı için yapılan mücadeleler sonucunda halk, devlet işlerinin yürütülmesinde söz sahibi olmuş, bütçenin kurumlaşmasıyla demokratik yönetim biçiminin yerleşmesine vesile olmuştur³³.

1.2. Bütçenin Tarihsel Gelişimi

Tarih sahnesine baktığımızda mali yapılanmanın, siyaset kurumuyla beraber ortaya çıktığını, beraber gelişerek değişime uğradığını görmekteyiz. Yapılan incelemelerde de görülmüştür ki, devletlerin tam manasıyla egemenliklerini sağlayabilmeleri için, mali ve ekonomik konularda da egemenliğini pekiştirmesi; tüm gelirlerinin hazinesinde toplanması, ayrıca giderlerinin de kendisince ödenmesi gerektiği ortaya çıkmıştır³⁴. Demokrasinin gelişimi ile birlikte halk temsilcilerinden oluşan meclisler, krala karşı kamusal gelirlerin ve giderlerin idare ve kontrolünü yani bütçe hakkını da elde etmişlerdir. Bütçe hakkı, tüm ülkelerde, tek seferde değil aşama aşama elde edilmiştir. Önce, halkın rızası olmadan vergi alınamayacağı ilkesi kabul edilmiş ve parlamentolar vergileme yetkisini elde etmiştir. Sonra halk meclisleri harcamaların nerelere ve hangi oranlarda yapılacağına ilişkin harcama yetkisini elde etmiş, en sonunda da bütçenin yıllık olarak onaylanması olan, gelir ve giderlerin her sene yeniden tasdik edilmesinin elde edilmesiyle bütçe hakkı tam manasıyla olgunluğa kavuşmuştur.³⁵

³⁰ Mutluer vd., 2006: 53.

³¹ Sayar, 1954: 17.

³² Pehlivan, 2007: 215,216.

³³ Mutluer vd., 2006: 53.

³⁴ Feyzioğlu, 1984: 14.

³⁵ Mutluer vd., 2006: 53,54.

1.2.1. İngiltere’de Bütçe Hakkının Gelişimi

Otokratik sistemlerle yönetilen ülkelerde olduğu gibi İngiltere’de de, kral sınırsız yetkilerine dayanarak gelir getirici kaynaklar sağlayabilmekteydi. Savaş gibi olağanüstü durumlarda başvuru vergileme yöntemlerine, sonradan krallığın gelirleri yetmeyince normal giderler için de başvurulmuştur. Verginin toplama şeklini basitleştirmek için ve halkın oyuna başvurulduğunu göstermek amacıyla, onları meydanlara toplamışlardır. İşte bu olaylar vergileme hakkının ilk adımları olmuştur. Sonraları Halk Meclisleri oluşturulduktan sonra, vergilerin onaylanması hakkı bu meclislere geçmiş ve denetim işlevinde ilerleme kaydedilmiştir³⁶.

İngiltere’de 1215 tarihinde Büyük Şart (Magna Carta) adıyla Kral John tarafından yayınlanan ferman ile dünyada ilk kez, vergi hakkı resmen tanınmış olup, alınacak vergilerin ancak Meclis tarafından kararlaştırılacağı beyan edilmiştir. Kralın vergi koyma hakkı sınırlandırılarak, bütçe hakkının ilk aşaması olan vergi koyma ve alma hakkı Halk Meclisine devredilmiştir³⁷.

Kralın Magna Carta Libertatum ile halkın temsilcilerine vermiş olduğu yetki, yalnızca bütçedeki gelir (vergi) bölümüne ait idi. Henüz bütçenin gider kısmı olan, gelirlerin kullanımı ile ilgili bir sınırlandırma bulunmamakta idi. Fakat bu kadar bir yetkinin dahi el değiştirmesi, kralların sınırsız yetkilerini geri alma mücadelelerine neden olmuştur. Bu mücadeleler kapsamında, Kral I. Charles’in yapmış olduğu engellemelere karşı direnmeler 1628’de Petition of Rights (Haklar Dilekçesi), Kral II. Charles’in müdahalelerine karşı ayaklanmalar sonucunda da 1688’de Bill of Rights (Haklar Kanunu) kabul edilmiştir³⁸.

Bu sayede meclis, bütçe harcamalarına izin verme hakkını ayrıntılarına inmeksizin kullanmaya başlamıştır. Bu mücadelelerin devamında, 1787’de

³⁶ Feyzioğlu, 1984: 15,16.

³⁷ Nihat Edizdoğan, (2007): *Kamu Bütçesi*, Ekin Kitabevi, Bursa: s. 23; Şerafettin Aksoy, (1993): *Kamu Bütçesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul: s 11.

³⁸ Aksoy, 1993: 16.

Consolidated Fund Act (Fon Konsolide Yasası) ile harcamaların ayrıntılarına inme denetimi de elde edilmiştir. Böylece, kamu gelirlerinin tamamının toplanacağı, bütün harcamaların yapılacağı ortak bir havuz, yani devlet hazinesi (Treasury) kavramı oluşturulmuştur. Yaşanan bu süreç sonunda, 1822 yılında hükümetçe (kraliyetçe) kamunun tüm mali durumunun bir bütçe tasarısıyla her yıl yasama organına sunulması yerleşerek, çağdaş bütçeleme sisteminin temelleri atılmıştır³⁹.

1.2.2. Fransa’da Bütçe Hakkının Gelişimi

Fransa, İngiltere’den daha sonra bütçe hakkını kazanmış olmasına rağmen, bütçecilikte klasik anlayışın oluşmasında öncülük etmiştir. Avrupa ülkeleri ve Türkiye de, Fransız bütçe hukukunun temel esaslarını alarak klasik bütçe sistemini kullanmıştır⁴⁰.

Fransa’da, vergi alınırken yükümlünün rızasının aranması gelenekselleşmiş bir ilkeydi. Ancak zamanla, kralların keyfi vergiler koymasıyla bu ilke uygulanmaz hale gelmiştir⁴¹. Ülke malikane gelirleriyle idare edildiğinden, ancak savaş gibi olağanüstü durumlarda ayrıca halktan vergi alınmaktaydı. 14. yüzyılda kral Halk Meclislerinin (Etats Generaux) onayıyla vergi toplayabilmekteydi. Fakat ilerleyen dönemlerde kralın gücünü arttırmasıyla 16.yüzyıl sonlarına doğru bu yapı ortadan kalkmıştır⁴². Hatta Kral XIII. Louis 1614 yılında Halk Meclisine lüzum olmadığını öne sürerek meclisi kapatmıştır⁴³. Ancak bu yaşananlara rağmen ‘halkın rızası olmadan vergi alınamaz’ düşüncesi Fransa’da daima korunmuştur⁴⁴.

Yoğun bir baskı döneminden sonra 1789 Devrimiyle Milli Meclis toplanarak “milletin rızası olmadan hiçbir vergi alınamaz” ilkesini içeren bir kanun çıkarmıştır. Sonra da bu hakkın kapsamını genişletip, bütün kamu gelirlerinin onaylanması

³⁹ Özhan Uluatam, (2001): *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayıncılık, Ankara: s. 113.

⁴⁰ Coşkun, 2000: 15.

⁴¹ Edizdoğan, 2007: 26.

⁴² Coşkun, 2000: 15.

⁴³ Tüğen, 2008: 7.

⁴⁴ Aksoy, 1993: 17.

biçimine dönüştürerek, bütçe hakkının yerleşmesinde birinci aşamayı gerçekleştirmiştir⁴⁵.

Devlet gelirleri üzerinde sağlanan bu hak, Millet Meclisince kamu giderleri üzerinde uzun yıllar sağlanamamıştır. Ancak, Meclis hanedan hazinesiyle devlet hazinesini birbirinden ayırmış ve üyeleri arasından bir ‘Hazine Komitesi’ kurarak ödeneklerin onayını bu komiteye bırakmıştır⁴⁶. 1817 yılında uygulanmaya konulan bir kanunla da ödenek verme yetkisi Meclise bırakılmıştır. 1791 Anayasasında fikren de olsa, gelirlerin ve giderlerin yıllık olarak onaylanması ilkesi yer almış olup, Restorasyon Devri döneminde, 1816 yılında ilk bütçe yapılmıştır. Modern anlamda bütçenin tanımı da, III. Cumhuriyet Döneminde 1862 yılında çıkarılan kararname ile yapılmış ve ‘her hesap devresinde yapılacak kamu giderleri ile toplanacak kamu gelirlerine yıllık bütçe kanunlarıyla izin verilir’ denilmiştir⁴⁷.

1.2.3. Türkiye’de Bütçe Hakkının Gelişimi

Bütçe hakkının elde edilmesi ve bunun kullanılması bakımından, Cumhuriyet öncesi dönemde, Osmanlı İmparatorluğu diğer ülkelere nazaran daha geç kalmıştır. Ayrıca bu hakkın oluşması diğer ülkelerde olduğu gibi çeşitli ihtilaller ve inkılaplar ile oluşmamış, daha ziyade batı kültürünü ve modern düşüncüyü benimsemiş devlet idarecilerinin çabalarıyla yani yönetenlerin bir lütfü şekliyle meydana gelmiştir⁴⁸. Osmanlı İmparatorluğunun kuruluşundan Tanzimata kadar geçen süreçte, çeşitli bütçe hükümleri kabul edilmişse de, bunlar modern anlamda bütçeler olamamıştır. Gerçek anlamda bir bütçenin yapılması ve uygulanmasına ancak Cumhuriyet döneminde başlanabilmiştir⁴⁹.

Türkiye Cumhuriyet’in kurulması ile birlikte düzenli ve devamlı bir bütçe sisteminin oluşturulmasına çalışılmakla yetinilmemiş, aynı zamanda devlet gelir ve

⁴⁵ Feyzioğlu, 1984: 20.

⁴⁶ Aksoy, 1993: 19.

⁴⁷ Akça, 1998: 5.

⁴⁸ Feyzioğlu, 1984: 23.

⁴⁹ Erginay, 2003: 193.

masraflarına ait hesapların ciddi bir şekilde tutulmasını sağlayacak kanun ve düzenlemelerin meydana getirilmesine de gayret edilmiştir⁵⁰. Böylece Türkiye’de bütçe kurumlarının yerleşip gelişmesi, ancak Cumhuriyet dönemi ile birlikte olmuştur. Bütçe ve devlet gelirleri hakkında açık hükümler 1924 Anayasası’nda yer almıştır. Bütçe hakkının tam ve mükemmel bir şekilde kabul edildiği 1924 Anayasası’nın yanı sıra; Haziran 1927’de yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, bütçe ile ilgili hükümleri kapsamıştır. Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile devlet gelirlerinin toplanması, devlet harcamalarının yapılması, kamu mallarının idaresi, bütçenin ve kesin hesapların hazırlanması ile uygulanmasına ilişkin esaslar düzenlenmiştir⁵¹. 2004 yılına kadar yürürlükte kalan Muhasebe-i Umumiye Kanunu, Devletin her türlü malvarlığı ile gelir ve giderlerinin idarece muhasebesinin düzenlendiği temel kanun olmuştur⁵².

1961 Anayasası ise 1924 Anayasası’ndan daha üstün ilkeler kabul etmiştir. 94. madde ile bütçe tasarılarına “milli bütçe tahminleri raporu” eklemek zorunluluğu getirilerek milli muhasebe sistemine yaklaşmak istenilmiştir⁵³. 1961 Anayasası, ilk defa referandumla kabul edilmiş ve yine ilk defa hükümlerinin uygulanması gereği, çıkarılacak kanunların uygunluğunun kontrolünü sağlamak amacı ile “Anayasa Mahkemesi”nin kurulmasını öngörmüştür. 1961 Anayasası ile Milli Bütçe kavramının kullanılmaya başlanması ve dildeki sadeleşmenin de etkisiyle Bütçe Tasarısı ve Bütçe Kanunu terimleri kullanılmaya başlanmış, 7 Kasım 1982’de yapılan halk oylaması ile 1961 Anayasası yürürlükten kalkmış ve 1982 Anayasası uygulanmaya başlanmıştır. Cumhuriyet Senatosu kaldırılmış, çift meclisli yapı terk edilerek tek meclisli sisteme geri dönmüştür⁵⁴.

⁵⁰ Sayar, 1954: 58.

⁵¹ Orhaner, 2007: 55.

⁵² Erdoğan Öner (2005): *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara: s. 475.

⁵³ Akça, 1998: 6,7.

⁵⁴ Ahmet Bayır, (1993): *Bütçe Mevzuatında ve Bütçelerde Gelişmeler (Osmanlıdan Cumhuriyete)*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara: s. 23,24.

Bütçe ile ilgili düzenlemeler 1982 Anayasası'nın dördüncü kısmında yer alan "Mali ve Ekonomik Hükümler" başlığı altında yer alan 161, 162, 163 ve 164. hükümlere dayanmaktadır. Anayasa'nın 161. maddesinde bütçenin hazırlanması ve uygulanması, 162. maddesinde bütçenin görüşülmesi, 163. maddesinde bütçede değişiklik yapılması ve 164. maddesinde ise kesin hesap kanun tasarısına ilişkin ilkeler belirtilmektedir. Anayasanın 73. maddesinde ise "Vergi Ödevi" başlığı altında, devlet gelirleriyle ilgili temel prensipler yer almaktadır.

10.12.2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilerek bütün hükümleri ile 1.1.2006 tarihinde yürürlüğe giren ve ülkemizin mali yapısını yeniden düzenleyen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun⁵⁵ uygulanabilmesi amacıyla, 1982 Anayasasının özellikle mali hükümlerinde birçok değişikliğin yapılması gerekli olmuştur. En önemli değişiklikler ise 5428 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun⁵⁶ ile yapılmıştır. 1982 Anayasasının bütçe ile ilgili hükümleri bu düzenleme öncesinde ve sonrasındaki şekli ile EK 1'de sunulmaktadır.

1.3. Bütçenin Fonksiyonları (İşlevleri)

Bütçeden, bir kurum olarak çeşitli fonksiyonları ya da işlevleri yerine getirmesi beklenmektedir. Bütçenin fonksiyonları, izlenen ekonomik ve mali yaklaşımlara, toplumsal hayattaki gelişmelere ve devlet anlayışındaki değişimlere göre zamanla birçok ülkede değişikliğe uğramıştır⁵⁷.

Esas itibariyle bütçenin 19. yüzyıl klasik maliye görüşünün etkisiyle ortaya çıkan fonksiyon ve ilkeleri katı bir şekilde yerleşmiş bulunmaktaydı. Fakat günümüzde devletin yapmış olduğu hizmetler değiştiğinden ve başta kabul gören dar kapsamlı ilkelere uymayan farklı ekonomik olgular meydana geldiğinden,

⁵⁵ R.G.; 24.12.2003; 25326.

⁵⁶ R.G.; 09.11.2005; 25988.

⁵⁷ Altuğ, 1999: 17; Tügen, 2008: 17.

günümüzde bu fonksiyon ve ilkeler aynen uygulanmadığı gibi⁵⁸ ekonomik ve sosyal yaşamda meydana gelen gelişmeler, ekonomik ve mali düşünce ile devlet anlayışındaki değişimler neticesinde zamanla hemen hemen bütün ülkelerde genişleme göstermiştir⁵⁹.

1.3.1. Bütçenin Klasik Fonksiyonları

Bütçenin klasik fonksiyonları, Siyasal Fonksiyon, (Geleneksel) İktisadi Fonksiyon, Mali Fonksiyon, Hukuki Fonksiyon ve (Geleneksel) Denetim Fonksiyonundan oluşmaktadır.

1.3.1.1. Bütçenin Siyasal Fonksiyonu

Siyasal olayların kaynağı devletin varlığına dayanmaktadır. “Devletin ortaya çıkışını, meşruluğunu, kuruluş biçimini; hükümet etme usullerini, devlet dediğimiz örgütün yapısını, işleme kurallarını, uygulamalarını, denetimini, vatandaşın kamu yönetimine katılmasını, devletlerarası ilişkilerin yöntemlerini inceleyen bilime siyaset bilimi denir”⁶⁰. İşte buradan hareketle, bütçenin bir kurum olarak ortaya çıkma sebebinin de siyasi olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü bütçe, devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirirken yapacağı giderler ile bunlar için elde edeceği gelirleri içerdiğinden⁶¹, hükümetin izlediği genel politikanın da yürütme aracı olmaktadır. Parti programlarında seçmenlere vaat edilen kamusal mal ve hizmetlerin seçim sonrasında hükümetlerce sunumu, diğer bir deyişle parti programlarının hayata geçirilmesi ancak bütçe aracılığı ile mümkündür. Hükümetler her yıl bütçeye koydukları ödenekler ile programlarını uygulamaktadırlar.

Bütçenin hükümetçe hazırlanıp meclise sunulması, meclisin de bütçeyi reddetmeye kadar varabilecek düzeyde denetleme yetkisine sahip olması, günümüzde normal bir durum olsa da, demokratik sistemlerde görülebilecek bu yapıya ulaşmak

⁵⁸ Coşkun, 2000: 28.

⁵⁹ Tüngen, 2008: 20.

⁶⁰ Gürsoy, 1981: 36.

⁶¹ Orhaner, 2007: 36.

için ağır bedeller ödenmiştir. Bu yüzdendir ki, ‘bütçenin onaylanması’ hakkı millet egemenliğinden doğmuş bir haktır⁶². Yani parlamento tarafından, bütçenin tartışılması, onaylanması ya da reddi siyasal bir anlam içermektedir. Mesela; bütçenin meclis tarafından kabul edilmemesi hükümetin istifasına yol açabilmektedir. Bunun anlamı, bütçeyi hazırlayan hükümetin bütün politikasının ve yaptığı programların kabul edilmediği, dolaylı olarak da, hükümetin meclis tarafından reddedildiği anlamı çıkmaktadır. Böyle bir durum diğer kanun tasarıları için söz konusu olmadığından, hükümet açısından çok önemli bir durumdur⁶³. Bütçe tasarısının meclisçe onaylanması durumunda ise bütçe kanunlaşır ve yürürlüğe girer. Bu ise, hükümetin politika ve programlarının, dolaylı olarak da, hükümetin meclis tarafından kabul edildiği anlamına gelir.

1.3.1.2. Bütçenin İktisadi Fonksiyonu

İktisadın uğraştığı temel konu, sınırlı kaynaklarla insanoğlunun sınırsız ihtiyaçlarının en yüksek düzeyde nasıl karşılanacağıdır. Bu yönden değerlendirilince maliyenin de uğraştığı temel sorun kaynak- ihtiyaç dengesidir. Görüldüğü gibi iktisadilik olgusu maliyede de geçerli bir durumdur⁶⁴.

Ekonomide mevcut kıt kaynakların bir kısmı devlet bütçesi aracılığı ile kullanılarak toplumdaki bireylerin kamusal ihtiyaçlarını karşılayacak kamusal mal ve hizmetlerin sunumu gerçekleştirilir. Dolayısıyla bütçe bu anlamda kamusal ihtiyaçlar ile ekonomideki kıt kaynaklar arasında bir köprü ya da araç işlevi görür, kamu kesiminde iktisadi kararların alınması bütçe yolu ile gerçekleşir. Bütçe ile ekonomik tercihler yapılarak, kararlar verilerek öncelik sıralaması çerçevesinde ekonomideki kıt kaynakların bir kısmı kamusal ihtiyaçların karşılanmasına yönelik kamusal mal ve hizmetlerin sunumuna tahsis edilir. Bu ise bütçenin klasik ya da geleneksel iktisadi işlevini ifade etmektedir.

⁶² Edizdoğan, 2007: 16.

⁶³ Orhaner, 2007: 36.

⁶⁴ Gürsoy, 1981: 29.

Diğer yandan devlet kamu hizmetlerinin finansmanını halktan topladığı vergilerle sağlamaktadır. Kamu hizmetlerinin finansmanında en çok kullanılan yöntem olan vatandaştan toplanan vergilerin, sosyal faydayı en yüksek düzeye çıkaracak biçimde harcanması gerekmektedir⁶⁵. Çünkü vergi, vatandaşa zor kullanılarak yüklenilen bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğün yerine getirilmesinde de ön şart, toplanan paraların en faydalı şekilde kullanılması olmaktadır⁶⁶. Ayrıca her devlet, ülkesinin gelişmesini ve ekonomik istikrarının sürmesini istemektedir. Hangi ekonomik sistemle idare edilirse edilsin devletler, ekonomiye doğrudan veya dolaylı bir şekilde müdahale etme gereği duyarlar. Özellikle de karma ekonomik sistemin uygulandığı ülkelerde ekonomik gelişmenin sağlanması ve sürdürülmesi için devlet yoğun çaba göstermektedir⁶⁷. Bu doğrultuda, günümüzde bütçenin, kamu hizmetlerini görme görevinin yanında farklı görevleri de bulunmaktadır. Bütçe artık, ekonomik istikrarı sağlama, gelir dağılımını düzenleme, iktisadi gelişme ve büyüme ile ekonomide optimal düzeyde kaynak dağılımını sağlama gibi makro ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla da kullanılmaktadır⁶⁸. Bu fonksiyonlar bütçenin modern fonksiyonları arasında yer almakta olup, hepsini birlikte bütçenin modern iktisadi fonksiyonları olarak da adlandırabiliriz.

1.3.1.3. Bütçenin Mali Fonksiyonu

Devletin, bütçeyle yapmayı düşündüğü şey, kamu hizmetlerini önceliklendirerek belli bir plan dahilinde, en az mali kaynak ayırarak en yüksek düzeyde faydayı sağlamaktır⁶⁹. Bu hedef doğrultusunda bütçe de, gelir ve giderler arasında denge kuran, geleceğe yönelik bir plan olmaktadır. Bu fonksiyona göre, devletin gelir ve giderleri arasında bir denge kurması, mali amaç yönünden gerekli ve yeterli sayılmaktadır⁷⁰. Temel düşünce şudur; sınırsız ihtiyaçlarla, sınırlı imkanlar arasında en yüksek düzeyde fayda sağlayacak şekilde kullanma dengesi

⁶⁵ Orhaner, 2007: 35.

⁶⁶ Gürsoy, 1981: 29.

⁶⁷ Orhaner, 2007: 35.

⁶⁸ Aksoy, 1998: 389.

⁶⁹ Coşkun, 2000: 29; Tüğen, 2008: 17.

⁷⁰ Aksoy, 1993: 12.

sağlanmasıdır. Bu nedenle de bütçeye, “devletin masraflar açısından tutarlı kararlar alabilmesi için meydana getirilmiş bir yöntem” şekliyle bir tanım getirilmiştir⁷¹.

Belirli dönemlerde bütçede oluşabilecek dengesizliklerin mali tedbirlerle giderilmesi; gelir ve gider durumunun doğru şekilde tahmin edilmesi ve bütçenin uygulandığı zaman dilimi boyunca mali dengenin korunması bütçenin mali fonksiyonunun önemini ortaya koymaktadır. Ayrıca bütçenin, önemli bir mali politika aracı olduğu ve mali sektörde oluşturduğu etkiyi de belirtmek gerekir⁷².

1.3.1.4. Bütçenin Hukuki Fonksiyonu

Bütçenin bir kanun şeklinde meclis tarafından onaylanması sonucunda hükümete, gelir toplama, harcama yapma gibi belli işler için süresi belirlenmiş yetkiler verilmektedir. Bu yetkinin verilmesi, yani bütçenin meclis tarafından onaylanması, hükümetin faaliyetlerine hukuki meşruluk kazandırmaktadır⁷³. Böylece siyasi iktidarlar kamu harcamalarını yaparken ve kamu gelirlerini elde ederken hukuki kurallara dayalı olarak faaliyette bulunurlar.

Bütçe bir kanundur. Bütçede bir kanun metni ve bunun yanında kamu gelir ve giderlerini tahmini olarak gösteren cetveller bulunmaktadır. Kanun metni ve bu cetveller mecliste görüşmeler sonucunda kabul edilip onaylanmaktadır. Ancak, bütçeyi hazırlama ve uygulama yetkisi ile bütçenin kabul ve onaylanma yetkisi ayrı organlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Bütçeyi uygulayan birimler, bütçeyi kabul edip onaylayan organların istekleri dışında hareket edemez⁷⁴. Bu şekilde olmadığı takdirde, yani uygulayıcı birimler farklı ve keyfi uygulamalarda bulunursa, toplum bundan zarar görür ve kamu hizmetleri arzu edilen iktisadi ve mali düzen dahilinde idame edilemez. Bu nedenle, bütçelerde gelirlerin nerelerden elde edileceği, giderlerin nerelere ve ne amaçla yapılacağı detaylı olarak mecliste görüşülür ve

⁷¹ Gürsoy, 1981: 21.

⁷² Orhaner, 2007: 37,38.

⁷³ Uluatam, 2001: 112.

⁷⁴ Sayar, 1954: 13.

onaylanır, bütçeyi uygulayanların da bunlara uyması zaruridir. Aksi durumda, millete tanınan bütçe hakkına riayet edilmemiş olunur⁷⁵.

1.3.1.5. Bütçenin Denetim Fonksiyonu

Denetim fonksiyonu, bahsedilen diğer ilk dört fonksiyonu tamamlayan bir özelliğe sahip olduğundan belki de içlerinde en önemlisidir. Siyasi iktidarın belirli hukuk kuralları çerçevesinde gerçekleştirdiği mali işlemler ve uygulamaya koyduğu mali yönetiminin denetlenmesi, gerek bu işlemlerin uygulanma aşamasında gerekse de bunların gerçekleştirilmesinden sonra yapılabilmektedir. Böylece verilen bu yetkilerin nasıl ve ne düzeyde kullanıldığı, önceden belirlenen hukuk kurallarına uyulup uyulmadığı araştırılabilmektedir⁷⁶.

Devlet, her sene başında yürürlüğe giren bütçelerle, kamu kuruluşlarına kamu hizmetlerini gerçekleştirmeleri için ödenek tahsis etmektedir. İşte tahsis edilen ve mali yıl içinde kamu kuruluşlarınca kullanılan bu kaynaklar, mali yılın sonunda ‘kesin hesap kanunu’ ile meclise gelir ve meclis denetiminden geçer. Yasama organı, başlangıçta bütçe kanunu ile hangi kamu hizmeti için ne miktarda kaynağın kullanılacağını belirlediği gibi, sonradan da ayrılan bu kaynakların doğru kullanılıp kullanılmadığını da denetleme yetkisine sahiptir⁷⁷.

1.3.2. Bütçenin Çağdaş Fonksiyonları

Bütçeleme kavramının ortaya çıktığı ilk dönemden bugüne kadar geçen zamanda, devlet yapısında ve fonksiyonlarında farklılıklar ve yeniliklerin oluşmasıyla çağdaş bütçe fonksiyonları ortaya çıkmıştır. Özellikle, 20. yüzyılda klasik iktisadi düşüncede yaşanan sorunlar, klasik devlet fonksiyonlarının yetersizliğini ortaya çıkardığından, zamanın gerektirdiği yeni sosyal ve ekonomik fonksiyonlar devreye girmiştir.

⁷⁵ İlkmen, 1970: 404.

⁷⁶ Altuğ, 1999: 13.

⁷⁷ Pehlivan, 2007: 225.

1.3.2.1. Bütçenin Planlama Aracı Olma Fonksiyonu

Plan, geleceğe yönelik olarak yapılacak ekonomik faaliyetlerin ve gelişmelerin sistemli bir şekilde gösterilme şeklidir. Bütçe gibi plan da ileriye yöneliktir. Fakat süre bakımından plan bütçeye nazaran daha uzun bir dönemi kapsamaktadır⁷⁸.

Bütçe bir planlama aracı olmasına karşın, plan ile aynı anlamda ve içerikte olmamaktadır. Ömer F. Batirel bütçenin planlama aracı olmasını şu şekilde açıklamaktadır:

- Bütçe, kamu gelir ve giderleriyle ilgili mali (parasal) işlemleri yansıtan,
- Kamusal kaynakların etkin şekilde kullanımını sağlayan,
- Devlet ve diğer kamu kuruluşlarının gelecek bir dönemdeki amaçlarına ulaşmayı, politikalarını ve programlarını gerçekleştirmeyi hedefleyen bir plandır.

Yapılan bu değerlendirme bize bütçenin, kamu kesiminin mali, ekonomik ve siyasal bir planı olduğunu göstermektedir. Bunun yanında, bütçede yer alan harcama ve gelir tahminlerinin eşit olması, bütçe dengesini göstermektedir. Ekonominin genel dengesinin planlanmasında bütçe dengesi veya dengesizliği bir araç olarak kullanılabilir⁷⁹. Bununla birlikte yukarıda da belirtildiği gibi bütçeler bir yıllık olarak hazırlanıp uygulandığı için her ne kadar bir planlama aracı niteliği taşımalarına karşın kalkınma vb. planlar ile bütçelerin birbirinden ayrıldığı açıktır.

Diğer yandan, genel olarak uzun vadeli kalkınma planlarının finansman kaynağı bütçeler olduğundan, gelişmekte olan ya da az gelişmiş ülkelerde istenilen düzeyde kalkınmanın sağlanabilmesi amacıyla plan ve bütçenin sıkı bir diyalog ve etkileşim içinde olması gerekmektedir⁸⁰. Plan, belirlenmiş amaçlara ulaşma gayesiyle

⁷⁸ Aksoy, 1993: 132.

⁷⁹ Batirel, 2004: 7.

⁸⁰ Coşkun, 2000: 42.

düzenlenen öncelikler listesi olup öngörüye dayanmaktadır. Bütçe de devlet faaliyetlerinin planlandığı belgedir. Öyleyse, milli ekonominin gelişmesi için yapılan kalkınma planları ile bütçelerin, birbirleriyle uyumlu olması gerekmektedir⁸¹.

1.3.2.2. Bütçenin Gelir Dağılımında Adaleti Sağlama Fonksiyonu

Piyasa ekonomisi yapısında, ekonominin kendi haline bırakıldığı dönemlerde adil olmayan bir gelir ve servet dağılımının oluştuğu görülmektedir. Genel ekonomi üzerinde ve kamuoyunda huzursuzluk yaratacağından, böyle bir durum arzu edilmemektedir. Gelişmiş, gelişmekte olan ya da az gelişmiş durumda olan bütün ülkelerin birleştiği ortak sorun da adil gelir dağılımının tahsis edilmesi olgusudur. İşte bu nedenle, sosyal barışın, refah devletinin ve iktisadi kalkınmanın ön koşulu adil gelir dağılımının sağlanmasıdır⁸². Gelir dağılımında adaleti sağlamak ve herkesin geçinebileceği bir gelire kavuşma olanağını yaratmak da günümüz devletlerinin iktisadi işlevleri arasında olduğundan mali araçlar, gelir dağılımında bir uyum ve adalet sağlama amacına yönelik olarak bütçelere konulmaktadır⁸³.

Bütçe politikalarıyla böylece gelirin yeniden dağılımı söz konusu olmaktadır. Gerçekten, devlet bütçe ile hem harcamalar hem de gelirler yoluyla gelir dağılımını düzenleyebilmektedir. Bütçenin gelir dağılımını düzenleme fonksiyonu, iktisadi mekanizmanın işleyişi sonucu kendiliğinden oluşan gelir dağılımını etkileme (emek gelirinin payını yükseltme; gelir seviyesi düşük kesimlere transfer ödemeleri yaparak, eğitim ve sağlık gibi hizmetlerden geniş ölçüde faydalanmalarını sağlayarak dolaysız ya da dolaylı biçimde gelir dağılımını iyileştirme) ve beraberinde tedbirlere başvurma şekliyle gerçekleşmektedir⁸⁴. Gelir dağılımında dengeyi sağlamaya yönelik olarak vergi politikalarıyla tedbirler almak mümkündür. Gelirle orantılı olarak, düşük gelirlilerden düşük, yüksek gelirlilerden yüksek oranda vergi almak, harcama vergilerini gelir vergilerinin altında tutmak ve lüks mallara yüksek oranlı vergi

⁸¹ Gürsoy, 1981: 31.

⁸² Aksoy, 1993: 122.

⁸³ Edizdoğan, 2007: 20.

⁸⁴ Tüğen, 2008: 26,27.

uygulamak; düşük gelirlilerin tükettiği mallara sübvansiyonlar uygulayarak gelir dağılımında denge sağlanabilmektedir⁸⁵.

1.3.2.3. Bütçenin Ekonomik İstikrarı Sağlama Fonksiyonu

Klasik mali görüşe göre ekonomi sürekli olarak tam istihdam düzeyinde dengenedir. Ancak Keynesyen görüşe göre ekonomi sürekli olarak tam istihdam düzeyinde dengede olmamaktadır. Ekonomi tam istihdam seviyesinde olabileceği gibi bazen aşırı istihdam bazen de eksik istihdam seviyesinde olabilmektedir⁸⁶. Ekonomik istikrar, bir ekonomide tam istihdamın ve fiyatlarda istikrarın sağlandığı durumdur. Ayrıca bu durumu destekleyici diğer etkenler, ödemeler dengesinin kurulması ve uygun bir büyüme oranının gerçekleşmiş olmasıdır. Ekonomiler yurtiçi veya yurtdışı birçok nedenden dolayı istikrarsızlık içine girebilirler. Bütçeler devlete, diğer ekonomi politikası araçlarıyla birlikte ekonomik istikrarsızlıkla mücadelede önemli katkı sağlayabilmektedir⁸⁷. Harcama ve vergi politikalarıyla ekonomik dengeyi sağlama yoluna gidilebilir. Vergi politikalarıyla toplam talebe etki yapılarak önlemler alınabileceği gibi, kamu harcamalarında önlemler alınarak talebi azaltma veya arttırma yoluna gidilerek denge düzeyi sağlanacaktır⁸⁸.

1.3.2.4. Bütçenin Ekonomik Kalkınmayı Sağlama Fonksiyonu

Ekonomik kalkınma, bir ülkede kişi başına düşen milli gelirdeki devamlı ve reel artışlarla beraber toptan bir yapısal değişimin gözlemlenmesi ile oluşmaktadır. Ekonomik kalkınmayı amaçlayan ülkeler bütçe aracılığıyla kalkınmalarını arttırmak durumundadırlar. Bu nedenle bütçede yatırım harcamalarına ağırlık vererek bütçenin kalkınma plan ve programlarıyla uyumlu olarak uygulanmasını sağlamaları gerekecektir⁸⁹. Geleneksel bakımdan bütçenin ekonomik ve mali yönden esas işlevi, kamu harcamalarında verimliliği göz önünde tutarak bütçe denkleğinin sağlanması olsa da, bütçenin çağdaş ekonomik işlevlerine göre bütçenin denkleği ön planda

⁸⁵ Mutluer vd., 2006: 81.

⁸⁶ Aksoy, 1993: 128.

⁸⁷ Tüğen, 2008: 27,28.

⁸⁸ Mutluer vd., 2006: 81.

⁸⁹ Tüğen, 2008: 23.

olmamakta, ülke ekonomisinin optimum düzeyde olması daha önemli bir durum olmaktadır. Bu nedenle, optimum ekonomik gelişmeyi sağlayabilmek için gerektiği zamanlarda, ancak ölçüyü kaçırmadan, bütçe denklığı göz ardı edilebilecektir. Yani ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlayabilmek için bütçe bir araç olarak kullanılabilir⁹⁰.

1.3.2.5. Bütçenin Optimal Kaynak Dağılımını Sağlama Fonksiyonu

Optimal kaynak dağılımı, kamu ve özel kesim arasındaki kaynak dağılımının etkinliğini sağlamanın yanında, kamu kesiminde birbirine rakip olan çıkar ve talepler arasındaki tercihlerin belirlenmesini ve bu yapı içindeki dengenin sağlanmasını amaçlamaktadır⁹¹. Başka bir ifadeyle, ekonomideki sınırlı kaynakların, toplumsal faydayı en üst düzeyde sağlayacak biçimde yönlendirilerek mal ve hizmet üretimi yapılması, yani, mevcut üretim araçlarının en rasyonel şekilde ve en geniş ölçekte toplumsal ihtiyaçları karşılayacak düzeyde kullanılmasıdır⁹².

Mal ve hizmetler, kamusal, yarı kamusal ve özel mal ve hizmetler olarak üçe ayrılmaktaydı. Kamusal mal ve hizmetler ile özel kesimce üretilmesi yapılmayan yarı kamusal mal ve hizmetler ağırlıklı olarak kamu kesimince üretilmektedir. Kamu kesimi, belirlediği önceliklere göre bu tür mal ve hizmetlere bütçeden kaynak ayırmaktadır. Bezen de özel mal ve hizmetlerin üretimi için özel kesime kaynak aktarmaktadır. Bu faaliyetler gerçekleştirilirken, kamu ve özel kesim arasında kaynakların tahsisinde etkinliğin sağlanması en önemli amaçtır. Ayrıca, kamu kesiminin kendi içinde oluşan taleplerin de optimum düzeyde oluşturulması gerekmektedir⁹³.

⁹⁰ Mutluer vd., 2006: 79.

⁹¹ Engin Ataç, Tayfun Moğol, (2006): *Devlet Bütçesi*, Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın no: 1686, Eskişehir: s. 10.

⁹² Tüğen, 2008: 25,26.

⁹³ Mutluer vd., 2006: 80.

1.3.2.6. Bütçenin Yönetim Aracı Olma Fonksiyonu

Kamu yönetiminin en etkin politika araçlarından birisi de bütçedir. Bütçe olmadan kamu yönetiminin işlemesi oldukça zordur. Piyasa ekonomilerinde devletin faaliyet göstermesi, yapılan faaliyetlerin karşılığının finansmanı vasıtasıyla yapılmaktadır. Yani, ülkedeki kamu yönetiminin iyi bir şekilde işleyebilmesi için yönetsel yapının bütçeye konulacak ödenekler ile çalıştırılması mecburidir. Eğer ki bütçe süreci rasyonel değil ise, ülkede mevcut olan kamu yönetiminin başarısız olması ve kamu hizmetlerinin yapılmasında birçok sorunun çıkması da kaçınılmaz bir son olacaktır⁹⁴. Bütçenin, onu uygulayacak kuruluşun yapısına, amaçlarına ve özelliklerine uygun bir şekilde şekillendirilmesi de bu nedenden dolayıdır. Bütçenin bir yönetim aracı olduğu demokratik parlamenter rejimlerde, siyasi iktidarın hükümet politikası olmasından da anlaşılmaktadır. Ayrıca, bütçenin meclis tarafından onanması, hükümetin uygulayacağı politikanın onaylanması anlamına geldiği gibi, reddi durumunda ise, hükümetin yürütme planının kabul edilmediği anlamına gelmektedir⁹⁵.

1.4. Bütçe İlkeleri

Bütçelemede önce gelirlerin toplanmasında, sonra da giderlerin yapılmasında meclis onayının alınması kuralının yerleşmesinden sonra, uygulamada bu durumun istenen şekilde sağlanmasına yönelik yöntemler geliştirilmiştir. Geliştirilen bu yöntemlere bütçeleme ilkeleri denilmektedir⁹⁶. Bu ilkelerin ortaya çıkış nedeni, meclisin, kamu harcamalarının tümünü kendi izin ve denetimine bağlama isteğidir. Bu istek sonucu ortaya çıkan bütçe ilkeleri, bütçenin hazırlık, görüşülme ve onay ile uygulama ve denetim süreçlerini kapsayan kurallardan oluşmaktadır⁹⁷. Bu ilkeler 19 yüzyılda geliştirildiğinden ve ilk olarak da klasik yazarlar tarafından ortaya konulduğundan ‘klasik bütçe ilkeleri’ adını almaktadır⁹⁸.

⁹⁴ Batirel, 2004: 2.

⁹⁵ Edizdoğan, 2007: 18.

⁹⁶ Kenan Bulutoğlu, (2004): *Kamu Bütçesi, Kamu Harcamaları, Kamu Borçları*, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul: s. 45,46.

⁹⁷ Pehlivan, 2007: 216.

⁹⁸ Aksoy, 1993: 138.

1.4.1. Önceden İzin Alma İlkesi

Bütçe, yürütme organı tarafından hazırlanarak halkın temsilcilerinin oluşturduğu yasama organına sunulur ve burada onaylanır. Yine bütçenin uygulanması da meclis tarafından denetlenmektedir. Meclis ön izin vermez ise hükümet gelir toplayamaz ve hiçbir harcamada da bulunamaz. İşte, bütçeyi onama yetkisinin halkın temsilcisi olan meclise ait olması bütçe hakkı adıyla anılmaktadır. Bu nedenle, ön izin ilkesi ile bütçe hakkı arasında organik bir bağ bulunmaktadır⁹⁹. Meclisin onayından geçen ve mali yılbaşından itibaren uygulamaya konulan bütçede, mali yıl içinde yapılması düşünülen değişiklikler için de yine bu ilkeye uyulması gerekmektedir. Kısaca, bütçede yapılması düşünülen her türlü değişiklik için meclisin onayının alınması gerekir¹⁰⁰.

1.4.2. Anlaşılır Olma- Açıklık- Mali Saydamlık İlkesi

Bütçe kanunlarının; gelir-gider tahminlerinin, uygulanmasının ve sonuçlarının, başta milletvekilleri ve uygulayıcılar olmak üzere, genel anlamda bütün vatandaşlar tarafından anlaşılabilir şekilde hazırlanması gerekmektedir. Hazırlanırken, uygulanırken ve uygulandıktan sonra tabi olacağı denetimler sırasında karşılaşılabilecek sorunların önüne geçmek için bütçenin hem gelir hem de gider bakımından anlaşılır olacak şekilde sınıflandırılması gerekir¹⁰¹.

Demokratik parlamenter sistemlerde Millet Meclisi görüşmeleri açık olarak yapıldığından, bütçe görüşmeleri de açık olarak yapılmaktadır. Parlamenter sistemin doğal bir sonucu olan bu durum, bütçenin halk tarafından denetimini sağladığı gibi her türlü yayın ve yayım organları vasıtası ile de eleştiriye açık olmalıdır¹⁰². Bu nedendir ki bütçenin bölüm ve maddeleri açık şekilde yazılmalıdır¹⁰³. Diğer bir deyişle bütçe herkesin anlayabileceği şekilde sistematik bir biçimde düzenlenmelidir. Gerçekten de bütçe hakkının doğal bir sonucu olarak, herkes bütçenin içindekileri

⁹⁹ Orhaner, 2007: 41.

¹⁰⁰ Pehlivan, 2007: 220.

¹⁰¹ Uluatam, 2001: 121; Coşkun, 2000: 44.

¹⁰² İlkmen, 1970: 415.

¹⁰³ Hakkı Musaballı, (1970): *Bütçe*, Nebioğlu Yayınevi, Cilt:2, İstanbul: s. 37.

rahatlıkla anlayabilmeli ve kendi siyasi, iktisadi ve mali görüşü doğrultusunda irdeleyebilmelidir¹⁰⁴.

Günümüzde, açıklık ilkesinin biraz değiştirilmiş ve geliştirilmiş hali olan mali saydamlık kavramı karşımıza çıkmaktadır. Mali saydamlık, hükümetin; yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Başka bir deyişle, mali saydamlık; kamunun elindeki kaynakların kim tarafından, ne şekilde ve hangi amaçlar için kullanılacağıın bilinmesidir¹⁰⁵.

Türkiye’de mali saydamlık kavramının daha iyi bir şekilde yerleşmesi ve uygulanması amacıyla 2004 yılında uygulamaya konulan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda bu konu detaylı olarak işlenmiştir. Kanunun üçüncü bölümünde “Kamu kaynağının kullanılmasının genel esasları” başlığı altında mali saydamlık; *“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir”* şeklinde tanımlanmaktadır. Bu amaçla; görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması; 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, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibariyle kamuoyuna açıklanması; kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunlu kılınmıştır.

Yine, 5018 sayılı Kanun, mali saydamlığın hayata geçirilmesi amacıyla 10. maddesinde; bakanların, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans planları konusunda her mali yılın ilk altı ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmelerini zorunlu tutmaktadır.

¹⁰⁴ İlkmen, 1970: 415.

¹⁰⁵ Mutluer vd., 2006: 138,139.

1.4.3. Denklik İlkesi

Bütçe denklığı, klasik mali görüş düşünürlerinin, kamu maliyesinde her zaman var olmasını istedikleri bir durumdur¹⁰⁶. Esasen, bütçe fikri de gelirler ile giderlerin denkleştirilmesi gereğinden doğmuştur¹⁰⁷. Buradan hareketle bütçe denklığı, bütçede yer alan gelir ve giderlerin denk olması anlamına gelmektedir. Yani bütçe ile yapılması düşünülen normal kamu harcamalarının normal kamu gelirleri ile karşılanarak ikisinin birbirine eşit olması durumudur¹⁰⁸. Klasik düşünürler borçlanma ve para basımı ile elde edilen devlet gelirlerine karşıdırlar. Çünkü bu gelirler, olağan üstü gelir durumunda olmaktadır. Dolayısıyla bütçelerin görünüş itibari ile mali açıdan denklığı klasik iktisatçılar için yeterli değildir. Önemli olan bütçelerin gerçek anlamda denk olması, yani olağan gelirlerle harcamaların birbirine denk olmasıdır.

Bununla birlikte özellikle 20. yüzyılda Avrupa'da klasik iktisatçıların savunduğu reel bütçe denklığı pek rastlanan bir durum olmamış, sonuçta da bu ilke güç kaybetmiştir. Görünüş itibariyle bütçe harcamaları ve gelirleri birbirine denk olmaya devam etmekle birlikte, gelirlerin önemli bir kısmını borçlanma vb. olağanüstü gelirler oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle bütçeler gerçek anlamda açık bütçe niteliği taşımaktadır.

Bu durum, modern mali görüşün benimsenmesi sonucu yıllık gerçek bütçe dengesi yerine belirli bir dönem sonunda ekonomik dengenin sağlanması düşüncesinin önem kazanmasına dayanmaktadır. Bütçeyi, ekonomik dengenin sağlanmasında araç olarak kullanmadan yana olan düşünce akımına göre bütçe, depresyon dönemlerinde açık, enflasyon dönemlerinde ise fazla vererek konjonktür dönemi sonunda da denklığe kavuşacaktır¹⁰⁹.

¹⁰⁶ İsmail Türk, (1997): *Maliye Politikası*, Turhan Kitabevi, Ankara: s. 341.

¹⁰⁷ Musaballı, 1970: 39.

¹⁰⁸ Aksoy, 1993: 218.

¹⁰⁹ Arif Nemli, (1996): *Kamu Maliyesine Giriş*, Filiz Kitabevi, İstanbul: s. 79.

1.4.4. Yıllık Olma İlkesi

Devlet bütçeleri yıllık olarak yapılır. Bu nedenle, bütçe ile verilmiş olan harcama yapma ve gelir toplama yetkileri bir yıllık süreyi kapsayacak şekilde kullanılır. Yıllık olma prensibi gereğince, uygulanması tamamlanmış bir bütçedeki kullanılmamış ödenekler gelecek yıla ait bütçeye aktarılamadığı gibi, gelecek döneme ait bütçedeki ödenekler de kullanılamamaktadır. Bu uygulama ile bütçe isabet derecesi azaltılmadan meclis denetimine girmiş olur¹¹⁰.

Bütçenin yıllık olması birçok ülkede uygulanan bir ilkedir. Ülkemizde de bu ilke, Anayasa ile bütçe sistemimize dahil edilmiştir. Anayasamızın 161. maddesinin birinci bendinde bu ilke şu şekilde yer almaktadır: “*Devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır.*”

Ancak günümüzde yıllık olma ilkesine ters düşen uygulamalar da mevcuttur. Mesela, sıra dışı bir uygulama olan geçici bütçeler, yıllık olma ilkesine ters düşen bir uygulamadır. Bütçenin reddedilmesi veya bir nedenden dolayı yeni bütçenin mali yılbaşına yetişmemesi durumunda, geçici bütçe uygulaması devreye girmekte ve bir önceki yılın bütçesi uygulanmaya devam edilmektedir. Bunun dışında, yatırım bütçeleri ile bir yılı aşan giderler de yapılabilmektedir. Uzun süreli kalkınma planları ve programları ile ilgili yatırım bütçelerinde yer alan giderler, bir yılı aşan sürelerde kullanılabilir¹¹¹. Anayasamızın 161. maddesinin üçüncü bendinde “*Kanun, kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller koyabilir*” denilmektedir. Böylece, kalkınma planları ile ilgili yatırımlarda veya yapımı bir yılı aşacak iş ve hizmetler için bir yılı aşabilecek şekilde uygulamalar gerçekleştirilebileceği hükme bağlanmaktadır.

¹¹⁰ Altuğ, 1999: 26.

¹¹¹ Edizdoğan, 2007: 175.

1.4.5. Genellik İlkesi

Bütçe, devlete ait tüm gelir ve giderleri içinde barındırmalı, bütçenin dışında kalan hiçbir gelir ve gider kalemi olmamalıdır. İşte genellik ilkesiyle anlatılmak istenen konu budur¹¹². Gelir ve giderler hakkında bilgi edinme ve bunların mukayesesini yapabilme açısından işlevsel bir yöntemdir¹¹³.

Genellik ilkesinin uygulanabilmesi için gereken kurallar şu şekilde sıralanır:

- i. Tüm devlet gelir ve giderlerinin bütçede gösterilmesi,
- ii. Bütçede yer alan tüm gelir ve giderlerin gayri safi (brüt) tutarlar olarak belirtilmesi,
- iii. Devlet gelirlerinin tümünün kamu hizmetlerinin karşılığı olarak tutulması (ademi tahsis). Başka bir deyişle, belirli gelirlerin belirli giderlere önceden ayrılmaması ya da tahsis edilmemesi.

5018 sayılı kanununun 13. maddesinde genellik ilkesi şu şekilde dile getirilmektedir: “*Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir. Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır. Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir*”¹¹⁴.

Genellik ilkesi gereğince gelir ve giderleri tam olarak, yani birbirleriyle mahsup edilmeksizin veya gider arkasına gelir ve gelir arkasına da gideri gizlemeden, bütçelendirmek gerekmektedir¹¹⁵. Gelir ve giderlerin bütçede gösterilme şekli olan gayrisafi usule göre, bir kaynaktan sağlamış olan gelir ile o kaynak için yapılan gider birbirlerine mahsup yapılmadan, bütçede ayrı ayrı yer alacaktır. Yani, gelir elde eden kamu kurumu, elde ettiği gelirden giderlerini indirdikten sonra kalan kısmını net olarak bütçesinde gösteremez; gelir elde eden

¹¹² Uluatam, 2001: 117.

¹¹³ Erginay, 2003: 168.

¹¹⁴ R.G.; 24.12.2003; 25326.

¹¹⁵ Edizdoğan, 2007: 38.

kamu kurumu bu gelirini bütçede verilen ödeneğine ekleyerek harcamada bulunamaz¹¹⁶.

Adem-i tahsis ilkesi, kaynağı ne olursa olsun devlet gelirlerinin tamamının bir yerde toplanarak birleştirilmesini ve devletin yapacağı tüm giderlere karşılık tutulmasını, belli bir gelir kaynağının belli bir hizmetin yürütülmesi için ayrılmamasını ihtiva eder¹¹⁷. Gelirlerin tamamı gelir bütçesinde gösterilirken giderlerin tamamı da gider bütçesinde yer alacak ve devletin tüm gelirleri bütün giderlere karşılık olmuş olacaktır¹¹⁸. Tahsis ilkesi ise, belirli gelirlerin önceden belirli giderlere ayrılması durumudur.

1.4.6. Doğruluk İlkesi

Bütçe, devletin ileriye dönük yapmayı düşündüğü harcamalar ile bu harcamaların yapılmasını sağlayacak gelirlerin tahminlerinden oluşmaktadır. Devletin üzerine düşen görevleri sağlıklı bir şekilde yerine getirmesi, bu tahminlerin gerçeği yansıtacak şekilde ve doğru yöntemlerle yapılması ile mümkündür. Gelirlerin düşünülenden üstünde, giderlerin de yapılacak miktarın altında gösterilmesi doğruluk ilkesine ters düşen bir durumdur¹¹⁹.

1.4.7. Birlik İlkesi

Devlete ait gelir ve giderlerin tamamının tek bir bütçede gösterilmesini ifade eden birlik ilkesine göre, bütçede bir tarafta gelirlerin ve diğer tarafta da giderlerin gösterilmesiyle tek bir belge oluşturulmakta, böylelikle mevcut durumun anlaşılması daha kolay olmakta ve giderlerin ne kadarının gelirlerle karşılandığını göstererek, denetimi kolaylaştırmaktadır¹²⁰. Bu ilke ülkenin yönetim şekliyle de (merkezden veya yerinden yönetim ilkeleri) ilgilidir. Çünkü merkezi yönetim sisteminin uygulandığı ülkelerde, geçerlilik kazanan bu ilke, yerinden yönetimin uygulandığı

¹¹⁶ Abdurrahman Akdoğan, (1996): *Kamu Maliyesi*, Gazi Büro Kitabevi, Ankara: s. 282.

¹¹⁷ Uluatam, 2001: 119.

¹¹⁸ Akdoğan, 1996: 282.

¹¹⁹ Coşkun, 2000: 44.

¹²⁰ Altuğ, 1999: 29.

lkelerde yerini ‘‘ayrılık ilkesi’’ne bırakmaktadır. Birlik ilkesinin diğer adı da konsolidasyondur. Kamu kuruluşları ayrı ayrı bteler düzenlemekte, fakat neticede bu bteler bir araya getirilerek birleştirilmekte ve konsolide bte halini almaktadır¹²¹.

Birlik ilkesi ve genellik ilkesi içerik bakımından benzerlik gösterir. Her iki ilkede de devletin tüm gelir ve giderlerinin genel bte dahilinde yapılması öngörülür. Gelir ve giderlerin tek bir btede toplanmasıyla birlik ilkesine uyulduğu gibi, bte dışında gelir ve gider olmaması yönüyle de genellik ilkesi uygulanmış olur¹²².

Ülkemizde bte türleri ve kapsamı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeniden düzenlenmiş olup, Kanununun 12. maddesine göre kamu idarelerinin bteleri; genel bte, özel bte, düzenleyici ve denetleyici kurum btesi, sosyal güvenlik kurumu btesi ve mahalli idare btesi olmak üzere 5 gruba ayrılmıştır. Genel bteli idareler ve özel bteli idarelerin bteleri ile düzenleyici ve denetleyici kurum btesi konsolide edilerek Merkezi Yönetim Btesi oluşturulmakta, Merkezi Yönetim Btesine sosyal güvenlik kurumu btesi ve mahalli idare btelerinin ilave edilmesiyle de Genel Yönetim Btesine ulaşılmaktadır.

1.4.8. Samimiyet İlkesi

Bu ilkenin arkasında yatan temel düşünce, btede yapılmış olan gelir- gider tahminlerinin uygulama sonrasındaki sonuçlarına yakın olması gerekliliđidir¹²³. Bte gelir gider tahminleri isabetli yapılmalı, ne fazla iyimser ne de fazla kötümser olunmalıdır. Bteyi hazırlayan kurumun gerçek düşüncesi uygulamaya konulmalı, gelirler olduğundan yüksek ya da giderler de düşük gsterilmemelidir¹²⁴.

¹²¹ Batirel, 2004: 11.

¹²² Edizdoğan, 2007: 58.

¹²³ Orhaner, 2007: 42.

¹²⁴ Tüğen, 2008: 42.

1.4.9. Bölümler İtibariyle Onaylama İlkesi

Hükümetin hazırlamış olduğu bütçe yasa tasarısı mecliste görüşülürken giderlerin topluca değil, kuruluşlar ve kuruluşların bütçelerindeki bölümler itibariyle görüşülmesi ve onaylanıp kabul edilmesini ifade eden bir ilkedir. Bütçeyle verilen ödenekler meclisin onayladığı doğrultuda kullanılmasıyla meclisin etkinliği de artırılmış olur ve yürütmenin bölümler arasında aktarma yapması da önlenmiş olur. Eğer aktarma yapılması gerekiyorsa, hükümetin onu da meclisten geçirerek yetki alması gerekmektedir.¹²⁵

1.5. Bütçe Teorileri

Ekonomik, sosyal ve siyasal yaşamda meydana gelen değişimlerle birlikte bütçe teorilerinde de bir takım değişme ve yenilikler ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede bu kısımda bütçe teorileri özetle açıklanmaktadır.

1.5.1. Klasik Bütçe Teorisi

Klasik iktisadi düşünceye dayanan bu teoriye göre, devlet bütçesi denk ve küçük olmalıdır. Devlet toplumun iç güvenlik, adalet ve dış güvenlik gibi temel ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik sınırlı sayıda faaliyet üstlenmeli ve bu faaliyetleri de en az harcama ile yerine getirmelidir. Buna uygun şekilde kamu gelirleri de kamu harcamalarını karşılayacak düzeyde olmalıdır. Devlet kamu harcamalarının finansmanını, borçlanma veya para basma yoluyla sağlamamalı, ancak ve ancak vergi ve benzeri normal kamu gelirleriyle gerçekleştirmelidir¹²⁶.

Klasikler, sadece bütçe açıklarına değil bütçe fazlalarına da karşıdırlar. Çünkü bütçe fazlaları da ekonominin doğal işleyişini ve dengesini bozmaktadır. Bu teori, kamuya aktarılacak kaynakların doğru kullanılması yönünden denetime de önem verir. Fakat bu denetim, ödeneklerin aşılması, yasal olarak kullanılması ve ait

¹²⁵ Edizdoğan, 2007: 42,43; Coşkun, 2000: 45.

¹²⁶ Pehlivan, 2007: 225.

olduğu harcama kaleminde kullanılması konularında olmaktadır. Harcama sonucu yapılan hizmetin miktarı veya niteliği konularına bakılmamaktadır¹²⁷.

1.5.2. Milli Bütçe

20. yüzyılda devletin faaliyetlerinin ve dolayısıyla harcama ve gelirlerinin ekonomi içindeki payının önemli düzeylere ulaşması ile birlikte kıt kaynakların kamu ve özel kesimce etkin kullanımı konusu önem kazanmıştır. Sonuçta, genel ekonomi politikalarının gerçekçi bir şekilde belirlenebilmesi için kamu ve özel sektörün tamamını içine alan modern bir bütçeleme sistemi ihtiyacının doğmasıyla ortaya, milli bütçe ve milli muhasebe kavramları çıkmıştır¹²⁸. Bu yöntemler bilhassa Batı Avrupa ülkelerinde İkinci Dünya Savaşından sonra kullanılmaya başlanmıştır. Milli muhasebe, belirli bir zaman zarfında, bir ülkenin milli gelir ve giderleriyle iktisadi durumunu muhasebe tabloları ile ortaya koyan sistemdir. Ayrıca; bir ekonomik sistemde, üretim, tüketim veya tasarruf olarak servete ilave şeklinde oluşan tüm iktisadi işlemleri ve bunların sistematik konsolidasyonu çift taraflı usule göre tutulan gelir ve gider hesapları içinde, dengeli olarak ve milli ölçüde gösteren bir sistem, olarak da tanımlanabilir¹²⁹.

Milli muhasebenin sağlamış olduğu veriler sayesinde hazırlanan milli bütçe bir idealdir. Yapıldığı dönemde tahmin edilen milli gelirin gerçekleşerek, kamu ve özel sektör arasında arzu edilen biçimde paylaşımının yapılacağı bir bütçeyi ifade eder.

İleriye dönük belirli bir dönem için, kamu ve özel sektörü kapsayacak şekilde toplam gelir ve giderlerinin ulaşacağı miktarların tahminini içeren tabloların tamamına milli bütçe denmektedir. Geçmiş dönemlere ait ekonomik faaliyetleri ortaya koyma ve değerlendirme ise milli muhasebe ile gerçekleştirilir. Milli bütçe, ekonomideki tüm iktisadi birimlerin bir yıl içinde elde etmeyi düşündükleri kıymet

¹²⁷ Orhaner, 2007: 44.

¹²⁸ Musabbalı, 1970: 19.

¹²⁹ Musabbalı, 1970: 20.

akımı tahminlerini gösterir. Bu nedenle, kıymet akımı tabloları hazırlanırken ekonominin tümü (kamu ve özel sektör) bir arada değerlendirilerek genel ekonomik denge gerçekleştirilir¹³⁰.

Klasik bütçe anlayışından, milli bütçe anlayışına doğru geçişin çeşitli nedenleri olmakla birlikte, genel hatlarıyla şu şekilde sıralandırılabilir¹³¹:

- Toplam harcamalar içinde kamu harcamalarının payındaki artış,
- Kamu ve özel kesim arasında dayanışma zorunluluğunun ortaya çıkması,
- Modern ekonomilerde devletin, işsizliği gidermek amacıyla ekonomiye bilinçli olarak müdahale etmesi,
- Bazı denemelerin neticesinde olumlu ve cesaret verici sonuçların alınması,
- İktisadi konuların analizinin, makroekonomik açıdan ele alınması,
- Milli muhasebe, istatistik ve ekonometri alanındaki ilerleme,

Meclislerin, bütçe kanun tasarılarını daha detaylı olarak incelemesi ve bütçe uygulamasını izleyebilmesi bu bütçe yöntemiyle daha rahat olmaktadır. Ancak bunların olabilmesi için de; ülkede kullanılan milli muhasebe sisteminin gelişmiş olması, doğru elde edilmiş verilerinin olması, idari ve teknik yapının güçlü olması ve ileri tahmin yöntemlerinin uygulanması gerekmektedir¹³².

1.5.3. Devri (Konjonktürel) Bütçe Teorisi

Konjonktürel bütçe anlayışının kaynağı, 1929 yılında yaşanan Büyük İktisadi Buhrandır. Bu olay sonucunda devlet bütçesinin, ekonomide (üretimde ve istihdamda) yaşanacak dalgalanmaların olası etkilerini an aza indirmede araç olarak kullanılması görüşü ağırlık kazanmıştır. Çünkü ekonomik hayatta belirli dönemlerde

¹³⁰ Aksoy, 1993: 47.

¹³¹ Türk, 1997: 356,357.

¹³² Tügen, 2008: 112,113.

ortaya çıkan devri hareketlere karşı, denk bütçe düşüncesi yetersiz kalmaktadır¹³³. Bunun yerine, ekonominin iki refah dönemi arasındaki denklığı görüşü yaygınlaşmıştır¹³⁴.

Bu teoriye göre, bütçe denklığı bir konjunktür devresine yayılmalı¹³⁵, ekonomideki devri hareketler ve gelişmeler takip edilerek, art arda gelen bütçelerin ekonomik sürece etkileri belirlenmeli¹³⁶, eğer gerekiyorsa bazı dönemlerde (durgunluk dönemlerinde) açık, bazı dönemlerde (refah dönemlerinde) gelir fazlası veren bütçeler uygulanmalıdır¹³⁷. Böylece, devri hareketlerin yükseldiği dönemlerde sağlanan bütçe fazlası, ekonomide durgunluğun yaşandığı süreçte oluşacak açıkların kapatılmasında kullanılabilir. Kısaca, devri bütçe teorisinde bütçede denklik aranmakla birlikte, bu denklik yıllık değil, konjunktür dönemi denkligidir¹³⁸.

1.5.4. Telafi Edici Bütçe Teorisi

Telafi edici bütçe teorisinde esas olan ekonomik dengedir. Buna göre bütçe denklığı istisnai, ekonomik denge önceliklidir. Bu teoriyi savunanlar bakımından asıl önemli olan konu, ekonominin istikrar ve tam istihdam seviyesinde olmasıdır. Bu yapıyı sağlamak için devlet, özel girişimin tam istihdamı sağlayamadığı zamanlarda, onun yerini alarak toplam talebi arttırmalıdır¹³⁹.

Telafi edici bütçe teorisi, İngiliz iktisatçı William Beveridge tarafından, J. M. Keynes'in "iktisadi hayatın depresyondan kurtulması için kamu harcamaları araç olarak kullanılabilir" görüşü ışığında oluşturulmuştur. Depresyon içindeki bir ekonominin genişleme devresine geçirilmesi ve tam istihdamın sağlanması için özel sektör harcamalarının yetersizliğinin telafi edilmesi amacıyla, devlet bütçe

¹³³ Pehlivan, 2007: 226.

¹³⁴ Akdoğan, 1996: 308.

¹³⁵ Musabbalı, 1970: 39.

¹³⁶ Coşkun, 2000: 24.

¹³⁷ Musabbalı, 1970: 39.

¹³⁸ Eker, 2004: 233.

¹³⁹ Aksoy, 1993: 45.

harcamalarını kullanarak ekonomik dengeyi sağlamalıdır¹⁴⁰. Bu söylenenlerden, hareketle, telafi edici bütçenin yapısını iki madde ile açıklayabiliriz¹⁴¹:

- Telafi edici bütçe ekonomiyi tam çalışma düzeyinde dengeye kavuşturmak için kullanılan mali bir araçtır.
- Ekonomi tam çalışma seviyesinde dengeye kavuşunca telafi edici bütçe yeniden denk bir bütçe olacaktır.

“Telafi edici bütçe açığı sınırlı bir bütçe açığıdır. Teorik alanda bu açığın ekonomideki işsizlere iş temin edecek, üretim kapasitesini tam randımanla kullanacak, önceden işletilen, fakat halen işletilmeyen doğal kaynakları tekrar işletmeye olanak sağlayacak kadar büyük olması gerekir”¹⁴².

1.5.5. Yatırım Bütçesi

Her geçen gün devletin yapmış olduğu yatırımların artması ve bu yatırımların önem teşkil etmesi bütçeleme yapısında yeni bir olguyu ortaya çıkarmıştır. Yatırım bütçeleri, devlet bütçesindeki yatırım harcamalarının makro büyüklükler şeklinde saptanıp, sonra da bunu kamu hizmetleri arasında bölüştüren belgelerden oluşmaktadır¹⁴³. Yatırım bütçesi tanım olarak, cari bütçeden ayrı, belirli bir kısım yatırım giderlerinin özel bazı gelirlerle karşılandığı bütçe şeklidir¹⁴⁴.

Az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde yatırım harcamaları yeterli seviyelerde olmazken, gelişmiş ülkelerde yatırım harcamaları daha yüksek seviyelerdedir. Çünkü bu ülkelerde bütçe kaynakları sınırlı, kişi başına düşen gelir düşük ve tasarruflar çok azdır¹⁴⁵. Bu nedenle, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kalkınmanın hızlanması ve tamamlanması için yatırım harcamalarının

¹⁴⁰ Tügen, 2008: 25.

¹⁴¹ Türk, 1997: 348.

¹⁴² Türk, 1997: 352.

¹⁴³ Edizdoğan, 2007: 157.

¹⁴⁴ Eker, 2004: 234.

¹⁴⁵ Tügen, 2008: 113.

arttırılması gerekir. Ekonominin tamamının üretim kapasitesi ancak yatırım harcamalarıyla sağlanabilir¹⁴⁶.

Yatırım bütçelerinin hazırlanmasında iki farklı yöntem kullanılmaktadır. Birincisinde, sadece sosyal sabit sermayeyi artıran yatırım harcamaları diğerlerinden ayrılarak, bir bütçe içinde toplanarak uygulanır. İkincisinde ise, sosyal sabit sermayeyi artıran yatırım harcamaları yanında, bunların aşınması, bakım ve onarımı için harcanması gerekli paralar da yatırım bütçesi içine eklenir. Böylece, yeni yapılacak sabit sermaye yatırımı ile mevcut sabit sermayenin bakım ve onarımı için harcanacak paralar ve gerekirse modernizasyonu için yapılacak harcamalar da gösterilmektedir¹⁴⁷.

Yatırım bütçelerini finanse etmek amacıyla borçlanma yapmak mümkündür. Çünkü bütçenin normal kaynakları yetmeyebilir. Devletin üretkenliği artırıcı, verimli alanlara yapacağı yatırımların finansmanı için borçlanmaya başvurması, o borçlanmanın başarılı bir biçimde sonuçlanmasını sağlayacaktır¹⁴⁸.

1.6. Bütçeleme Sistemleri

Bütçenin yapılması ile arzulanan hedefleri genel olarak değerlendirirsek şunlar ortaya çıkmaktadır: Kamu kesimine ayrılan kaynakların hangi hizmetlere, hangi ölçüde dağıtılacağına ait kararları yansıtan bir plan yapılması; kamu harcamalarını etkinlik açısından karşılaştırmaya olanak verecek bir sistemin meydana getirilmesi; kamu yönetiminin başarısının ölçülmesi ve yürütme organına gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılmasına ilişkin yetki verilmesi ve bu yetkinin denetimi. İşte seçilecek olan bütçeleme sisteminin ne olacağına, belirtilen bu amaçlara ulaşmada sağlayacağı yarar ile karar verilecektir¹⁴⁹.

¹⁴⁶ Aksoy, 1993: 55.

¹⁴⁷ Edizdoğan, 2007: 158.

¹⁴⁸ Eker, 2004: 234,235.

¹⁴⁹ Ömer Faruk Batırel, (2007): *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, İstanbul: s. 213.

Geleneksel bütçeleme sistemlerine baktığımızda, amaçlar ile hizmet ilişkisinin açık ve net olarak kurulmadığını görmekteyiz. Önemli olan yalnızca, bütçe kanunu ile verilmiş olan ödeneklerle, kamu kuruluşlarının mali yıl sürecinde alışlagelmiş faaliyetlerini yürütmesi ve bu sürede de üretebildiği kadar mal ve hizmet üretmesi olmuştur¹⁵⁰. Ancak, bütçe sistemlerinin asıl amacı, mevcut kaynaklarla en yüksek verimin elde edilmesi olmalıdır. Bütçe artık, çağdaş bütçe sistemlerinin de etkisiyle, kamu yönetiminde verimlilik ve etkinliğin sağlanmasında önemli bir araç olmuştur¹⁵¹.

1.6.1. Klasik Bütçe

Kamu giderlerinin öncelikli olarak siyasi- idari kuruluşlar bazında dağıtımının yapıldığı, sonrasında ise her kuruluş bütçesine ait harcama kalemlerinin belirlendiği bir bütçeleme sistemi olan geleneksel bütçe sistemi, bir yıllık esasa göre hazırlanıp uygulanır¹⁵².

Bu bütçe sisteminde amaç, kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin yasama organının onayladığı biçimde gerçekleşip gerçekleşmediğini denetlemektir. Denetimi de; yasama organınca yürütme organına verilen başlangıç ödeneklerinin aşılmaması, ödeneklerin yasal şekilde kullanılması, ödeneklerin verilen harcama kalemlerine harcanması konuları çerçevesinde gerçekleştirmektedir. Kısacası, ödenekleri veren yasama organı, temelde, kamu kesimine aktarılan fonların tahsis edildikleri harcama kalemlerinde kullanılma durumlarını kontrol etmektedir. Yani, kamu harcamaları mali (parasal) yönden denetlenmektedir¹⁵³.

Girdi esaslı olan bu bütçeleme sisteminde, her bir harcamacı birim bütçesi bölümlere ayrılmakta, ayrılan her bölüm içinde bulunan maddelerde harcama kalemlerinin tahmini tutarları belirtilmekte, akabinde de maddelerin toplamı

¹⁵⁰ Aksoy, 1998: 393.

¹⁵¹ Orhaner, 2007: 43.

¹⁵² Altuğ, 1999: 36.

¹⁵³ Batrel, 2007: 213,214.

bölümleri, bölümlerin toplamı da harcamacı birimin bir yıllık gider tahminlerini ortaya koymaktadır. Hizmet miktarı ile bağlantı kurulmadan faaliyetin mali yönü ortaya konulmaktadır. Yani, yalnızca girdilerin satın alma veya kiralama bedelleri ile finansman kaynakları dengelenmeye çalışılmaktadır¹⁵⁴.

1.6.2. Performans Bütçe

İş ya da hizmet bütçesi olarak da adlandırılan performans bütçede amaç, kamu üretici birimlerinin iş veya hizmetlerinin etkinliğini ölçmektir¹⁵⁵. Kamu yönetiminin elinde bulunan gelirler ile en yüksek miktarda kamu hizmetinin ne şekilde elde edileceği ortaya konulmakta, bir hizmetin en iyi şekilde nasıl yapılacağı üzerinde durmaktadır¹⁵⁶.

Performans bütçeden beklenen amacın oluşması için, bütçe harcamalarının fonksiyonel bazda sınıflandırılıp, hizmet maliyeti ve hizmet miktarının ilişkilendirilmesi gerekir¹⁵⁷. Yani, mevcut kamu kaynakları ile en yüksek düzeyde kamu hizmeti sağlanması amaçlanır. Bütçede, ayrılan ödenekler ile sağlanacak hizmetlerin üzerinde durulmaktadır¹⁵⁸. Belirli bir hizmeti yapmakla görevli kamu idaresinde yöneticilik başarısını ölçme olanağı doğmuş olur. Bu sistem, hizmet ve maliyet ilişkisi yönünden yönetime yöneliktir. Hizmet birimlerinin yapmış olduğu faaliyetlerin birim maliyetleri hesaplanır ve ödenek miktarları gerekçelendirilir. Görüldüğü gibi sistemin esasında, bilimsel yönetim ve maliyet muhasebesi yer almaktadır¹⁵⁹.

1.6.3. Program Bütçe

Kamu yatırımlarının faydaları çoğunlukla uzun senelere veya gelecek nesillere yayılmakta olduğu için yıllık bazda yapılmakta olan geleneksel bütçelerle

¹⁵⁴ Altuğ, 1999: 37.

¹⁵⁵ Batrel, 2007: 219.

¹⁵⁶ Aksoy, 1998: 396,397.

¹⁵⁷ Batrel, 2007: 219.

¹⁵⁸ Akça, 1998: 15.

¹⁵⁹ Batrel, 2007: 219.

devletin yapmış olduğu faaliyetlerin fayda ve maliyetlerinin saptanması yapılamamakta, devletin ekonomik faaliyetlerinin temel amacını da ortaya koyamamaktadır¹⁶⁰. İşte program bütçe, ödenek ve hizmetler arasında daha net ve sağlıklı bir ilişki kurarak bütçenin daha etken bir duruma gelmesini sağlamakta¹⁶¹, bir yandan kamu ekonomisinin özel ekonomi kurallarına göre düzenlenmesini diğer yandan da tüm ülke ekonomisinin kaynak- harcama dengesini sağlamaktadır. Ana düşünce, kamu sektöründe etkinliğin artırılmasıdır¹⁶².

Program bütçe yönteminde ödenekler, önceden belirlenmiş olan işlerin yapılması amacıyla verilmektedir. Daha geniş bir ifadeyle; kamu hizmetleri arasından halkın tercihlerine en uygun bileşimin seçilmesi, yani kamu hizmetlerinin doğru şekilde belirlenmesi yöntemidir. Böylelikle, devlet daireleri etkin kamu hizmeti firmaları haline getirilmektedir¹⁶³.

Öncelikle yapılması gereken, hizmetleri sınıflandırmaktır. Her idari birimin yürütmüş olduğu hizmetler önce ana programlara ayrılır. Sonra bunlar, belirli hizmet gruplarını kapsayacak şekilde alt programlara ayrılır ve en sonunda da hizmetin temel unsurlarını oluşturan faaliyetler belirlenir¹⁶⁴. Bu sayede, devlet maliyesi rasyonelliğe kavuşurken, devletin yapmış olduğu hizmetler de fonksiyonlar halinde gruplandırılarak devletin yapacağı giderlerde üretkenlik artırılmış olur¹⁶⁵.

1.6.4. Planlama, Programlama, Bütçeleme (PPBS)

Program bütçe ve performans bütçeleme sistemlerinin geliştirilmesi sonucunda oluşan planlama, programlama, bütçeleme sisteminde, gerçekleştirilecek bir kamu hizmeti için var olan seçeneklerin performansı ölçülür ve karşılaştırmaya tabi tutulur. Elde edilen çıktıların gelecek yıllarda ulaşacağı sonuç ile şu anda

¹⁶⁰ Orhan Şener, (2001): *Kamu Ekonomisi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul: s. 114.

¹⁶¹ Musaballı, 1970: 87.

¹⁶² Nemli, 1996: 80.

¹⁶³ Bulutoğlu, 2004: 55,56.

¹⁶⁴ Musaballı, 1970: 88.

¹⁶⁵ Türk, 1997: 366.

katlanılacak maliyetleri karşılaştırılır ve en verimli (etkin) çözüm yolu araştırılır¹⁶⁶. Planlama, programlama, bütçeleme sistemi, kamu yönetiminde etkin ve verimli bir yöntemin sağlanmasına yönelik çalışmaların neticesinde elde edilmiştir. Bu sistemin üç önemli unsuru bulunmaktadır. Bunlar; planlama, programlama ve bütçelemedir¹⁶⁷.

Planlama, ekonomide belirlenen amaçların, amaçlara ulaşmada yapılacak programların, usullerin ve politikaların seçilmesi ve farklı seçenekler içinden tercih yapılmasıdır¹⁶⁸. Devlet faaliyetlerinin, belirlenen hedeflere ulaşma yollarıyla uygulanacak çözüm yöntemlerini gösteren ileriye dönük bir projeksiyon görevi görmektedir. Planlama, geleceği zaman dilimlerine bölerek, yapılacak işlere önem ve öncelik sırası vererek bunları uygun yöntemler kullanarak zaman dilimleri içine dağıtır. Bu nedenle planlama, belirli bir sürede yapılacak ve tamamlanacak bir iş değil, devamlı bir faaliyet olmaktadır¹⁶⁹. Yani geleceğe dönüktür ve kaynaklarla amaçların en iyi şekilde uyumlaştırıldığı bir yöntemdir¹⁷⁰.

Programlama, belirlenmiş bir amacın gerçekleştirilmesi için gereken tüm faaliyetlerin ve kaynakların bir araya getirilerek seçilecek programların değerlendirilmesi ve sonuçta da amacı gerçekleştirme yolunda en iyi olanın seçilmesini kapsayan bir bütünü teşkil eder. Sonuç ve fizibilite doğrultusunda daha ileri bir adım ve seçimlik planlar arasından seçileni veya çeşitli planların elementlerinin toplamını kapsar¹⁷¹. Bu bakımdan her bir program, tesbit edilmiş bir hedefin gerçekleştirilmesi amacıyla yapılmaktadır. Yapılan bu programlar da bütçe vasıtasıyla uygulamaya konulur. Bütçe ayrıntılı ve kısa süreyi kapsayan bir plandır. Uzun süreleri kapsayan plan ve programların bir yıllık bölümünü temsil etmektedir¹⁷².

¹⁶⁶ Altuğ, 1999: 38.

¹⁶⁷ Orhaner, 2007: 46.

¹⁶⁸ Aksoy, 1998: 398.

¹⁶⁹ Tüğen, 2008: 119.

¹⁷⁰ Orhaner, 2007: 47.

¹⁷¹ Coşkun, 2000: 129.

¹⁷² Orhaner, 2007: 48.

Bütçeleme, plan ve program aşamalarıyla belirlenen amaçlar ve belirlenen bu amaçlara ulaşmada kullanılacak programlar seçildikten sonra, seçilen programların bütçe vasıtasıyla uygulanması aşamasıdır. Planlama ile belirlenen amaçları gerçekleştirmek için bütçeyle programlara kaynak tahsisi yapılır¹⁷³. Kaynak tahsisi yapılırken en az kaynak kullanarak en yüksek faydanın sağlanmasına yani kıt kaynakların en etkin şekilde kullanılmasına önem verilir¹⁷⁴. Program amaçları yönünden gerçekleştirilen analizler sonucunda belirlenen alternatiflere göre, bütçeleme yapılır. Madde tutarlarının toplamı ile faaliyet ya da projenin toplamı; faaliyetlerle projelerin toplamı ile bir alt programın toplamı; alt programların toplamı bir programın toplamı ve programların toplamı ile fonksiyonun toplam maliyeti belirlenir. Bütün fonksiyonların maliyetlerinin toplamıyla da ihtiyaç duyulan kaynak miktarı ve kamu kesimi bütçesi ortaya çıkmış olur¹⁷⁵.

1.6.5. Sıfır Temelli Bütçe

Diğer bütçeleme sistemlerinde olduğu gibi, sıfır temelli bütçeleme sisteminde de temel gaye, kaynakların etkin kullanımını sağlayan modern bir bütçeleme sistemi oluşturmaktır¹⁷⁶. Bu sistemde, her yılın bütçe sistemleri kendi yapısı dahilinde irdelenmekte, geçmiş yıllara ait politikalarla çok az bağlantı kurulmakta veya hiç önem verilmemektedir¹⁷⁷. Böylece geçmiş yıllara ait ödeneklere bağımlılığı ortadan kaldırmış olur. Diğer bütçeleme sistemlerinde ise, her mali yılın bütçesi bir önceki yıl bütçesindeki ödeneklere bağımlı olarak hazırlanır¹⁷⁸.

Bütçede harcama kalemlerinin hiçbiri otomatik olarak yer almamakta, harcamacı kuruluşlar ödenek tekliflerini önceki yıllara dayandıramamakta, ödeneklerin tamamı belli aralıklarla yeniden değerlendirilmekte, yani bir anlamda yöneticiler sıfır lira ile işe başlamaktadırlar. Fakat devlet sisteminde bir değişiklik olmadığı sürece, sosyal güvenlik harcamaları ve borç ödemeleri gibi devamlılık

¹⁷³ Aksoy, 1998: 399,400.

¹⁷⁴ Orhaner, 2007: 48.

¹⁷⁵ Altuğ, 1999: 40.

¹⁷⁶ Aksoy, 1998: 401.

¹⁷⁷ Akdoğan, 1996: 313.

¹⁷⁸ Eker, 2004: 239.

gösteren harcamalarda ödenek iptali ve ya ödeneklerin kısılması gibi bir durum yaşanmamaktadır¹⁷⁹.

Gerçekleştirilen her hizmet ve bu hizmetin ödeneğinin önceden var olmadığı düşünüldüğünden, sonucun en düşük maliyetle elde edilmesi için en uygun yöntemin ne olduğu belirlenmeye çalışılmaktadır. Bütçe yapısındaki mevcut programlar değerlendirilirken ya da yeni programlar uygulanmaya koyulurken kullanılan program analizleriyle verimsiz ödenekler iptal edilir ve mevcut ödeneklerdeki artış veya azalış talepleri daha gerçekçi olmuş olur. Kaynak dağılımında etkinlik sağlanarak en etkin faaliyet elde edilmiş olur¹⁸⁰.

1.6.6. Torba Bütçe

Bu sistemde, harcamacı kuruluşlara verilen ödeneklerin kullanılmasında harcama yeri açısından bir sınırlama getirilmemekte, kuruluşlar ödeneklerinin kullanılmasında serbest bırakılmaktadır. Bütçenin hazırlanması, ödenekler üzerinde anlaşmaya varılması çok daha kolay olmaktadır¹⁸¹. Ödenekler, harcama kalemlerine ayrı ayrı dağıtılmadan, ayrıntıya inmeden, toplu bir şekilde verilmektedir. Yeni çağdaş yönetim şekillerinde, kamu yöneticilerine harcama öncesi serbesti tanınmaktadır. Bu sayede, planlarına uygun şekilde çalışma yapmak isteyen idarecilerin faaliyetlerine engel olunmamaktadır. Bütçelerin hazırlık süreci ve devamında da parlamentoda görüşülmesi esnasında detaylara girilmediği için, çalışmalar kolay bir şekilde gerçekleştirilir. Bu nedenle torba bütçeleme şekli çok pratiktir¹⁸².

Torba bütçe sisteminin uygulama sonuçlarının iyi olması için, harcamalar sonucunda yapılacak denetimlerin etkin bir şekilde yapılması ve bu denetimlere çok önem verilmesi gerekir. Aksi takdirde toplu şekilde verilmiş olan ödenekler,

¹⁷⁹ Altuğ, 1999: 41.

¹⁸⁰ Aksoy, 1998: 401.

¹⁸¹ Edizdoğan, 2007: 194.

¹⁸² Mutluer vd., 2006: 103.

idareciler tarafından kamu harcamasının yapılması gereken yerlerde yapılmayıp, keyfi harcamalarda kullanılabilir. Bunun yanında, bütçe hazırlık aşamasında plan ve analizlerin gereğince yapılmaması sonucunda ödenekler günlük ihtiyaçlar doğrultusunda savurganca harcanabilmektedir. Sonuç olarak, harcamaların idaresi zorlaşır ve harcamalardan beklenen verim elde edilmemiş olur¹⁸³.

¹⁸³ Mutluer vd., 2006: 104.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE 1050 SAYILI KANUNA DAYALI OLARAK UYGULANAN BÜTÇE SİSTEMİ

Türk mali sisteminde mali anayasa olarak adlandırılan ve 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu günümüze kadar mali yapıyı ve bu mali yapının işleyiş kurallarını düzenlemiştir. Hazırlandığı dönemin mali anlayışı ile oluşturulmuş olan ve o dönem itibariyle mali sisteme kapsamlı bir içerik sunan 1050 sayılı Kanun, mevcut idari yapıyı esas almış ve bu idari yapı üzerine mali yapıyı oluşturmuştur¹⁸⁴. Ancak, yıllar geçtikçe, dünyada ve ülkemizde yaşanan değişim ile birlikte, mali alanda ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar 1050 sayılı Kanunla karşılanamaz hale gelmiş, sonuçta kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasının gereği gün yüzüne çıkmıştır.

1050 sayılı Kanun, uygulamada bütçe sürecini katı ön mali kontrol ve vize uygulamasına tabi tutmuş, bunun sonucunda da kamu kurum ve kuruluşları bütçe dışı kaynaklara yönelmiştir. Bu durum ise bütçenin tüm kamu harcamalarını içermesini engellemiş ve bütçe hakkının kullanımını olumsuz etkilemiştir. Bütçenin tüm kamu harcamalarını kapsamamasının getirdiği sorunlar yanında, bütçe kapsamı dışında oluşan birbirinden farklı mali yapılar mali sistemin işleyişini bozmuştur. Bütçe, kamu harcamalarının sadece bir kısmını kontrol altına alabildiği için, iyi bir bütçe politikası belirleyerek etkin bir maliye politikası izlemenin de imkanı kalmamıştır.

Tüm bu gelişmeler ülkemizde kamu mali yönetiminde bir reform ihtiyacını doğurmuş ve bu kapsamda yürütülen çalışmaların sonucunda 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu kabul edilerek, tüm yönleriyle 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe konmuştur. Bu kanun ile birlikte

¹⁸⁴ Doğan Bayar, (2003): “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 144, Eylül-Aralık: s. 48.

Anayasamızın bütçelemeyeyle ilgili maddelerinde de değişikliğe gidilmiş ve kanununla ilişkili diğer mali mevzuatta da çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Tezimizin bu bölümünde 1050 sayılı Kanuna dayalı olarak uygulanan eski bütçe sistemi ele alınmaktadır. Çalışmanın kapsamı sınırlı olduğu için, açıklamalarımız esas itibariyle devlet bütçesi yani genel ve katma bütçe ile ilgili olacaktır.

2.1. 1050 sayılı Kanun'un Dayandığı Anayasa Hükümleri

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın dördüncü kısmının birinci bölümü (md. 161-164) bütçeye ayrılmıştır. Anayasamızın bu bölümündeki hükümler, bütçenin hazırlanma, uygulanma ve TBMM'nde görüşülme ve yasalaşma süreçleri ile bütçede değişiklik yapabilme ve kesin hesap ile ilgili hususlara ilişkin temel kuralları kapsamaktadır. Bu hükümler yanında Anayasamızın 130. ve 160. maddelerinde de bütçe ile ilgili bazı temel ilkelere yer verilmektedir.

Daha önce belirtildiği gibi 10.12.2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilerek bütün hükümleri ile 1.1.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun uygulanabilmesi amacıyla, 1982 Anayasasının özellikle mali hükümlerinde birçok değişikliğin yapılması gerekli olmuş, bu kapsamda en önemli değişiklikler ise 5428 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun ile yapılmıştır. 1982 Anayasasının bütçe ile ilgili hükümleri bu düzenleme öncesinde ve sonrasındaki şekli ile EK 1'de sunulmaktadır.

2.2. 1050 sayılı Kanun'un Temel Özellikleri

1050 sayılı Kanun'un geçmişi oldukça eskiye dayanmakta olup, temelleri İkinci Meşrutiyete kadar gitmektedir. Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun ilk oluşturulan ana metni, 1910 yılında hazırlanmış ve uygulamaya konulmuş, böylelikle

bütçe uygulamaları, devlet harcamalarının yapılması ve gelirlerin toplanması için yeni esaslar getirilmiştir. Yasa daha sonra çeşitli değişikliklere uğrayarak Cumhuriyet dönemine kadar gelmiş ve 1927’de yapılan bir değişiklikle başlığı aynen korunmuş ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu olarak uygulamaya konulmuştur¹⁸⁵. 26 Mayıs 1927 tarihinde kabul edilip, 9 Haziran 1927 tarih ve 606 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile devlet gelirlerinin toplanması, devlet parasının harcanması ve malların idaresi, bütçenin ve kesin hesapların şekilleri, hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesi ile bunlara ait işlemlerin hesaplarının tutulması ve verilmesine ilişkin ilkeler ile bu işlemleri gerçekleştireceklerin görev, yetki ve sorumluluklarını düzenlenmiştir¹⁸⁶. Kanunun 6. maddesinde bütçe şu şekilde tanımlanmaktadır: “*Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulamasına ve yürütülmesine izin veren bir kanundur*”¹⁸⁷.

1050 sayılı Kanun’un temel özelliği, mevcut idari yapıyı esas alıp bu idari yapı üzerine mali yapıyı oluşturmasıdır. Bu temel yapılanma ile oluşan mali sistem aşağıdaki biçimdedir¹⁸⁸:

- Tek devlet tüzel kişiliğine dahil yasama ve yargı kurumları ile bakanlıklar ve teşkilat itibariyle bir bakanlığa bağlı olmakla birlikte, ödenekleri ayrı bir bölüm oluşturan genel idareler (daireler) genel bütçe içinde yer almaktadır.
- Yine devlet yapısı içinde tanımlanmakla birlikte tek devlet tüzel kişiliği içinde yer almayan, her biri ayrı tüzel kişiliğe sahip bağımsız idareler (hizmet yerinden yönetimleri) ise devlet bütçesine katma bütçeli idareler adıyla dahil edilmektedir. Katma bütçeli idareler sahip oldukları ayrı tüzel kişilik dolayısıyla kendilerine özel bütçelere sahiplerdir.

¹⁸⁵ Selahattin Tuncer, (2005): “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 289, Eylül: s. 12,13.

¹⁸⁶ Edizdoğan, 2007: 33.

¹⁸⁷ R.G.: 09.06.1927, 606.

¹⁸⁸ Bayar, 2003: 48.

Devlet bütçesi böylece merkezi yönetim kapsamı içindeki idarelerin bütçesini ifade eden genel bütçe ve hizmet yerinden yönetim kuruluşları kapsamı içindeki idarelerin bütçesini ifade eden katma bütçeyi kapsamaktadır. Özel bütçe olarak adlandırılan mahalli idarelerin bütçesi ise devlet bütçesi dışında tutulmuştur¹⁸⁹. Temel hatlarıyla değinmiş olduğumuz 1050 sayılı Kanun'a dayalı bütçe sistemi, bundan sonraki kısımda ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2.3. 1050 sayılı Kanun'a Dayalı Bütçe Sistemi

1050 sayılı Kanun'a dayalı bütçe sisteminin uygulamasında karşımıza çıkan bütçe çeşitleri; genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe, özerk bütçe, döner sermaye bütçeleri ve fon bütçeleri olmaktadır.

2.3.1. Genel Bütçe

Devlet, ortak ihtiyaçların karşılanması, halkın geneline yönelik gerekli ve faydalı olan işlerin yapılması için kurulmuştur¹⁹⁰. Tanımdan da anlaşılacağı üzere devlet, serbest piyasada üretilemeyen tam kamusal mal ve hizmetleri üretmek ve bireylerin bir arada yaşamalarından doğan ortak ihtiyaçları karşılamak amacıyla kurulmuştur. İşte sözü edilen bu tam kamusal mal ve hizmetlerin faydası kişiler arasında bölünemez ve fiyatlandırılmaz. Bu mal ve hizmetler topluca tüketilir, tüketimde kimse birbirine rakip değildir ve maliyeti yararlananları arasında bölüştürülemediğinden tüm giderleri de genel olarak tahsil edilen kamu gelirleri ile finanse edilir¹⁹¹. Bu mal ve hizmetler Türkiye'de genel bütçeli daireler tarafından üretilmektedir.

Bütçe sistemimizde "devlet bütçesi" olarak, esas itibariyle genel bütçe uygulaması vardır. 1050 sayılı Kanunun 1. maddesi, devletin bütün mallarının yönetim ve muhasebesinin bu kanuna tabi olacağını ifade etmiştir. Buradaki devlet

¹⁸⁹ Bayar, 2003: 48.

¹⁹⁰ Feyzioğlu, 1984: 4.

¹⁹¹ Kenan Bulutoğlu, Erciş Kurtuluş, (1988): *Bütçe ve Kamu Harcamaları*, Filiz Kitabevi, İstanbul: s. 6,7.

kavramından, devletin temel fonksiyonlarını icra eden, tam kamusal mal ve hizmetlerle devletin uzun dönemdir geleneksel görevleri arasında olan adalet, ilk ve orta öğrenim, sağlık gibi temel hizmetleri üreten kuruluşları içine alan genel bütçenin tanımlandığı anlaşılmaktadır¹⁹². Yine 1050 sayılı Kanunun 6. maddesinde bütçe, “*devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanun*” olarak tanımlamıştır. Böylece 1050 sayılı kanunun bütçe tanımı, genel bütçeyi ifade etmektedir. Klasik maliyecilerin genellik ve birlik ilkelerinin bir gereği olarak devletin tek bir bütçesi olacağı, devletin tüm gelirlerinin bu bütçe içinde toplanıp, giderlerin de buradan yapılacağı yaklaşımından hareketle 1050 sayılı Kanun böyle bir tanımlama yapmaktadır¹⁹³.

Genel bütçe, devleti oluşturan kurumlarla devletin üstlendiği kamu hizmetlerini yapan, merkezi idare olarak adlandırdığımız anayasal kuruluşlar, bakanlıklar, başbakanlık ve bakanlıklara bağlı özel kuruluşların bütçelerinden oluşmaktadır. Bu bütçe ile devlet organları bir mali yılda yapmayı tasarladıkları hizmetleri, bu hizmetler için yapılacak harcamaları karşılayacak gelir kaynaklarını belirler¹⁹⁴. Genel bütçeli daireler, tam kamu hizmeti üreten kuruluşlar olup, tüm giderleri, devlet tarafından toplanan gelirlerle karşılanan kuruluşlardır. Kendilerine ait özel gelirleri yoktur. Hazineden kendilerine verilen ödenek ölçüsünde üstlendikleri hizmetleri yerine getirirler. Genel bütçe kanunu hükümleri tümüyle bunlara uygulanır¹⁹⁵. Aşağıda, Tablo 1’de son uygulama yılı olan 2005 yılı itibariyle genel bütçeli kuruluş olarak varlığını sürdüren idareler yer almaktadır.

¹⁹² Mutluer vd., 2006: 180.

¹⁹³ Mutluer vd., 2006: 181.

¹⁹⁴ Akça, 1998: 28,29.

¹⁹⁵ Coşkun, 2000: 52.

Tablo 1: 2005 Yılı İtibariyle Genel Bütçeli Kuruluşlar

Cumhurbaşkanlığı	Emniyet Genel Müdürlüğü
Türkiye Büyük Millet Meclisi	Sahil Güvenlik Komutanlığı
Anayasa Mahkemesi	Dışişleri Bakanlığı
Yargıtay	Maliye Bakanlığı
Danıştay	Milli Eğitim Bakanlığı
Sayıştay	Bayındırlık ve İskan Bakanlığı
Başbakanlık	Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü
D.P.T. Müsteşarlığı	Sağlık Bakanlığı
Hazine Müsteşarlığı	Ulaştırma Bakanlığı
Dış Ticaret Müsteşarlığı	Denizcilik Müsteşarlığı
Gümrük Müsteşarlığı	Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı
Devlet İstatistik Enstitüsü	Çalışma ve Sosyal Güv. Bakanlığı
Diyanet İşleri Başkanlığı	Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
Adalet Bakanlığı	Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
Milli Savunma Bakanlığı	Kültür ve Turizm Bakanlığı
İçişleri Bakanlığı	Çevre ve Orman Bakanlığı
Jandarma Genel Komutanlığı	Devlet Meteoroloji İşleri Genel Md.

Kaynak: 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

2.3.2. Katma Bütçe

Devlet tam kamusal mal ve hizmetlerin yanında, esas itibariyle piyasada da sunulabilen yarı kamusal mal ve hizmetler de üretmektedir. Bunlara yüksek öğretim hizmeti, karayolları, barajlar, sağlık hizmeti, sosyal güvenlik, demiryolları, radyo ve televizyon yayınlarını örnek verebiliriz. Bu tür hizmetlerden birçoğunun sunumu, demiryolları, barajlar, karayolları gibi, büyük miktarda sermayeye gerektirmektedir. Ancak bunlar bir kez sunulduklarında ekonomideki diğer sektörlerin üretim ve gelişmesini kolaylıkla olumlu yönde etkileyebilmektedirler¹⁹⁶.

Genel olarak yarı kamusal mal ve hizmetlerde, faydanın bölünmesi güç olmakla beraber özel fayda (kişisel fayda) ve sosyal fayda (hizmetten doğrudan yarar

¹⁹⁶ Erdoğan Öner, (1995): *Katma Bütçeli İdareler ve Fiyatlandırma Politikası*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: s. 6 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

sağlayanlar dolayısıyla sağlanan fayda) şeklinde iki grup faydadan söz edilir¹⁹⁷. Örneğin yüksek öğretim kurumlarından eğitim alan bireylerin aldıkları eğitim sonucunda ömür boyu gelirleri artmakta, bir anlamda bu kişiler eğitimin özel faydasından yararlanmış olmaktadır. Ancak bu arada eğitilmiş bir nüfustan toplumun diğer kesimleri de faydalanmakta ve bu durumda eğitimin sosyal faydası ortaya çıkmaktadır¹⁹⁸. Diğer bir deyişle bu hizmetler pozitif dışsallığa sahiptirler. İşte bu tür mal ve hizmetlerin maliyetinin bir kısmı ücret, fiyat, harç biçiminde yararlanana ödettilirken, ödettirilmeyen özel faydanın üstündeki sosyal faydası ise, kamu finansmanı yani vergiler yoluyla karşılanır¹⁹⁹.

Türkiye’de ulusal düzeyde yarı kamusal mal ve hizmetlerin büyük çoğunluğunu “katma bütçeli idareler” üretirler. Bir başka deyişle bu tür hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla kurulan idarelere “katma bütçeli idareler” denilmektedir²⁰⁰. Katma bütçeli kuruluşlarda siyaset dışı amaçlar ağır basmaktadır. Siyaset dışı veya siyaset üstü amaçların gerçekleşmesi için, bu kuruluşlara kendi bütçelerini yapma ve uygulama imkanının verilmesi gerekmektedir. Katma bütçeli kuruluşların her biri için özel bir bütçe yapılmakta ve bu bütçe yine ilgili katma bütçeli kuruluşca uygulanmaktadır²⁰¹. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 115. maddesi “Giderleri özel gelirlerle karşılanan ve Genel Bütçe dışında yürütülen bütçelere Katma Bütçe denir” hükmüyle katma bütçe tanımını vermiştir.

Katma bütçeli kuruluşların özelliklerini şöyle sıralayabiliriz²⁰²:

- 1- Katma bütçeler, kendi giderlerini öz gelirleriyle karşılamak üzere kanunla kurulan, kamusal mal ve hizmet üreten, kamu hizmeti gören kuruluşlardır.
- 2- Ayrı bir tüzel kişilik olmakla birlikte bir Bakanlığa bağlıdırlar. Örneğin, üniversiteler bütçelerinin hazırlanmasında Milli Eğitim Bakanlığına bağlıdır.

¹⁹⁷ Altuğ, 1999: 4.

¹⁹⁸ Mutluer vd., 2006: 183.

¹⁹⁹ Coşkun, 2000: 53.

²⁰⁰ Coşkun, 2000: 53.

²⁰¹ Öner, 1995: 11,12.

²⁰² Akça, 1998: 40,41.

- 3- Kendi kanunları dışında Genel Muhasebe Kanunu hükümlerine tabiidirler.
- 4- Bütçelerini kendileri hazırlayıp Maliye Bakanlığına sunarlar.
- 5- Genellikle öz gelirleri kendi giderlerini karşılayamadığından “hazine yardımı” alırlar.
- 6- Bütçeleri şekil yönünden genel bütçeye benzer ve “program bütçe” bazında hazırlanır.
- 7- Mali denetimleri de genel bütçe denetimi kapsamında olur.
- 8- Katma bütçe uygulaması, belirli kamu hizmetlerini veren örgütleri ayrı bir bütçeye kavuşturarak, hizmetten yararlananların maliyete katkıda bulunmalarını sağlamak, kaynak yaratmak ve hizmetten yararlanmayanların katkısını azaltmak amacını taşır.

Katma bütçeli kuruluşların yapısal özellikleri arasında, kendi elde ettikleri gelirler ile faaliyetlerini sürdürebilmek için yapmak zorunda oldukları giderleri karşılamaları öne çıkmaktadır. Ancak genellikle gelir-gider dengesi kurulamamakta ve yapılan harcamaların çok büyük bir kısmı genel bütçeden ayrılan ödeneklerle karşılanmaktadır²⁰³. Tablo 2’de, son uygulama yılı olan 2005’te katma bütçeli kuruluş olarak varlığını sürdüren idareler yer almaktadır.

Tablo 2: 2005 Yılı İtibariyle Katma Bütçeli Kuruluşlar

Tarım Reformu Gen. Müd	Trakya Üniversitesi	Mersin Üniversitesi
Karayolları Genel Müd	Uludağ Üniversitesi	Pamukkale Üniversitesi
Devlet Su İşl. Gen. Müd	Anadolu Üniversitesi	Balıkesir Üniversitesi
Genç.ve Spor Gen. Müd.	Selçuk Üniversitesi	Kocaeli Üniversitesi
Vakıflar Genel Müd.	Akdeniz Üniversitesi	Sakarya Üniversitesi
Hudut-Sah. Sağ.Gen.Müd.	Erciyes Üniversitesi	Celal Bayar Üniversitesi
Petrol İşleri Genel Müd.	Cumhuriyet Üniversitesi	Abant İzzet Baysal Üni.
Orman Genel Müd.	Çukurova Üniversitesi	Mustafa Kemal Üni.
Köy Hizmetleri Gen. Müd	19 Mayıs Üniversitesi	Afyon Kocatepe Üni.

²⁰³ Hakan Seldüz, (2004): *Katma Bütçeli Kuruluşlardan Devlet Üniversitelerinin Bütçeleme ve Yönetel Muhasebe Açısından İncelenmesi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Kütahya: s. 19 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

SHÇEK Genel Müd.	Karadeniz Teknik Üni.	Kafkas Üniversitesi
Yükseköğretim Kurulu	Atatürk Üniversitesi	Çanakkale 18 Mart Üni.
Ankara Üniversitesi	İnönü Üniversitesi	Niğde Üniversitesi
Orta Doğu Teknik Üni.	Fırat Üniversitesi	Dumlupınar Üniversitesi
Hacettepe Üniversitesi	Dicle Üniversitesi	Gaziosmanpaşa Üni.
Gazi Üniversitesi	Yüzüncü Yıl Üniversitesi	Muğla Üniversitesi
İstanbul Üniversitesi	Gaziantep Üniversitesi	K.Maraş Sütçü İmam Üni.
İstanbul Teknik Üni.	İzmir Yük. Teknoloji Ens.	Kırıkkale Üniversitesi
Boğaziçi Üniversitesi	Gebze Yük. Teknoloji Ens.	Osmangazi Üniversitesi
Marmara Üniversitesi	Harran Üniversitesi	Galatasaray Üni.
Yıldız Teknik Üni.	Süleyman Demirel Üni.	Mimar Sinan Üniversitesi
Ege Üniversitesi	Adnan Menderes Üni.	

Kaynak: 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

2.3.3. Özel Bütçe (Mahalli İdareler Bütçesi)

Özel bütçelere, mahalli idareler bütçesi de denmektedir. Özel bütçeler de, yine katma bütçelerde olduğu gibi, 1050 sayılı Kanunun 115. maddesine dayanılarak oluşturulmuştur. Bu maddede mahalli idareler bütçesi; “...mahalli gider ve gelirleri kapsayan bütçelere özel bütçe denir” biçiminde ifade edilmiştir²⁰⁴. 1982 Anayasasının 127. maddesinde ise mahalli idareler; “il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları yine kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir” şekliyle tanımlanmaktadır²⁰⁵. Bu tanımlardan hareketle, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köy bütçeleri özel bütçeyi oluşturmaktadır. Mahalli idare olarak tanımlanan bu idareler, belirtilen bu birimlerdeki kişilerin birlikte yaşamalarından kaynaklanan ortak gereksinimlerini karşılamak amacıyla, kuruluş esasları yasayla belirlenen ve karar organları kanunda gösterilen seçmenler tarafından seçimle oluşturulan kamu tüzel kişileridir²⁰⁶. İl özel idareleri, il sınırları içindeki halkın; belediyeler, belediye sınırları içindeki halkın; köy idareleri ise köy halkının yerel gereksinimlerini gidermek amacı ile

²⁰⁴ Coşkun, 2000: 58.

²⁰⁵ R.G.: 07.11.1982, 17863.

²⁰⁶ Eker, 2004: 242.

kurulmuştur²⁰⁷. Bu idarelere, Anayasa gereği, merkezi idarece görevleri ile paralel olarak gelir temin edilmektedir. Ancak bu idareler, yerel hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun olarak yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve yerel gereksinimlerin en iyi şekilde temini amacı ile merkezi idarenin denetimi altındadır²⁰⁸.

2.3.4. Özerk (Muhtar) Bütçe

Özerk bütçe olarak adlandırılan ve başka bir ifadeyle sınaî bütçe de denilen bütçeye tabi kuruluşlar, Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT)'dir²⁰⁹. Kamu iktisadi kurum ve kuruluşlarına ait işletmelerin ham madde, malzeme ve işçi gereksinimlerini daha uygun ve kolay bir şekilde karşılayabilmeleri ve imalat ve pazarlama faaliyetlerini en iyi şekilde yürütebilmeleri için bu türdeki kurum ve kuruluşların devlet bütçesi için uygulanan kurallar ve formalitelere dahil edilmemesi gerekmektedir²¹⁰. KİT'ler genel bütçeden ayrı, belirli bir sermayeye ve tüzel kişiliğe sahip, ekonomik konularda ticari esaslara göre özerk olarak yönetilmek amacıyla kurulmuş kamu teşebbüsleridir. İlk defa cumhuriyetin kurulduğu yıllarda sanayii oluşturmak ve sermaye birikimini temin etmek maksadıyla kurulmuşlardır²¹¹. Özerk bütçeler genel bütçeden tamamen ayrı şekilde düzenlenmekte ve meclis onayına sunulmadan uygulanmaktadır²¹². İdari ve mali yapılarındaki bu farklılığın esas nedeni, siyasal iktidar değişimlerinden etkilenmeden, gerçekleştirecekleri hizmetleri istikrarlı şekilde sunmalarını sağlamaktır. Bu kuruluşların harcama usulleri ve muhasebe sistemleri, kuruluş kanunları kapsamında kendi harcama yönetmelikleri ve tüzükleri tarafından belirlenmiştir²¹³.

²⁰⁷ Akça, 1998: 42.

²⁰⁸ Eker, 2004: 242.

²⁰⁹ Coşkun, 2000: 92.

²¹⁰ İlkmen, 1970: 501,502.

²¹¹ Akça, 1998: 43.

²¹² Eker, 2004: 242.

²¹³ Mutluer vd., 2006: 191,192.

2.3.5. Döner Sermaye Bütçeleri

1050 sayılı Kanununun 49. maddesi döner sermayeleri; “*genel bütçe içinde yönetilen sınıai ve ticari kurum idarelerinin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman ve işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçeye konulan ödenekler ile karşılanır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarlar yıl sonunda yok edilir. Kullanılan sermayeden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır.*” şeklinde ifade etmiştir.

Böylelikle genel bütçeye tabi kuruluşlar kamu hizmetlerini yerine getirirken, ticari, sınıai, kültürel, tarımsal ya da mesleki hizmetleri gerçekleştirebilmek amacıyla özel işletme özelliğine sahip döner sermaye işletmeleri kurabilmektedir. Döner sermayeler, devletin görev ve hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde oluşan gereklilik sonucu ortaya çıkmıştır. Gerçekleştirilen temel kamu hizmetleri dışında ticari, sınıai vb. hizmetlerin de yapılmasının sağlanması, ekonomide oluşan atıl kapasitenin (bilgi, tecrübe, insan gücü vb.) kullanılması dolayısıyla da devlete ek gelir kaynağının sağlanması hedeflenilmiştir²¹⁴. Türkiye’de döner sermaye işletmeleri 1925 yılından itibaren genel bütçeli idarelerde kurulmaya başlanmış, ilerleyen yıllarda katma bütçeli idarelerde, belediyelerde ve özel idarelere bağlı olarak da kurulmuştur²¹⁵. Genel bütçeli idarelerde 1050 sayılı Kanuna dayanılarak kurulan döner sermaye işletmeleri, katma bütçeli idarelerde ve bütçeden yardım alan kuruluşlarda çeşitli mevzuatlarla kurulmuştur²¹⁶.

Döner sermayeli kuruluşlar, yukarıda belirtildiği üzere, kendi kamu kurumunun hizmetlerine ek olarak çeşitli hizmetler gerçekleştirir, ürettikleri malları pazarlayarak elde ettikleri gelirleri kendi giderleri için harcarlar²¹⁷. Tablo 3’te genel bütçeli dairelerde ve tablo 4’te de katma bütçeli idarelerde 1999-2005 yılları dönemine ait döner sermayeli işletmelerin dağılımı gösterilmektedir.

²¹⁴ Coşkun, 2000: 73.

²¹⁵ Akça, 1998: 46.

²¹⁶ Tügen, 2008: 185.

²¹⁷ Erginay, 2003: 188.

Tablo 3: Genel Bütçeli Dairelere Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri

		1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
1	Başbakanlık	7	8	9	9	5	4	4
2	Maliye Bakanlığı	7	7	7	7	4	1	1
3	Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	234	229	234	229	202	189	197
4	Milli Savunma Bakanlığı	57	59	58	58	58	59	59
5	Sağlık Bakanlığı	598	608	654	181	181	193	216
6	Adalet Bakanlığı	2	2	2	2	2	2	2
7	Dışişleri Bakanlığı	1	1	1	1	1	1	1
8	İçişleri Bakanlığı	2	2	2	2	2	2	1
9	Milli Eğitim Bakanlığı	1.056	1.056	1.056	484	484	484	484
10	Kültür ve Turizm Bakanlığı	6	7	7	7	5	4	4
11	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	2	2	2	2	2	2	2
12	Bayındırlık ve İskan Bakanlığı	27	29	29	29	28	28	27
13	Çevre ve Orman Bakanlığı	75	67	68	68	69	84	84
14	Ulaştırma Bakanlığı	-	-	-	-	1	1	1
TOPLAM		2.074	2.077	2.129	1.079	1.044	1.054	1.083

Kaynak: <http://www.muhasibat.gov.tr/dose/index.php>

Tablo 4: Katma Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri

		1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
1	Başbakanlık (Vakıflar Gen. Müd.)	4	4	4	4	4	4	4
2	Başbakanlık (S.H.Ç.E.K)	67	57	58	57	51	41	38
3	Çevre ve Orman Bakanlığı (Orman Gen. Müd.)	280	271	271	271	271	247	247
4	Üniversiteler	107	53	53	53	53	53	53
5	ÖSYM	-	-	-	1	1	1	1
6	Tarım ve Köyişleri Bakanlığı (Köy Hizmetleri Gen. Md.)	35	35	32	32	32	31	-
7	Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı (Devlet Su İşleri)	1	1	1	1	1	1	-
TOPLAM		494	421	419	419	413	378	343
Genel ve Katma Bütçeli İşletme Toplamı		2.568	2.498	2.548	1.498	1.457	1.432	1.426

Kaynak: <http://www.muhasibat.gov.tr/dose/index.php>

2.3.6. Fon Bütçeleri

Türkiye’de fon kavramı üzerinde tanım birliği sağlanamamıştır. Fonlara yönelik bir kavramın oluşturulamamasının nedenlerine baktığımızda birincisi, Türkiye’de kamu ekonomisi bürokrasinin 1980’lerde çığ gibi yağın fon mevzuatına hazırlıksız yakalanmasıdır. İkinci neden, 1980’li yılların siyasal yönetimlerinin sıkı tanımlara yatkın olmayan yönetim anlayışıdır. Üçüncüsü ise, tüm fonları kapsayan bir koordinasyon biriminin tüm dönem boyunca oluşturulmamış bulunmasıdır²¹⁸. Hatta 1980 öncesi dönemde fonların özellikleri ve işleyişleri ile kamu maliyesindeki yeri hakkında tam bir bilgi bulunmamaktaydı. Sayıştay’ın 11.07.1969 tarih ve 3388 sayılı Genel Kurul Kararı’nda da bu konuya yer verilmiş ve fonların mali literatürümüze yeni girmiş olduğu ve bu konuda sadece fonlara yönelik yapılan veya diğer mali konular arasında yer verilen bir çalışmanın mevcut olmadığı, fon kelimesinin Türkçe sözlük ve ansiklopedilerde dahi bulunmadığı belirtilmiştir²¹⁹. Fakat yine de bir tanımlama yapmamız gerekirse fonları şu şekilde tanımlayabiliriz: *“Fonlar, belli bir amaca yönelik, özel kanun ve kararlar ile kurulan, kamu harcamalarına yönelik bütçe esaslarına tabi olmayan, kaynakları belirtilmiş ve kullanımları kolay ve kar amacını gütmeyen bütçe çeşididir”*²²⁰. Çeşitli hizmetlerde hızlı karar almak ve uygulamak amacıyla gerekli olanakları hazır bulundurmak, gereken yatırımların hızlı bir şekilde yapılmasını sağlamak ya da uzun vadeli yatırımların sürekliliğini sağlamak amacıyla kurulan fonlar, yıllık bütçeler ile ödeneklerin sınırlı işlemlerinden ve ağır formalitelerden kurtulmanın bir yolu olarak görülmüştür²²¹.

Ülkemizde uygulanan fon sistemine ait, Anayasamızda ve 1050 sayılı Kanun’da ayrı bir hüküm bulunmamaktadır. 1050 sayılı Kanunda katma bütçe, özel bütçe ve döner sermaye işletmelerine değinildiği halde fonlarla ilgili bir hüküm bulunmamaktadır.

²¹⁸ Oğuz Oyan, Ali Rıza Aydın, (1991): *Türkiye’de Maliye ve Fon Politikaları Alternatif Yönelişler*, Adım Yayıncılık, Ankara: s. 112.

²¹⁹ Mehmet Kağan Saygılı, (2002): *Türkiye’de Kamu Fonu Uygulaması*, Yayın No: DPT:2631, Ankara: s.30 (DPT Uzmanlık Tezi).

²²⁰ Akça, 1998: 44.

²²¹ Erginay, 2003: 190.

Bu nedenle, fonların yasal dayanağı özel yasalar ya da bütçe yasası hükümleri ile sağlanmaktadır. Fonlar mali yapıları itibariyle iki ana guruba ayrılmaktadır. Bunlar, bütçe içi fonlar (ekonomik kaynağını bütçe ödeneklerinden alan ve bütçede tertibi bulunan, ancak ödeneğin kullanılmasında özelliği olan fonlar) ve bütçe dışı fonlar (özel yasalarla oluşturulan, kendilerine ait gelirleri olan, bütçe yasaları ve ilkeleri dışında idare edilen fonlar) dır²²².

Ülkemizde 1980'den sonra fonlar kamu maliyesinin belirleyici aktörü olmuş, giderek yaygınlaşarak alternatif bir devlet bütçesi haline gelmiş ve yürütme organına temel mali mevzuatın dışında rahat kullanabileceği bir kaynak elde etme olanağı vermiştir. Ancak 1980'den sonra hızla genişleyen fon uygulamasının disiplin altına alınması ve bu suretle kamu mali sisteminin etkinliğinin artırılması gereği yoğun bir şekilde hissedilmiş, 1992 Mali Yılı Bütçe Kanunu'nda yapılan düzenleme ile fonların disiplin altına alınması yolunda ilk adım atılmış ve fonların gelir ve giderleri T.C. Merkez Bankasında Hazine adına açılan "Müşterek Fon Hesabı"nda izlenebilir hale getirilmiştir²²³. Bu alandaki çalışmaların devamı olarak yapılan ilk yasal düzenleme de 1050 sayılı Kanuna 01.08.1996 tarih ve 4160 sayılı Kanun ile ilave edilen Ek- 8. madde ile yapılmış ve "Kanun ve kanun hükmünde kararname ile kurulanlar hariç olmak üzere hizmet alanı kalmayan fonların Maliye Bakanı ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın müşterek teklifi ve Başbakan onayı ile tasfiye edilebileceği" hükmü getirilmiştir. 1999 yılı sonunda uygulamaya konulan Ekonomik İstikrar Programında da tasfiye edilmesi gereken fonlar belirlenerek 2000 ve 2001 yıllarında kademeli olarak tasfiye edilmeleri ve yeni fonlar oluşturulmaması öngörülmüştür²²⁴. Bunu takiben, 2000 ve 2001 Mali Yılı Bütçe Kanunlarının ilgili maddelerinde de fonların tasfiye usul ve esaslarını belirleyen düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelerde; Bakanlar Kurulu kararı veya yönetmelikle kurulmuş fonların Başbakan onayı ile tasfiye edilebileceği, kanun veya kanun hükmünde kararname ile kurulmuş fonların tasfiyesine ilişkin kanun tasarılarını hazırlamaya ise

²²² Coşkun, 2000: 80, 84.

²²³ Mutluer vd., 2006: 187,188.

²²⁴ Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, *Kamu Mali Sisteminde Reform (Mali Disiplin ve Şeffaflık), Fonların Tasfiye Edilmesi Nedir - Niçin Gereklidir?*, www.treasury.gov.tr

Maliye Bakanı ile Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu bakanların yetkili olduğu ifade edilmiştir²²⁵.

Bu çerçevede, 2000 yılında Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığınca müştereken yapılan çalışmalarda, 61 adet bütçe içi ve 13 adet bütçe dışı fondan, ilk aşamada kuruluşundan itibaren hiç işlememiş, zamanla fonksiyonunu kaybetmiş, bütçeye gelir sağlamayan fonlar ile kaldırılması halinde uygulamada boşluk yaratmayacak fonlar tespit edilmiş ve 25 bütçe içi, 2 bütçe dışı toplam 27 fonun tasfiyesi tamamlanmıştır. 2001 yılında yapılan çalışmalar neticesinde ise, 36 bütçe içi, 6 bütçe dışı toplam 42 fonun tasfiyesi gündemde olmuş ve bu fonlar 01.01.2002 tarihi itibarıyla tasfiye edilmiştir²²⁶.

Sonuçta, tarım reformu projesi kapsamında, Dünya Bankası kredilerinin kullanılmasında ihtiyaç duyulan Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu hariç tüm bütçe içi fonlar kaldırılmış; fon sistemi içerisinde daha verimli ve etkin çalışacağı düşünülen Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Tanıtma Fonu ve Özelleştirme Fonu dışındaki diğer bütçe dışı fonların faaliyetlerine son verilmiştir²²⁷.

2.4. 1050 sayılı Kanun'a Dayalı Bütçeleme Süreci

Daha önce de belirttiğimiz üzere, açıklamalarımız esas itibarıyla çalışmanın kapsamını sınırlamak için 1050 sayılı kanun ve devlet bütçesi, yani genel ve katma bütçe ile ilgili olacaktır.

Ülkemizde Anayasa hükümleri ve 1050 sayılı Kanun'a dayalı bütçeleme süreci çeşitli aşamalardan oluşmaktaydı. Bütçenin yürütme organınca hazırlanmasıyla başlayan bu süreç, hazırlanan bütçenin yasama organı tarafından

²²⁵ Oyan, Aydın, 1991: 26.

²²⁶ Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, *Kamu Mali Sisteminde Reform (Mali Disiplin ve Şeffaflık), Fonların Tasfiye Edilmesi Nedir - Niçin Gereklidir?* www.treasury.gov.tr

²²⁷ Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, (2003): *Türkiye Cumhuriyeti 2003 Yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programı*, Ankara. <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/kep/2003.pdf>, s. 80.

görüülerek onaylanması, yasama organınca onaylanan bütçenin Cumhurbaşkanı tarafından onaylanarak Resmi gazetede yayınlanması, bütçenin yürütme organınca uygulanması ile devam etmekte ve son olarak uygulanan bütçenin yasama ve yargı organlarınca denetlenmesi ile sonlanmaktaydı.

2.4.1. Bütçe Dönemi

Bütçe gelecekte yapılacak hizmetlerin gerçekleşmesi için belli bir süre içinde devletin gelirlerini ve giderlerini tahmin eden ve bunların uygulanmasına yetki veren bir yasa olduğuna göre bu belli sürenin ve bu sürenin başlama tarihinin saptanması gereklidir. Bütçenin uygulanma dönemine mali yıl denir. Bu süre genellikle bir yıldır ve takvim yılı aynı olması gerekmez. Bütçelerin senelik olması kaidesi genellikle Anayasalarda veya Genel Muhasebe Kanunları ile konulmuştur. Bizde de gerek Anayasada, gerek Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda bütçenin yıllık olacağına dair hükümler konulmuştur²²⁸.

Ülkemizde bütçenin hazırlanmaya başladığı ilk dönemlerde Rumi yılın kullanılmakta olması ve bu yılın ilk ayının da Mart ayı olması nedeni ile mali yıl Martta başlamaktaydı. Cumhuriyet döneminde ise ilk defa 24 Ocak 1926 tarihli 715 sayılı kanunla mali yılın başlangıcı Marttan, Hazirana alınmıştır. Mali yılın Haziranda başlaması ile ortaya çıkan sorunlar neticesinde 17 Ocak 1945 tarihli ve 4698 numaralı kanunla 1050 sayılı Kanunun 5. maddesinde değişiklik yapılmış ve mali sene başı takvim yılının başı olan Ocak ayına alınmıştır²²⁹. Ancak bütçenin mecliste tetkik ve tasdiki için yeterli zaman kalmadığı daha başlangıçta meydana çıkmış, aynı zamanda gelir tahminlerini de yapmak güçleşmiş ve bu sebeplerle 2 Haziran 1949 tarihli ve 5419 numaralı kanunla mali yılbaşı 1950 yılından itibaren Mart olarak tespit edilmiştir. Mart ayının mali yılbaşı olarak seçilmesinde en önemli etken parlamentonun çalışma takvimi olmuştur. Parlamentonun çalışma dönemi Kasım ayında başladığı için bütçe görüşmeleri ancak Şubat sonunda bitebiliyordu²³⁰.

²²⁸ Feyzioğlu, 1984: 154.

²²⁹ Hazım Atıf Kuyucak, (1952): *Bütçe*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 513, İstanbul: s. 45.

²³⁰ Kuyucak, 1952: 46.

Ancak bu da yatırım harcamalarının bahar mevsimiyle başlamasında gecikmelere neden olup, ekonomik sorunlar çıkarıyordu. Başka bir sakınca da, bütçe yasasına hazırlanma döneminin yaz yani tatil aylarına rastlaması sonucu gerekli çalışmaların ilgili kuruluşlarda etkin biçimde yapılamamasıydı. Bu sakıncaları ortadan kaldırmak üzere 1981 yılında Muhasebe-i Umumiye Kanununda yapılan değişiklikle mali yılbaşı 1 Ocak tarihine alınmıştır²³¹.

2.4.2. Bütçenin Hazırlanması

Türkiye’de bütçeyi hazırlama görevi Hükümet’e, Hükümet içinde de Maliye Bakanlığı’na verilmiştir. 1050 sayılı Kanunun 34. maddesine göre, her bakanlık kendi gider bütçesini hazırlayarak Temmuz ayı sonuna Maliye Bakanlığı’na göndermesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı gönderilen bu tahminleri inceler, gelir bütçesini de hazırlayarak bütçe tasarısının bütünü Bakanlar Kurulu’na sunar. Bakanlar Kurulu bu tasarı üzerinde görüşür; ona son şeklini verir ve TBMM’ye sunar.

2.4.2.1. Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi

Bütçe hazırlık çalışmaları, Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve Başbakan’ın onayıyla yayınlanan, Bütçe Çağrısı ile başlamaktadır. Bütçe çağrısı, kuruluşların bütçeyi bütçeyi hazırlarken dikkat etmeleri ve göz önünde bulundurmaları gereken felsefeyi ortaya koymaktadır. Bütçe çağrısından sonra da Maliye Bakanlığınca hazırlanan Bütçe Hazırlama Rehberi harcamacı kuruluşlara gönderilir. Bütçe çağrısında genel esaslar çerçevesinde bütçe hazırlığına yer verilmektedir. Bütçe hazırlama rehberinde ise daha ayrıntılı ve bütçe tekniğine göre o yıl bütçenin özelliklerini gösteren ilkeler yer almaktadır²³².

²³¹ Coşkun, 2000: 164.

²³² Ataç, Moğol, 2006: 149

2.4.2.2. Gider Bütçesinin Hazırlanması

Bütçe hazırlanmasına ilişkin temel hüküm 1050 sayılı Kanununun 34. maddesinde belirtilmiştir:

“Bakanlıklardan her biri kendi bütçesini hazırlayarak Temmuz ayı sonuna kadar Maliye ve Gümrük Bakanlığına gönderir. Maliye ve Gümrük Bakanı da kendi Bakanlığının gider bütçesi ile gelir bütçesini hazırlayıp ötekilerle birleştirerek Devletin bir yıllık genel bütçe tasarısını meydana getirir. Bu tasarı Bakanlar Kurulunca incelenip onaylandıktan sonra mali yılbaşından en az 75 gün önce, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.”

Anayasanın 162. maddesine paralel bu düzenlemenin çizdiği çerçevede her yıl fiilen bütçe hazırlıklarını başlatan adım Başbakanlık genelgesi olarak Resmi Gazetede yayınlanan “bütçe çağrısı” ile hemen ardından Maliye Bakanlığınca yayınlanan “bütçe hazırlama rehberi” olmaktadır²³³.

Bütçe çağrısı kuruluşların bütçeyi hazırlarken göz önünde bulundurmaları ve dikkat etmeleri gereken felsefeyi ortaya koyar. Bütçe çağrısı çok genel esaslar çerçevesinde bütçe hazırlığına yer verirken, bütçe hazırlama rehberi daha ayrıntılı ve bütçe tekniğine göre o yıl bütçenin özelliklerini gösteren ilkeleri içerir. Kuruluşların hizmet programlarının sınıflandırma esasları; maliyetlerin hesaplanmasına uyulacak ilkeler (yataklı tedavide yatak maliyeti, yatılı öğrenci maliyeti gibi) program gerekçelerinin düzenlenme esasları, harcama kalemlerine ait bazı formüller gibi esas ve ilkeler rehberde yer alır²³⁴. Masrafların tahmininde belirli bir esas yoktur. Konsolide masraflar tahmin konusu değildir (maaş, ücret, emekli aylığı, mahalli idareler payı, emekli kesenekleri gibi). Konsolide masrafların dışında, inşaat onarım malzeme ve yiyecek satın alınması gibi değişen masrafların fiyat seviyelerine göre tahmini lazımdır. Harcamacı birimler bu şekilde hareket etmemişlerse, maliye

²³³ Uluatam, 2001: 135.

²³⁴ Coşkun, 2000: 166.

bakanlığı masraf tahminleri konusunda ilgili bakanlığı ikaz eder ve onunla müzakereye girer²³⁵.

Bütçe çağrısı ve bütçe hazırlama rehberinde belirtilen ilkeler doğrultusunda masrafçı kuruluşlar bütçelerini hazırlamaya başlarlar. Her bakanlık en alt düzeydeki masrafçı daireden en üst düzeye doğru hazırlanan masraf bütçelerini birleştirerek, bütçesini hazırlamaktadır. Bakanlıklar kendi bütçelerini hazırlarken, Maliye Bakanlığı da kendi gider bütçesi ve genel gelir bütçesi ile ilgili hazırlıklarını yapar. Genellikle, temmuz ayı sonuna kadar bütün bakanlıklar cari ve transfer harcamaları ile ilgili taleplerini Maliye Bakanlığı'nda Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'ne sunulurken, yatırım harcamaları önerilerini DPT'ye yapılırlar²³⁶. DPT tarafından onaylanan yatırım harcamaları da Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'ne iletilir ve bütün masrafçı birimlerin bütçelerindeki harcamalar, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nde toplanmış olur. Cari ve transfer ödenekleri hakkında, masrafçı birimlerin yetkileri ile Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'ndeki bütçe uzmanları arasında yapılan görüşmeler ve pazarlık sonucunda anlaşma sağlanmaya çalışılmaktadır. Eğer, bu görüşmeler sonunda bir anlaşma sağlanmazsa, o zaman sorun bakanlar ile Maliye Bakanı arasında halledilmeye çalışılır ve gerekirse Başbakan düzeyinde çözümlenmektedir²³⁷.

2.4.2.3. Gelir Bütçesinin Hazırlanması

Gelir bütçesinin tahmini Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yapılmaktadır. Çünkü gelirlerin toplanmasına ilişkin tüm bilgiler Gelirler Genel Müdürlüğünde bulunmaktadır. Bu Genel Müdürlük diğer devlet dairelerinin (Gümrükler Genel Müdürlüğü, Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü gibi) gelir gerçekleştirmelerini de yakından izlemektedir. Ayrıca bir yıl sonra uygulanacak olan vergi yasalarını, bunlarda öngörülen değişikliklerin gelirler üzerindeki artırıcı ya da azaltıcı etkilerini

²³⁵ Musaballı, 1970: 49.

²³⁶ Aksoy, 1998: 404.

²³⁷ Aksoy, 1998: 405.

de bilmekte, hazırlamakta ya da tahmin etmektedir²³⁸. Gelir tahminleri başlıca iki yöntemle yapılmaktadır. Bunlar otomatik usul ve doğrudan doğruya takdir usulüdür.

2.4.2.3.1. Otomatik Usul

Otomatik usulde kişisel takdir ve tahminler yerine, eski yıllar gelir rakamlarının bazı tertiplere göre bütçede gösterilmesi söz konusudur. Genellikle, bir ülkenin nüfusuna, yatırımlarına, üretimine ve milli gelirindeki artışa bağlı olarak, devlet gelirleri de yıldan yıla artış göstermektedir. İşte, otomatik usul böyle bir mantiki sonuca dayanmaktadır. Otomatik usulü de üçe ayırarak incelemek mümkündür.

Bir Önceki Yıl Usulü: Bir önceki yıl usulüne göre, bir bütçenin gelir rakamları, o bütçenin bir önceki yılında elde edilen kesin gelir rakamları olmaktadır. Örneğin, 1992 yılının gelir rakamları belirlenirken, 1990 yılının kesin gelir rakamları alınmaktadır. Çünkü 1991 yılı içinde 1992 yılı için gelir saptaması yapacağımız için, ancak 1990 yılının kesin gelir rakamlarını alabiliriz. Böyle yaptığımız takdirde ise, otomatik yöntemin bir önceki yıl usulünü uygulamış oluruz. Kuşkusuz, yeni bütçe yılında bir takım gelişmeler söz konusu ise onları da dikkate alabiliriz. Bu usul, 1958 yılına kadar Fransa'da uygulanmış ve sonra vazgeçilmiştir²³⁹. Bir önceki yıl usulünün bazı sakıncaları olduğu şüphesizdir. Şöyle ki, yeni bütçenin gelirleri, bir önceki yıl usulüne göre tespit edildiği takdirde, esas alınan yılın normal bir yıl olmaması halinde, büyük hatalara düşülebilir. Bu yıl bir buhran yılı olabileceği gibi, bir refah yılı da olabilir. O zaman, birincisinde devlet gelirlerinin azaldığı, ikincisinde ise hızla çoğaldığı görülmektedir, bu nedenle gelecek bütçe yılının kaderini, bir önceki yılın kaderine bağlamak sakıncalıdır²⁴⁰.

Ortalama Usulü: Ortalama usulünde, son birkaç yıla ait bütçe gelirlerinin ortalaması alınmak suretiyle, yeni bütçenin gelirleri saptanmaktadır. Örneğin, 1992

²³⁸ Bulutoğlu, Kurtuluş, 1988: 119.

²³⁹ Kuyucak, 1952: 93.

²⁴⁰ Aksoy, 1998: 435.

yılına bütçe gelirleri belirlenirken, 1992 yılından önce neticesi alınmış olan 3-5 yılın gelirleri toplanarak, yıl adedine bölünmek suretiyle bulunan rakam alınmaktadır. Kuşkusuz, vergi kanunlarındaki değişiklikleri nazarı itibare almak bu yöntemde de mümkündür. Bu usulde de hataya düşülebilir; fakat bir önceki yıl usulüne göre daha az hata söz konusudur. Türkiye’de bu usulün Cumhuriyet öncesi dönemde, Meşrutiyet döneminde, uygulandığını görüyoruz²⁴¹.

Geçen Yıllardaki Ortalama Artışa Göre Artırma Usulü: Bu usulün esası da, bir önceki neticesi belli olan bütçe gelirlerini almak ve onları son birkaç yılın gelirlerinde görülen artış oranlarının ortalamasına göre arttırmaktır. Örneğin, 1992 yılının gelirlerini tespit ederken 1990 yılının kesin rakamlarına, son beş yılın ortalama artış oranını bularak eklemek suretiyle, yeni bütçenin yani 1992 yılının gelirlerini belirlemiş oluruz. Otomatik usuller hükümete objektif davranma imkanını sağlamasına karşın, bu usulün de otomatik usullere özgü sakıncaları taşıdığı bir gerçektir²⁴².

2.4.2.3.2. Doğrudan Doğruya Takdir Yöntemi

Bu yöntemde yetkiliye ülke koşullarını dikkate alarak geniş takdir yetkisi verilmektedir. Çoğu ülkede bu yetki Maliye Bakanlarına verilmiştir. Ülkemizde de gelir tahmini bu yöntemle yapılmaktadır. Geçmiş yılların kesin gelir hesapları elde olduğu gibi, içinde bulunulan mali yılın, bütçe hazırlıklarının başladığı aya kadar olan gelir gerçekleştirmeleri de bilinmektedir. Bu bilgilerle Maliye Bakanı’nın gelir tahmininde isabetli hareket edebilmesi mümkündür. Bütçe gerekçelerinde bir bölüm “vergi politikası ve bütçe gelirleri” ne ayrılmaktadır. Burada, geçmiş yıllara ait vergi tahsilat rakamları ile içinde bulunan mali yıla ait 8 aylık tahsilat gelişmeleri ve gelecek mali yıla ait bütçe gelir teklifleri yer almaktadır. Bu suretle, son yıllara ait vergi rakamlarının nasıl geliştiğini izlemek olanağı doğmaktadır²⁴³.

²⁴¹ Mehmet E. Palamut, (1980): *Kamusal Bütçe*, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Bursa: s. 59.

²⁴² Aksoy, 1998: 405.

²⁴³ Aksoy, 1998: 406

Vergi gelirlerinin artış seyrini etkileyen başlıca unsurlar ise şunlardır²⁴⁴:

- Bir önceki yıldaki ve içinde bulunulan yıldaki enflasyon oranları,
- Gelecek mali yıla ait enflasyon beklentileri,
- Milli gelir artış hızları ve milli gelirin sektörel dağılımındaki beklentiler,
- Yeni bir vergi kanunu getirilmiş olması,
- Muafiyet, istisna ve indirimlerin genişletilmiş veya daraltılmış olması,
- Vergi idaresinin etkinliğinin artmış olması, yeni kadroların alınması, komisyonlar, daireler kurulması,
- Vergi denetiminin çoğalması, uzlaşmanın artması, ihtilafların süratle çözüme bağlanması,
- Vergili sahalarda üretimin artması,
- İthalat sırasında alınan vergilerin yükseltilmiş olması (veya vergisiz ithalatın sınırlarının daraltılması).

İşte bütün bu hususlar dikkate alınmak ve önceki yılların tahsilat seyri de izlenmek suretiyle, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne “Gelir Bütçesi” ve gerekçesi hazırlanmaktadır.

2.4.3. Maliye Bakanlığı ve Harcamacı Kuruluşlar Arasında Bütçe Müzakereleri ve Bütçenin Bağlanması

Maliye Bakanlığı ve harcamacı kuruluşlar arasında, bütçenin hazırlanması aşamasında ve bütçenin Maliye Bakanlığına tesliminden sonraki süreçte sürekli olarak ortak çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalar ilk aşamada teknik elemanlarla gerçekleştirilirken, daha sonraki süreçte üst düzey sorumlular arasında da yapılmaktadır. Bu görüşmelerde, harcamacı kuruluşlar kendi ihtiyaçlarına uygun isteklerde bulunurken, Maliye Bakanlığı makro düzeyde ülkenin tüm gereksinimlerini sıralar ve varolan mali kaynakları bunlar arasında önceliklerine göre dağıtır. Bu

²⁴⁴ İlhan Özer, (1986): *Devlet Maliyesi*, Başbakanlık Basım Evi, Ankara: s. 62.

açından, iki taraf arasında her zaman kolay ve rahat bir anlaşmanın olduğu söylenemez²⁴⁵.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan gelir bütçesi Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nde bütçe yasa tasarısına eklenmek üzere ele alınır. Gider bütçesini oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşların gider bütçesi talepleri, Maliye Bakanlığının kendi Bakanlık talebini de içermek üzere, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'ne teslim edilmiştir. Devlet bütçesi böylece genel ve katma bütçelerden oluşup bunların konsolide edilmesi (birleştirilmesi) gereği vardır. Bu özellikle gider bütçesi için önemlidir²⁴⁶.

Konsolide bütçe hesabı yine Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nde, bütçe tasarısı Parlamento'ya sunulmadan, gelir ve gider bütçeleri son şeklini aldıktan sonra yapılır. Katma bütçeli kuruluşların ihtiyacı olan hazine yardımı en son belirlenir. Bu yardım, katma bütçeli kuruluşların gelir bütçelerini (B cetvellerini) dengeleyen özel gelir niteliğindedir. Aynı miktarlar Maliye Bakanlığının gider bütçesinde “900 Transfer Programında (bu program tüm ülke ekonomisini düzenleyen iktisadi, mali sosyal transferleri ve devlet borçlarını kapsar) mali transferlerdeki yerine yerleştirilir²⁴⁷.

“Genel bütçe geliri + Katma bütçeler öz gelirleri = Konsolide bütçe” formülü ile konsolide gelir bütçesi de oluşturulur. Böylece, konsolide bütçe hazırlandıktan sonra, bütçe yasa metni ve bütçenin diğer ekleri de, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce düzenlenerek bütçe yasa tasarısı ve ekleri oluşturulur. Bütçe tasarısı Anayasa gereği 1 Ocaktan yetmişbeşgün önce (en geç 17 Ekim'de) TBMM'ne görüşülmek ve onaylanmak üzere sunulur²⁴⁸.

²⁴⁵ Ataç, Moğol, 2006: 155

²⁴⁶ Kuyucak, 1952: 40.

²⁴⁷ Coşkun, 2000: 171.

²⁴⁸ Coşkun, 2000: 172.

2.4.4. Bütçeleme Tekniği

Bütçeleme tekniklerini incelemeyden önce, bütçede harcamaların sınıflandırma usullerine kısaca değinecek olursak, harcamaların sınıflandırılmasında uygulanan yöntemler; idari sınıflandırma, harcama kalemlerine göre sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma şeklindedir.

İlk olarak idari tasnifte kamu harcamaları, siyasi, idari ve teknik birimlere, diğer bir ifadeyle bakanlık, daireler ve bunların örgütsel birimlerine göre sınıflandırılmıştır. Örneğin Maliye Bakanlığı'nı ele alacak olursak bakanlık içinde Gelirler Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Hukuk Bürosu Müdürlüğü şekliyle bir tasnife gidilmesi gerekecektir²⁴⁹.

İkinci olarak, harcama kalemlerine göre tasnifte, bütçede her bakanlık ya da daire için önerilen harcamalar, harcama kalemi başlıkları altında (bölümler olarak) madde madde sıralanır. Yani; bir bakanlık ya da dairenin harcamaları; o dairenin üstlendiği hizmeti yerine getirmesi için gerekli girdiler itibariyle sınıflandırılır (örneğin, ücretler, yolluklar, tüketim malları ve malzeme alımları, demirbaş alımları gibi). Ödenek tahisisi de buna göre yapılır. Harcama ile ne elde edileceği yani harcamanın ne için yapıldığı, o harcama ile hangi faaliyetin gerçekleştirileceği ya da hangi çıktının üretileceği dikkate alınmaz. Önemli olan harcama miktarı ve tahsis edildiği yere harcanmasıdır²⁵⁰.

Üçüncü olarak fonksiyonel tasnifte ise kamu harcamaları, savunma, adalet, sağlık, eğitim, ulaştırma gibi ana hizmetler ya da fonksiyonlar itibariyle gruplandırılır. Uygulamada ise her bir bakanlık ya da dairenin üstlendiği hizmeti yerine getirmesi için çeşitli hizmet programları uygulamaya konur. Böylece fonksiyonel sınıflandırmada kamu harcamaları, her bir bakanlık ya da daire içinde bu

²⁴⁹ Aksoy, 1993: 64.

²⁵⁰ Aksoy, 1993: 63,64.

hizmet programları itibariyle dağıtılır. Bu sınıflandırmada, hizmeti yapan birimler ve idari teşkilatın örgüt yapısı ikinci planda kalır²⁵¹:

Maliye Bakanlığı → genel yönetim ve destek hizmetleri (program)
devlet gelirlerine ilişkin hizmetler (program)
devlet muhasebe hizmetleri (program)

Son olarak ekonomik tasnifte ise kamu harcamaları, cari, yatırım ve transfer harcamaları olarak üçe ayrılır.

Klasik bütçe sistemi içindeki sınıflandırmada harcamalar önce idari tasnife tabi tutulur. Yani bakanlık, genel müdürlük ve daireler itibariyle dağıtılır. Sonra her bir bakanlık ya da daire içinde harcama kalemleri itibariyle sınıflandırılır. Harcama kalemlerine göre sınıflandırma, klasik bütçenin temel özelliğidir. Bu tür bütçe lemede, amaç → hizmet → harcama ilişkisi yoktur. Kamu idari birimlerine o dönem içinde faaliyetlerini sürdürebilmeleri için gerekli girdilere göre bunların maliyeti esas alınarak ödenek tahsis edilir (personel giderleri, hizmet alımları, malzeme ve demirbaş alımları gibi). Bu giderlerin ya da ödeneklerin miktarı önemlidir²⁵².

Bunun dışında, bu giderlerle nihai olarak ne yapılacak, yani bu giderlerle alınan hizmet ya da malzeme ne için alınıyor, personel ne yapacak, malzeme ne için kullanılacak, bunlar üzerinde durulmaz. Belirli gruplara yönelik yıllardır uygulanan belirli hizmet programları vardır. Neticede, harcamacı birim bu geleneksel işlevi yerine getirecektir. Yani o dönem içinde üretebildiği kadar mal ya da hizmet üretecektir. Denetim açısından önemli olan, harcama için verilen ödenek sınırının yıl içinde aşıp aşılmadığı, harcamaların kurallara uygun yapılıp yapılmadığı ya da ödeneğin tahsis edildiği harcama kalemi için harcanıp harcanmadığıdır. Yani tamamıyla yasal denetime yöneliktir. Dolayısıyla bütçede; tahsis edilen ödenekle ne

²⁵¹ Feyzioğlu, 1984: 189.

²⁵² Aksoy, 1993: 68.

kadar mal ve hizmet üretiminin gerçekleşeceğini ve bunun maliyetini görmek mümkün değildir. Böylece etkinlik denetimi yapmak da olanaksızdır²⁵³.

Türkiye’de klasik bütçeleme tekniğine dayalı bütçe sınıflandırmasında, her bakanlık ya da daire için; harcamalar, sırası ile harcama başlıkları ya da programlar (bölümler), alt programlar (kesimler), ödenek türü (ekonomik ayrıma göre cari, yatırım ve transfer harcamaları), maddeler (faaliyet-projeler) ve harcama kalemleri itibariyle sınıflandırılır. Harcama kalemleri toplamı o birimin toplam harcama tutarını verir. Bütçe Mecliste onaylanırken hem bir bütün olarak hem de harcama başlıkları yani programlar (bölümler) itibariyle onaylanır. Böylece bir bölüme verilen ödenek yasal dayanak olmaksızın başka bir bölüme aktarılamaz. Yeni yılın bütçesi hazırlanırken de bir önceki yılın harcama rakamları alınır, bu rakamlar enflasyon oranı ve kamu gelirlerinde beklenen artışa göre arttırılır ve yeni yılın harcama rakamları bulunur²⁵⁴.

Klasik bütçe sisteminde kamu harcamaları hizmetler esas alınarak sınıflandırılmadığı için, çeşitli hizmetlerin ve hizmet programlarının maliyet ve çıktıları bütçede ortaya konulamaz. Ayrıca alternatif hizmet programlarının oluşturulması, bunların çıktı ve maliyetlerinin karşılaştırılması da söz konusu değildir. Genellikle bir defa uygulamaya konulan belirli gruplara yönelik hizmet programları senelerce sürer. Bu programların gerçekten yönedikleri gruba faydalı olup olmadığı ise maliyet ve çıktıları ortaya konulmadığı için bilinemez. Sonuçta, bütçede bir harcama için verilen ödenekle ne kadar hizmet üretilmiş, verilen ödenek etkin bir biçimde mi kullanılmış, yani hizmetler en düşük maliyetle mi üretilmiş bilinemez. Böylece etkinlik denetimi yapılamaz²⁵⁵.

Klasik bütçe uzun bir geçmişe ve geniş bir uygulama alanına sahip olmasına karşın zaman içinde ortaya çıkan gelişmeler karşısında yetersiz kalmış, değişen

²⁵³ Fezyioğlu, 1984: 179

²⁵⁴ Fezyioğlu, 1984: 180.

²⁵⁵ Aksoy, 1993: 70.

koşullara uyamadığı için ciddi eleştirilere hedef olmuştur. Klasik bütçenin uygulamada karşılaştığı sorunlar ve eksiklikler, sonuçta bütçeleme tekniğinde yeni arayışlara yol açmış, bu çerçevede performans bütçe, program bütçe gibi modern bütçeleme teknikleri geliştirilmiştir.

Ülkemizde de klasik bütçeden modern bütçeleme tekniklerine geçiş yönünde çalışmalar 1968 yılından sonra Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünde başlatılmıştır. Bütçe Reformu diye isimlendirilen bu çalışmalar, o yıllarda Amerika Birleşik Devletlerinde uygulaması yapılan "Program ve Performans Bütçe Sistemi" esas alınarak "Bütçe Reform Grubu" tarafından gerçekleştirilmiştir. 1970 yılı Bütçe Hazırlama Rehberinde yeni bütçeleme anlayışının ismi "program bütçe" olarak ifade edilmeye başlanmış ve program bütçenin gayesi; ödenekler ile hizmetler arasında daha açık bir ilişki kurarak bütçenin daha etken olmasını sağlamak olarak belirtilmiştir²⁵⁶.

Program bütçe, bir hizmeti (amacı – fonksiyonu - işlevi) sunmaya yönelik çeşitli hizmet programlarının belirlenmesi, alternatif hizmet programları arasında bu amaçla seçim yapılmasıyla ilgilidir. Dolayısıyla üst kademe yöneticilerin sorumluluğundadır. Program bütçede amaç, en çok fayda-çıktı sağlayan hizmet programının seçilerek uygulanmasını sağlamaktır. Böylece her bir hizmete ilişkin en yüksek faydayı sağlayan hizmet programlarının uygulanması, hizmetin toplam faydasını da en yüksek seviyeye çıkaracaktır²⁵⁷.

Özetle, program bütçe vasıtası ile topluma en faydalı kamu hizmetlerinin öncelik sırasına içinde ve bir plan dahilinde sunulması hedeflenir. Bu açıdan program bütçe, bir yıldan uzun bir süreye ilişkin tahminleri kapsar ve plan-bütçe ilişkisinin kurulmasına olanak verir. Şöyle ki, bütçe ile bir yıla ilişkin tahminler yapılırken, uygulanacak programların sonraki dönemlerdeki gelişimi yani çıktıları da dikkate

²⁵⁶ Coşkun, 2000: 150.

²⁵⁷ Coşkun, 2000: 151.

alınır. Program bütçe sisteminde önce devletin işlevleri belirlenir. Sonra her işlev aşama aşama somutlaştırılır²⁵⁸:

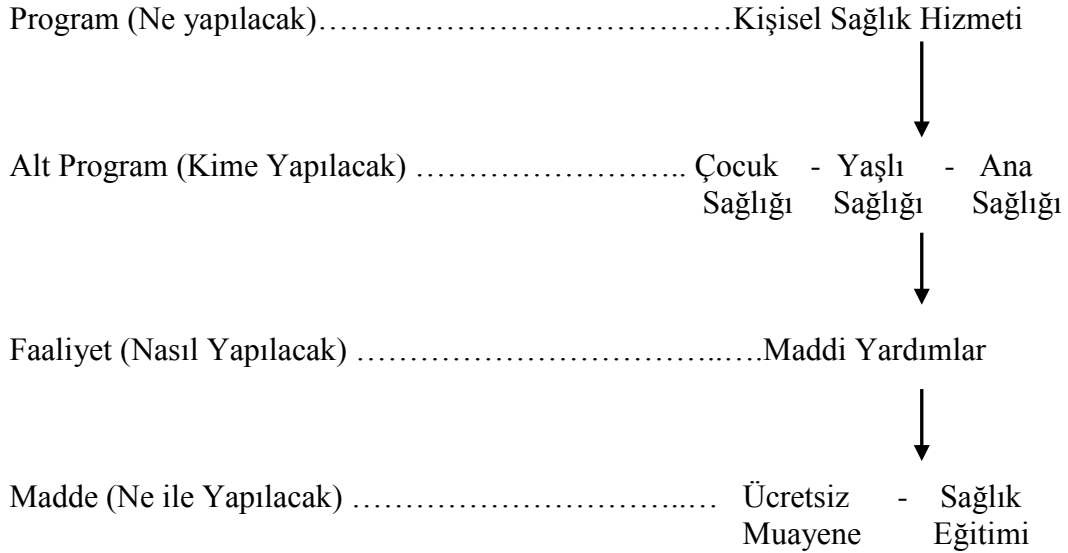
İşlev ____ program ____ alt program ____ faaliyet ____ madde

İdarenin, ilgili mali yıl içinde yapacağı hizmetler, programlar dahilinde fonksiyonel esaslara göre sınıflandırılır. Her bir programda ilgili mali yılda gerçekleştirilecek hizmetin maliyetine giren ödenekler cari, yatırım ve transfer harcamaları adı altında gösterilir (Ekonomik sınıflandırma; (1) Cari, (2) Yatırım ve (3) Transfer şeklinde programlara dağıtılmıştır). Program bütçenin fonksiyonel sınıflandırma esasına dayanması ve hizmeti esas alması çıktı esaslı bütçeleme yapılmasını sağlar. Program bütçe, çıktılarına göre sınıflandırma yapar ve sonuçların gerçekleşip gerçekleşmediğinin analiz edilmesine olanak sağlar²⁵⁹. Sistemde fonksiyonel sınıflandırmaya göre gruplandırılan hizmetleri başarmak için çeşitli programlar hazırlanmakta ve ne tür programın yürütüleceği öncelikle tespit edilmektedir. Örneğin tespit edilen program kişisel sağlık hizmetleri olsun. Belirlenen bu hizmetin hangi gruplara yapılacağı ise programın altında oluşturulan birden fazla alt-programda gösterilir. Alt-programların nasıl gerçekleştirileceği faaliyetlerde ortaya konulmakta ve bu faaliyetlerin ne şekilde yürütüleceği belirlenmektedir. Sistemde tümden gelim tekniği ile önce ana hizmetler tespit edilmekte, ardından bu hizmetlerin hangi şekilde gerçekleştirileceğini belirleyen maddelere yer verilmektedir²⁶⁰.

²⁵⁸ Coşkun, 2000: 152.

²⁵⁹ Tügen, 2008: 176.

²⁶⁰ Coşkun, 2000: 152.

Tablo 5: Program Bütçe Sisteminde Program Sınıflaması

Kaynak: Şerafettin Aksoy, Kamu Bütçesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s. 80.

Görüldüğü program bütçede idari teşkilatın yapısı ya da harcamayı yapacak olan idari birim ikinci plandadır. Program bütçede en faydalı hizmetlerin ve dolayısıyla hizmet programlarının seçimi ve gerçekleştirilmesi amaçlandığına göre; alternatif hizmet programlarının faydalarının- çıktılarının belirlenmesi ve programlar arasında karşılaştırma yapılması gerekir. Birim maliyetlerin hesaplanması gerekli değildir²⁶¹.

Türkiye’de 1973-2003 yılları arasında uygulanan program bütçe, ilk yıllarında Türk kamu yönetimi ve siyasi organlar üzerinde büyük ilgi uyandırmış ve sorunlara çözümler aranmıştır. Devlet idaresinde o yıllara kadar olmayan kaynak-amaç ilişkisi, ileriki yılların hizmet projeksiyonlarını gösteren programlar, bütçe-plan ilişkisi, hizmete göre ödenek ayrılması, yöneticilerin yaptıkları veya yapacakları hizmetlere daha farklı açıdan bakmalarının sağlanması gibi hususlar program bütçenin ilk yıllarında başarılan konular olmuştur. Ancak daha sonra ülkemizde 1973

²⁶¹ Aksoy, 1993: 80.

yılından beri program bütçe adı altında klasik bütçe esasları devam ettirilmiştir. Sadece bütçe sınıflandırılmasında bir değişiklik, yani şekil değişikliği yapılmıştır²⁶².

Türkiye’de bütçe sisteminde reform olarak değerlendirilen Program Bütçe Sistemi ve bu sistemin bir türlü hayata geçirilemeyen bir unsuru olan fonksiyonel sınıflandırma uygulaması eksikliğini gidermek amacıyla en son yapılan bütçe reformu ile analitik bütçe uygulamasına geçilmiştir.

2.4.5. Bütçe Kanun Tasarısı ve Ekleri

Bütçe tasarısı; bütçe gerekçesi, bütçe kanun metni ve cetvellerden teşekkül eder. Bütçe kanun metninde bakanlıklara toplam olarak verilen ödenek yekünü, buna mukabil bütçe gelirlerinin tahmini yekünü, bütçe açık ise ne suretle kapatılacağı, bir yıl zarfında çıkarılacak hazine bonolarının miktarı gibi hususlar yer alır²⁶³. Bütçe kanunu tasarısı metni, o mali yıl içinde giderleri yapmak ve gelirleri toplamak için hükümete verilen yetkiler ile bunlarla ilgili diğer hükümleri ihtiva eden maddelerden meydana gelir. Bütçeye ait kanun metninin diğer kanun metinlerinden en önemli farkı, ilk maddelerinde her sene (değişik rakamlarla) hemen aynı hükmün tekrarlanması ve bu metindeki maddelerden bir kısmına bir seri cetvellerin bağlanmış olmasıdır²⁶⁴.

Bütçe gerekçesi iki tanedir. Birincisi bütçe yasa gerekçesi metni olan, yasa metnindeki hükümleri açıklayan, gereğini belirleyen, bunun yanında gelir bütçesindeki gelir tahminlerinin dayandığı esasları gösteren gerekçedir. Diğer gerekçe ise ekonomik gerekçe olup, bütçenin tümü üzerindeki değerlendirme ve açıklamaların yapıldığı, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan ve ayrı kitap halinde meclise sunulan gerekçedir. Bu gerekçe içinde, bütçesi hazırlanan mali yıl için genel ekonomik durum, o mali yılın gider bütçesi önerisi, bütçe gelirleri ve vergi politikası, gider bütçelerinin gelişimi, kadro istatistikleri, devlet borçları, kamu iktisadi teşebbüsleri hakkında bilgiler

²⁶² Aksoy, 1993:

²⁶³ Musaballı, 1970: 51.

²⁶⁴ Feyzioğlu, 1984: 205.

bulunmaktadır²⁶⁵. Ekonomik Gerekçe iki kısma ayrılır. Birinci kısım, dünyada ve milli ekonomide genel iktisadi durumun analizini içerir. İkinci bölümde ise bütçenin genel karakterini tesbit eden masraflara değinilir. Cari ve yatırım masrafları ile sermaye teşkili ve transfer masraflarının genel bir analizi yapılır²⁶⁶.

Cetveller ise; her yıl bütçe kanununda gösterilmekte olup, bunlardan;

- “A” Cetveli, protokol sırasına göre kurumların gider ödenekleri toplamını,
- “B” Cetveli gelir tahminleri toplamını,
- “C” Cetveli Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 39. Maddesi gereğince o yıl uygulanacak devlet gelirlerine ilişkin düzenlemeyi,
- “Ç” Cetveli Vatani Hizmet aylığı alanlarla ilgili bilgileri,
- “G” Cetveli, gelecek yıllara ilişkin olarak geçici yüklenme izni verilen hizmetleri,
- “H” Cetveli, Harcırah Kanunu uyarınca devlet memurlarına verilecek gündelik ve tazminatları,
- “I” Cetveli, çeşitli yasalardaki para ile ilgili sınırlamaları,
- “M” Cetveli, pansiyoner öğrencilerden alınacak ücretleri,
- “O” Cetveli, ordu ihtiyaçları için alınacak hayvanların allım bedelleri ile ilgili düzenlemeleri,
- “P” Cetveli, kurumların satın alacakları taşıtların ortalama alma değerlerini,
- “R” Cetveli, harcama kalemleri ile ilgili hususları,
- “T” Cetveli, kurumların 137 sayılı kanununun 9. Maddesi gereğince satın alacağı taşıtların ortalama satın alma bedellerini göstermektedir.

1982 Anayasasınının 162. maddesi birinci paragrafı hükmü gereğince Milli Bütçe Tahmin Raporu’nun da bütçe yasa tasarısına ekli olarak TBMM’ye sunulması gerekmektedir²⁶⁷. Ayrıca bütçe yasa tasarısına ekli olarak parlamentoya sunulan bir

²⁶⁵ Ataç, Moğol, 2006: 154.

²⁶⁶ Ataç, Moğol, 2006: 155.

²⁶⁷ R.G.: 07.11.1982, 17863.

diğer belge de yıllık ekonomik rapordur. Ülke ekonomisinin değerlendirmesinin yer aldığı bu rapor bütçe hazırlıklarının yapıldığı yıla ait ekonomik bilgiler verir²⁶⁸.

Milli Bütçe Tahmin Raporu, DPT Müsteşarlığı tarafından hazırlanır. Raporda ekonominin genel dengesi, kamu ve özel kesim kaynak-harcama dengesi, dış kaynak miktarı, yani iç ve dış dengeler ile ilgili tahminlere yer verilerek bütçe kanun tasarısı ile ekonominin genel dengesinin şekillenmesi sağlanır²⁶⁹. Yıllık ekonomik rapor ise Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır. Raporda, iç ve dış ekonomik gelişmelerin seyri, tarihsel süreç içerisinde analiz edilir. İç ve dış dengeye ait göstergelerdeki gelişmeler detaylı olarak incelenir²⁷⁰.

2.4.6. Bütçe Kanun Tasarısının TBMM’de Görüşülmesi, Onaylanması ve Yürürlüğe Girmesi

Bütçenin onaylanması meclise ait bir görev ve yetkidir. Bütçeyi hükümet hazırlar meclis de onaylar. Türkiye’de Hükümetçe hazırlanan bütçe önce TBMM Bütçe Komisyonu tarafından teknik düzeyde görüşülerek tartışılır, daha sonra da TBMM Genel Kurul’unda görüşülerek onanır.

2.4.6.1. Bütçe Kanun Tasarısının TBMM Bütçe Komisyonu’nda Görüşülmesi ve Onaylanması

Türkiye’de hükümet tarafından hazırlanan bütçe tasarısı, Bakanlar Kurulu’nca, TBMM’ye sunulmakta, burada da incelemek üzere önce Bütçe Komisyonu’na gönderilmektedir. Komisyonun, bütçe tasarısı üzerinde değişiklik yapma konusunda sınırsız yetkisi vardır. Ancak hükümetin hazırladığı tasarımı bırakarak yeni bir tasarı hazırlayamaz. Ülkemizde, Bütçe Komisyonu 40 üyeden oluşmakta, bu üyelerin 25’i iktidar grubuna veya gruplarına, 15’i ise diğer siyasi parti gruplarına ve bağımsızlara oranlarına göre verilmektedir. Bütçe komisyonunda

²⁶⁸ Coşkun, 2000: 179.

²⁶⁹ Mutluer vd., 2006: 224.

²⁷⁰ Mutluer vd., 2006: 225.

hükümetçe hazırlanmış olan bütçe kanun tasarısı fazla değişikliğe uğramadan çıkarılabilmektedir²⁷¹.

Bütçe Komisyonu görüşmeleri, TBMM İç Tüzüğü'nün 31. maddesine göre, Bakanlar Kurulu üyelerine ve Hükümet temsilcilerine açıktır. Bu hükme göre, bakanlık ve kuruluşların bütçelerinin görüşülmesi sırasında ilgili bakan ve yetkililer hazır bulunmakta, soruları cevaplandırıp açıklamalar yapmaktadır. Keza, aynı maddenin bir gereği olarak, Komisyon üyesi olmayan milletvekilleri de, isterlerse toplantılara katılıp söz alabilirler. Ancak Komisyon üyesi olmayanlar değişiklik önerileri veremez ve oy kullanamazlar. Komisyon çalışmalarına görüşmeler, özellikle harcama cetvellerinde, harcama kalemlerine inen ayrıntılı biçimde yapılır²⁷². Ancak, oylamanın 1050 sayılı Kanun'un 35. maddesi gereğince, tasarı metninde maddeler itibariyle, A ve B (gelir ve gider) cetvellerinde ise fasıllar itibariyle yapılması gerekir. Anayasanın 162. maddesine göre, Komisyon görüşmelerinin en geç ellibeş gün içerisinde bitirilmesi gerekmektedir. Oylamalar, her bir kuruluş bütçesinde yer alan programlar itibariyle yapılır. Genel ve katma bütçeli dairelerin gider bütçelerinin görüşülmesinden sonra gelir bütçesi ile tasarının diğer maddelerinin görüşülmesine geçilerek çalışmalar tamamlanır. Komisyon bütçe ile ilgili gelişmeleri açıklayan bir Komisyon raporu ile birlikte bütçe kanun tasarısı ve ekleri yeniden basılarak TBMM Genel Kurulunda görüşülmek üzere milletvekillerine dağıtılır²⁷³.

2.4.6.2. Bütçe Kanun Tasarısının TBMM Genel Kurulunda Görüşülerek Onaylanması

Anayasa'nın bütçe ile ilgili hükümlerine göre, milletvekilleri, Meclis Genel Kurulu'nda, bakanlık ve daire bütçeleri ile katma bütçeler hakkındaki düşüncelerini, her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklarlar. Bölümler ve değişiklik önerileri, üzerlerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oya konur.

²⁷¹ Aksoy, 1998: 407.

²⁷² Uluatam, 2001: 141.

²⁷³ Uluatam, 2001: 142.

Milletvekilleri bütçe kanun tasarılarının genel kurulda görüşülmesi sırasında gider artırıcı veya belli gelirleri azaltıcı teklifler yapamazlar.

2.4.6.3. Bütçe Kanun Tasarısının Yürürlüğe Girmesi

Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından incelenip kabul edilen bütçe tasarısı, Cumhurbaşkanı'nın tasdikine sunulmaktadır. Anayasamızın 89. maddesine göre Cumhurbaşkanı'nın bütçe kanununu veto etme veya yeniden görüşülmek üzere TBMM'ye geri gönderme yetkisi yoktur. Cumhurbaşkanı'nın imzasından sonra resmi gazetede ilan edilen bütçe, 1 Ocak tarihinden itibaren yürürlüğe girmektedir.

2.4.6.4. Bütçenin Reddi ve Geçici Bütçe

Bazı hallerde, bütçe tasarısı mecliste görüşüldükten sonra reddedilmektedir. Bu durumda, gelirler toplanamadığı gibi, giderler de yapılamayacaktır. Onun için, yıllık bütçe kabul edilinceye kadar geçici bütçe yapılmaktadır. Geçici bütçe ile geçmiş yıl bütçesinin belirli bir bölümünün veya tutarının uygulanmasına, yani vergilerin toplanmasına ve masrafların yapılmasına izin ve yetki verilmektedir. Esas bütçede izlenen usule uygun olarak, ancak hızlı bir şekilde ve kısaltılarak geçici bütçe onaylanmakta ve Resmi Gazete'de yayınlanarak, mali yıl başında yürürlüğe girmektedir. Genel bütçe kabul edilince, geçici bütçe buna ilave edilmekte ve böylece geçici bütçenin hukuki varlığı sona ermektedir²⁷⁴.

2.4.7. Bütçenin Uygulanması

Devletin bir mali dönem içinde yapmayı istediği hizmetlerin, gerçekleştireceği faaliyetlerin mali planı olan bütçe yasası, mali yıl başında yürürlüğe girer ve bütçe uygulaması başlamış olur. Bütçe yasası, hükümetin yürütme birimleri ve Maliye Bakanlığının eşgüdümlü çalışmalarıyla uygulanır²⁷⁵.

²⁷⁴ Aksoy, 1998: 408.

²⁷⁵ Coşkun, 2000: 193.

2.4.7.1. Gelirlerin Toplanması

Bütçe yasasının yürürlüğe girip uygulanmaya başlaması özellikle gelirlerin (mali kaynakların) toplanmasını gerektirir. Genel bütçe yasası ile tahsiline izin ve yetki verilen gelirler (bütçe gelirleri) bütçe yasasının “B” cetvelinde görülen gelirlerdir. Bütçe gelirleri vergi gelirleri, vergi dışı normal gelirler, özel gelirler ve fonlardan oluşur. Bunların en önemlisi vergi gelirleridir. Devlet gelirlerinin her biri bir yasaya dayanır. Ancak, bu gelirlerin tahsili bütçe yasası ile o mali dönem içinde yapılabilir. Nitekim bütün devlet gelirlerinin yasal dayanağı bütçe yasaları “C” cetvelinde gösterilmektedir²⁷⁶. Bütçe yasası ile “B” cetvelinde görülen ve tahmin edilen miktarlarda gelirlerin toplanması sağlanır. Vergi gelirlerini toplama işlev ve görevi esas olarak Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bakanlık bu görevini kendilerine saymanlık yetkisi verilmiş vergi daireleri ve mal müdürlükleri eliyle yürütür. Hazine adına sorumlu saymanlarla toplanan gelir, böylece doğrudan hazine veznelerine girer. Kamu gelirlerin toplanmasının aşamalandırılması, gelir türüne göre değişir. Ancak gelirlerin çoğunluğunu oluşturan vergi gelirlerinde dört aşama vardı: Verginin tarhı, tebliği, tahakkuku, tahsili²⁷⁷.

Verginin tarhı vergi yükümlüsünün ve matrahın belirlenmesinden sonra vergi borcunun miktarının yasalarda belirtilmiş matraha ve vergi oranlarına göre vergi yönetimince saptanmasıdır. Verginin tebliği ise tarh edilen verginin yetkili makam tarafından vergi yükümlüsüne yazı ile duyurulmasıdır. Yükümlüye duyurma doğrudan doğruya yapılabileceği gibi posta ile veya ilan yoluyla da yapılabilir. Tarh ve tebliği edilen verginin ödenmesi gereken duruma gelmesi verginin tahakkukunu ifade eder²⁷⁸.

Tarh edilen verginin kesinleşmesi için, söz konusu olabilecek hatalı uygulamaların düzeltilmesini sağlayacak itiraz yollarının yükümlü için açık tutulması gerekir. Ülkemizde verginin kesinleşmesi için itiraz süresinin itirazsız olarak

²⁷⁶ Coşkun, 2000: 199.

²⁷⁷ Coşkun, 2000: 200.

²⁷⁸ R.G.: 10.01.1961, 10705.

geçirilmesi, itiraz edilmişse, itirazın vergi mahkemesince karara bağlanması gereklidir. Dava yoluna gidilmesinin, vergi ve ceza tahsilini durdurması için ayrıca icranın geciktirilmesi kararının alınması gerekir. Bu aşamalardan sonra vergi yükümlüden tahsil edilebilir duruma gelir²⁷⁹. Verginin tahsili, verginin, vergi yükümlüsü tarafından ilgili vergi dairesine ödenmesini ifade eder²⁸⁰.

2.4.7.2. Giderlerin Yapılması

Giderlerin yapılmasında hizmeti yapmakla görevli olan kuruluşlar, gider bütçesi tasarısının hazırlanmasında olduğu gibi, giderlerin ödeme yapılıncaya kadar geçen safhalarında da sorumlu durumdadırlar. Maliye Bakanlığı gider işlemlerinin yapılmasında yalnızca mevzuata ve bütçeye uygunluğunu sağlamak bakımından denetleme görevini yapar ve Hazine birliği ilkesi gereğince giderlerin ödeme işlemini saymanlar eliyle Hazine veznelerinden yaptırır. Giderlerin taahhüt, tahakkuk ve ita emrine bağlanması işlemleri hizmeti yapan kuruluş tarafından, ödeme işlemi ise Maliye Bakanlığı tarafından yapılır. Bunun içindir ki, kamu giderlerinin ödenmesine kadar geçen dönemde yer alan çeşitli memurlar, yetkiler vardır²⁸¹. Diğer yandan yürürlüğe giren bütçede yer alan ödeneklerin kamu kuruluşları tarafından harcanabilmesi için yapılacak ilk işlem, bu ödeneklerin serbest bırakılmasıdır.

2.4.7.2.1. Ödenek İşlemleri

Bütçe ödenekleri ile ilgili işlemler; ödeneklerin serbest bırakılması ve dağıtımı, Ödenek Aktarımı ve ödenek ilavesinden oluşmaktadır.

2.4.7.2.1.1. Ödeneklerin Serbest Bırakılması ve Dağıtımı

Yürürlüğe giren bütçede yer alan ödeneklerin kamu kuruluşları tarafından harcanabilmesi için yapılacak ilk işlem, bu ödeneklerin serbest bırakılmasıdır. Ödeneklerin serbest bırakılması, Maliye Bakanlığı tarafından yapılır. Ödeneklerin

²⁷⁹ Bulutoğlu, Kurtuluş, 1988: 154.

²⁸⁰ R.G.: 10.01.1961, 10705.

²⁸¹ Özer, 1986: 82.

serbest bırakılması yetkisi her yıl bütçe yasası ile Maliye Bakanlığına verilir. Ödeneklerin serbest bırakılması belli dönemler itibariyle olur ve ilk serbest bırakma işlemi altı aylık süre için yapılır. Ondan sonra devam eden dönemde üçer aylık veya son yıllardaki uygulama gibi ikinci altı aylık serbest bırakma işlemi yapılır²⁸². 1979 yılında kabul edilen 24 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 1050 sayılı Kanunun 28. maddesi değiştirilerek, bütçe yasasıyla belirlenen oran içinde bir kısıtlamaya gitmek yetkisi yürütme organına verilmiş ve serbest bırakma ve bloke etme gibi işlemlerle ödenek ve nakit dengesi sağlanırken ülkenin ekonomik koşullarına göre uygulama yapma olanağı da arttırılmıştır²⁸³.

Ödeneklerin Maliye Bakanlığı tarafından serbest bırakılmasından sonra bunların harcama birimlerine dağıtımı yapılır. Her program ve faaliyet/projeyle ilişkin ödeneklerin kullanımında en yetkili, birinci derece ita amiri yani Bakandır. Birinci derece ita amiri olan Bakan, aldığı ödeneklerin kendi kuruluşu içinde dağılımını yaparak, merkezde yapacağı harcamalar ve ödemeler için merkez ve hazine saymanlıklarına, taşradaki ödemeler içinse il ve ilçelerdeki saymanlıklara “ödeme emri” göndererek ödenek dağıtımını yapar²⁸⁴.

2.4.7.2.1.2. Ödenek Aktarımı ve Aktarma Kısıtları

Ödenek aktarması bütçenin bir bölüm veya maddesine konulmuş bulunan ödeneğin azaltılıp diğer bir bölüm veya maddeye aynı miktarda ödenek konulmasıdır. İki şekilde olmaktadır. İlk olarak, aynı bölüm içinde maddeden maddeye aktarma yapılabilir. Bunun için ilgili bakanlığın bunu istemesi ve Maliye Bakanının da onayı gerekir. Meclis bölümlerin içindeki maddeleri onamadığından, maddeler arasında aktarma için ayrı bir kanun çıkarılmaz. İkinci aktarma türü ise bölümler arasında ödenek aktarmasıdır. Meclis her bölümü ayrı ayrı onadığından bir

²⁸² Coşkun, 2000: 203.

²⁸³ R.G.: 09.06.1927, 606.

²⁸⁴ Coşkun, 2000: 204.

bölümdeki ödeneğin başka bir bölüme aktarılabilmesi için meclisin bu hususta karar alması gerekir. Bütçede bölümden bölüme aktarma ancak kanunla olur²⁸⁵.

Aktarma ile ilgili olarak yedek ödenek uygulaması da söz konusudur. 1050 Sayılı Kanununun 37. maddesi, “*Bütçe kanunlarında belirtilecek hizmet ve amaçlar için genel ve katma bütçelere gerektiğinde aktarma yapılmak üzere Maliye ve Gümrük Bakanlığı bütçesinin ilgili tertiplerinde yedek ödenek bulundurma*” olanağı tanımaktadır. Bu ödeneklerden aktarma yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir²⁸⁶. Ayrıca 1050 sayılı Kanunu’nun 38. maddesine göre, bütçenin hazırlanması sırasında öngörülemeyen ve tahmin edilemeyen ve bütçelerde tertipleri bulunmayan hizmetlerin karşılığı için düşünülmeyen giderler bölümüne ödenek konulabilmektedir²⁸⁷. Ancak aktarmalarla ilgili 1050 sayılı Kanuna konulan kısıtlamalar da mevcuttur. Kanunun Ödenek Aktarmalarında Yasaklar başlıklı 57. maddesine göre “*maaş ve ücret tertiplerinden (diğer) gider tertiplerine ve aktarma yapılmış tertiplerden diğer tertiplere ödenek nakledilemeyeceği gibi, yedek ödenekten aktarılan tertiplerden de aktarma*” yapılamamaktadır²⁸⁸.

2.4.7.2.1.3. Ödenek İlavesi

Bütçeye konmuş bulunan bir ödeneğin öngörülen bir hizmetin gerçekleştirilmesine yetmemesi durumunda, söz konusu hizmetin görülmesi salt ek ödenek (tahsisatı münzama) ile mümkün olmaktadır. Öte yandan bütçe, gözlemlenen somut olguları dikkate alarak yapılan kestirimsel bir yasa olduğu için, öngörülme- yen bir takım olağanüstü olaylar kendilerini bütçesel yıl içinde gösterebilmektedir. Böyle durumlarda doğacak kamusal harcamaların yapılabilmesi için olağanüstü ödeneye gereksinim vardır²⁸⁹. Ek ödenek ve olağanüstü ödeneğin ne olduğu 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 36. maddesinde tanımlanmıştır. Madde hükmüne göre; tertibi bütçede bulunup yetersizliğinden dolayı ilave olarak alınan ödenek “ek

²⁸⁵ Feyzioğlu, 1984: 278.

²⁸⁶ Coşkun, 2000: 206.

²⁸⁷ R.G.: 09.06.1927, 606.

²⁸⁸ R.G.: 09.06.1927, 606.

²⁸⁹ Palamut, 1980: 80,81.

ödenek”, bütçenin hazırlanması ve kabulü sırasında öngörülme yen bir hizmet için alınan ödenek de “olağanüstü ödenek” olarak adlandırılmaktadır²⁹⁰. Bahsi geçen bu ödeneklerin gerçekleştirilebilmesi için Hükümet kanun tasarısı hazırlayarak Meclis’e sunar. Bu tasarı, bütçe kanun tasarısı için uygulanan usuller çerçevesinde, önce bütçe komisyonunda sonrada meclis genel kurulunda görüşülür. Eğer kabul edilirse, meclis hükümete ilave harcama yetkisi vermiş olur.

2.4.7.2.2. Gider İşlemlerinin Yapılma Aşamaları

Devletin borcunu alacaklıya ödeyebilmesi için gerçekleştirilecek işlemler dört aşamadan meydana gelmektedir.

Giderlerin taahhüdü: Bir bakanlığa verilen hizmetlerin yapılabilmesi için bakanın veya yetki verdiği kişinin ya da ikinci derece ita amirlerinin kararları kabul ve imza etmesi ya da sözleşme yapmasıdır. Diğer bir deyişle, bütçeye konulmuş olan ödeneğin, devleti borçlu duruma koyan bir işlemle belli bir hizmete tahsis edilmesidir²⁹¹.

Giderlerin tahakkuku: Bu aşamada borç miktarı saptanmakta ve devletin borçlu olduğu kabul edilmektedir. Borcun saptanmasında, taahhüt esaslarına göre, devlete yapılacak hizmet veya verilecek mal karşılığı devletin ödemesi gereken para hesaplanır. Borcun tamamlanması, ita amirinin borcu kabulü ile gerçekleşir²⁹².

Giderlerin verile (ita) emrine bağlanması: İta amiri tarafından, tahakkuk eden bir devlet borcunun hak sahibine ödenmesi için sorumlu gider saymanına yazılan emirdir. Verile emrinde ilgili daire, ödeneğin tutarı, giderin ilgili bulunduğu bütçe yılı, ödeneğin ait olduğu tertip ve alacak sahibinin belirtilmesi gerekmektedir²⁹³.

²⁹⁰ R.G.: 09.06.1927, 606.

²⁹¹ Coşkun, 2000: 211.

²⁹² Aksoy, 1993: 345.

²⁹³ Coşkun, 2000: 212.

Giderin ödenmesi: Bu aşamayı sayman gerçekleştirmektedir. Sayman, veznesinden alacaklıya ödeme yapabilmek için o giderin daha önce geçirdiği üç aşamanın bütçeye ve yasalara uygun olup olmadığını kontrol eder. Bunun yanında, giderin saymana verilen yetki içinde olup olmadığını, giderin bütçedeki tertibine uygunluğunu, tüm belgelerin varlığını, maddi hatanın olup olmadığını, giderin yasa, tüzük, yönetmelik ve kararlara uygun olup olmadığını, alacaklı olan hak sahibinin kimliğini incelemek ve saptamak zorundadır. İnceleme sonucu olumlu ise, ita emri üzerine ödenmesi şeklinde bir not yazar ve bu şekilde vezneden ödeme yapılır²⁹⁴.

2.4.7.2.3. Gider İşlemlerinin Yapılmasındaki Sorumlular

Giderlerin yapılmasında bir taraftan masrafçı dairelere diğer taraftan Maliye Bakanlığı'na görev düşmektedir. Bütçeyle bir devlet dairesine belirli işler için verilen ödenek ile o daireye ödenek kadar gider yapma yetkisi de verilmektedir. İşte bu yetkiyi kullanan kişiler de ita amiri, tahakkuk memuru ve sayman olarak adlandırılmaktadır. Bu sıfatları kullanan kişilerden ilk ikisi masrafçı daireye, üçüncüsü de Maliye Bakanlığına bağlı olarak görev yapmaktadır²⁹⁵.

2.4.7.2.3.1. İta Amiri

1050 sayılı Kanun, ita amirini şu şekilde tarif etmektedir: “*Devlet hizmetlerine müteallik masarifin muvakkat veya kat’i surette tediyesi hakkında muhasiplere tahriri emir ve mezuniyet verenlere ‘amiri ita’ denir*”.

Yani, devlet hizmetlerine ilişkin giderlerin ödenmesi hakkında saymanlara yazılı emir ve yetki veren kişidir. Birinci derecede ita amirleri Bakanlardır. Fakat bakan kendi Bakanlığına ait bütün tediyelerle meşgul olamaz, bu sebeple de “ikinci derecede ita amirleri” ihdas olunmuştur ki bunlara Bakanlar tarafından muayyen bir miktar tahsisatı usulüne göre kullanma salahiyeti verilir. İkinci derecede ita amirleri

²⁹⁴ Aksoy, 1993: 347.

²⁹⁵ Feyzioğlu, 1984: 325.

umumiyetle Bakanlığa bağlı müesseselerdeki Umum Müdürler, vilayetlerde Valiler, Kolordu Kumandanları, üniversitelerde rektörler gibi yüksek memurlardır²⁹⁶.

2.4.7.2.3.2. Tahakkuk Memuru

Tahakkuk memurları, giderlerin tahakkuku için gerekli tespit muamelelerini yapan ve tahakkuk müzekkeresini hazırlayarak ita amirine onaylatan memurlardır. 1050 sayılı Kanununun 69. maddesine göre “*Devlet Hazinesi hesabına bir giderin tahakkuku, ancak bir bakanın veya vazifeten bakan adına hareket eden bir memurun tasdiki ile tamam olur*”. Ancak, tanzim ettikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan, tahakkuk memurları sorumludur²⁹⁷.

2.4.7.2.3.3. Sayman

1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu, bütçenin hazırlanmasından, uygulanmasından, bütçe hesaplarının tutulmasından, bütçenin denetiminden söz ederken, sık sık saymanlardan söz eder. 9. maddede şu tanımlamaya rastlıyoruz: “*Gelirleri toplayan Devlete ait paraları ve malları koruyarak saklayan, masrafları hak sahiplerine ödeyen, bu işlere ilişkin her türlü işleri yapıp tamamlayan, yönetim döneminin sonuçlarını Sayışta*” ya bildiren kamu ajanına Sayman denir.”²⁹⁸

Ödeme emri ile gelen tahakkuk etmiş bir masraf ya da peşin verilmiş avans ve kredi emirleri saymanlıkça yeniden bir kez daha denetlenir. Saymanın²⁹⁹:

- Maddi hata varlığından,
- Alacaklının kimliğinin açıkça belirlenmesinden,
- Ödenecek paranın kendisine tanınan yekti içinde olmamasından,
- Ya da kendine tanınmış yetkiyi aşmasından,
- Taahhüt ve tahakkuk evrakının noksanlığından,

²⁹⁶ Kuyucak, 1952: 182.

²⁹⁷ Fezyioğlu, 1984: 326.

²⁹⁸ R.G.: 09.06.1927, 606.

²⁹⁹ Fezyioğlu, 1984: 352,353.

- Personel tayinlerinde, kadro uygunsuzluğundan dolayı ödemeyi reddi halinde, yönetici saymanı ödeme yapmağa zorlayamaz.

2.4.8. Bütçe Hesaplarının Kapatılması

Bütçeyle ilişkili harcama yapma ve gelir toplama yetkisi yıl gibi belli bir dönem için verildiğine göre bu dönemler itibariyle bütçe hesaplarının tutulması ve dönem sonunda hesapların kapatılması gerekir³⁰⁰. Bu nedenle içinde bulunulan mali yılın bitmesiyle hesaplar kapatılır, genel ve özel bütçeli kurumların harcama ve gelir gerçekleştirmeleri belirlenerek kesin hesaplar çıkarılır, böylece bütçe tahminlerinin gerçekleşme durumu da ortaya çıkmış olur. Bütçenin onanmasında yetki meclise aittir. Kesin harcama ve gelirler de kesin hesap yasası ile yine meclise sunulur. Bütçe hesapları kapatılırken üzerinde durulan en önemli konu tahsil edilmemiş gelirler ve ödenmeyen harcamalardır. Bu nedenle bütçe hesaplarının kapatılmasında kullanılan yöntemler önem arz etmektedir.

Bütçeye ilişkin hesapların tutulmasında ve bu hesapların kapatılmasında iki temel yöntem uygulanabilmektedir: Hesap dönemi (egzersiz) yöntemi ve yönetim dönemi (jestiyon) yöntemi. Günümüzde hayli seyrek rastlanan hesap dönemi yönetimi, bir bütçe dönemi ile ilgili tüm işlemlerin bir bütün olarak ele alınmasını ve tamamlanmamış işlemlere ilişkin kayıtların bütçe dönemi hesaplarına intikalini öngörür. Buna karşılık, yönetim dönemi yönetiminde, hesaplar bütçe yılı itibariyle tutulur ve yılsonunda tamamen kapatılır³⁰¹.

2.4.8.1. Egzersiz Yöntemi

Bu yöntemde, elde edilmiş olan bir gelir veya gider hangi bütçe dönemine ait ise o dönemin gelir veya gideri sayılmakta ve ona göre de işlem yapılmaktadır. Örneğin, 2008 yılında tahakkuk etmiş ve işlemleri yapılmış ancak yetkili kişiye ödemesi yapılmamış bir gider 2009 yılında ödendiği takdirde, ödenen bu gider 2008

³⁰⁰ Uluatam, 2001: 153.

³⁰¹ Uluatam, 2001: 153.

yılına ait bütçe hesaplarına işlenir. Bunu gibi, 2008 yılında tahakkuk ettirilmiş fakat tahsil edilmemiş bir gelir 2009 yılında tahsil edilirse, hesapları kapatılmamış 2008 yılına ait bütçe hesaplarına işlenir³⁰². Ülkemizdeki uygulamaya bakıldığında bu yöntemin uygulanmadığı görülmektedir. Çünkü, bütçe dinamik bir süreç olduğundan bu tarz bir sürece, egzersiz yönteminin uyum sağlaması mümkün olmamaktadır. Ayrıca, bütçelerin yıllık olma prensibinden dolayı da ülkemizde ve diğer ülkelerde tercih edilen bir yöntem olmamaktadır³⁰³.

2.4.8.2. Jestiyon Yöntemi

Jestiyon'un kelime anlamı, bir muhasebe yetkilisinin yönetim dönemi içinde yapmış olduğu işlemlerin tümü olarak ifade edilmektedir. Muhasebe yetkilisinin belirli bir süre içindeki idare sorumluluğu olarak da ifade edilebilmektedir. Bu usulde, bütçe uygulama dönemine ait hesaplar dönem sonunda kapatılır. Dönem içinde tahakkuk ettirildiği halde ilgisine ödenmemiş giderler, yine tahakkuk işlemleri tamamlanmakla beraber tahsil edilememişse gelirler bu işlemlerin gerçekleştirildiği dönemin bütçe hesaplarında gösterilir³⁰⁴. Örneğin 2008 yılında tahakkuk etmesine karşın hak sahiplerine ödenmemiş giderler ile tahsil edilmemiş gelirler, bunlara ait ödeme ve tahsil işlemleri 2009 yılında gerçekleştiğinde 2009 yılı bütçesine kaydedilecektir.

1050 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği yıldan itibaren Türkiye'de jestiyon yöntemi uygulanmıştır. Gelirlerde yöntem katı bir biçimde uygulanırken, giderlerde bazı istisnalarla yumuşatılmıştır. 1050 sayılı Kanun'da kamu varlıklarının hesabının yönetim dönemi yöntemine göre ve mali yılı itibariyle tutulacağı açıklandıktan sonra, bir mali yıl içinde tahakkuk eden gelirlerin o yılki bütçe gelirlerini oluşturacağı belirtilmekte, ancak yılsonunda ortaya çıkacak tahakkuk artıklarının gelecek yıl

³⁰² Mutluer vd., 2006: 255.

³⁰³ Mutluer vd., 2006: 256.

³⁰⁴ Tüğen, 2008: 327,328.

bütçesine aktarılacağı ifade edilmektedir. Böylece, gelirlerde yönetim dönemi yönteminin uygulanmasında herhangi bir istisna söz konusu olmamaktadır³⁰⁵.

2.4.9. Kesin Hesap Kanunu ve Ekleri

Kesin hesap, bütçe gelirleri ve giderleri ile ilgili nihai durumu ortaya koyan ve yasama denetimine olanak veren bir uygulamadır. Bu kanun, maddelerle ilgili olarak düzenlenmiş gelir ve gider cetvellerinden oluşmaktadır. Gelir kesin hesap cetvelinde; gelir çeşidi, yıl içinde yapılan tahakkuk, bir önceki yıldan devren gelen bakaya, mali yıl içinde gerçekleşen tahsilat, gelecek yıla devrolunan bakaya tutarları yer almaktadır. Gider kesin hesap cetvelinde ise; bütçe ile verilen ödenek, ek ödenekler, mali yıl içinde yapılan veya emanet hesabına alınan harcama, düyuna (borca) kalan tutarlar, kullanılmayıp iptal edilen ödenek kalanı gösterilmektedir³⁰⁶.

Birinci derecede ita amiri olan bakanlar, mali yılın bitiminden itibaren 5 ay içinde, kendi bakanlıklarına ait harcamaların kesin hesabını iki nüsha olarak düzenletip bunu bir nüshasını Maliye Bakanlığı'na, diğer nüshasını da Sayıştay'a göndermek zorundadır. Bakanların düzenledikleri bu hesaba "Bakan Kesin Hesabı" denir. Maliye Bakanı, hem kendi bakanlığının "Bakan Kesin Hesabı"nı, hem de devletin bütün gelir ve giderlerini gösteren "Hazine Genel Hesabı"nı hazırlar. Maliye Bakanı, en geç 7 ay içinde Hazine Genel Hesabını Sayıştay' a gönderir, bir nüshasını da aynı sürede "Kesin Hesap Kanunu" tasarısıyla birlikte TBMM'ye sevk edilmek üzere Bakanlar Kurulu'na sunar³⁰⁷.

Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanunu tasarısının verilmesinden başlamak üzere en geç 75 gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunar. Aynı maddenin ikinci fıkrası hükmünün sonucu olarak, kesin hesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Bütçe Komisyonu

³⁰⁵ Bulutoğlu, 2004: 175.

³⁰⁶ Akdoğan, 1996: 302.

³⁰⁷ R.G.: 09.06.1927, 606.

gündemine alınır. Bütçe Komisyonu, bütçe kanunu tasarısı ile kesin hesap kanunu tasarısını, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte karara bağlar³⁰⁸.

2.4.10. Bütçenin Denetimi

Bütçe denetimi, denetim yapan organa göre idari, yargı ve yasama denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Türkiye’de genel olarak idari denetimi Maliye Bakanlığı, yasama denetimini Türkiye Büyük Millet Meclisi, yargı denetimini ise, Sayıştay yapmaktadır. Aslında Sayıştay idari ve yasama denetimlerinde de görev almaktadır ancak esas görevi yargı denetimini gerçekleştirmektir³⁰⁹.

2.4.10.1. İdari Denetim

İdari denetimle Maliye Bakanlığı ile ona bağlı kurumların ve Sayıştayın bütçenin uygulanması sırasında yaptıkları denetim anlaşılır. Bütçenin uygulanmasında gelirler toplanırken ve giderler yapılırken, idarece bütün işlemler denetime tabi tutulur. Bütçenin uygulanması sırasında idare kendi memurlarını, denetim organları yoluyla hiyerarşik bir şekilde denetler. Ayrıca Sayıştay tarafından da uygulama sırasında idari nitelikte denetimler yapılır. İdari denetim, hazineden henüz para çıkmadan önce yani harcamaların taahhüt ve tahakkuk safhalarında yapıldığı gibi, hazineden harcama yapıldıktan sonra da sarf evrakıyla belgeler ve hesaplar üzerinde yapılır³¹⁰.

Bütçenin idari denetimi hem gelirler ve hem de giderler için söz konusudur. Bütçe yasası ile tahsiline izin verilen devlet gelirlerinin, gerek kendi yasalarında gerek Vergi Usul Kanunu’nda mevcut hükümlere uygun şekilde tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil edilmelerini sağlamak amacıyla yapılan denetim idari denetimin gelirlerle ilgili yönünü oluşturur³¹¹.

³⁰⁸ Akdoğan, 1996: 302.

³⁰⁹ Aksoy, 1998: 416.

³¹⁰ Coşkun, 2000: 263.

³¹¹ Coşkun, 2000: 264.

Bütçe giderlerinin idari denetimi ise giderlerin taahhüt, tahakkuk, verile (ita) emrine bağlama ve ödeme aşamalarında olmak üzere Maliye Bakanlığı, harcamacı birimlerdeki bütçe dairesi başkanlıkları, saymanlar ve Sayıştay tarafından yapılır³¹².

Bütçe giderleri taahhüt safhasında Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile bu genel müdürlüğe bağlı harcamacı birimlerde görevli Bütçe Dairesi Başkanları ve Sayıştay'ın denetimine bağlıdır. 1050 sayılı Kanunun 110. maddesine göre, bütçe dairesi başkanları her türlü gider yüklenme belgelerini uygulanmadan önce görüşüp bütçe, kanunlar ve diğer mevzuata uygunluğu açısından bakana görüş bildirmek ve bakanlıkça bu görüş dikkate alınmadığı takdirde 24 saat içinde durumu Maliye Bakanına duyurmak zorundadırlar.

Diğer yandan 1050 sayılı Kanun'un 64. maddesine göre, yasada belirtilen nitelikte taahhüt ve sözleşmelerin yapılmadan önce Maliye Bakanlığı'na vize ettirilmeleri gerekir. 1050 sayılı Kanunun 64. maddesinde de bu konuyla ilgili hükümler şu şekilde ifade edilmektedir: "*Harcamayı gerektirecek taahhüt ve sözleşme tasarıları vize için Maliye Bakanlığına gönderilir. Maliye Bakanlığı vizesinden ayırık tutulacak taahhüt ve sözleşmeler yılları bütçe kanunlarında belirtilir. Maliye Bakanlığına gelen taahhüt ve sözleşme tasarılarından uygun görülenler 1 gün içinde vize edilir. Uygun görülmeyenler aynı süre içinde gerekçeli olarak ilgili kuruluşa gönderilir. Aykırılık ya da eksiklikler söz konusu gerekçe doğrultusunda giderildikten sonra Maliye Bakanlığına ikinci kez gelen taahhüt ve sözleşme tasarıları bu noktalardan incelenir ve tatil günleri sayılmamak üzere 5 gün içinde vize edilir; uygun bulunmazsa geri çevrilir. Geri çevirmelerde, yasaların açık olarak yasaklamadığı konularda ilgili ita amirlerinin sorumluluk üstlenmesi durumunda, 832 sayılı Sayıştay Kanununun ilgili hükümleri saklı kalmak üzere, taahhüt ve sözleşmeler imzalanabilir.*" Ayrıca söz konusu kanunun 63. maddesine göre, "*Merkez ve illerde yapılacak sözleşmeler ile dayanaklarının birer örneklerinin yedi gün içinde ve doğrudan doğruya Maliye Bakanlığına ve Sayıştaya gönderilmesi zorunludur.*"

³¹² Aksoy, 1993: 380.

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 30. maddesi'ne göre ise, "*Sayıştay'ın denetimine tabi daire ve kurumlarca harcamaya ilişkin olarak yapılan sözleşmelerle her türlü bağitlar tescile, genel ve katma bütçeli dairelerin kadro ve ödenek dağıtım işlemleri önceden vizeye tabidir. Sözleşmeler ile bağitların, dayanakları ile birlikte, bağit tarihinden itibaren üç gün içinde Sayıştay'a gönderilmeleri zorunludur. Bu sözleşme ve bağitlar Sayıştay'ca tescil edilmedikçe uygulanamaz. Ancak 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanununun 64 üncü maddesi uyarınca ve Bütçe Kanunları ile vizeden istisna edilen sözleşmelerle ivedilik ve gizlilik sebebi ile eksiltmeden istisnasına Bakanlar Kurulunca karar verilen hususlar ve yabancı memleketlerde yapılan satın almalara ilişkin sözleşmeler bu hükmün dışındadır*". Sayıştay tarafından yapılacak vize ve tescil işlemlerinin usulü de Sayıştay Kanununun 32. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre, "*Vize edilmek veya tescile tabi tutulmak üzere Sayıştay'a gönderilen kadro ve ödenek dağıtım işlemleriyle sözleşme ve bağitlardan mevzuata uygun bulunanlar incelemeyi yapan Denetçi ve Grup Şefi tarafından vize veya tescil edilir. Mevzuata uygun bulunmayanlar düzeltilip tamamlanmak üzere Denetçi ve Grup Şefinin yazılı düşünceleriyle birlikte dairesine geri gönderilir. Alınacak karşılık üzerine bunlar ya vize veya tescil edilir. Ya da bir müzekkere ile Birinci Başkanlığa verilir. Birinci Başkan bu işlemleri, görüşünü bildirmesi için dairelerden birine verir. İşlem dairece mevzuata uygun görülmezse ilgili belgeler daire kararı gereğince dairesine geri gönderilir. İlgili ita amirinin bu karar usulü dairesinde itirazda bulunması halinde, Birinci Başkan bu belgeleri incelemek üzere Daireler Kuruluna verir. Bu kurulca tereddüt konusunun mevzuata uygun olduğuna karar verildiği takdirde işlem vize veya tescil edilir. İtiraz yerinde görülmeyip, işlemin mevzuata aykırı bulunduğu karar altına alınırsa işlemle ilgili belgeler karar gereğince geri gönderilir.*"

Bütçe giderlerinin tahakkuk aşamasında ise bu aşamaya ilişkin işlemleri gerçekleştiren tahakkuk memurları sorumludur. Tahakkuk memurları, düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumlu olup, belgelerin tam olup olmadığını, gidere ilişkin hizmetin yapılıp yapılmadığını kontrol etmek zorundadırlar. İta amirleri de bu aşamada yetkili

memurların denetimle ilgili görevlerini yerine getirip getirmediğini kontrol etmek zorundadır. Tahakkuk ettirilmiş giderlerin ita emrine bağlanması görevi merkezde bakanlıklar bütçe dairesi başkanlıklarına verildiği için her bakanlıkta bulunan bütçe dairesi başkanları birinci derece ita amiri adına tahakkukun idari denetimini yaparlar³¹³.

Son olarak giderlerin verile emrine bağlanması ve ödeme aşamalarında da idari denetim söz konusudur. Giderlerin ödeme aşamasındaki denetimi Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilatı ve Saymanları ile Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Giderlerin verile emrine bağlanması sırasında ödeme emirlerinin denetlemesi de yapılır. Ödeme emirlerine dayanarak yazılacak verile emirlerinin sorumluluğu bunları hazırlayanlar için vardır. Saymanlık müdürleri merkezde yapılan harcamaları verile emrine bağlamakla ödemediği önce bir denetim yapmış olurlar. Sayıştay kadro ve ödenek dağıtım işlemleri ile sözleşmelerin tescil edilmesi dışında harcamadan önce denetim yapmamaktadır. Merkezde yapılacak harcamalarda merkez saymanı illerdeki saymanlar gibi ödemeyi Maliye Bakanlığı adına denetler³¹⁴.

Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılan ödeme sonrası idari denetim de söz konusudur. 1050 sayılı Kanun'un 65. maddesine göre *"Saymanlarca yapılan giderlere ilişkin kanıtlayıcı belgelerin aylık cetvellerle birlikte, giderin yapıldığı aysonundan başlayarak otuz gün içinde merkeze gönderilmesi zorunludur. Bu belgelerin merkeze varışlarından başlayarak en çok iki ay içinde incelenerek noksanı bulunanların geri gönderilmesi ve uygun görülenlerin Sayıştaya verilmesi gerekir. Gelir ve bütçe dışı bütün işlemlerin kanıtlayıcı belgeleri de aynı süre ve şartlar içinde kayıt örnekleriyle birlikte Sayıştaya gönderilir."*

2.4.10.2. Yargı Denetimi

Yargı denetimi Sayıştay tarafından gerçekleştirilmekte, devletin mal ve mülküne ilişkin hesapların incelenmesi ve bunlarla ilgili memurların (sorumlu gelir

³¹³ Aksoy: 1993: 382.

³¹⁴ Coşkun, 2000: 261,262.

ve gider saymanları) hesaplarının yargılanmasını içermektedir. Saymanlar mali yılı izleyen yedi ay içinde idare zamanlarına ilişkin hesaplarını Sayıştay'a göndermek zorundadırlar. Sayıştay'a gelen hesaplar önce denetçiler tarafından incelenir ve denetçiler bu incelemelerden sonra bir rapor düzenlerler. İnceleme sırasında kanunlara aykırı haller ve noksan işlemler görülürse ilgililerin savunması alınarak rapora yazılır ve bu savunmalar hakkında denetçi kendi görüşünü de belirtir. İncelenmesi biten hesapların raporlarıyla buna ilişkin cetvel ve belgeler birinci Başkanlığa verilir. Başkanlık yargılanmak üzere dosyaları dairelere gönderir³¹⁵.

Sayıştay'ın TBMM adına görev yapması nedeniyle; gelir, gider ve mal hesaplarını denetleme ve yargılamadan sonraki sonuçlar, uygunluk bildirimleri ve raporlar halinde meclise sunulmaktadır. Meclise sunulan bu bildirim ve raporlar, bütçe uygulamalarının sonuçlarını gösterir. Bu bildirimler ve raporlar, ön hazırlıkları yapıldıktan sonra, Meclis Genel Kurulunda görüşülür ve karara bağlanır³¹⁶.

Sayıştay'ın hazırladığı "Genel Uygunluk Bildirimi", yürütmenin bir yıllık bütçe uygulamalarının aklanması anlamına gelen kesin hesap kanunlarının görüşülmesinin temel dayanağını oluşturur ve bu anlamda demokratik işleyişin ülkemiz açısından vazgeçilemez araçlarından biridir. Genel uygunluk bildirimleri ayrıca hükümetlerin bir yıllık bütçe uygulamalarının yasama organının amaç ve niyetiyle uyum derecesini göstermesi bakımından da önemli bir belgedir³¹⁷.

Genel uygunluk bildirimleri, bir yandan kesin hesap kanunlarına dayanak teşkil ederek kurumsal sorumluluğun ve aklanmanın anlamlı bir aracı olmakta, diğer yandan da müteakip yıl bütçe tasarılarının görüşülmesi sırasında Yasama organının politika ve önceliklerinin isabetli bir şekilde saptanmasına zemin oluşturmaktadır. Sayıştayın sunduğu genel uygunluk bildirimleri ve kesin hesap kanunu tasarıları yeni yıl bütçe kanun tasarıları ile birlikte önce Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve

³¹⁵ Erginay, 2003: 211,212.

³¹⁶ Coşkun, 2000: 286.

³¹⁷ http://www.sayistay.gov.tr/tc/145_Yil_Brosur_TR.pdf

Bütçe Komisyonunda daha sonra da Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda görüşülmektedir³¹⁸.

2.4.10.3. Yasama Denetimi

Bütçenin uygulanması sırasında yasama organınca yapılan denetim bir yandan Anayasanın 98-100. maddelerinde düzenlenmiş soru, gensoru, meclis araştırması ve meclis soruşturması yöntemlerinin bütçe uygulamalarına dönük olarak kullanılması yoluyla, diğer yandan da bütçeyi ilgilendiren –ek ödenek, vergi- gibi kanunların görüşülmesiyle gerçekleştirilir. Uygulamadan sonraki denetim ise kesin hesap kanun tasarılarının Mecliste görüşülmesi ve kabulüne dayanır³¹⁹.

2.5. Türkiye’de 1050 sayılı Kanun’un Uygulandığı Dönemde Kamu Mali Yönetiminde Yaşanan Başlıca Sorunlar

Dünyada genelinde son yıllarda mali konularda meydana gelen hızlı gelişme ve değişimler karşısında, Türkiye de üzerine düşen görevleri yerine getirmeye yönelik önemli adımlar atmış ve özellikle de mali yönetim sistemiyle ilgili yeni düzenlemeleri içeren çalışmalar gerçekleştirmiştir³²⁰. Bu kapsamda 2003 yılında 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nu kabul edilmiş ve 1927’den beri yürürlükte olan ancak artık uygulamada yetersiz kalan 1050 sayılı Kanun uygulamadan kaldırılmıştır.

Türkiye’de 5018 sayılı Kanun öncesi kamu mali yönetimi ve bütçe uygulamasına ilişkin olarak ortaya çıkan ve kamu mali yönetiminde reformla sonuçlanan sorunları aşağıdaki gibi belirtebiliriz:

- Bütçe Kapsamının Dar Oluşu ve Bütçe Dışı Harcamaların Büyüklüğü

³¹⁸ http://www.sayistay.gov.tr/tc/145_Yil_Brosur_TR.pdf

³¹⁹ Uluatam, 2001: 157.

³²⁰ Hamdi Gülşen, (2006): “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme”, *Mali Hukuk*, Sayı: 121, Ocak- Şubat: s. 41.

- Kalkınma Planları İle Bütçe Arasında Sıkı Bir Bağ Kurulamaması
- Bütçeleme Sürecinde İdarelerin Yetkisizliği
- Bütçe Denetiminin Yetersizliği
- Kamu Kurum Ve Kuruluşlarında Meydana Genel Nitel Ve Nicel Değişimler
- Muhasebe Sisteminin Yetersizliği
- Program Bütçe Sisteminin Uygulanamaması
- Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Verimliliğin Sağlanamaması

İşte bütün bunlar 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yürürlükten kaldırılarak 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe konulmasının gerekçeleri olmuştur³²¹.

2.5.1. Bütçe Kapsamının Dar Oluşu ve Bütçe Dışı Harcamaların Büyüklüğü

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, daha önce belirtildiği gibi Anayasada öngörülen idari yapı ile uyumlu olarak daire, kurum ve kuruluşları tabi oldukları bütçe rejimine göre üç gruba ayırmakta idi;

- Genel Bütçeli Kuruluşlar,
- Katma Bütçeli Kuruluşlar,
- Özel Bütçeli Kuruluşlar

1938 yılından itibaren genel ve katma bütçeler, birlikte konsolide devlet bütçesini oluşturmakta ve bütçe hakkı kuralına uygun olarak parlamento onayına; bütçe uygulama sonuçları da parlamentonun kabulüne sunulmakta idi. Zamanla Devlet teşkilatındaki genişleme dolayısıyla ortaya çıkan kamu idareleri, esneklik kazanma gerekçesiyle, kendilerini bütçe rejimi ve 1050 sayılı Kanun kapsamı dışına çıkarmak suretiyle uygulama bütünlüğünü bozmuşlardır. Diğer taraftan konsolide bütçe dışına çıkamayan daire ve idareler de fon, döner sermaye, vakıf gibi mekanizmalarla bütçe rejimini hırpalamışlardır. Mahalli idarelerin (il özel idaresi,

³²¹ Çöker, 2007: 4.

belediye ve köy) bütçeleri ise dağınıklık ve fiili imkansızlık nedeniyle konsolide bütçe dışında bırakılmıştır³²².

Fonların bütçe birliğini ve disiplinini bozan bütçe dışı varlığı, döner sermayelerin çeşitliliği ve çokluğu, transfer tertibinden yararlanan kuruluşların bütçe kontrol ve bilgi süreçleri dışında çalışması, vakıf ve derneklerin üretmeyi hedeflediği kamu hizmet tanımları ile bütçesel kuruluşların hizmet tanımları arasındaki çakışmanın maliyet ve gelir oluşumlarına yansımaları, yardım sandıkları yoluyla bütçe dışında zorunlu nitelikte kamusal kaynak transferi yapılması ve bunların bütçe süreci dışı politik ve bürokratik rant mücadelelerine konu olması, devletin varlıkları ile ilgili kayıt ve kontrol sisteminin yeterli etkinlik düzeyinde olmaması, yarı mali nitelikteki işlemlerin ve koşullu yükümlülüklerin bütçe hazırlama ve uygulama süreçleriyle yeterince ilişkilendirilmemesi, devletin taahhütleri konusunda tam bir bilgiye sahip olmaması ve vergi harcamalarının bilinmemesi gibi nedenlerle, bütçe; kamu harcamalarının boyutunu ve yapısını yansıtmaktan uzak kalmıştır³²³. Mali raporlamanın olmaması bu yapının bütçesel sonuçlar üzerindeki etkisini daha da olumsuzlaştırmıştır. Bütçenin kapsamının dar olması beraberinde ayrıca parçalanmış bir kamusal karar alma sürecini de getirmiş olup, bu durum hem siyasi hem de teknik karar alma süreçlerinde ciddi bir koordinasyon problemini ortaya çıkarmıştır³²⁴.

Bütçeyle ilişkisinin kurulması gereken bir çok kamusal harcama alanı bütçe dışında, kamusal harcama alanı dışında kalan bu kısmın önemli bir oranı da kamu kesimi genel dengesi dışında kalmakta ve bütçenin bu parçalanmış yapısı ile kamusal işlemlerin dar bir bölümünü kapsamaması, bütçe üzerindeki mali kontrolü zaafa uğratmaktadır³²⁵.

³²² Doğan Bayar, (2008): “Kamu Yönetiminin Temel Kanunları”, *Maliye Dergisi*, Sayı:154, s. 18,19.

³²³ Devlet Planlama Teşkilatı, (2000 a): *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması*, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: s. 46

³²⁴ Devlet Planlama Teşkilatı, 2000 a: 47.

³²⁵ Necip Polat, (2003): “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 49: s. 69.

Tablo 6: Bütçe Dışı Faaliyetler

Bütçe Dışı Dolaysız Harcamalar
1. Fonlar <ul style="list-style-type: none"> 1.1. Kısmi Bütçelenen Fonlar 1.2. Bütçe Dışı Fonlar 1.3. Maliye Bakanlığının İzleme Dışı Bıraktığı Fonlar: Özel Hesaplar 2. Döner Sermayeler 3. Bağımsız Kamu Kuruluşları (Transfer Tertibinden Yararlananlar) 4. Vakıf ve Dernekler
Bütçe Dışı Dolaylı Harcamalar
5. Devlet Mal ve Taşınmazları 6. Yarı Mali İşlemlerden Doğan Bütçe Dışı İkraz <ul style="list-style-type: none"> 6.1. KİT'lerden Doğan Görev Zararları 6.2. Merkez Bankasına Kur Farklarına Karşılık Verilen Tahviller 6.3. Tahkimlerden Kaynaklanan Tahviller 7. Ertelenen Ödenmeler 8. Hazine Garantileri 9. Taahhüdler 10. Vergi Harcamaları

Kaynak: TESEV,(1997): *Siyasi Sorumluluk Yönetmelik Sorumluluk ve Bütçe Sistemi*, TESEV Yayınları:4, s.22.

Fon, döner sermaye ve bağımsız kamu kuruluşlarının dolaysız harcamalarının genel bütçe harcamalarına oranı yaklaşık % 25 civarındadır. Aslında bütçe dışı harcamaların boyutunun tam manasıyla anlaşılabilmesi için, mevcut bütün geleceğe dönük borçların (ertelenen ödemeler, aşınma payı, sosyal sigorta) ve bütün kamu varlıklarının gösterildiği bir devlet bilançosuna ihtiyaç vardır. Ancak yine de bütçe açığı ile kamu kesimi borçlanma gereksinimi arasındaki fark, bütçe dışı faaliyetlerin bir göstergesi olarak kullanılabilir. Bu göstergenin de yarı-mali faaliyetleri kapsamadığı için yanıltıcı olabileceğini belirtmek gerekir³²⁶.

³²⁶ TESEV,(1997): *Siyasi Sorumluluk Yönetmelik Sorumluluk ve Bütçe Sistemi*, TESEV Yayınları: 4, s.22.

Tablo 7: Bütçe Açığı ve Kamu Kesimi Borçlanma Gereği (GSMH % Payı Olarak)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Bütçe Açığı	3.0	5.3	4.3	6.7	3.9	4.2
KKBG	7.4	10.2	10.6	12.2	8.1	6.5

Kaynak: TESEV,(1997): *Siyasi Sorumluluk Yönetmelik Sorumluluk ve Bütçe Sistemi*, TESEV Yayınları:4, s.22.

Bu noktada örnek olarak konsolide bütçe dışındaki kamu kurumlarından döner sermayeli işletmelerin durumuna bakabiliriz. Bu işletmelere ilişkin bazı rakamsal büyüklükler (personel sayısı ve harcamalar) aşağıda yer alan tablolarda gösterilmektedir.

Tablo 8: Personel Sayısı Göstergeleri (2001 ve 2002 yılları)

BÜTÇE	GENEL BÜTÇE		KATMA BÜTÇE		DÖN. SER. İŞL.		TOPLAM	
	2001	2002	2001	2002	2001	2002	2001	2002
İş gücü								
Memur	1.713.274	1.710.770	283.194	284.551	24.481	33.591	2.020.949	2.028.912
Sürekli İşçi	64.011	69.730	91.716	105.497	7.679	7.679	163.406	182.906
Geçici İşçi	12.894	2.234	32.406	12.491	45.893	17.162	91.193	31.887
Sözleşmeli	9.925	10.266	3.282	3.305	1.044	998	14.251	14.569
Toplam	1.800.104	1.793.000	410.598	405.844	79.097	59.430	2.289.797	2.258.274

Kaynak: Özhan Çetinkaya, (2003): *Konsolide Bütçenin Başlangıç Değerlerinin Uygulama Sonuçları İle Birlikte Değerlendirilmesi*, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 5, s.61,62.

Tablo 9: Harcama Karşılaştırması (1997 yılı)

Bütçeler	Genel Bütçe	Katma Bütçe	Döner Ser.İşl.	TOPLAM
Harcama (Milyar)	7.993.610	945.839	289.032	9.228.481
Toplamdaki %	86.62	10.25	3.13	100

Kaynak: Özhan Çetinkaya, (2003): *Konsolide Bütçenin Başlangıç Değerlerinin Uygulama Sonuçları İle Birlikte Değerlendirilmesi*, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 5, s.61,62.

Döner sermayeli işletmelerin iş gücü toplamı içindeki payı memurlar için baktığımızda 2001'de % 1.27 ve 2002'de % 1.65'tir. Sürekli işçiler için bu oran 2001'de % 4.6 ve 2002'de % 4.2 iken, geçici işçi içinse 2001'de % 46.7 ve 2002'de % 53.9'dur. Genel olarak döner sermayeli işletmelerin toplam iş gücü ortalaması içindeki payı 2001'de % 3.45 ve 2002'de % 2.63'tür. Bu işletmelerin geçici işçi açısından sahip oldukları payın önemli olduğu açıktır. Ayrıca genel iş gücü ortalaması açısından bakıldığında, bu işletmelerin bağlı oldukları kurumlarla gördükleri hizmetler açısından ayırımın yapılamaması, diğer bir deyişle, iç içe geçmelerin yaşanması dikkate alınırca bağlı olunan kurumun kadrosunda olup işletme için çalışanların olması, döner sermayeye hizmet verenlerin daha fazla olduğunu ortaya çıkarır.

Döner sermayeli işletmelerin harcamalar toplamındaki payı ise 1997 itibarıyla % 3.13 dür. Dolayısıyla genel bütçe, katma bütçe ve döner sermaye bütçeleri toplandığında yapılan harcamanın % 3-4'ünün döner sermayeli işletmelerce yapıldığı ve bu miktarın konsolide bütçe dışında harcandığı anlaşılmaktadır. Diğer yandan genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak kurulan bazı döner sermayeli işletmelerin ekonomik büyüklüklerine bakıldığında, bağlı oldukları kurumların bütçelerine yaklaştıkları ya da aştıkları da görülebilmektedir. Örneğin, Orman Genel Müdürlüğüne bağlı olarak kurulan Orman Döner Sermaye İşletmesinin 1999 yılındaki gider rakamı 166 trilyon TL iken Orman Genel Müdürlüğü bütçesi 40 trilyon TL dolayında olmuştur. Benzer şekilde Turizm Bakanlığının 1996 yılı gider rakamı 8.2 trilyon TL, döner sermaye işletmesinin gideri 5.3 trilyon TL olmuştur. Bu durum tıp fakültesi olan üniversitelerde de yaşanmaktadır. Örneğin Hacettepe Üniversitesinin 1999 yılı gider bütçe rakamı 37.5 trilyon TL iken döner sermaye işletmesinin (sadece tıp fakültesinininki) gider rakamı 23.9 trilyon TL, İstanbul Üniversitesinin 1998 yılı bütçesi 31.8 trilyon TL iken, döner sermaye işletmesinin (sadece Cerrahpaşa Tıp Fakültesinin) 20 trilyon TL, Uludağ Üniversitesinin bütçesi 2000 yılında 24 trilyon TL iken, döner sermaye işletmesinin rakamı ise 26 trilyon TL olmuştur.

Döner sermayeli işletmelerin 2004 yılı itibariyle 10.562 trilyon TL olarak gerçekleşen gelirleri, GSMH'nın % 2,55'i civarında, 9.406 trilyon olan giderleri ise GSMH'nın % 2,32'si oranındadır.

Tablo 10: Döner Sermaye İşletmelerinin Finansman Dengesi (Cari Fiyatlarla, Trilyon TL.)

	2002	2003	2004
A. Gelirler	6.627	8.836	10.562
B. Giderler	6.106	7.647	9.406
C. Borçlanma Gereği	521	1.189	1.156
D. Finansman	-521	-1.189	-1.156

Kaynak: Engin Karabaş, (2005): *Bütçe Kapsamı ve Bütçe Kapsamı Dışında Kalan Kamusal Harcama Alanları*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara: s. 121. <http://www.debud.org/dokumanlar/tez/EKarabas.pdf>

Sonuç olarak, Türkiye’de kurumsal yapıda meydana gelen değişimlerin yanı sıra, kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili olarak daha esnek hareket edebilme isteği sonucunda kurulan döner sermaye işletmeleri, fonlar ve vakıfların sistemde giderek artan oranda başvuru yapıları olarak ortaya çıkması ve ayrıca kanunla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz idarelerin sayısındaki artış çok sayıda farklı bütçe türlerinin oluşmasına yol açmıştır. Bu durum da bütçe dışında yönetilen kamu kaynaklarının boyutunu önemli oranda arttırarak adeta ikinci bir kamu bütçesi doğmasına neden olmuştur³²⁷.

2.5.2. Kalkınma Planları İle Bütçe Arasında Sıkı Bir Bağ Kurulamaması

Daha önce belirtildiği gibi ülkemizde 1973 yılında klasik bütçe sistemi terk edilerek program bütçeye geçilmiştir. Ancak uygulamada program bütçenin hazırlanması ile plan ve program arasında sürekli bir ilişkiyi ve geçişi sağlayacak yapı kurulamamıştır. Özellikle strateji belirlemede bu ilişki kopukluğu bütçenin

³²⁷ Gülşen, 2006: 42.

hazırlanmasında daha belirgin bir hale gelmiştir. Dolayısıyla program bütçe sistemi, uygulamaya, öngörülen düzeyde geçirilememiş ve tekrar fiili olarak klasik bütçe sistemi uygulanmaya gelmiştir³²⁸.

Gerçekten program bütçede, bütçe büyüklükleri yıllık programlara göre yapıldığından, teorik olarak bütçeden önce yıllık programların yapılması gerekir. Ne var ki, özellikle 1980'li yıllardan beri uygulamada bütçeler yıllık programdan önce hazırlanmıştır. Bu sebeple yıllık programlarla bütçelerin bağlantısı sadece görünüşte kalmıştır. Sonuçta, kalkınma planları ile bütçelerin arasındaki bağın kopuk olması nedeniyle bütçelerin plan ve programlarda öngörülen hedefleri gerçekleştirmesi olanaksız hale gelmiş ve böylece bütçeler stratejik karar alma aracı olmaktan çıkmıştır³²⁹.

2.5.3. Bütçeleme Sürecinde İdarelerin Yetkisizliği

Ülkemizde yıllarca uygulanan klasik bütçe sistemine göre, bütçenin hazırlanmasında karar mekanizmaları üçayaklı bir görüntü içindedir. Yatırım harcamaları DPT tarafından, transferler Hazine Müsteşarlığınca, diğer kalemler ise Maliye Bakanlığı'na karara bağlanmaktadır. Bu üçlü ayak, çok sıkı bir uyum ve eş güdüm içerisinde olmalıdır. Oysa uygulama, bunun tam tersidir. Bütçelerde harcama kalemleri birbiriyle ilintilidir. Örneğin yatırım harcaması yapıldığında, ileride buna ilişkin bir cari harcamanın ortaya çıkacağı hesaba katılmalıdır. Böyle yapılmadığı içindir ki uygulamada aksamalar meydana gelmektedir. Ayrıca bütçenin uygulama aşamasında harcamacı dairelerin hemen hemen hiç söz hakları yoktur³³⁰. Harcama sürecinde katı ön mali kontrol uygulandığı için idarelerin, bütçenin uygulanması ve kontrolünde yeterli karar yetkisi bulunmamaktadır.

³²⁸ Arslan M., 2004: 18,19.

³²⁹ Mustafa Lamba, (2006): *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Bütçe Sistemine Getirdiği Yenilikler ve Kamu Mali Yönetimine Olası Etkileri*, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, s. 24, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

³³⁰ Baş, 2005: 93.

Nitekim VIII. Beş Yıllık Kalkınma Plan çalışmaları kapsamında oluşturulan Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonunun 2000 yılında tamamladığı raporda, problemin ortaya konulmasından sonra çözüm önerilerine ilişkin “Bütçenin Hazırlanması ve Uygulanmasında Merkezi Kuruluşlar Daha Çok Düzenleme ve Denetim Aşamalarında Rol Almalıdır” başlığı altında şu ifadelere yer verilmiştir³³¹:

- Belirlenen tavanlar çerçevesinde kuruluş bütçesinin hazırlanma ve uygulanma sorumluluğu esas olarak harcamacı kuruluşa verilmelidir.
- Bütçe hazırlanıp uygulamaya konulduktan sonra bütçeye merkezi kuruluşlar tarafından kaynak kullanmaya yönelik müdahale olmamalıdır. Hazırlanan bütçenin öngörülen çerçevede somuta dönüşmesi kuruluşun sorumluluğu altında gerçekleşmelidir.

Diğer yandan bütçeleme sürecinde yetki ve sorumluluk dengesizliği de ciddi bir sorun oluşturmaktadır. 1050 sayılı Kanununun 11. maddesi görev ve görevlileri, 13. maddesi ise sorumlulukları düzenlemektedir. Kanunun 11. maddesine göre gelirleri ve hasılatı tarh ve tahakkuk ettirip toplanabilir duruma getirmek gelir tahakkuk memurlarına, giderleri tahakkuk ettirmek gider tahakkuk memurlarına, tahakkuk eden giderleri ödetmek ita amirlerine ve gelir toplama ve gider ödeme işlerini yürütme saymanlara verilmiş görevlerdir³³². Kanunun 13. maddesine göre ise gelir ve gider tahakkuk memurları ile saymanlar düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumludurlar. Memurların kanuna aykırılığını ileri sürüp yapılmasından sakındıkları ödemelerin yerine getirilmesi ita amirleri tarafından yazılı olarak tebliğ edilirse, sorumluluk emri veren ita amirlerine geçmektedir³³³.

Harcama sürecinde yer alan görevlilerin genel hükümlere göre idari, mali ve cezai sorumlulukları vardır. Harcama sürecinde yetki sorumluluk dengesizliğine

³³¹ Devlet Planlama Teşkilatı, (2000 b): *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık*, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, s. 117.

³³² R.G.: 09.06.1927, 606.

³³³ R.G.: 09.06.1927, 606.

ilişkin en sık dile getirilen sorun Sayıştay'a hesap verme görevi olan saymanların fazla ve yersiz ödemelerden de kusursuz sorumluluk bağlamında tahakkuk memurları birlikte sorumlu tutulmaları olmuştur. İta amirleri yukarıdaki bahsedildiği gibi sorumluluk almışlarsa bu kez sorumluluk ita amirine geçmektedir. Burada ortaya çıkan problem, Sayıştay'a karşı bir kusursuz sorumluluğun olması ve saymanların her türlü hal ve şartta tüm fazla ve yersiz ödemelerden sorumlu tutulmalarıdır. Hal böyle olunca kurumlar da inisiyatif kullanamaz hale gelmekte, yetkililer değişen koşullara ayak uyduramamaktadırlar. Sonuçta da, kurumlar adeta mevzuatı uygulayarak ve uygulamada keyfiliğe ve hatta bazen de suistimale yönelmişlerdir³³⁴

2.5.4. Bütçe Denetiminin Yetersizliği

Bütçenin denetimi çok önemli olmasına karşın, Türkiye'de zamanla mali sistemin genişlemesi ile bütçe kapsamı daralmış ve çoğu kurumlar Sayıştay denetimi dışında kalmıştır. Bütçe dışı fonlar ve döner sermayeler gibi farklı alanlardan gelir elde eden ve farklı alanlara harcama yapan, kendi özel bütçeleri olan kuruluşların denetiminde aksaklıklar meydana gelmiştir. Denetimden kaynaklanan sorunlar nedeniyle yolsuzlukların artması, görevin kötüye kullanılması, rüşvet vb. olayların artması kamuda denetim sisteminin yapılandırılması ihtiyacını doğurmuştur³³⁵.

Diğer yandan, bütçe sistemimiz etkinlik denetimine olanak tanımayan bir yapı taşımaktaydı. Etkinlik, hedeflere ulaşma derecesine ilişkin olup, amaçlar ve çıktılar ile sonuçlar arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Etkinlik denetimi, kurumsal amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını ve bu amaçlara ulaşmak için izlenen politikaların başarısını sorgular³³⁶. Ülkemizde 1973 yılında etkinlik denetimine olanak tanıyan program bütçe sistemine geçilmiştir. Esas itibarıyla, program bütçeye geçişin en önemli nedeni kamu harcamalarının etkin bir şekilde yapılması, yani performansa dayalı bir bütçe oluşturulması fikridir. Ancak, ülkemizde program bütçenin uygulandığı 30 yıllık sürece baktığımızda bu sistemin gereği gibi uygulanmadığı,

³³⁴ Lamba, 2006: 33.

³³⁵ Lamba, 2006: 32.

³³⁶ <http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2407>

klasik bütçe sistemine fiilen devam edildiği görülmektedir³³⁷. Bu süreçte, bir mali yıl içinde devlet daireleri tarafından yerine getirilecek ana fonksiyonları ve bu fonksiyonların yerine getirilmesiyle gerçekleştirilecek hedefleri belirten bir bütçe sınıflandırmasına dayalı Program Bütçe sisteminin en önemli unsuru olan analitik işlem safhası ile etkin ve anlamlı bir performans değerlendirme ve denetimine imkan verebilecek yöntem geliştirilememiştir³³⁸.

Son olarak, bütçe sistemimiz kamuoyu denetimi açısından da pek başarılı sayılamazdı. Giderek önemi artan mali saydamlığın sağlanması konusunda en önemli unsurlardan birisi de katılımcılığın sağlanarak kamuoyu denetiminin etkinleştirilmesidir. Zira bilindiği gibi saydamlığın en önemli amacı hesap verebilirliği sağlamak ve kamu kaynaklarının etkin, etkili, ekonomik ve verimli kullanımının sağlanmasıdır. Bu çerçevede mevcut denetim mekanizmalarından belki de en etkilisi kamuoyu denetimidir³³⁹. Ancak ne yazık ki ülkemizde 1927 yılından beri uygulana gelen mevcut muhasebe sisteminden tüm kullanıcıların anlayabileceği ve yorumlayabileceği mali raporlar ve bilgiler üretilmemiş ve Devlet Muhasebesi bir uzmanlık alanı olarak kalmaya devam etmiştir³⁴⁰. Öte yandan kullanılan program bütçeleme tekniğinde (uygulamada klasik bütçe tekniği), kod yapısı, sağlıklı bilgi sağlayacak niteliklerini yitirmiş, fonksiyonel ve ekonomik kodlar iç içe yer almıştır. Kod büyüklükleri sınıflandırma ile uyumlu düzenlenmemiş, sistem kurumsal kodlamayı oldukça yetersiz kullanmıştır³⁴¹.

Sonuçta, bütçenin kodifikasyonunun (kodlama ve düzenleme) analize ve değerlendirmeye elverişli olmayışı, muhasebe sisteminin tahakkuk esasına dayanmaması, saymanlık organizasyonunun dağınık ve bölünmüş bir yapıda olması, iç ve dış borç yönetimi ile nakit yönetiminin uluslar arası standartlara uygun bir

³³⁷ http://www.akademiktisat.net/calisma/kamu_maliye/butce_performans_ekaplan.htm

³³⁸ <http://plan8.dpt.gov.tr/kamumali/parlamen.html>

³³⁹

<http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAAF6AA849816B2EF4EC2F94D94121ECE>

³⁴⁰ <http://www.vavek.org.tr/download/Belgeler-2.pdf> sayfa 77

³⁴¹ <http://www.vavek.org.tr/download/Belgeler-2.pdf> sayfa 81,82

biçimde yürütülmemesi de Türk Kamu Mali Sisteminde denetim sorununun büyümesine yol açmıştır³⁴².

2.5.5. Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Meydana Genel Nitel ve Nicel Değişimler

Türkiye’de kamu harcamaları, çok sayıda ve farklı yapıdaki bütçeler ile fon ve döner sermaye işletmeleri arasında dağılmıştır. Kamu harcamalarının yönetimi; genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe, özerk bütçe, fonlar ve döner sermaye işletmeleri aracılığıyla yapılmaktadır.

Ayrıca, kamu kurumları nezdinde kurulu bazı vakıf, dernek veya sandıkların da kamusal görevler ifa ettikleri kabul edilmekte ve bunlara vergi bağışıklığı tanınarak, genel bütçeden pay verilerek veya devletin bizzat vermiş olduğu hizmetler mukabilinde vatandaşlardan bu türden örgütlenmeler için ayrıca ödeme talep edilerek, kamu adına kaynaklar elde edilmekte ve harcamalar yapılmaktadır. Bu nedenle, bütçe birliği ilkesinden uzaklaşmakta, konsolide bütçe kapsamı dışında kalan kamu gelir ve giderleri nedeniyle toplam kamu gelir ve giderlerinin tam ve net miktarı görülememektedir. İdari, mali ve hukuki yapıdaki dağınıklık ve kargaşa, sadece planlama anlayışının değil mali yönetimde disiplin ve otoritenin de kaybedilmesi sonucuna götürmektedir³⁴³. Böyle bir yapıda plana gerek kalmaz, varsa da uygulanmaz. Türkiye’de 1980’ler sonrasındaki mali politika yönelişlerinin bir kısmı böyle bir dokunun yaratılması olarak da görülebilir. Bu durum salt kötü yönetim veya optik çarpılması gibi gerekçelerle açıklanabilir değildir. Ancak bu durumun sürdürülemez olduğu da açıktır. Bu nedenle kamu idarelerinin sayı, nitelik ve teşkilatlanmalarında meydana gelen değişimler ile bu idarelerin günün koşullarına cevap verememesi değişim ihtiyacına ilişkin önemli bir argüman olarak düşünülmelidir³⁴⁴.

³⁴² Baş, 2005: 276.

³⁴³ Devlet Planlama Teşkilatı, 2000 b: 118.

³⁴⁴ Lamba, 2006: 22.

2.5.6. Muhasebe Sisteminin Yetersizliği

Türkiye'de Cumhuriyetin ilanı ile birlikte Osmanlı mali mevzuatında değişikliğe gidilmesi öngörülmüş ve 1927 tarihli ve 1050 sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” (Genel Muhasebe Kanunu) ile bütçeye ilişkin temel ilkeler ortaya konulmuş ve ilgili yönetmeliklerde de revizyona gidilmiştir³⁴⁵.

1925 yılında muhasebe sisteminde değişiklik yapılarak, Amerikan usulüne (defteri kebiri yevmiye) benzer bir sistem kabul edilmişse de, 1928 yılında yürürlüğe giren “Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname” ile hesapların sayısı azaltılmış, bütçe gelirleri ve giderlerinin tahakkukuna ait hesaplar kaldırılmış, kayıtların çift taraflı kayıt usulü ile kontrolü yerine yardımcı defterlerle kontrolü yoluna gidilmiştir. Ancak, bu muhasebe sistemi gelir ve gider tahakkuklarını ve Hazinesinin gerçek durumunu göstermemesi, hesaplarının tam bir kontrolünün sağlanamaması üzerine değiştirilerek 1948 yılından itibaren Devlet Muhasebesi Genel ile Devlet Muhasebesi Muamelet Yönetmelikleri yürürlüğe konulmuştur³⁴⁶. 1928 tarihli Talimatnamedeki tasnif yevmiyesi yerine, föy volan halinde “Yevmiye Defteri” uygulamasına geçilmiş ve yardımcı defterlerde değişiklikler yapılmıştır. Bu yönetmeliklerde, başlıcaları 1.5.1953, 23.5.1974, 31.5.1974, 13.1.1975, 19.12.1977, 22.6.1981, 3.3.1986, 20.8.1986, 2.1.1987, 30.12.1987 ve 27.1.1989 tarihlerinde olmak üzere bazı değişiklikler ve ilaveler yapılmış, hesap sayısı artırılmış, taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmiş ve nazım hesapların sayısı artırılmıştır. Ardından her iki yönetmelik birleştirilmiş, 1.1.1990 tarihinden itibaren “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adı altında yürürlüğe girmiştir³⁴⁷.

Türkiyede 1050 sayılı Kanun uygulamasına göre genel ve katma bütçeye dahil dairelerde aslen bütçe uygulama sonuçlarının kaydı ve raporlanmasını amaçlayan yapısal olarak biraz muhasebe mantığının dışında bir muhasebe sistemi

³⁴⁵ Mahmut S. Güler, Miraç Gülçiçek: “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi”, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış*, Sayı:1, s. 69,70. http://www.demud.org.tr/dergi_sayil.html

³⁴⁶ Erkan Karaaslan, (2004): “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 54, s. 46.

³⁴⁷ Karaaslan, 2004: 47.

oluşturulmuştur. Daha sonra Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği yürürlüğe girince, bütçe uygulama sonuçlarını kaydeden yani nakit esaslı muhasebe sistemine ilave olarak, nakit esasında yer almayan emanetler ile nakit doğurmayan borçlar, iştirakler, ikrazlar, bütçe dışı sermaye oluşumları gibi varlıklar ve gelir tahakkuklarının kaydı da muhasebe sistemine dahil edilmeye başlamıştır³⁴⁸. Bilindiği gibi nakit esasında tüm hesaplar 31 Aralık tarihi itibarıyla kapatılmaktadır. Ancak yönetmelikten sonra hesaplar bu tarihte kapatılmamış, geçmiş yılın hesaplarının tamamlanabilmesi için bir ay süreyle açık tutulmuştur. Görüldüğü gibi geçmiş uygulama ne tam olarak nakit esasına ne de tahakkuk esasına dayanan bir muhasebe sistemidir. Uygulama uyarlanmış nakit esas ile uyarlanmış tahakkuk esas arasında bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır³⁴⁹.

Ülkemizde 2003 yılı öncesine kadar uygulanan bu sisteme yöneltilen eleştiriler şu şekildedir³⁵⁰;

- Devlet muhasebe sistemi sadece bütçeye odaklandığından, yalnız bütçe işlemleri muhasebeleştirilmekte, bütçe dışında kalan kamu faaliyetleri izlenmemektedir.
- Mevcut muhasebe sistemi nakit esasına dayanmaktadır. Nakit esasına dayanan muhasebe sisteminde devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınamamaktadır. Bu durum, mali raporlama açısından önem taşıyan pek çok bilginin kaydedilememesine ve kaybolmasına neden olmaktadır.
- Devlet muhasebe sistemi kapsam itibarıyla dardır. Devlet Muhasebesi Yönetmeliği genel bütçeli daireler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareleri kapsamaktadır. Oysa, kamu kesiminde belediyeler, özel idareler, fonlar, sosyal güvenlik kuruluşları gibi ellerinde mali kaynak tutan ve kullanan kurumlar da bulunmaktadır. Bunları dışarıda bırakarak elde edilen veriler, milli ekonominin planlanmasında ve ekonomi

³⁴⁸ Lamba, 2006: 132.

³⁴⁹ Lamba, 2006: 133.

³⁵⁰ Devlet Planlama Teşkilatı, 2000 a: 77-81.

politikalarının hazırlanıp uygulanmasında yeterli değildir. Ayrıca devletin maddi duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların yapıldığı yıl bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Ancak bir bütçe yılında yapılan bir bina gelecek bütçe yıllarında da kullanılmaktadır. Bunun maliyetinin sadece yapıldığı yıl bütçesinde gösterilmesi doğru bütçe uygulama ve faaliyet sonuçlarına ulaşılmasını engellemektedir. Bu ise yıllar itibariyle muhasebe sisteminden elde edilen verilerin gerçek durumu yansıtmaması sonucunu doğurmaktadır.

- Kamuda muhasebe birliği yoktur. Mevcut muhasebe sistemi genel bütçeli idareler ile katma bütçeli kuruluşları kapsadığından, bunların dışındaki kurumlar kendi özel muhasebe sistemlerini oluşturmuştur. Bu çoklu yapı nedeniyle, kamu kesiminin tamamında hesapların konsolidasyonu mümkün olmamaktadır.
- Mevcut muhasebe sisteminde hesaplar sistemli bir kodlamaya sahip değildir ve zaman ayırıcı hesaplar yoktur. Hesaplar niteliklerine göre sınıflandırılmıştır. Hesapların nitelikleri ve taşıdıkları anlamlar sadece bu konuda uzmanlaşmış kişiler tarafından anlaşılabilir. Bu nedenle mevcut muhasebe sisteminden tüm kullanıcıların anlayabileceği ve yorumlayabileceği mali raporlar ve bilgiler üretilmemekte ve devlet muhasebesi bir uzmanlık alanı olarak kalmaya devam etmektedir.
- Süreklilik temel muhasebe ilkelerinden birisidir. Mevcut muhasebe sisteminde faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları yılda kalmakta, devletin likit değerleri olan varlıkları, borçları ve alacakları gibi değerler yeni mali yıla aktarılmamaktadır. Devletin faaliyet ve bütçe uygulamasının sonuçları ileriki yıllara taşınmamaktadır. Bu da mevcut devlet muhasebesinin sürekliliğini ve bu muhasebeden üretilen raporların karşılaştırılabilir olma özelliğini ortadan kaldırmaktadır.
- Devlet muhasebe sistemi yeteri kadar detay göstermemektedir. Gerek kodlama sistemi ve gerekse tam otomasyona geçilmemiş olmasından dolayı mevcut muhasebe sistemi detaylı bilgi üretmeye elverişli değildir. Hesaplar alt hesaplara ayrılmadığından, bir hesabın içindeki farklı ve ayrıntılı bilgiler

ayrıştırılmamakta ve muhasebe sistemi tarafından gösterilip raporlanamamaktadır.

- Devlet muhasebe sistemi bu hali ile raporlamaya ve sonuç üretmeye elverişli değildir. Mevcut sistem yukarıda belirtilen sorunlar nedeniyle, genel ve katma bütçelere ait işlemleri kavramakta ve sadece bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin, muhasebe dışı işlemlerle hazırlanabilen cetveller şeklinde bilgiler üretebilmekte, kamu kesimini kapsayan mali raporlar düzenleyememektedir.
- Devletin bütçe uygulama sonuçlarının hesabını verdiği hazine genel hesabı ve kesin hesap kanunu da benzer şekilde mali rapor özelliği taşımadığı gibi, plan bütçe komisyonunda ve genel kurulda yeni mali yıl bütçesi ile birlikte görüşüldüğünden yaklaşık on beş dakika içinde oylanarak kabul edilmekte ve böylelikle etkinliğini tamamen kaybetmektedir.
- Hesap planında kullanılan pek çok hesap, muhasebe anlamında özelliğini yitirmiş, niteliği itibariyle farklı işlemler aynı hesaplara kaydedilir olmuştur. Özellikle borç hesaplarında oluşan bu durumun nedenleri, devlet borçlarının bir kısmının bütçe dışında izlenmesi ve gelişen borçlanma enstrümanlarının getirdiği muhasebe ihtiyaçlarına nakit esaslı bir muhasebenin cevap verememesidir.
- Bu muhasebe sisteminde devletin mal varlığı kavranamamakta ve raporlanamamaktadır.
- Yarı mali nitelikteki işlemlerin çoğu muhasebe sisteminin dışında gerçekleşmekte, sistemin kaydettikleri ise hesapların niteliklerine uygun kullanılmaması sonucunda oluşan torba hesapların içinde kaybolmakta, sonuçta da yarı mali nitelikteki işlemler raporlanamamaktadır.
- Devletin mali işlemlerinin kaydedildiği ve dolayısıyla mali raporların üretildiği bu muhasebe sistemi girişilen taahhütleri kaydetmediği, nakit yaratmayan akımları nakit yaratan akımlardan ayıramadığı, bekleyen harcamaları gösteremediği için ödenek ve nakit projeksiyonları yapılmasına uygun değildir.
- Bütçe uygulanmasının muhasebesi ve hem yerel düzeyde hem de merkezi düzeyde raporlanması genellikle elle gerçekleştirilen işlemlerle

yürütülmektedir. Sınırlı düzeyde kullanılan bilgisayar sistemleri de tam otomasyon özelliğine sahip değildir. Bilgisayar sisteminde üretilen bilgilerin konsolidasyonunda yine elle bilgi girişi ve kontroller yapılması gerekmektedir. Bu da bilginin doğruluğunu ve hızını olumsuz yönde etkilemektedir. Merkezi raporlamanın temelini oluşturan Kamu Hesapları Bülteni ait olduğu ayın 1'inde gerçekleşen bir işlemi 50 gün sonra raporlamaktadır.

- Yönetici doğru kararlar alabilmek için bilgiye en kısa sürede ulaşabilmelidir. İyi ve etkin bir yönetim için 50 gün gecikme ile sağlanan enformasyon yeterli değildir.

2.5.7. Program Bütçe Sisteminin Uygulanamaması

1973 yılında program bütçe sistemine geçildiği halde, uygulamada klasik bütçe sistemi hakim olmuştur. Ülkemizde öteden beri uygulana gelen klasik bütçeleme sisteminde yaşanan aksaklıklar aşağıda dile getirilmektedir³⁵¹:

- Planlar ile kaynaklar arasında ilişki kurabilmek, yıllık bütçeleme sistemi ile mümkün olmamakta ve bütçe stratejik karar mekanizması olma işlevini yerine getirememektedir.
- Kısa vadeli harcama planları ile ekonomik ve mali istikrarı sağlamak, sürdürülebilir kalkınmayı gerçekleştirebilmek gibi makroekonomik fonksiyonlar yerine getirilememektedir.
- Harcamacı birimler, bütçenin hazırlanması esnasında politikalarını ortaya koyan kapsamlı bir değerlendirme yapamamaktadırlar.
- Kuruluşların bütçe tavanlarının ne olacağı önceden bilinmemekte ve bu nedenle kuruluşlarda geleceğe yönelik cari ve yatırım harcaması planları yapamamaktadırlar. Aynı zamanda kuruluşların farklı kaynaklardan edinecekleri gelirler de öngörülememektedir.

³⁵¹ Z. Zeren Efe, (2007): "Uluslararası Uygulamalar Işığında Çok Yıllı Bütçeleme", *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 25, s. 74.

- Geçmiş bir-iki yıla ilişkin verilen ödeneklerin ne şekilde kullanıldığının, etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının görülmesini sağlayacak raporlamanın yanı sıra gelecek yıl bütçesiyle istenilen ödenekle ne kadar çıktı sağlayabileceğini gösterir raporlar sunulamamaktadır.

Türk bütçe sisteminin performans kriterlerine göre işletilmemesi geçmişten günümüze kamuda etkinsizlik, savurganlık ve verimsizliği teşvik etmiştir. Etkinlik ve verimlilik arka planda kalmış mevzuata uygunluk ve prosedürlere uygunluk ön plana çıkmıştır. Mevcut bütçe orta vadeli bir projeksiyona sahip olmamasından dolayı girdi-çıktı ilişkisi kurulamamakta, dolayısıyla performans ölçmeye izin vermemektedir³⁵².

2.5.8. Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Verimliliğin Sağlanamaması

Ülkemizde son yıllarda kamu finansman açığının kapatılması, yoksulluk ve yolsuzluğun ortadan kaldırılması, uluslararası ekonomik entegrasyon gibi (AB gibi) çalışmalar kamu harcamalarında verimlilik, etkinlik ve denetimin, dolayısıyla “etkin devlet” kavramının önemini ortaya çıkarmakta ve bu çerçevede birtakım yapısal değişikliklerin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. 1980’li yıllarda bütçenin; birlik ve genellik ilkesi dışına çıkılması, esnekliğini yitirmesi, kaynak ayırma ve harcama prosedürlerinin karmaşık ve uzun süreleri alan bir yapıya bürünmesi kamu maliyesini etkinlik ve verimlilikten uzaklaştıran sadece gündelik politikalara yoğunlaşan bir yapıya sokmuştur³⁵³.

Türkiye’de genel olarak kamu harcamalarının verimlilik ve etkinliğini azaltan faktörler başlıca şu şekilde sıralanabilir³⁵⁴:

³⁵² Arslan M., 2004: 19.

³⁵³ ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf

³⁵⁴ portal1.sgb.gov.tr/.../Kamu%20Harcamaları%20_A.%20ARSLAN_.pdf

- Türk kamu yönetiminde etkin bir hizmet planlaması yoktur. Hizmet sunulurken bu hizmetin uzun vadede sağlayacağı katkılar ve ölçek ekonomileri dikkate alınmamaktadır.
- Yönetim yapısında aşırı merkeziyetçilik, bürokrasi ve kırtasiyecilik mevcuttur. Aşırı hiyerarşik yapı, yönetimde yetki devrini zorlaştırmakta, sorumluluk üstlenme konusunda kamu personeline imkan vermemektedir. Bu durum hizmetlerde gecikmeye, maliyet artışına ve bu hizmetlerden beklenen faydaların zamanında sağlanmamasına neden olmaktadır.
- Kamu personeli sayısı olması gerekenin üzerindedir. Personelin coğrafi ve kurumsal dağılımında da dengesizlik vardır. Kamu hizmetine giriş ve yükselmede liyakat esaslı tam anlamıyla uygulanmamaktadır. Mevcut personelin hizmet öncesi ve hizmet içi eğitim düzeyi yetersizdir.
- Ücret sisteminde yatay ve dikey adalet bulunmamakta, ücret düzeyi de yaşam standartlarının altında olmaktadır. Ayrıca ücret sistemi performansa dayalı esnek ücreti sağlayacak nitelikte değildir.
- “Kamu yönetiminde reform”, “etkinlik” ve “verimlilik” kavramları yanlış anlaşılakta ve yorumlanmaktadır. Yönetimde reform olarak sadece idari yapının değiştirilmesi ve yeni kurumların oluşturulması anlaşılakta, fakat bu yapının temel taşı olan personelin durumu dikkate alınmamaktadır. Kamu personelinin teşvikinde ve verimliliğinin artırılmasında ücret dışı faktörler göz ardı edilmektedir.
- Bürokratik mekanizma siyasi müdahalelere maruz kalmakta, bürokrasi-siyaset ilişkisi kamu hizmetlerinin en önemli ilkeleri olan tarafsızlık ve eşitliğin tam anlamıyla uygulanmasını engellemektedir.
- Fonksiyonel olarak kamu hizmetlerinin idari birimler arasında dağılımında rasyonel esaslar geçerli değildir. Bazı kurumlar değişik adlar altında genişlemeye devam ederken; bazı kurumların modern yapıya kavuşturulması için gereken özen gösterilmemektedir.
- Kamu yönetiminde israf, usulsüzlük ve yolsuzluk fazladır. Kamu personeline tasarruf bilinci mevcut değildir. İdare, hukuk kurallarını ve takdir yetkisini yerinde kullanmamaktadır.

- Türk kamu mali yönetimi yeterince şeffaf ve hesap verebilir durumda değildir. Mali yönetimde farklı bütçe ve muhasebe uygulamaları dolayısıyla parçalanmış bir yapı vardır. Yönetimin faaliyet sonuçlarının kamuya açıklanmasında yapısal ve teknik sorunlar bulunmaktadır.
- Kamu yönetiminde performans yönetimi, toplam kalite yönetimi fayda–maliyet analizi gibi modern yönetim teknikleri uygulanmadığı için kamu kesiminde görev yapan yöneticiler yeterli sorumluluk altında değildirler. Bu durum onların idari kabiliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarını ifade edilmesini zorlaştırmaktadır.
- Kamu kaynakları, özellikle taşınmaz mallar, yerinde ve zamanında kullanılmamakta, atıl halde bırakılmakta ve dolayısıyla bunlardan elde edilecek faydalardan mahrum kalınmaktadır.

Hazırlandığı zamana göre çok iyi tasarlanmış olmasına rağmen 1050 sayılı Kanun son dönemlerde artık beklentilere cevap verememiş; kapsam, hesap verilebilirlik ve saydamlık, bütçeleme anlayışı, muhasebe sistemi ve mali raporlama konularında yaşanan sıkıntıları ortadan kaldıramamış ve günümüz koşullarına uyum sağlayamamıştır³⁵⁵. Mali konularda meydana gelen hızlı gelişme ve değişimler karşısında, Türkiye de üzerine düşen görevleri yerine getirmeye yönelik önemli adımlar atmış ve özellikle de mali yönetim sistemiyle ilgili yeni düzenlemeleri içeren çalışmalar gerçekleştirmiştir³⁵⁶. İşte bütün bunlar 1050 Sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu'nun yürürlükten kaldırılarak 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe konulmasının gerekçeleri olmuştur³⁵⁷.

³⁵⁵ Gülşen, 2006: 40.

³⁵⁶ Gülşen, 2006: 41.

³⁵⁷ Çöker, 2007: 4.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİ REFORMU VE YENİ BÜTÇE SİSTEMİ

Önceki bölümde, 1050 sayılı Kanun'un yapısı, işleyişi ve bu işleyiş sonucu günümüzde ortaya çıkan sorunlar belirtilmekteydi. Bu bölümde de dünyada kamu mali yönetimi alanında meydana gelen gelişmeler sonucunda ortaya çıkan yeni kamu mali yönetimi anlayışı ve bu anlayışın temel ilkeleri ortaya konulduktan sonra, bu gelişmelerin ülkemizdeki yansıması olan 5018 sayılı Kanun ve bu kanun ile yapılmak istenen mali yönetim reformu açıklanacaktır.

Bu açıklamaların devamında da 5018 sayılı Kanun ile oluşturulan yeni bütçeleme sistemi, bu sistemin ortaya çıkarmış olduğu bütçe çeşitleri ve bunların yapısı ifade edilecek, ardından da yeni kanun ile bütçeleme süreci tüm işleyişi ile açıklanacaktır.

3.1. Kamu Mali Yönetimi Alanında Dünyadaki Gelişmeler

İçerisinde bulunduğumuz yüzyılda, etkisini giderek arttıran küreselleşme olgusu tüm dünya ekonomilerini yakından etkileyen bir süreç olmuştur. Bu süreç içerisinde gelişmiş ülkeler; kapılarını rekabete açarak devlet-ekonomi ilişkilerinde de yeni yöntemlere yönelmişlerdir. Dünya ülkelerinin ekonomik, sosyal ve siyasi entegrasyonunu öngören küreselleşme, devlet anlayışını yakından etkilemiş ve devletin görev, rol ve fonksiyonlarında değişmelere yol açmıştır. Devlet anlayışındaki gelişmelere paralel olarak devletin mali alandaki görev, rol ve sorumlulukları da değişime uğramış ve yeni ekonomik düzenin temelleri atılmaya başlanmıştır³⁵⁸. Yeni ekonomik düzen, bu süreçte yer alan tüm ekonomik oluşumları

³⁵⁸ Esra S. Demircan, (2006): “Yeni Ekonomik Düzendeki Bütçe Sistemlerindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu”, *Yönetim ve Ekonomi*, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F, Cilt:13 Sayı: 2, Manisa: s. 47,48.

ve yeniden şekillenen politikaları yakından etkilemiş ve kamu yönetimi alanında ortaya çıkan yeni kamu yönetimi yaklaşımı çerçevesinde birçok ülkede reformlar gerçekleştirilmiştir. Ortaya çıkan bu yaklaşım, kamu yönetiminin; katılımcı ve paylaşımcı, şeffaf ve hesap verebilir, performans yönetimine dayalı olarak yürütülmesini öngörmektedir³⁵⁹.

Ayrıca kamu yönetiminin yeniden yapılanmasında, vatandaşın ön plana çıkarılan bir devlet yaklaşımı benimsenmekte, kamusal karar alma sürecinin kavramsal çerçevesinin başlangıcı veya temeli vatandaş üzerine inşa edilmektedir. Modern temsili demokratik sistemin bir gereği olarak, yetkinin kaynağının vatandaş olduğu ve yetkileri kullanan bütün mercilerin vatandaş adına hareket ettiği anlayışından hareketle; hesap verme sorumluluğu, yönetsel süreçlerin bütün aşamalarını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir³⁶⁰.

Bu çerçevede, kamuya ait gelirlerin toplanması, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için ihtiyaç duyulan harcamaların yapılması, kamuya ait varlık ve borçlar ile diğer kamu yükümlülüklerinin yönetilmesi anlamına gelen “Kamu Mali Yönetimi”³⁶¹ alanındaki değişimin de ana eksenlerinin; kamu kaynaklarının öncelikli kamu hizmetlerine tahsisi, tahsis edilen kaynakların öngörülen amaçlara uygun, etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılması, idarelere ve harcama birimlerine bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde daha fazla yetki verilmesi, faaliyetlerinde esnekliğin artırılması ve kaynak yönetiminde hesapverebilirlik ve saydamlığın sağlanması olduğu söylenebilir³⁶².

Küreselleşme sürecinde kamu mali yönetimi alanındaki bu değişimin ortaya çıkmasındaki temel etkenler, kamu kesiminin verimsizliği ve pahalılığı tartışmaları

³⁵⁹ Devlet Planlama Teşkilatı, (2006): *Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT, Ankara: s. 34.

³⁶⁰ Abdulsamet Alkış, (2006): “Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu”, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış*, Sayı: 2: s. 15.

³⁶¹ Gülşen, 2006: 40.

³⁶² Devlet Planlama Teşkilatı, 2006: 8.

olmuş ve bunlar kamu yönetiminde kuramsal düzeyde yeni arayışlara yol açmıştır. Özel sektörde uygulanan işletme yönetimi kavram ve yöntemlerinin kamu yönetiminde de kullanılması gerektiği ileri sürülerek klasik kamu yönetimi anlayışından vazgeçilmiş ve işletme yönetiminden ilham alan “Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımı” ön plana çıkmıştır³⁶³.

Küreselleşme çağında, iyi bir kamu mali yönetim sistemi sadece uygulandığı ülkede değil diğer ülkelerdeki insanlar açısından da çok önemli olmaktadır. Günümüzde sınırların gerek siyasi gerekse de ekonomik etkilerle ortadan kalkmasıyla hükümetler, aynı mali ve ekonomik perspektiften bakabilmek amacıyla, uluslararası standartlarda hazırlanmış kamu mali yönetim sistemleri konusunda çalışmalar gerçekleştirmişlerdir³⁶⁴. Sınırların siyasi ve ekonomik birleşmeler ile ortadan kaldırıldığı bir dünyada, ulusal bazda kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik ve verimliliğin artırılmasıyla, uluslararası rekabetin sağlanması için hükümetler kamu mali yönetim sistemlerinde reforma yönlendirilmekte ve bunun en önemli destekleyicisi de, kuralların doğru belirlendiği, ilke ve standartların olduğu, devlet faaliyetlerinin kamuoyunun denetim ve bilgisine açık olması anlamına gelen saydamlığın tahsis edildiği, kullanıcıların yararlanabileceği mali bilgilerin iç ve dış denetime ve kamuoyu denetimine tabi olması anlamına gelen hesap verilebilirliğin tesis edildiği modern bir kamu mali yönetim ve denetim sistemleri olmaktadır³⁶⁵.

Kamu harcama ve kontrol sistemlerine yönelik olarak gerçekleştirilen sözü geçen reformlarda böylece genel olarak çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, iç denetim ve genel yönetimin tamamını içine alan bağımsız dış denetim uygulamaları gündeme gelmektedir³⁶⁶.

³⁶³ Hakan Kara, (2006): “Yeni Kamu Mali Yönetimi Sisteminde Muhasebat Genel Müdürlüğünün Rolü”, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış*, Sayı 1: s. 3,4.

³⁶⁴ Gülşen, 2006: 40.

³⁶⁵ Gülşen, 2006: 41.

³⁶⁶ Devlet Planlama Teşkilatı, 2006: 12,13.

Esas itibariyle giderek artan ve ekonomi içindeki payı önemli seviyelerde olan kamu harcamaları, ekonomik ve sosyal açıdan çok önemli etki ve fonksiyonlara sahiptir. Ekonomik açıdan tüketim, yatırım, üretim, kaynak dağılımı ve milli geliri önemli ölçüde etkilemektedirler. Sosyal açıdan ise kamu harcamaları bir ülkede gelir dağılımını düzenleme ve sosyal hizmetlerin sunumunu sağlama gibi fonksiyonlara sahiptir. Dolayısıyla kamu harcamalarında sağlanacak verimlilik, etkinlik ve denetim her şeyden önce kamu harcamalarının beklenen bu etki ve faydalarının artmasını sağlayacaktır³⁶⁷. Bu belirtilenler çerçevesinde şunu diyebiliriz ki; kamu harcama sisteminin iyi işlemesi, devletin aldığı kaynakları kamu hizmetlerini görürken yerinde kullanmasını ve bunun hesabını iyi vermesini, yani devletin etkin olmasını sağlar. Bu nedenle devlet bütçesinin hazırlanması, parlamentoda görüşülmesi, uygulanması ve denetlenmesi ile ilgili süreçleri içeren karmaşık bir sistemi ifade eden kamu harcama reformu, bugün gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkenin gündemine olan bir konudur. Bu kapsamda örneğin Fransa, Avustralya, İngiltere, İsveç ve Yeni Zelanda gibi farklı mali yapılarıdaki ülkeler kamu sektörlerindeki etkinliği artırmak için³⁶⁸:

- Makro mali disiplini güçlendirecek kurumsal çerçevelerini oluşturarak,
- Birden fazla yıla yayılan bütçe uygulamasına geçerek,
- Kamu kurumlarının performansını artırmaya yönelik örgüt davranışlarını teşvik ederek harcama sistemlerini reforma tabi tutmuşlardır.

Dünya ekonomisinde 1970’li yılların sonundan itibaren başlayan ve 1980’li yıllarda hızlanarak devam eden yapısal değişiklikler ekonomik ilişkileri daha karmaşık bir hale sokmuş ve bu değişim içerisinde kamu sektörünün ekonomik ve mali faaliyetlerde bulunması bir önceki dönemden farklı olarak daha profesyonel bir yaklaşımı ve çabayı gerektirmiştir. Bu anlamda kamu sektörünün özellikle aşağıda üç madde halinde sıralanan unsurlara sahip olması etkin ve verimli çalışan bir kamu

³⁶⁷ Ahmet Arslan, (2002): “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 140, Mayıs-Ağustos.

³⁶⁸ Hakan Hakkı Yılmaz, (1999): *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi*, DPT, Ankara: s. 4.

sektörünün teminatları olarak görülmüş ve genel olarak birçok ülke bu amaçlar üzerine kurulu reform programları geliştirmiş ve uygulamıştır³⁶⁹:

- Yeterince bilgilendirilmiş bir kamusal karar alma sürecinin oluşturulması,
- Hizmetin üretilmesinde gerek siyasi ve gerekse bürokratik/teknik sorumlulukların net bir şekilde tespiti ve birbirlerinden ayrıştırılması,
- Hızlı bir şekilde karşılık veren ve etkin çalışan bir sistemin teşvik edilmesi.

OECD ülkeleri ile gelişmekte olan ülkelerde mali yönetim alanında yürütülen reformlar, yeni kamu yönetimi yaklaşımı kapsamında kamu yönetiminin genel işleyişinin ve hizmet sunumunun yeniden değerlendirildiği ve yapılandırıldığı daha geniş bir çerçevede ele alınmakta ve uygulanmaktadır. Bu reformlar katılımcılık, esneklik, yetki devri ve sonuç odaklı yönetim, şeffaflık ve hesapverebilirlik gibi önemli unsurlar dikkate alınarak ulusal önceliklere göre şekillendirilmektedir. Bu yolla da kamu kaynaklarının amacına uygun olarak etkin, etkili ve ekonomik kullanılması, kamu hizmetlerinin sunumunun iyileştirilmesi ve yolsuzluğun önlenmesi suretiyle ekonomik ve sosyal kalkınmanın sağlanması amaçlanmaktadır³⁷⁰. Uluslararası düzeyde özellikle Dünya Bankası'nın ülkelerin kamu mali yönetimleri ile ilgili olarak önermiş olduğu politikalarla önemli bir değişim sürecine girilmiştir. Bu değişim esas olarak Dünya Bankası tarafından ülkelerin kamu mali yapılarının incelenmesi ve değerlendirmeler yapılması amacıyla düzenli olarak hazırlanan Kamu Harcamaları Raporları (KHR) ile yönlendirilmektedir. Bu rapor ile ülkelerin bütçeleme süreçleri bütün olarak gözden geçirilmektedir. Bankanın izlediği bu yöntem uyguladığı diğer politikalarla birlikte değerlendirildiğinde, KHR vasıtasıyla aşağıda belirtilen bazı temel hususların gerçekleştirilmeye çalışıldığı görülmektedir:

- Bütçe süreci konusunda detaylı bilgiye sahip olmak,
- Ülke ile ilgili gerekli olan bilgileri ve gelişmeleri izlemek,

³⁶⁹ Yılmaz, 1999: 66.

³⁷⁰ Devlet Planlama Teşkilatı, 2006: 12,13.

- Bankanın vermiş olduğu mali yardım ve uyumlaştırma kredilerinin uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı konusunu araştırmak,
- Hükümetlerin dönem içinde yürütmekte olduğu politikaları anlamaya çalışmak,
- Ülkeyle sürekliliği olan bir diyalog oluşturmak ve bu diyalog içinde hükümete teknik konularda yardımcı olmak ve yardımcı olduğu konuları bu çerçevede denetlemek,
- Bankanın kamu mali yönetimi ile ilgili geliştirdiği ve ülkelere önerdiği politikaların uygulamasına yardımcı olmak ve bu uygulamaların sonuçlarını kontrol etmektir.

Banka oluşturduğu bu raporlarla kamusal karar alma süreci içinde kamu kaynaklarının nasıl etkin ve verimli bir şekilde dağıtılacağına yeni prensiplerini ve uygulama çerçevesini ülke örnekleriyle beraber vermeye çalışmaktadır³⁷¹. Dünyada kamu mali yönetiminde meydana gelen bu değişim sürecinin devamında oluşan yeni kamu mali yönetimi anlayışının temel ilkelerine daha yakından bakmakta fayda görülmektedir.

3.2. Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışının Temel İlkeleri

Yeni kamu mali yönetimi anlayışının temel ilkeleri Performans Esaslı Bütçeleme, Çok Yıllı Bütçeleme, Stratejik Yönetim ve Planlama, Mali Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu, İç ve Ön Mali Kontrol, İç ve dış denetim olarak belirtilebilir. Bu ilkeleri aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz.

3.2.1. Performans Esaslı Bütçeleme

Son yıllarda özellikle OECD ülkelerinde yapılan reformlarda kamu harcamaları kısılmakta, bütçe açıkları daraltılmakta, kamu borçları

³⁷¹ Yılmaz, 1999: 2.

sınırlandırılmakta, kaynak dağılımında etkinlik gözetilmekte ve performansa odaklanılmaktadır³⁷².

Kamu yönetiminde, sunulacak hizmetlerin kalitesini artırılabilmenin en önemli koşullarından birisi de kamu kaynaklarının etkin kullanılmasıdır. Geleneksel kamu yönetiminin uygulandığı süreçte; kamu hizmet kalitesinin düşüklüğü, kamu kaynaklarının israf edilmesi, bütçede harcama disiplininin bozulması ve çeşitli yolsuzlukların ortaya çıkması gibi sorunlar oluşmuş ve ülkeler kamu yönetim anlayışı yönünden yeni arayışlara yönelmiştir. Son yıllarda dünyada küreselleşmenin genişlemesi neticesinde, uluslararası ilişkiler ve beraberinde çeşitli alanlarda uluslararası etkileşimler giderek artmıştır³⁷³. Bu çerçevede pek çok ülke yeni kamu yönetimi anlayışı kapsamında; performans yönetimi, mali yerelleşme, piyasa odaklı kamu yönetim anlayışı gibi bir dizi yeni uygulamayı hayata geçirmek amacıyla çalışmalar yapmıştır. Bunlardan biri de modern bir bütçeleme sistemi olan “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”dir. Yeni bütçeleme sisteminin ilk uygulamaları öncelikle Anglo-Sakson ve Kıt’a Avrupa’sına dahil gelişmiş ülkelerde başlamış ve daha sonra pek çok ülkede bu yönde düzenlemelere gidilmiştir³⁷⁴.

Performans esaslı bütçeleme sistemi, kamu kurumlarının temel fonksiyonlarını ve bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını inceleyen ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemidir³⁷⁵.

Performans esaslı bütçelemenin ilk uygulamaları daha çok verimli ve yüksek kaliteli kamu hizmetlerini ve dolayısıyla genel olarak üretkenliği arttırmayı

³⁷² Baş, 2005: 3.

³⁷³ Kâmil Tüğen, Haluk Egeli, Ahmet Öze, (2007): “Gelişmiş Ülkelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Reform Arayışları ve Bütçe Uygulamaları”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt: 44 Sayı: 509, s. 36.

³⁷⁴ Tüğen vd., 2007: 37.

³⁷⁵ Mutluer vd., 2006: 143.

amaçlamıştır. En önemli özelliği de bütçelerde girdilerden çok nihai hedeflere önem vermesidir. Örneğin, eğitimde hedef öğretmen sayısını arttırmak değil, sınıflarda verilen eğitimin üretken ve verimli olmasını sağlamaktır. Aynı yaklaşım, sağlıkta hastanelerde bekleme süresini kısaltmaya, adalet kurumlarında da hızlı karar vermeye yönelik hedefleri içeren uygulamalarda da görülmektedir³⁷⁶.

Ülkemizde, dünyadaki gelişmelere ayak uydurabilmek, kamu mali yönetiminde yeniden yapılanmayı sağlamak ve AB'ye mali uyumun sağlanması amacıyla 1973 yılında program esaslı bütçeleme sistemine geçilmiştir. Bununla birlikte, kamu bütçe sistemimiz, genel nitelikleriyle klasik bütçe sisteminin temel prensiplerine dayanmaya ve bu sistemin taşıdığı aksaklıkları da (plan-program, program-bütçe ve plan-bütçe ilişkisinin kurulamamış olması, program amaçlarının net olarak belirlenememesi, harcama denetiminin yetersizliği, ödenek belirlemedeki yetersizlikler, Maliye Bakanlığı ile harcamacı birimler arasındaki ilişkilerin yetersizliği gibi) barındırmaya devam etmiştir³⁷⁷.

Son dönemlerde önemi daha da artan ve Türkiye'de gerçek anlamda performans esaslı bütçeleme sistemine geçmeyi artık zorunlu hale getiren başlıca nedenler şu şekilde sıralanabilir³⁷⁸:

- Program bütçe sisteminin başarılı şekilde uygulanamaması,
- Bütçede fonksiyonel sınıflandırmanın yapılmaması,
- Bütçelerle kamu kuruluşlarının hedef ve politikaları arasında uyumun sağlanamaması,
- Kamu kuruluşlarının stratejik kararlar alamaması,
- Bütçe denetiminin hukuki ağırlıklı olması,
- Kamu hesaplarının yeterince saydam ve hesap verebilirliğe elverişli olmaması,

³⁷⁶ Hakan R. Özyıldız, (2000): "Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe", *Hazine Dergisi*, Ocak, Sayı: 13: s. 80.

³⁷⁷ Demircan, 2006: 54.

³⁷⁸ Tüğen, 2008: 186, 187.

- Kamu idarelerinin standart bir muhasebe sistemi uygulamamaları,
- Bütçede israf ve savurganlıkların önlenememesi,
- Harcamacı kuruluşlara kaynak kullanımında fazla yetki verilmemesi,
- Bütçenin çok yıllık bir sistemle hazırlanmaması.

Sonuçta, Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetiminde mali disiplin, hesap verebilirlik ve mali saydamlık hedefleri doğrultusunda kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak üzere performans esaslı bütçelemeye geçilmiştir³⁷⁹. Kanununun 9. maddesi, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme başlığını taşımaktadır. Bu maddeye 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. Bu kapsamda 5018 sayılı Kanun, bütün idarelerin performans esaslı bütçelemeye geçişini öngörmektedir.

Bu yöndeki çalışmalara kaynak oluşturmak amacıyla da, DPT Müsteşarlığı Stratejik Planlama Kılavuzu, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü de Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi çıkarmıştır. Performans esaslı bütçeleme sistemiyle;

- Hükümet politikalarının bütçelere yansımaları sağlanmakta,
- Kurumlara yapılacak kaynak tahsisleri makro-ekonomik durum dikkate alınarak önceden belirlenmekte,
- Orta vadeli programın bütçe ile ilişkisi kurulmakta,
- Kalkınma planları, programlar ve ilgili mevzuata dikkate alınarak kamu idarelerine stratejik plan yapma zorunluluğu getirilmekte,
- Stratejik planda yer alan amaç ve hedeflerden yola çıkarak yıllık performans programlarının hazırlanması öngörülmekte,
- Performans programları ile bütçe teklifleri arasında ilişki kurulmakta,

³⁷⁹ Mutluer vd., 2006: 143.

- Performans denetimi için gerekli bilgi tabanı oluşturulmaktadır.

Performans esaslı bütçeleme sistemi, klasik bütçe sisteminden oldukça farklıdır. Bilindiği gibi klasik bütçe sisteminin temeli girdilerin kontrolü olup, sistem çıktı ile sonuçların ölçülmesine yönelik unsurlara ve analizlere yer vermemektedir. Bunun aksine performans esaslı bütçeleme sistemi, girdilerin belirlenmesinde yöneticilere genişletilmiş esneklik sağlamak ve tüm dikkatini çıktı ile sonuçların ölçülmesine vermektedir. Böylece bu iki sistemin birbirine taban tabana zıt olduğunu ifade etmek mümkün olup, performansın ölçülmesinde geleneksel bütçe sisteminin uygulanmasının bir sonuç vermeyeceği açıktır³⁸⁰.

Tablo 11’de Türkiye’de 1050 sayılı kanun döneminde uygulanan klasik bütçeleme anlayışı ile performans esaslı bütçeleme anlayışı arasındaki temel farklılıklar verilmiştir.

Klasik bütçe tekniklerinden farklı olarak performansa dayalı bütçe orta vadeli harcama planlarını içermektedir. Bu sayede gerek yasama ve yürütme gerekse idare orta vadeli hedeflerden haberdar olmakta ve harcamaların denetlenmesi kolaylaşmaktadır. İdare, çalışmalarında daha uzun dönemli perspektifleri esas alabilmekte ve kendisinden beklenenleri daha kolay yerine getirebilmektedir. Kamu harcama politikaları genel olarak uzun dönemli uygulamalar oldukları için bir yıl gibi kısa sürede arzulanan hedeflere ulaşılması zordur. Bu yüzden, performans bütçe uygulamasında uzun dönemler esas alınmaktadır. Fakat yine bu sistemde yıllık bütçeler, genel hedeflere ulaşmada ara aşamaları içermektedir³⁸¹.

³⁸⁰ Ahmet Özen, (2008): *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiyede Uygulanabilirliği*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara: s. 36, 37

³⁸¹ Özyıldız, 200: 81,82.

Tablo 11: Klasik Bütçeleme Anlayışı İle Performans Esaslı Bütçeleme Anlayışı Arasındaki Temel Farklılıklar

MODERN BÜTÇE	GELENEKSEL BÜTÇE
Orta vadeli	Yıllık
Sonuç esaslı	Girdi esaslı
Fonksiyon esaslı	İdari birim esaslı
Mali saydamlık var	Mali saydamlık yok
Faaliyetler hedeflerle ilişkilendirilmiştir	Faaliyetler hedeflerle ilişkilendirilmemiştir
Analiz yapmak kolaydır	Analiz yapmak güçtür
Dinamiktir	Durağandır
Performans denetimine imkan sağlar	Performans denetimine imkan sağlamaz
Sonuç kontrolü	Girdi kontrolü

Mesut ZEKİOĞLU (2009), “Reform of Budget in Public Financial Management Reorganization: The Case of Turkey”, International Business Administration Symposium, Karvina: Silesian University in Opava, 26-27 April’den uyarlanmıştır.

Performans esaslı bütçeleme, idarelerde politika oluşturma kapasitesinin güçlendirilmesi, uzun vadeli hedeflere dayalı yönetim anlayışının geliştirilmesi, çıktı ve sonuçlara yani performansa odaklanma ve saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve katılımcılık anlayışının benimsenmesi bakımından uluslararası uygulamada geniş destek bulmaktadır³⁸². Gerçekten, Özyıldız (2000)’in belirttiği gibi performansa dayalı bütçe uygulamasının, her şey bittikten sonra müdahale eden, teftişçi kamu yönetimi anlayışından, uygulayıcılara yön veren, liderlik vasıfları gelişmiş ve kamu oyuna her aşamada hesap verme sorumluluğunu temel ilke edinmiş bir yönetim anlayışına geçişi kolaylaştıracağı söylenebilir³⁸³.

3.2.2. Çok Yıllı Bütçeleme

Kamu politika ve programlarının daha etkin ve verimli uygulanabilmesine etki eden faktörlerden biri öngörülebilirliktir. Gelecek yıllla ilgili projeksiyonları ve

³⁸² Mutluer vd., 2006: 142.

³⁸³ Özyıldız, 2000: 87.

taahhütleri göstermeyen yıllık bütçeler, bütçe yılını aşan ve bütçeyle ilgisi olan ekonomik faaliyetleri ve onların sonuçlarını öngörememektedir. Politika, plan ve bütçe bağlantısının kurulmasının en önemli aracı olan çok yıllık bütçeleme ise yapısal özelliğine bağlı olarak bütçelerin öngörülebilirliğinin ve güvenilirliğinin artırılmasına katkı da sağlamaktadır³⁸⁴.

Çok yıllık bir bütçe; dar anlamda, çok yıllık bir süreç için devlet gelirlerini ve ödenek miktarlarını belirleyen bir bütçe olarak tanımlansa da, bu yüzeysel bir tanımlama olmaktadır. Çok yıllık bütçeleme esas itibariyle yıllık bütçe sürecinin özellikle çok yıllık gelir ve harcama tahminleri veya çok yıllık bir mali plan ile birlikte değerlendirildiği bir bütçe yaklaşımını açıklamakta kullanılmaktadır³⁸⁵.

Hükümetlerin vatandaşlara taahhüt ettiği hizmetleri yerine getirmekte kullandıkları en önemli araç bütçedir. Bu nedenle bütçeler, siyasi tercihleri yansıtmaları açısından önemli bir belge olmaktadır. Ancak hükümetlerin taahhütlerini genelde bir yıl ile sınırlamak mümkün değildir ve çok yılı kapsayan bir niteliği vardır. Bu nedenle bütçe sisteminin bir yılı aşan ve bütçe ile ilgisi bulunan ekonomik faaliyet ve yükümlülükleri de dikkate alması gerekir. Bu nedenle, bütçelemenin planlama süreci ile birlikte düşünülmesi ve planlama- bütçeleme ilişkisinin kurulması, etkin bir bütçe süreci için kaçınılmaz olmaktadır³⁸⁶.

Çok yıllık bütçeleme, bu doğrultuda, politika, plan ve bütçe bağlantısının kurulmasının en önemli aracıdır. Politikaların mevcut kaynaklardan ve bütçelerden bağımsız olarak belirlenmesi, etkinlikten uzak bir karar verme mekanizmasının sonucudur. Bu durum diğer yandan, politikaların mevcut kaynaklara ya da stratejik önceliklere göre belirlenmediğini göstermektedir. Etkin bir bütçeleme, ihtiyaçlar ve kaynaklar arasındaki dengeyi etkin bir şekilde kurmayı gerektirir. İşte çok yıllık

³⁸⁴ Kamile Özel, (2007): *İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi*, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.

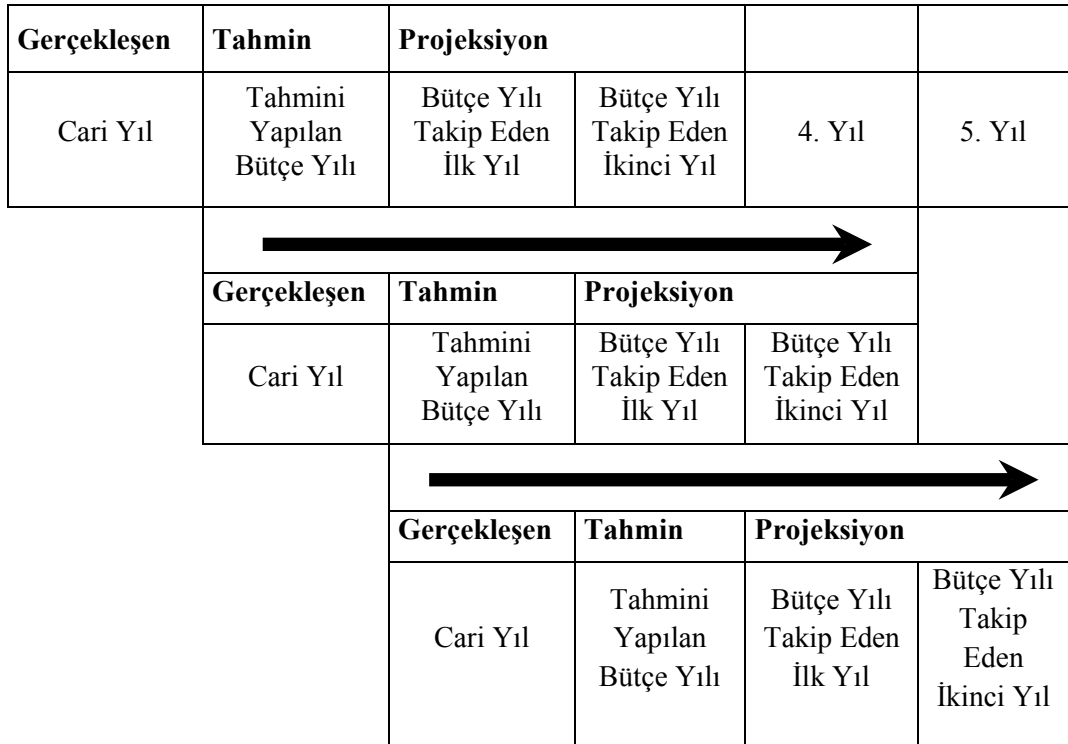
³⁸⁵ Arslan M., 2004: 17.

³⁸⁶ Ahmet Kesik, (2005 a): “Avrupa Birliği Sürecinde Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Çok Yıllı Bütçenin Uygulanabilirliği”, *Sosyo Ekonomi*, Sayı: 1, s. 136.

bütçeleme, politika ve bütçe arasındaki bağlantıyı sağlamak suretiyle bütçelerin öngörülebilirliğinin ve güvenilirliğinin artırılmasına katkıda bulunur³⁸⁷.

Çok yıllık bütçe hedefleri ve planları, harcama ve gelirlerin de çok yıllık olarak hesaplanmasını içermektedir. Çok yıllık bütçelemede, bütçelerde cari yıl verileri, tahmini yapılan bütçe yılına ilişkin veriler ve gelecek iki ya da üç yıla ilişkin veriler yer alır. Bu süreç her mali yıl için tekrarlanır. Bu durumu Şekil 1'deki gibi gösterebiliriz. Şekil 1'de görüldüğü üzere, bütçe süreci her mali yıl için yeni bir boyut kazanmakta ve bütçe süreci yıllar itibariyle basamaklı bir seyir izlemektedir.

Şekil 1: Çok Yıllı Bütçeleme Süreci



Kaynak: Emine Kızıldaş, (2003): *Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi*, Bütçe Dünyası, Sonbahar, Sayı: 16, s 14.

³⁸⁷ Kesik, 2005 a: 131.

Sonuçta, çok yıllık bir çerçevede bütçe sürecinin uygulanması³⁸⁸:

-İlk olarak hükümetlerin politika hedeflerini ve önceliklerini daha açık ve tutarlı ifadelerle belirlemelerini gerektirmektedir.

-İkincisi, orta dönemli bütçe projeksiyonları mevcut politikaların ve gelecekteki tahminlerin bu mali strateji ile farklı bir durumda olup olmayacağını bildirmektedir.

-Üçüncüsü, çok yıllık bir bütçe boyutu, hükümetin orta dönemli mali stratejisi ve politika öncelikleri bağlamındaki yıllık bütçe tartışmasının yerleştirilmesi yoluyla bütçe sürecine süreklilik getirmektedir.

-Dördüncüsü, çok yıllık bütçe, bütçe sürecindeki sorumluluk ve şeffaflığın artırılmasıyla ve taahhüt ve harcama önceliklerinin yeniden gözden geçirilmesi çerçevesindeki mekanizmayla, kamu harcamalarının tahsisinde verimliliği teşvik etmektedir.

-Beşincisi, çok yıllık bir bütçe, bütçe sürecinde yer alan bakanlıkların daha fazla katılımını sağlayarak, çeşitli hükümet birimleri arasında işbirliğini teşvik edici bir araç olarak hizmet vermektedir.

Bununla birlikte, çok yıllık bütçe yaklaşımlarının kullanılabilirliği önemli ölçüde orta vadeli bütçe tahminlerinin doğruluğuna ve güvenilirliğine bağlı olmaktadır³⁸⁹.

3.2.3. Stratejik Yönetim ve Planlama

Dünyadaki eğilimlerle de uyumlu olarak idari ve mali yapımızda orta ve uzun vadeli yaklaşımın hakim kılınması, çıktılar yerine sonuçlara odaklanma, performansa önem verme, hesap verme sorumluluğu ve katılımcılık gibi ihtiyaçları doğuran sorunlara cevap veren etkili bir araç olarak stratejik planlama yaklaşımı ülkemizde de gündeme gelmiş ve bu yönde çaba harcanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

³⁸⁸ Arslan M., 2004: 17.

³⁸⁹ Arslan M., 2004: 17.

Ülkemizde uygulanan bütçe reformunun bir ayağını da kamu kurumlarında politika oluşturma kapasitesinin güçlendirilmesi ve stratejik planlamanın hayata geçirilmesi oluşturmuştur. Türkiye’de kamu kuruluşlarının sorunları dikkate alındığında, planlı hizmet üretme, belirlenen politikaları somut iş programlarına ve bütçelere dayandırma ve uygulamayı etkili bir şekilde izlemenin önemi artmaktadır. Katılımcı ve esnek bir planlama yaklaşımı olarak, kuruluşların mevcut durum, misyon ve temel ilkelerinden hareketle geleceğe dair vizyon oluşturmaları, vizyona uygun hedefler saptamaları ve ölçülebilir göstergeler geliştirerek, başarıyı izleme ve değerlendirme sürecini ifade eden stratejik planlama, söz konusu faaliyetlerin kuruluşlar tarafından yürütülmesinde, temel bir araç olmuştur³⁹⁰.

Stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme nin önemli bir aracıdır. Bilindiği gibi performans bütçe, kaynakların dağıtımını ve kullanımında etkinliği ve verimliliği arttırırken, kamu harcamalarında mali disiplini sağlamayı da hedeflemektedir. Mali disiplinin sağlanması da orta veya uzun vadeli bir yaklaşımı gerektirmekte, stratejik planlar da bu hususta en önemli araç olmaktadır. Stratejik planlar, idarelerin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içermektedir³⁹¹. Bu planlarla idareler faaliyetlerinde daha uzun dönemli perspektifleri esas alabilmekte, amaç ve hedefleri doğrultusunda kendi üzerine düşen görevleri daha kolay yerine getirebilmekte ve harcamaların denetimi de bir ölçüde kolaylaşmaktadır. Kamu harcama politikaları genel olarak uzun dönemli uygulamalar olduklarından dolayı bir yıl gibi kısa bir sürede arzulanan hedeflere ulaşılması mümkün gözükmemektedir³⁹².

Kamu yönetiminde stratejik yönetim ile yapılmak istenenler, Şekil 2’de görülen “Stratejik Yönetim Döngüsü” ile açıklanabilir. Döngüden görüleceği üzere kamu kurumları stratejik planlarını hazırlayacaklar, bu planlara dayalı olarak Maliye

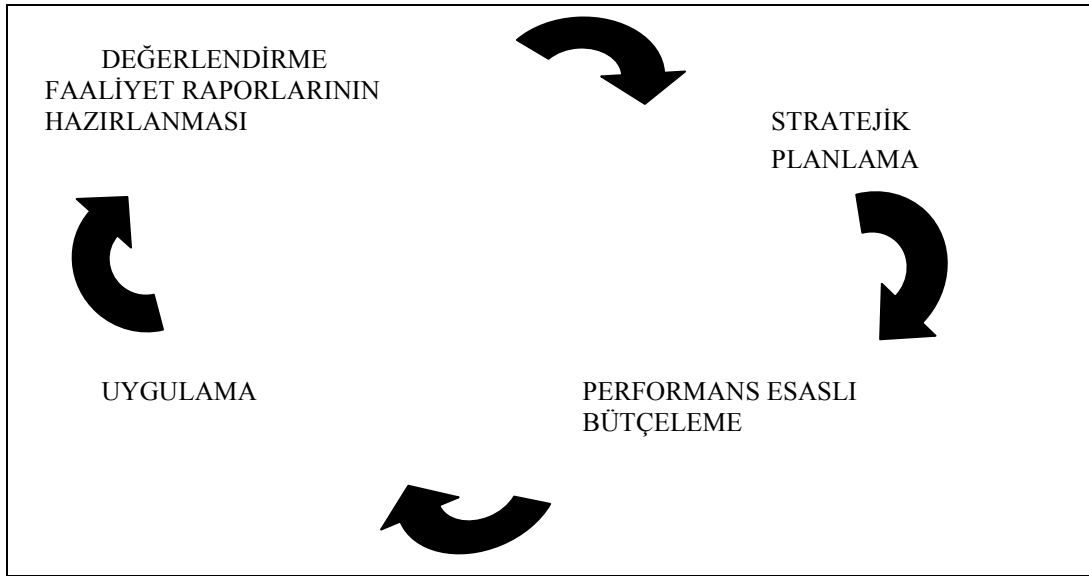
³⁹⁰ Kutluhan Yılmaz, (2003): “Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Uygulaması”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 50,51: s. 77.

³⁹¹ Arslan M., 2004: 19

³⁹² Arslan M., 2004: 20.

Bakanlığının yönlendirmesiyle performans esaslı bütçeler hazırlanacak, uygulama aşamasından sonra iç denetim yoluyla kurumlar kendi performanslarını denetleyecekler. Dış denetim ise, Sayıştay tarafından ve performans denetimi odaklı olarak gerçekleştirilecektir.

Şekil 2: Stratejik Yönetim Döngüsü



Kaynak: Neşe Songür, (2007): *Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim*, Yerel Yönetimler Reformunu Destekleme Programı Kitap Dizisi-5, Ed.: Tayfun Çınar, TODAİE, s. 23.

3.2.4. Mali Saydamlık

Ülkemizin gündeminde en çok yer tutan konulardan birisi olan yolsuzluk, yol açtığı kaynak israfı ve toplumsal refah kaybının yanı sıra, toplumsal değerleri de aşındırmaktadır. Yaşanan ekonomik krizler, krizlere dayanıklı güçlü bir ekonomi için kısa vadeli olmayan yapısal çözüm arayışlarını da beraberinde getirmiştir.

Bu çerçevede, yolsuzluklarla mücadelenin gerekliliği bir kez daha gündeme gelmiş ve devletin temel hedeflerinden biri olarak kabul görmüştür. Yolsuzlukların sebeplerinin, sosyal ve ekonomik boyutlarının araştırılarak alınması gereken önlemlerin belirlenmesi amacıyla TBMM Genel Kurulunun 7.12.2003 tarihli 18.

Birleşiminde 755 no'lu kararıyla Anayasanın 98. ve İçtüzüğü'nün 104. ve 105. maddeleri uyarınca kurulan (10/9) Esas Numaralı Meclis Araştırma Komisyonu, bu amaçla 170 kadar kurum, kuruluş, bakanlık ve kişilere yazı yazarak, ellerindeki yolsuzluklarla ilgili bilgi ve belgeleri kendilerine iletmelerini istemiştir³⁹³. Bu yazılar üzerine Komisyona binlerce sayfa bilgi, belge ve rapor intikal etmiş, Komisyonda görev yapan 52 kadar uzman, bu belgeleri taramış, değerlendirmiş ve Komisyonda görüşülecek metinleri oluşturmuşlardır. Komisyon, yaptığı araştırma ve görüşmeler sonucunda Alt Komisyonların çalışma alanlarına göre beş kısım halinde düzenlediği raporu 19.6.2003 tarihinde Meclis Başkanlığına sunmuştur. Raporda; yolsuzlukların nedenleri arasında, saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve denetim konularındaki yetersizlikler özellikle vurgulanmıştır³⁹⁴.

Mali saydamlık; hükümetin ne yapmak istediği hakkında kamuoyuna bilgi vermesini, mali anlamda sorumluluk sahibi olan kimselerin hesap vermesini, kamusal kaynakları etkin kullanmayı, yolsuzluğu önlemeyi hedefleyen çağdaş bir araçtır³⁹⁵. Bahsi geçen Meclis Araştırma Komisyonu Raporu'nda saydamlık konusunda ülkemizde mevcut durumun ne olduğu ve nelerin yapılması gerektiğine ilişkin şu tespitler yapılmaktadır³⁹⁶:

- Ülkemizde kamu yönetiminin “bilgi sunma görevi” ve yönetilen kitlelerin “bilgi edinme özgürlüğü” açık bir biçimde düzenlenmediğinden, kamusal işlemlerde, saydamlık eksik kalmakta ve vatandaşlara yeteri kadar bilgi aktarılamamaktadır. Bilgi paylaşımının olmayışı, kamu makamlarının vatandaşı ilgilendiren kararlarının gerekçelerinin yeteri kadar açıklanmaması ve bu kararlara yönelik işlemler için kuralların belirlenmemiş olması, yolsuzluklara açık bir davetiye teşkil edebilmekte ve menfaate yönelik istismarların ortaya çıkması kaçınılmaz olabilmektedir.

³⁹³ Polat, 2003: 65.

³⁹⁴ Polat, 2003: 66.

³⁹⁵ İtibar Erdoğan, (2007): “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 24: s. 31.

³⁹⁶ Polat, 2003: 68-71.

- Kamusal faaliyetlerde yüksek oranda gizliliği temsil eden geleneksel yapı, vatandaşların siyasi süreçlerde yer almalarını engellemekte, kamu yönetimindeki görevliler, yetkilerini artırmak için, bilgi saklamaktadırlar.
- Vatandaşların yönetimle ilgili şikayet ve başvurularını dinleyebilecek ve sistemli bir şekilde çözüme kavuşturabilecek bir kurum ya da birimin bulunmaması da saydamlık mekanizmalarının eksik parçalarından birisidir. Bu durum vatandaşların kamu yönetimine ulaşabilme haklarını engellemekte ve yargısal sistemin yükünü de artırmaktadır. Vatandaşlar da, sorunlarını çözüme kavuşturmak amacıyla yasadışı yollara başvurmaktadır.
- Bazı yasaların kapsam ve içeriği, toplumsal ve ekonomik yaşam üzerinde orta ve uzun vadedeki etkileri vatandaşlar tarafından yeterince bilinmemektedir. Bu yasaların kamuoyundan kaçırılırcasına çıkarılması demokrasinin özüne ve saydamlık ilkesine ters düşmektedir.
- Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan görevlilerin 3628 sayılı Kanuna* göre verdikleri mal bildirimlerinin talep edildiğinde meclis araştırma komisyonlarına ve müfettişlere dahi verilmesine ilişkin ciddi engellemeler söz konusudur. Bu durum, yasa dışı zenginleşmelerin gizlenmesine yardımcı olmaktadır.
- Ülkemizde denetim raporlarının ve denetim sonuçlarının gizliliği ve paylaşım eksikliği de ciddi sıkıntılar doğurmaktadır. Denetim sonuçlarının, etkin mekanizmalarla kamuoyuna sunulmaması yolsuzlukların ortaya çıkmasında ve bunlarla mücadelede önemli sorunlar yaratabilmektedir.
- Kamu yönetimimizde saydamlığın istenilen düzeyde gerçekleşmemesindeki nedenlerden birisi de vatandaşların, sivil toplum örgütlerinin ve hatta medyanın kamu hizmetlerinin planlanması, uygulanması ve değerlendirilmesi faaliyetlerine yeterli ilgiyi göstermemesidir.
- Kamu görevlilerine yönelik etik standartların bulunmaması ve bağımsız bir yazılı ve görsel basının eksikliği de saydamlığın sağlanmasında önemli engellerdendir.

* 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu, R.G.: 04.05.1990: 20508.

- Kamu mali yönetiminde görev ve sorumlulukların net olarak birbirinden ayrılmadığı, hatta çakıştığı ve sonuçta ciddi bir koordinasyon sorunuyla karşılaşıldığı görülmektedir. Sonuçta da yönetsel sorumluluğun değerlendirilmesinde güçlüklerle karşılaşmaktadır.
- Konsolide bütçenin kapsamı çok dardır. Merkezi hükümetin bütçesi dışında birçok bütçe dışı kamusal faaliyet gerçekleştirilmekte, ancak bu faaliyetlere ilişkin herhangi bir rapor yayımlanmamaktadır. Bütçeyle ilişkisinin kurulması gereken birçok kamusal harcama alanı bütçe dışında kalmaktadır. Dolayısıyla, kamusal kaynakların sınırlı bir bölümü TBMM denetiminden geçmektedir.
- Kamu yönetiminde sorumlulukların yerine getirilmesinin, doğru bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak amacıyla, bütçe dışında yer alan, ancak bütçeden transfer alan bütçe dışı faaliyetlerin de, bütçenin tabi olduğu denetim ilkelerine tabi olması gerekir. Bu konuda, Türkiye’de ciddi sorunlar bulunmaktadır. Örneğin, konsolide bütçenin denetimi Sayıştay tarafından yerine getirilirken bütçe içi ve dışı harcamaların büyük bölümü, Sayıştay denetimi dışında tutulmuştur. Ayrıca, konsolide bütçe fonlarına ilişkin işlemler de farklı muhasebe ilkelerine göre kayıt edilmektedir. Tüm bu hususlar, sorumlulukların denetlenmesinde bütünlüğü bozmakta, kamu faaliyetleri hakkında doğru değerlendirmeler yapılmasını engellemektedir.
- Merkezi hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri, vergi harcamaları ve kamu bankaları, KİT’ler ve Merkez Bankası ile ilişkilerinden kaynaklanan yarı mali nitelikteki faaliyetleri bütçe metni ile birlikte açıklamasını öngören bir düzenleme bulunmamaktadır.
- Kamu gelir ve giderleri ile ilgili varsayım ve tahminlerdeki sapmalar, gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkabilecek mali risklerin raporlanmasına ilişkin bir yükümlülük de söz konusu değildir.
- Bütçeler, yalnızca bütçe genel dengesinin anlaşılmasına imkan vermekte, ekonomik analizler yapmaya imkan verecek farklı bütçe açığı tanımlamaları kullanılmamaktadır.
- Nihai hesapların kapsamı çok kısıtlıdır. Mali faaliyetler bir bütün olarak değerlendirilememektedir.

- Düzenlenen bütçeler, dayandıkları kanun ve düzenlemelerin ek bütçeler, yedek ödenek uygulamaları ve emanet kalemleri ile delinmesi sonucu etkinliklerini yitirmektedir. Türkiye’de bütçelerin etkinliğini kaybettiren bu uygulamalara sıkça rastlanmaktadır.
- Bu kapsamda, Türkiye’deki duruma bakıldığında cari yıl yanında geleceğe ve geçmişe ilişkin verilerin düzenli, kapsamlı ve karşılaştırılabilir nitelikte elde edilmesinde çeşitli sorunlar olduğu bilinmektedir. Konsolide bütçe borçlarının seviyesi ve yapısı hakkında düzenli olarak bilgi yayınlanırken, finansal varlıklar hakkında herhangi bir bilgi bulunmamaktadır. Ayrıca, devletin varlık ve yükümlülüklerinden türetilen devlet bilançosu da yayınlanmamaktadır.
- Türkiye’de, “Yıllık Programlar” ve “Bütçe Tasarısı Metni” ile birlikte Meclise sunulan “Genel Ekonomik Hedefler” ve “Bütçe Gerekçesi” ana hatlarıyla mali hedefleri, makro ekonomik çerçeveyi ve bütçenin hangi politikalara dayandırıldığını içermekte, ancak mali riskleri tanımlamamaktadır.
- Türkiye’de, bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde genel olarak nakit bazlı kayıt sistemi kullanılmaktadır. Bu usul, mali durumun değerlendirilmesini güçleştirmektedir. Ekonomik durum ve kamu mali durumu hakkında daha kapsamlı değerlendirmeler yapabilmek için, nakit bazlı tablolar yanında tahakkuk bazlı raporlamalar da yapabilmek gerekmektedir. Buradan elde edilecek verilerle devletin bilançosuna ulaşılması, böylece, diğer bilanço çıkaran sektörlerle kamu sektörünün karşılaştırılması mümkün olacaktır. Bundan sonra atılması gerekli adım ise, ülke ekonomisinin tümünde uygulanacak muhasebe standartlarının aynı olmasını sağlamaktır. Bu yaklaşım, sektörler arasında tam bir değerlendirme ve karşılaştırma yapılmasına imkan verecektir.
- Türkiye’de, mali raporlamanın zamanında yapılması, etkin, kapsamlı ve güvenilir olmasında birtakım sorunlar bulunmaktadır. Bütçe kanunlarının ve bütçe kesin hesabının kapsamının dar olması, raporlama konusunda eksikliklere yol açmaktadır.

3.2.5. Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verebilirlik ve saydamlık literatürde genellikle ayrı ama yakın ilişki içinde bulunan iki kavram olarak değerlendirilmektedir. Kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verme yükümlülüğü karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yönetimde saydamlığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine, hesap verme süreçlerinin etkili ve iyi işlemesi için de açık ve saydam mali politikalara ihtiyaç vardır³⁹⁷.

Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü saydamlık sağlamanın vazgeçilmez bir aracı, saydamlık da hesap verme yükümlülüğünü layıkı ile yerine getirebilmenin olmazsa olmaz ön koşuludur. Siyasetçiler ve kamu görevlilerine kanunlar ve diğer hukuki düzenlemeler vasıtasıyla kontrol ettikleri kaynaklar ve yönettikleri kurumlar üzerinde geniş yetkiler tanındığından hesap verebilirlik, bu gücün kamu yararına kullanılabilmesi açısından en temel araçtır. Günümüzde bir çok ülke hesap verebilirliği, kararların düzenliliği ile sınırlandırmaktansa, performans için hesap verebilirlik üzerine yoğunlaşarak güçlendirme yolunu seçmektedir³⁹⁸.

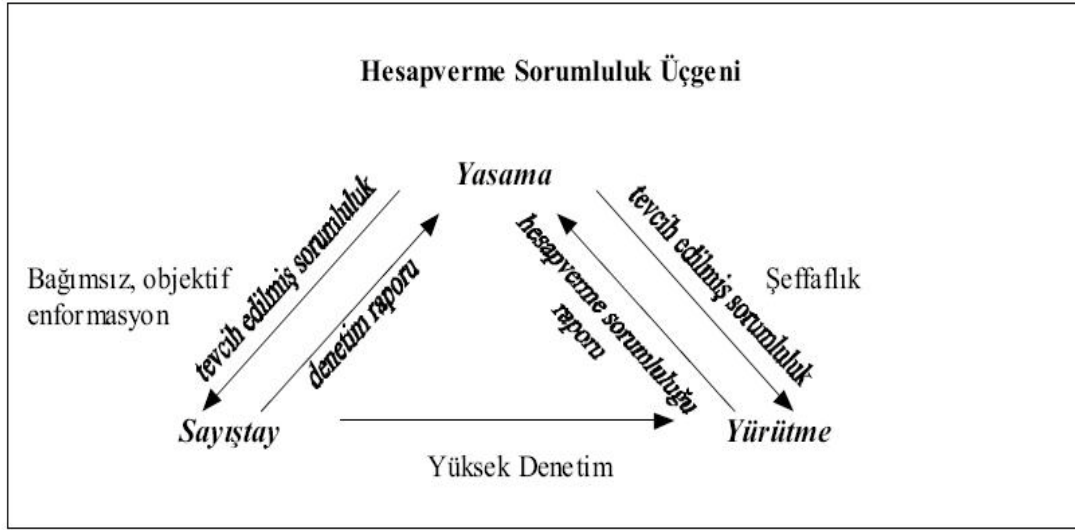
Hesap verme sorumluluk ilişkisinin “Hesapverme Sorumluluk Üçgeni” aracılığı ile resmedilmesi veya somutlaştırılması literatürde yaygınlık kazanmıştır³⁹⁹.

³⁹⁷ <http://www.bumko.gov.tr/kontrol/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAA6AA849816B2EF4EC2F94D94121ECE>

³⁹⁸ <http://www.bumko.gov.tr/kontrol/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAA6AA849816B2EF4EC2F94D94121ECE>

³⁹⁹ Sayıştay Raporlarını Görüşmek Üzere TBMM’de İhtisas Komisyonu Kurulması Hakkında Rapor, s. 1 <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi2.asp?id=314>

Şekil 3: Hesap Verme Sorumluluk Üçgeni



Kaynak: Sayıştay Raporlarını Görüşmek Üzere TBMM’de İhtisas Komisyonu Kurulması Hakkında Rapor, s. 1

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi2.asp?id=314>

TBMM Genel Kurulunun 07.12.2003 tarihli 18. Birleşiminde 755 no’lu kararıyla Anayasanın 98. ve İçtüzüğü’nün 104. ve 105. maddeleri uyarınca kurulan (10/9) Esas Numaralı Meclis Araştırma Komisyonunun 19.6.2003 tarihinde Meclis Başkanlığına sunduğu raporda hesap verme sorumluluğu konusunda Türkiye’de mevcut durumun ne olduğu ve nelerin yapılması gerektiğine ilişkin şu tespitler yapılmaktadır⁴⁰⁰:

- Ülkemizde hesap verme sorumluluğu mekanizmaları yeteri kadar açık ve kesin bir biçimde tanımlanmadığından, kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu etkin değildir.
- Ülkemizde ulaşılabilecek sonuçları, atılacak adımları, bu adımların hangi kurumlar ve yöneticiler tarafından atılacağını, tahmini maliyetleri ve performansa yönelik hedefleri belirtecek stratejik planlar hazırlanmamaktadır. Kalkınma planlarının, bu hedefleri karşıladığı iddia edebilirse de, kalkınma planının farklı bir amaca hizmet ettiği ve başarılı bir biçimde hayata

⁴⁰⁰ Polat, 2003: 71-73.

geçirilemediği de bilinen bir gerçektir. Çok az sayıda olsa da iyi niyetli ve özverili kamu yöneticilerinin hazırladığı planlara uygun davranılmamakta; bu planlar, etkin vasıtalarla kamuoyuna sunulmamakta ve yürütme erki seçmenlerine karşı sorumlu olmakla birlikte bunu yerine getirmemektedir.

- Beklenen ve hedeflenen sonuçlar açıkça ifade edilmediğinden, kamuoyunda uygulanan politikalar hakkında net bir kanaat söz konusu olamamaktadır. Böyle bir kanaatin eksikliği, ortaya çıkan sonuçların beklentileri karşılayıp karşılamadığını belirleyememekte ve vatandaşların, hükümetin ya da kamu kurumlarının başarılı olup olmadığını tespit etmeleri imkansız hale gelmektedir.
- Kamu kurumlarında, kurum içi hesap verme sorumluluğu önlemleri yeterince uygulanmamaktadır. Devlet gelirlerinden yapılan harcamalar ve icra programlarının sonuçları hakkında vatandaşlara hesap verilmemektedir.
- Kamu kurumlarının sundukları hizmetlere ilişkin standartları belirleme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Görevlere, karar alma süreçlerine, performansa ve bilgilendirmeye yönelik referans noktaları tespit edilemediğinden, bunların kamuoyuna sunulmasıyla ilgili bir mekanizma da bulunmamaktadır. Bu konularda, kıstasların bulunmaması ve kıstaslarla ilgili karşılaştırmaların yapılamaması sonucunda, kamu kurumlarının, sundukları hizmetlerde, önceden tespit edilen standartlara uygun davranacağı şeklinde bir taahhütleri bulunmamaktadır. Bu tip standartların belirlenmemesi ve bu konular hakkında kamuoyunun bilgisinin bulunmaması, hesap verme sorumluluğu mekanizmalarını eksik bırakmaktadır.
- Hükümet ile bağlı kamu kurumlarının yöneticileri arasında “performans sözleşmeleri” yapılmadığından, yöneticiler, vatandaşların memnuniyeti ve menfaati yerine siyasilere memnuniyetine önem vermekte ve başarısız olsa dahi onların desteğini arkasında hissetmektedir.
- Parlatentonun, bütçe aracılığıyla yürütmeye tahsis ettiği kamu fonlarının harcanmasına yönelik denetimlerin gerçekleştirilmesi önemli bir görevdir. Bu görev, modern kamu yönetimi anlayışında, parlamento adına yüksek denetim kurumlarınca yerine getirilen bağımsız ve tarafsız denetimler ile bu denetim bulgularının görüşüldüğü parlamento komisyonları tarafından

gerçekleştirilmektedir. Ülkemizde, hükümetin ve kamu kuruluşlarının çalışmalarını denetlemekle yetkili kurum ve birimler, etkin ve verimli düzeyde çalışmamakta ve üzerlerine düşen raporlama işlevlerini yerine getirememektedirler.

- Uygulamada hesap verme sorumluluk sistemi, raporlama olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirli bir işe yönelik olarak hazırlanmış planlarla varılan sonuçlar, etkin ve düzenli bir raporlamayla karşılaştırılabilecek ve yerine getirilmeyen görevlerle ilgili herhangi bir sorumluluk ortaya çıktığı takdirde, mevzuatla tespit edilen yaptırımlar uygulanabilecektir. Bakanlıkların, TBMM'ye altı aylık ya da yıllık olağan faaliyet raporları sunmalarına dair bir düzenleme bulunmadığı gibi, bakanlığa bağlı ve ilgili kuruluşların da kendi faaliyetleriyle ilgili olarak bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklara raporlama yükümlülükleri bulunmamaktadır. Bu durum, siyasi kişiler olan Bakanların ve üst düzey kamu yöneticilerinin performanslarının tam anlamıyla ölçülememesi sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle; Bakanlıkların yıllık olağan faaliyet raporlarını TBMM Kamu Hesapları Komisyonu'na; Bakanlıklara bağlı ve ilgili kuruluşların da, bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklara faaliyet raporları sunmalarını zorunlu kılacak düzenlemeler yapılmalıdır.

3.2.6. İç ve Ön Mali Kontrol

Türkiye'de 2006 yılına kadar uygulanan eski sistem, geleneksel kamu yönetim anlayışını esas alan kamu mali yönetim sistemiydi.

Geleneksel kamu yönetim anlayışı, merkezi planlamaya dayalı katı merkeziyetçi yönetim ile kontrole ve mevzuata odaklı; etkinlik, etkililik, verimlilik gibi kavramlarla ilgilenmeyen; kurallara dayalı bir yönetim anlayışını yansıtmaktaydı. Girdi odaklı, hata aramaya dayalı usulsüzlük ve yolsuzluğu araştıran denetim anlayışını esas alan tek taraflı ve kapalı bir sistemdi. 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile oluşturulan bu sistem, zaman içinde dünyada kamu mali yönetimi ve kontrol alanında yaşanan değişim ve gelişmelere

uyum sağlayamamış; çağdaş kamu mali yönetim anlayışına hâkim olan; stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkelerine olduğu gibi etkin iç mali kontrol ilkelerine de sistemde yer verilmemiştir⁴⁰¹.

Öte yandan harcama süreci katı ön kontrole ve vize uygulamalarına tabi olmuş ve bu uygulamalar harcamalarda gecikmelere neden olmuştur. Ancak son dönemde Türkiye artık, AB'ye aday bir ülke olarak kamu iç mali kontrolü alanında AB standartlarına uyumu sağlamak ve bu alanda gerekli yasal düzenlemeleri yapmakla yükümlüdür. AB'ye üyelik müzakereleri çerçeve belgesi onaylanmış olup, 35 başlık halinde gerçekleşecek müzakere süreci başlamıştır. Bu fasıllardan birisi olan 32 sayılı Mali Kontrol faslı kapsamındaki müktesebat, tüm kamu kesiminde, kontrol ve denetim sistemlerine aktarılması gereken uluslar arası kabul görmüş ve AB'ye uyumlu kamu iç mali kontrol sistemi prensiplerini içermektedir⁴⁰².

Müktesebat, özellikle, etkili ve şeffaf mali yönetim ve kontrol sistemini; işlevsel açıdan bağımsız iç denetim sistemini; bu iki alandaki yöntemlerin koordinasyonundan ve uyumlulaştırılmasından sorumlu merkezi uyumlulaştırma birimini; kamu kesiminde, kamu iç mali kontrol sisteminin bağımsız dış denetimini (Yüksek Denetim Kurumu); AB fonları için uygun bir mali kontrol mekanizmasını ve Avrupa Birliği mali çıkarlarını etkili ve eşit bir şekilde savunacak idari kapasiteye sahip olunmasını gerekli kılmaktadır.

Bu kapsamda Birlik; mali kontrol sürecini tanımlayan bir yasa çıkarılması; muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması ile politika belgesi hazırlanması, otomasyona dayalı muhasebe sisteminin kurulması ve fonların denetimini ortaya koyan mekanizmanın oluşturulması, ödeme ve taahhütler üzerinde

⁴⁰¹ Vildan Uzunay, Avrupa Birliğinde ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler, s. 20.

<http://www.bumko.gov.tr/kontrol/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF209A85B5E49F32C4>

⁴⁰² Uzunay, 21.

ön mali kontrolün yapılması, ihale kontrol sisteminin kurulması, kamu gelirlerinin kontrol edilmesine dayalı iç kontrol sistem ve yöntemlerinin idarelerde amaca uygun olarak kurulması, yürütülmesi ve geliştirilmesi; fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim mekanizmasının kurulması; usulsüzlük ve yolsuzlukları önleyici bir mekanizmanın oluşturulması gibi standartlar belirlemiştir. Avrupa Birliğine katılım sürecinde bu alanlarda düzenlemeler ve reformlar yapılması gerekmektedir⁴⁰³.

3.2.7. İç ve Dış Denetim

Yönetimin ana fonksiyonları arasında denetim önemli bir yer tutmaktadır. Günümüzde hakim anlayış devletin küçülmesi; düzenleyici ve denetleyici işlevinin öne çıkmasıdır. Dolayısıyla bu yeni anlayışta denetim eskiye göre belki daha da büyük önem kazanmaktadır⁴⁰⁴. Denetim, statüsüne göre iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim; bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere kendi içinde de ikiye ayrılır⁴⁰⁵. Bilimsel araştırmalarda, 1940'lı yıllardan itibaren, Amerika Birleşik Devletleri'nde hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olan geleneksel denetim anlayışının yolsuzlukları ve hataları engelleyemediği, hataların yüzde sekseninin sistemden kaynaklandığı belirlenmiş, sistem denetimi, risk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi gibi denetim tekniklerini uygulayan iç denetim kavramı önem kazanmaya başlamıştır⁴⁰⁶.

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

⁴⁰³ Uzunay, 23.

⁴⁰⁴ Baş, 2005: 267.

⁴⁰⁵ http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1c

⁴⁰⁶ <http://www.kidder.org.tr/index2.php?OA1=haber&OA2=makaleler>

disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır⁴⁰⁷.

Dış denetim ise bir kamu kurum ve kuruluşunun kendi içindeki denetim organları dışında başka bir kurum veya kurul tarafından denetlenmesidir. Türkiye’de dış denetim, 5018 sayılı Kanunun altıncı kısmında düzenlenmiş olup Sayıştay tarafından harcama sonrası yapılacak denetim kastedilmektedir. Sayıştay dış denetimi Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapmaktadır. Kanunun 68. maddesinde, 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 raporlanması, şeklinde dile getirilmektedir.

Ülkemizdeki dış denetimi değerlendirdiğimizde denetim sistemimizde büyük çaplı iyileştirmelere gerek olduğu ortaya çıkar. İyileştirme gerektiren konuların başında denetimin kapsamı ile hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık ilkeleri ile ilgili meseleler gelmektedir. İyileştirme gerektiren konular bunlarla da sınırlı değildir. Dış denetim örgütleri, kamu yönetimi alanında meydana gelen değişimleri yansıtacak şekilde görev yapmak zorundadır. Bu anlamda faaliyetlerini, planlama ve yürütme biçimlerini de iyileştirmek zorundadırlar⁴⁰⁸.

Türkiye’de yalnızca Anayasa veya Anayasanın verdiği yetkiye dayanarak TBMM adına görev yapan Sayıştay ile Yüksek Denetleme Kurulu, bir makamın veya kamu ve siyasi otoritesinin emri veya onayı olmaksızın denetim faaliyetinde bulunan iki yüksek denetim organıdır. Yasal mevzuat gereğince her iki yüksek denetim organına TBMM hariç başka herhangi bir makam, herhangi bir kamu veya siyasi otoritesi, denetsel talimat veya telkinlerde bulunamazlar. Yine her iki yüksek

⁴⁰⁷<http://www.bumko.gov.tr/DENETIM/Genel/Default.aspx?F6E10F8892433CFFAAAF6AA849816B2EFC0671D8648333F35>

⁴⁰⁸ www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=412

denetim organının da, denetimlerine tabi olan kuruluşlarda hiçbir konudaki denetim faaliyetleri sınırlamaya tabi tutulmamıştır. Her iki yüksek denetim organı denetimine tabi kuruluşların denetim raporlarını yıllık olarak düzenlerler ve bu düzenlenen yıllık denetim raporları TBMM’de görüşülerek sonuçlandırılır. Türkiye’de sadece Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu tartışmasız dış denetim organıdır⁴⁰⁹.

3.3. 5018 sayılı Kanun ve Türkiye’de Kamu Mali Reformu

Dünyada kamu yönetimi alanında yaşanan gelişmeler karşısında Türkiye’de de reform gereği daha fazla hissedilmeye başlanmıştır. Ancak bir ülkede kamu mali yönetiminde köklü değişiklikler yapmak kolay bir iş değildir. Özellikle de ülkemizde olduğu gibi, kuruluş zamanında oluşturulmuş ve günümüze kadar varlığını sürdürmüş, köklü bir kanun olan 1050 sayılı Kanun’un bir seferde her şeyiyle değişmesini ve yeni bir kamu mali yönetimi sistemine geçilmesini beklemek oldukça güçtür⁴¹⁰. Ancak köklü bir geçmişe ve kurumsal yapıya sahip olan mali yönetim sistemimiz, artık kendisinden beklenen performansı gösterememektedir. Kamu harcamalarının yapılması, denetlenmesi ve genel olarak kaynakların tahsisi süreci yeterli ölçüde işleyememektedir⁴¹¹. Bu durum son dönemlerde daha da ciddi olumsuzluklara yol açmaya başlamıştır.

Aslında ülkemizde idari reform çalışmaları hemen her dönemde gündemde olan bir konu olmuştur. Osmanlı Döneminden bu yana çeşitli zamanlarda reform çalışmaları yapılmış, konu zaman zaman öne çıkmış, zaman zaman geri plana itilmiştir⁴¹². Çalışmanın kapsamı sınırlı olduğu için bu kısımda sadece Cumhuriyet’in ilanından sonraki dönemde yapılan reform çabalarına yer verilmektedir. Cumhuriyet döneminde gerçekleştirilen reformlar ve/veya reform çabaları iki döneme ayrılarak açıklanabilir. İlk olarak planlı dönem öncesinde ülkemizde, 1933 yılından itibaren idari reform konusunda birçok araştırma ve çalışma yapılmış, raporlar hazırlanmıştır. Bu çalışmalar genellikle yabancı uzmanlar tarafından, merkezi düzeyde hazırlanan

⁴⁰⁹ http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d5d

⁴¹⁰ Gülşen, 2006: 41.

⁴¹¹ Yılmaz, 1999: 4.

⁴¹² Devlet Planlama Teşkilatı, 2000 a: 6.

raporlar şeklinde ortaya çıkmıştır. Ancak bunun yanında yerli uzmanlar ile birlikte Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) tarafından yapılan çalışmalar da vardır. Bu çalışmalardan önemli olanlarına aşağıda özetle değinilmektedir⁴¹³:

- 1933 yılında Amerikalı uzmanlardan oluşan bir grup, ekonomik konulara ağırlık vermekle birlikte, idari sorunları da ele almış ve inceleme sonuçlarını “Türkiye’nin İktisadi Bakımdan Bir Tetkiki” ismini taşıyan bir rapor halinde 1934 yılında hükümete teslim etmiştir.
- 1947 yılında Başbakanlık direktifiyle devlet teşkilâtının daha verimli ve daha rasyonel çalışması için çeşitli bakanlıkların bünyelerinde komisyonlar kurulmuştur. 1948 yılında yine Başbakanlığın direktifiyle çeşitli devlet daireleri ve bakanlık teftiş kurulları hazırladıkları idari ıslahat konusundaki araştırma raporlarını Başbakanlığa sunmuşlardır.
- 1949 yılında İstanbul Üniversitesi’den Dr. F. Neumark, Başbakanlığın talebi üzerine “Devlet Daireleri ve Müesseselerinin Rasyonel Çalışması Hakkında” bir rapor hazırlamıştır. Raporunda idarede yeniden düzenlemeyi gerektiren nedenler, yeni düzenleme için gerekli örgütler, memur sorunları ve rasyonel çalışmayı sağlayacak tedbirler, ilkeler ve öneriler yer almıştır.
- 1951 yılında Türkiye ve Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankasının (Dünya Bankası) finanse ettiği, 13 kişilik bir kurul tarafından hazırlanan ve kurul başkanı James M. Barker’in ismine atfen Barker Raporu adı verilen çalışma hükümete sunulmuştur. Kapsamlı bir şekilde hazırlanan rapor, Türk idari sistemiyle ilgili sorunları açıklayıp, personel sorunları ile ilgilenecek bir devlet personel dairesi kurulması, devlet dairelerinde danışma hizmetlerinin düzeltilmesi gibi öneriler getirmekte ve merkeziyetçi sistemi, yetkilerin alt kademelere verilememiş olmasını eleştirmektedir.
- Yine 1951 yılında iki uzman tarafından (James W. Martin ve Frank A. Cush) özellikle Maliye Bakanlığının örgütlenme ve çalışma esaslarını inceleyen rapor Maliye Bakanlığına sunulmuştur. Aynı yıl Maliye Bakanlığı tarafından

⁴¹³ Baş, 2005: 2.

Barem sistemi konusunda bir rapor hazırlanmıştır. Yine Maliye Bakanlığı tarafından 1956 yılında Devlet Personel Kanunu Tasarısı hazırlanmıştır.

Planlı dönemde ise idari reform konusunda yapılan çalışmalarda bir yöntem değişikliği gözlenmektedir. Bu dönemde belli uzmanlara rapor hazırlatılmasının yanısıra daha kurumsal bir yaklaşım izlendiği, Devlet Planlama Teşkilatı, Devlet Personel Başkanlığı ve TODAİE'nin reform konusunda çalışmalarda bulunduğu gözlenmektedir. Çok kısa olarak belirtmek gerekirse, bu dönemde yapılan çalışmaların ilki ve en kapsamlısı Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP) dir. Geniş bir uzman kadrosu tarafından 1962 yılında başlatılan proje 1963 yılında bitirilmiştir⁴¹⁴.

Kamu yönetimi sistemine bir sistem bütünlüğü içinde yaklaşan ilk köklü çalışma niteliği taşıyan bu projenin ardından, onu tamamlayıcı nitelikte, merkezi yönetimin taşra kuruluşları, yerel yönetimler ve kamu personel düzeni ile kamu iktisadi teşebbüslerine ilişkin proje çalışmalarının gerçekleştirildiği görülmektedir. Öte yandan 1971 yılında, yönetimi düzenleme konusu yeniden gündeme gelerek önem kazanmış ve bu alanda alınması gerekli önlemleri belirlemek amacıyla İdari Reform Danışma Kurulu adıyla bir kurul oluşturulmuştur. Bu kurulun çalışmaları, “İdari Reform Danışma Kurulu Raporu: İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler” başlığıyla raporlaştırılarak ilgililere ve kamuoyuna sunulmuştur.

Ayrıca 1973 yılından itibaren de Program Bütçe Sistemi (PBS) bütün devlet kuruluşlarını kapsayacak şekilde uygulamaya konulmuştur. PBS, kamu yönetiminde belirtilen amaçlara ulaşmak için var olan sınırlı kaynakların ayrılmasında yöneticiler ve siyasal organ tarafından rasyonel kararların alınmasını sağlayan bir bütçeleme ve yönetim tekniğidir. Kararların alınmasında, faaliyetlerin yerine getirilmesi ve

⁴¹⁴ Devlet Planlama Teşkilatı, 2000 a: 8.

sürdürülmesinde hizmeti esas alır⁴¹⁵. Ancak ülkemizdeki uygulamada, siyasi kararlılığın yeterince güçlü olmaması, yapılması gereken ve 1973 yılı bütçe hazırlama rehberinde öngörülen mekanizmaların kurulamaması (fonksiyonel kodlama sistemine geçiş, hizmet programlarının verimi için gereken kurumsal değişiklikler gibi), harcama kalemleri ile sürekli oynanması, programlar için verilen başlangıç ödeneklerinin yetmemesi sebebiyle ek ödenek uygulamasının yaygınlaşmaya başlaması ve devlet muhasebe sistemimizin yetersiz olması sebebiyle istenen başarı yakalanamamış⁴¹⁶, sonuç olarak klasik bütçe sisteminin uygulanmasına devam edilmiştir.

Son olarak İdari Reform Danışma Kurulunun çalışmasına benzer bir çalışma 12 Eylül 1980'den sonra kurulan Ulusu Hükümeti döneminde yapılmıştır. 1982 yılında sonuçlandırılan bu çalışmada da yönetimin yeniden düzenlenmesinde ilgililere yol gösterici kimi yönetsel ve örgütsel konular üzerinde durulmuştur⁴¹⁷.

Buraya kadar belirtilen tüm bu reform çabaları çeşitli nedenlerle başarısız olmuş ve kamu yönetiminde arzu edilen kaliteye ulaşamamıştır.

1990'lı yıllara gelindiğinde, 1995 yılında Maliye Bakanlığı ile Dünya Bankası arasında “Kamu Mali Yönetim Projesi”nin “Harcama Yönetimi” sistemini yeni bir esasa bağlamaya yönelik bir anlaşma imzalanmış ve bu anlaşmayı izleyen bir dizi çalışma yapılmıştır. Daha sonra 2001-2005 dönemini içeren Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda ise “mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağılımı, mali saydamlığın oluşturulması, muhasebe mali raporlama

⁴¹⁵ Sema Poyraz, (2008): *Avrupa Birliği Bütçe Sistemi ve Uygulaması, Türkiye Cumhuriyeti Bütçe Sistemi ve Uyumlaştırılması*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul: s. 76 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

⁴¹⁶ İsmail Aktürk, (1990): “Plan-Bütçe İlişkileri ve 1980’li Yıllarda Türk Bütçe Politikası”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt: 7, İstanbul: s. 2.

⁴¹⁷ TODAİE, (1991): *Kamu Yönetimi Araştırma Genel Raporu*, TODAİE Yayınları, No:238, Ankara, s. 1.

standartlarının geliştirilmesi”nden bahsedilmiştir⁴¹⁸. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nın 2001, 2002 ve 2003 yıllarına ait yıllık programlarında da kamu harcamalarında verimliliğin artırılması, performans değerlendirme sistemi kurulması, açıklık ve şeffaflık vurgusu yapılmıştır. 58. Hükümet Programı’nda, kamu kesiminde fayda-maliyet analizine imkan verecek düzenlemelerin yapılacağı dile getirilmiş, Hükümetçe 03.01.2003 tarihinde yayınlanan Acil Eylem Planı’nda “Ekonomik Dönüşüm Programı” kapsamında 1050 sayılı Kanun’un yenileneceği, Sayıştay’ın yetkisinin genişletileceği belirtilmiştir⁴¹⁹.

2001- 2005 yıllarını kapsayan Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında⁴²⁰;

- Kamusal faaliyet alanı içinde yer alan ve hizmetin niteliği itibariyle bütçe ile ilgisi kurulması gereken kamusal harcamaların bütçe içine alınması,
- Orta vadeli harcama perspektifine dayanan bütçeler hazırlanması,
- Kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılmasını sağlayacak düzenlemeler yapılması,
- Mali saydamlığı sağlayacak mekanizmalar geliştirilmesi,
- Muhasebe ve raporlama standartlarının geliştirilmesi,
- Siyasi ve yönetsel yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, bu tanım üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi,
- Denetimi sınırlandıran düzenlemelerin kaldırılması,
- Performans denetimine geçişin sağlanması gibi önlemlerin alınması hususuna yer verilmiştir.

Yine bu çalışmalar kapsamında, Bakanlar Kurulu’nun 12.1.2002 tarihli ve 2002/3 sayılı Prensip Kararı ile oluşturulmuş bulunan “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu” bir rapor

⁴¹⁸ İlhami Söyler, (2006): *Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, sayı: 16, Kütahya: s. 284.

⁴¹⁹ Söyler, 2006: 284

⁴²⁰ Devlet Planlama Teşkilatı, (2000 c): *Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 2001-2005*, Ankara: s. 28-29.

hazırlayarak, “bütçe kapsamının genişletilerek, döner sermaye, fon ve benzeri uygulamalara son verilmesi, bütçenin plan ve programlarla ilgisinin kurulması, kod yapısının değiştirilmesi, mali istatistik ve raporlama sistemi ile şeffaflığa ve hesap verilebilirliğe olanak verilmesi, çok yıllık bütçe hazırlanması, nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmesi, denetimde etkinliğin artırılması, devlet mallarının muhasebe sistemine alınması” gibi önerilerde bulunmuştur⁴²¹.

Diğer yandan, 2001, 2002 ve 2003 yıllarına ilişkin ulusal programlarda, IMF ile yapılan stand-by anlaşmalarında ve verilen niyet mektuplarında 2003 yılında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun çıkarılacağı taahhüt edilmiştir. IMF İcra Direktörleri Kurulu’nun 6. gözden geçirmeyi onaylamak için bu kanun tasarısının yasalaştırılmasını şart koşması üzerine hazırlanan tasarı 2003 yılında TBMM Plan-Bütçe Komisyonu’na sunulmuş, ilgili Komisyon’da ve TBMM Genel Kurulu’nda yapılan müzakereler neticesinde sonuçta 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” kabul edilmiştir⁴²².

Böylece 24.12.2003 tarihinde 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 1927 yılında uygulamaya konulan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun yerini almıştır. Ancak 5018 sayılı Kanun’un Anayasa’ya uyumu, yasadaki boşlukların giderilmesi, yardımcı mevzuatın hazırlanması, teknik çalışmaların yapılması ve personelin eğitimi amacıyla ek süreye ihtiyaç duyulmuş ve kanunun tam olarak yürürlüğe girmesi iki yıllık bir süre almıştır. Anayasa ile ilgili uyumsuzluklar ve yasadaki boşlukları gidermeye yönelik olarak 29.10.2005 tarihinde kabul edilen ve 09.11.2005 tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5428 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun” ile Anayasa’nın 130, 160, 161, 162 ve 163. maddelerinde değişiklikler yapılarak 5018 sayılı Kanun ile Anayasa’nın

⁴²¹ Devlet Planlama Teşkilatı, 2000 b: 124.

⁴²² Söyler, 2006: 284,285.

bütçe ile ilgili hükümlerinin uyumlu hale getirilmesi sağlanmıştır⁴²³. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın üniversitelerle ilgili temel düzenlemeleri içeren 130. maddesinin sekizinci fıkrasında yer alan ve üniversitelerin bütçelerine ilişkin açıklamalarda mevcut olan “genel ve katma bütçelerin” ibaresi “merkezi yönetim bütçesinin” şeklinde değiştirilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 160. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “genel ve katma bütçeli dairelerin” ibaresi de “merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının” şeklinde değiştirilmiş ve aynı maddeye üçüncü fıkra olarak şu fıkra eklenmiştir: “Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır.” Anayasamızın Malî ve Ekonomik Hükümler başlıklı Dördüncü Kısımının Malî Hükümler başlıklı Birinci Bölümünde yer alan bütçe ile ilgili 161, 162, 163 ve 164. maddeleri ise değişiklikten önceki ve sonraki hali ile EK 1’de sunulmaktadır (5428 sayılı Kanun ile 164. Maddede herhangi bir değişiklik yapılmamıştır).

83 ana madde, 14 geçici madde, I-IV sayılı dört cetvel ve I-II sayılı iki listeden oluşmuş olan 5018 sayılı Kanun böylece 2003 yılında yayınlamış ve bazı maddelerin yayımı tarihinde diğer maddelerin ise 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girmesi beklenirken, 28.12.2004 tarihinde kabul edilen ve 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu’na konulmuş olan hükümler gereğince bazı maddelerinin uygulanması 2006 yılına bırakılmıştır⁴²⁴. Bunların yanında 22.12.2005 tarihinde kabul edilen ve 24.12.2005 tarih ve 26033 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5436 sayılı “Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile 5018 sayılı Kanunun dokuz maddesi tamamen, 27 maddesi kısmen değiştirilmiş ve 11 maddesine ek hükümler getirilmiş, 12 madde\ fıkra hükmü yürürlükten kaldırılmış ve ekli liste ve cetvellerde değişiklikler yapılmıştır. Böylelikle 19 ana madde, 3 geçici madde, 2 cetvel ve 5 listeden oluşan 5436 sayılı Kanunun ile yapılan değişikliklerle 5018 sayılı Kanunun hatalı görülen hükümleri

⁴²³ Selahattin Tuncer, (2006): “Kamu Maliye Yönetimi ve Kontrol Kanununda Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası*, Sayı 295: s. 5.

⁴²⁴ Gülşen, 2006: 41.

düzeltilmiş, eksiklikleri giderilmiş ve çalışmalar sonucunda yasa uygulanabilir hale getirilerek 2006 yılında tamamen uygulanmaya başlanmıştır⁴²⁵.

3.3.1. Kanunun Amacı

Buraya kadar yapılan açıklamaların ışığında 5018 sayılı Kanunu incelediğimizde, birinci maddesinde kanunun amacı şu şekilde ifade edilmektedir: *“Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir”*, denilerek kanunun üstlenmiş olduğu misyon vurgulanmaktadır⁴²⁶.

Görülüyor ki kanun koyucu bu yasayla, kamu mali yönetimi ile bunu denetimini sağlamak amacıyla çok geniş bir alanı tekrardan düzenlemek istemiş ve 1050 sayılı Kanunda olduğu gibi konuyu “Muhasebe-i Umumiye”nin kapsamı dışına çıkarmıştır⁴²⁷. Gerçekten 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun düzenlediği hususları kapsamasının yanında bu alanda dünyadaki gelişmeleri kapsayan yeni düzenlemeler getirmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile; bütçe bütünlüğünün sağlanması, kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir diyalogun kurulması, sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının oluşturulması, harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç mali kontrol sisteminin oluşturulması, kamu mali yönetiminde verimlilik, etkinlik, hesap verilebilirlik, şeffaflık, çok yıllık bütçeleme gibi çağdaş mali yönetimin kavramlarının yerleşmesi amaçlanmıştır⁴²⁸. Görüldüğü gibi 5018 sayılı Kanun, 1050 sayılı Kanunun üzerinde

⁴²⁵ Tuncer, 2006: 6, 7.

⁴²⁶ R.G.: 24.12.2003: 25326.

⁴²⁷ Tuncer, 2005: 14.

⁴²⁸ Ekrem Candan, (2006,a): “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I”, *Vergi*

durmadığı etkinlik, verimlilik, saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları üzerine kurulmuş; kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında etkinlik, verimlilik ve hukuka uygunluk bakımından sorumlu olmak ve bunu yetkili merciler önünde açıklamak bakımından hesap verme sorumluluğu anlayışını getirmiştir⁴²⁹.

3.3.2. Kanunun Kapsamı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ikinci maddesinde kanunun kapsamı gösterilmektedir: “*Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsar. Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu Kanunun sadece 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68, 76 ve 78. maddelerine tâbidir*”, denilerek malî yönetim ve kontrolün etki alanı ortaya konulmaktadır.

Kanunun amaç ve kapsamında da ortaya konulduğu üzere, bütçe kapsamı genişletilerek bütçe birliği sağlanmaya çalışılmış ve bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması hedeflenmiştir. Bütçe türleri uluslararası standartlara uygun olarak yeniden tanımlanmış ve sınıflandırılmış, katma bütçe kaldırılarak bu kapsamda yer alan kamu idareleri, idari ve malî statüsüne göre genel bütçeli ya da özel bütçeli idare haline getirilmiştir⁴³⁰. Eskiden özel bütçe olarak ifade edilen yerel yönetimlerin bütçeleri ise mahalli idare bütçeleri olarak adlandırılmıştır.

Dünyası Dergisi, Sayı 295. ; Adnan Şensoy, (2004): “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Mali Disiplin Anlayışı ve Bu Çerçeve de Avrupa Birliğinden Sağlanan Fonların Kullanım ve Kontrolünün Değerlendirilmesi”, *Bütçe Dünyası*, Sayı: 18

⁴²⁹ Bayar, 2003: 50.

⁴³⁰ Gülşen, 2006: 43.

3.3.3. Kanunun İçeriği

Avrupa Birliği ve uluslararası standartlara uygun olacak şekilde hazırlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu;

- Genel hükümler
- Kamu idare bütçeleri
- Taşınır ve taşınmazlar
- Kamu hesapları ve mali istatistikler
- İç kontrol sistemi
- Dış denetim
- Yaptırımlar ve yetkili merciler
- Diğer hükümler
- Yürürlükten kaldırılan hükümler, geçici maddeler ve yürürlük

kısımlarından oluşmaktadır.

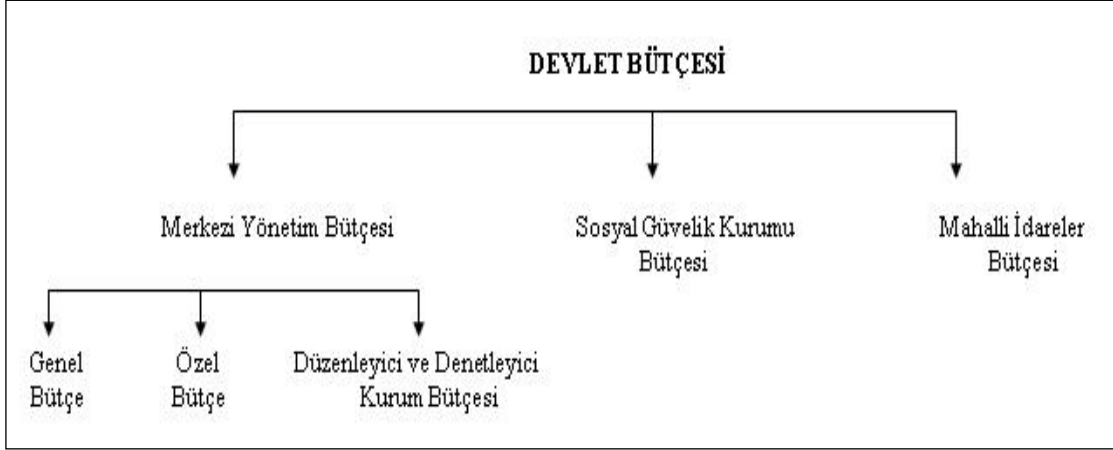
3.4. 5018 sayılı Kanun'a Dayalı Yeni Bütçe Sistemi

5018 sayılı Kanun genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerini; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak üç gruba ayırmıştır. Merkezi yönetim bütçesi de kendi içinde; genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi olarak üç gruba ayrılmaktadır. 5018 sayılı Kanun ile oluşturulan yeni bütçe sınıflandırması aşağıda yer alan Şekil 4'te sunulmaktadır. Merkezi yönetim bütçesinin kendi içinde de ayrıma uğramasının nedeni, bu idarelerin farklı nitelik ve mali işleyişe sahip olmalarıdır⁴³¹. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.

⁴³¹ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (2005): *Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme*, Ankara: s. 6.

Şekilden de görüleceği üzere yeni bütçe sisteminde artık devlet bütçesinin kapsamı çok daha geniş olup, eski uygulamada kapsanmayan kamu kurum ve kuruluşlarına ilişkin tüm bütçeleri içermektedir.

Şekil 4: 5018 sayılı Kanun ile Oluşturulan Yeni Bütçe Sınıflandırması



3.4.1. Merkezi Yönetim Bütçesi

Merkezi yönetim bütçesi, EK 2’de sunulan 5018 sayılı kanuna ekli I, II ve III sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşmaktadır. Bunlar, genel bütçeli kuruluşlar, özel bütçeli kuruluşlar ve düzenleyici ve denetleyici kuruluşların bütçeleri olmak üzere üç ana grupta toplanmıştır.

3.4.1.1. Genel Bütçe

Genel bütçe, devlet bütçesinin en büyük bölümünü oluşturmakta ve 5018 sayılı Kanununun 12. maddesinde, “Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanunun (I) sayılı cetvelinde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir” şeklinde tanımlanmaktadır. Daha açık ifade ile genel bütçe, EK 2’den de görüldüğü üzere yasama (TBMM), yargı (Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay ve Sayıştay) ve yürütme (Cumhurbaşkanlığı, başbakanlık, bakanlıklar, başbakanlık ve bazı bakanlıklara bağlı bağımsız bütçeli kuruluşlar) organları bütçelerinden oluşmaktadır⁴³². 5018 sayılı

⁴³² Batirel, 2004: 12.

kanun ile oluşturulan genel bütçe tanımı ile 1050 sayılı kanunda yer alan genel bütçe tanımı arasında çok fazla bir değişiklik bulunmamaktadır. Genel bütçeye dahil kurumlar, temel kamu hizmetlerini yerine getiren, kendi gelirleri olmayan ve hizmet maliyetleri vergi gelirleri ile karşılanan kurumlardır. Genel bütçenin tek bir gelir cetveli vardır ve genel bütçeye ait tüm gelirler burada toplanmaktadır⁴³³.

Genel bütçeli idareler; tek bir tüzel kişiliğe sahip, aynı nakit idaresine tabi, kendilerine ait gelirleriyle mal varlıkları olmayan ve hazine birliği kapsamında olan daireleri kapsamı içine almaktadır⁴³⁴.

3.4.1.2. Özel Bütçe

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 12. maddesine göre, özel bütçe *“bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı Cetvel’de yer alan her bir kamu idaresinin bütçesi”*dir (II sayılı Cetvel için bkz. EK 2).

Özel bütçeli kuruluşlar, ayrı tüzel kişiliğe sahiptir. Mevzuatla, sosyal, bilimsel, teknik, kültür gibi alanlarda görevlendirilebilirler. Belli ölçüde özerkliğe sahiptirler. Kendilerine ait mal varlıkları ve kendi gelir kaynakları vardır ve nakit idarelerini kendileri yaparlar. Özel bütçeli idarelerin çoğunluğu, hazineden yardım alan yapıya sahip olduklarından genel bütçeyle olan ilişkileri, harcamalarıyla öz gelirleri arasındaki farkın hazine yardımıyla kapatılması şeklinde olur. Gelir fazlası veren özel bütçeli idarelerde bu ilişki tersine olmaktadır⁴³⁵. Özel bütçeli idareler, giderlerinin bir bölümünü kendi özel gelirleriyle karşılamaktadır. Ürettikleri mal veya hizmeti satmaları sonucu elde ettikleri hasılat özel gelirlerini oluşturmaktadır. Sosyal faydası özel faydasının üstünde olan eğitim, sağlık ve sosyal konut gibi

⁴³³ Mutluer vd., 2006: 195.

⁴³⁴ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2005: 6.

⁴³⁵ Ataç, Moğol, 2006: 131.

hizmetleri üretmek amacıyla kurulan özel bütçeli idarelerin, hizmetten yararlananlardan harç veya ücret adıyla elde ettikleri özel gelirleri, hizmetin özel fayda toplamına eşit olacağından, giderlerini karşılamak amacıyla, ürettikleri malın dış faydası nedeniyle genel bütçeden vergi gelirleri ile karşılanan hazine yardımı almaktadırlar⁴³⁶. Bunun yanında, sosyal maliyeti özel maliyetinin üstünde olan malları üretmek için kurulan özel bütçeli idarelerin, malı veya hizmeti tüketenlerden alacağı ücret veya fiyat, mal ya da hizmetin özel maliyetinin üstünde ve sosyal maliyetine eşit olacağından, ek sosyal maliyet dolayısıyla elde ettikleri bu gelir fazlasını genel bütçeye aktaracaklardır. İlke olarak bu gelir fazlası devlet bütçesine gelir kaydedilerek söz konusu mal ve hizmetlerin ortaya çıkardığı sosyal maliyetleri karşılamada kullanılacaktır⁴³⁷.

Özel bütçeli kuruluşların özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- 1- Özel bütçeli kuruluşlar genelde yarı kamusal nitelikteki mal ve hizmetleri üretirler.
- 2- Özel bütçeli kuruluşlar özel kanunlarındaki hükümler saklı kalmak üzere 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine tabidir.
- 3- Özel bütçeli kuruluşların gelir fazlalıkları genel bütçeye aktarılır. Gelirlerinin giderleri karşılamaması durumunda gerekli ödenek hazine yardımı olarak özel bütçeli kuruluşlara verilir.
- 4- Bütçeleri genel bütçenin tabi olduğu esaslara göre hazırlanır, görüşülür, uygulanır ve denetlenir.
- 5- Özel bütçeler uygulama sırasında ve uygulama dönemi bittikten sonra genel bütçenin tabi olduğu denetim esaslarına göre idari denetime, Sayıştay ve yasama denetimine konu olur⁴³⁸.
- 6- Bir Bakanlığa bağlı ya da ilgili olarak kurulurlar.
- 7- Kuruluş ve çalışma esasları özel kanunlarla düzenlenir.

⁴³⁶ Batrel, 2004: 16.

⁴³⁷ Edizdoğan, 2007: 75.

⁴³⁸ Tügen, 2008: 46, 50, 51.

- 8- Özel bütçeli kurumlara özel gelirler tahsis edilerek, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilir.
- 9- Özel bütçeli kuruluşlar sosyal, bilimsel, teknik ve kültürel alanlarda kurulabilmektedir⁴³⁹.

5018 Sayılı Kanun ile getirilen özel bütçe tanımı, 1050 sayılı Kanunda yer alan katma bütçe tanımından bazı yönlerden ayrılmaktadır. 1050 Sayılı Kanunun katma bütçe uygulamasında, kurumlar kendi öz gelirlerinin bir kısmını döner sermayeler, özel hesaplar ya da vakıf ve dernekler yoluyla katma bütçe dışına çıkarmışlardır. Yeni sistemde özel bütçeli kurumların her türlü gelirleri özel bütçe kapsamına dahil edilmektedir⁴⁴⁰.

3.4.1.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi

5018 sayılı Kanununun 12. maddesinde düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, “*özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve Kanunda (III) sayılı cetvelde gösterilen her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir*” şeklinde tanımlanmaktadır (III sayılı Cetvel için bkz. EK 2).

Bankacılık, telekomünikasyon, elektrik gibi ekonominin belli başlı sektörlerinin regülasyonu amacı ile kurulan düzenleyici ve denetleyici kurumlar tüm dünyada giderek yaygınlaşmaktadır. Gerçekten, son dönemlerde bu tür sektörleri veya piyasaları düzenleyen kurumların, idari ve mali özerklik sağlanarak siyasi etkiden uzak tutulması gerektiği ve bu kurumların belirli bir alanda yoğunlaşarak toplum sorunlarıyla yakından ilgilenme fırsatı bulacakları ve yapacakları hizmetlerle etkinliği ve verimliliği arttıracakları görüşü giderek yaygınlık kazanmış, birçok ülkede bu tür kurumlar kurulmuştur. Bu kurumlar, esas itibarıyla klasik bakanlık yapılarının dışında kalarak bürokratik, idari ve mali kuralların dışında kalma imkanı da elde etmektedirler⁴⁴¹.

⁴³⁹ Edizdoğan, 2007: 68.

⁴⁴⁰ Mutluer vd., 2006: 195,196.

⁴⁴¹ Mutluer vd., 2006: 197,198.

Türkiye’de bu sınıflamaya giren ilk kurum 1981 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kuruludur. 1994’te Radyo ve Televizyon Üst Kurulu ve Rekabet Kurumu, 1999’da Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, 2000’de Telekomünikasyon Kurumu, 2001’de Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, 2002’de Tütün, Tütün Mamülleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu ve Kamu İhale Kurumu oluşturulmuştur⁴⁴². Adı geçen bu kurumların oluşturduğu düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçe tasarılarını Maliye Bakanlığı’nın aracılığı olmadan, doğrudan TBMM’ye sunarlar. Mali kontrol sistemlerini de 5018 sayılı Kanunun hükümlerine tabi olmaksızın kendi mevzuatlarına göre düzenlemektedirler⁴⁴³.

Ancak bu kurumların bağımsızlıkları yanında hesap verebilirlikleri de aynı derecede önemlidir. Bu nedenle bu kurumlar da merkezi yönetim bütçesinin bir unsurunu oluştururlar ve yasama, yargı ve idari denetime tabidirler. Anayasadan almış olduğu yetkiyle, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulunun idari denetim alanı içinde düzenleyici ve denetleyici kurumlar da yer almaktadır. Bu kurumlar, idari denetim dışında, İdare Mahkemeleri ve Danıştay tarafından da yargısal denetime tabidirler. Bunu yanında mali denetim açısından da, iç denetim mekanizmaları yanında, 5018 sayılı Kanunun 68. maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren Sayıştayın dış denetimi kapsamına alınmışlardır⁴⁴⁴.

3.4.2. Sosyal Güvenlik Kurumlarının Bütçesi

Sosyal güvenlik, mesleki, fizyolojik veya sosyo ekonomik riskten dolayı geliri veya kazancı sürekli veya geçici olarak kesilmiş kişilerin geçim ve yaşama gereksinimlerini karşılayan bir sistemdir⁴⁴⁵.

İkinci Dünya Savaşından sonra, ilk olarak gelişmiş daha sonra da gelişmekte olan ülkelerde sosyal devlet anlayışı gündeme gelmiş ve buna bağlı olarak sosyal

⁴⁴² Tüğen, 2008: 55.

⁴⁴³ Mutluer vd., 2006: 197.

⁴⁴⁴ Tüğen, 2008: 56,58.

⁴⁴⁵ Tüğen, 2008: 59.

güvenlik sistemleri kurularak, sosyal devlet uygulaması giderek yaygınlaşmıştır. Türkiye'de de sosyal devlet ilkesi Anayasalarımızda açıkça belirtilmiş, sosyal devlet anlayışının yaygınlaşmasına paralel olarak sosyal güvenlik sistemimizde de gelişmeler görülmüştür.

20 Mayıs 2006 tarihinde yayınlanan 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu'na kadar uzun bir dönem boyunca ülkemizde, başlıca üç kurum, T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu ve Bağ-Kur aracılığı ile sosyal güvenlik hizmeti sunulmuştur. Ancak 5502 sayılı Kanun'un yayınlanmasından sonra sosyal güvenlik kurumları tek bir çatı altında toplanarak Sosyal Güvenlik Kurumu adıyla tek bir kuruluş halini almıştır. 5018 sayılı kanun ile bu kurum genel yönetim kapsamına dahil edilmiş ve sosyal güvenlik kuruluşları 5018 sayılı Kanunda (IV) sayılı cetvelde gösterilmiştir (IV sayılı cetvel için bkz. EK 3).

Ülkemizde sosyal güvenlik kuruluşları genel yönetim içinde yer almakta ancak merkezi yönetim bütçesi dışında yönetilmektedir. Bu kuruluşların bütçelerinin gelir ve gider dengesi açıkları genel bütçenin cari transfer ödeneklerinden karşılanmaktadır⁴⁴⁶. Sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile diğer mali işlemleri, 5018 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kendi kanunlarındaki hükümlere tabidir. Ancak sosyal güvenlik kurumlarının ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçeleri ile birlikte hazırlanır, görüşülür ve onaylanır. Ödenekler de bu usul ve esaslara göre kullanılır⁴⁴⁷.

⁴⁴⁶ Batrel, 2004: 22.

⁴⁴⁷ R.G.; 24.12.2003; 25326.

3.4.3. Mahalli İdareler Bütçesi

Mahalli idareler demokratik yaşamda üstlendikleri görevler ve kamu hizmetlerinin halka götürülmesinde yüklendikleri fonksiyonları nedeniyle yönetilenlerin yönetime katılmasının ilk basamağı olma özelliği taşımaktadır⁴⁴⁸.

1982 Anayasasınının 127. maddesine göre mahalli idareler; “*il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir*”, şeklinde tanımlamakta ve bu hükme dayalı olarak ülkemizdeki mahalli idareleri il özel idareleri, belediyeler ve köyler oluşturmaktadır.

5018 sayılı Kanun’un 3. maddesinde belirtildiği şekilde mahalli idareler “*Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri*” ifade etmekte olup; Kanununun 12. maddesine göre mahalli idare bütçesi ise, “*mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesi*” olarak tanımlanmaktadır.

Mahalli idarelerin başlıca mali kaynakları şu şekilde sıralanabilir⁴⁴⁹:

1. Otonom mali kaynaklar
 - Kanunlarla gösterilen vergi, resim, harç ve katılma payları.
 - Kamu teşebbüsü ve serbest piyasa faaliyetlerinden doğan işletme karları.
 - Taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler.
 - Her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler.
 - Faiz ve ceza gelirleri.

⁴⁴⁸ Tüğen, 2008: 66.

⁴⁴⁹ Halil Karataş, (2008): *Mahalli İdarelere Genel Bütçeden Aktarılan Pay Artıyor*, Bütçe Dünyası, Cilt 3, Sayı 30,

- Bağışlar.
2. Yerel yönetimlere verilen paylar
 - Genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar.
 - Merkezi yönetim bütçesinden aktarılan diğer kaynaklar.
 3. Borçlanma

Mahalli idare bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile diğer mali işlemleri, 5018 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kendi kanunlarındaki hükümlere tabidir. Ancak mahalli idarelerin ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçeleri ile birlikte hazırlanır, görüşülür ve onaylanır. Ödenekler de bu usul ve esaslara göre kullanılır⁴⁵⁰.

3.5. 5018 sayılı Kanun'a Dayalı Bütçeleme Süreci ve Uygulaması

Daha önce de belirttiğimiz gibi, 5018 sayılı Kanunun 3. maddesinde bütçe, *“belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge”* olarak tanımlanmaktadır. 5018 sayılı Kanun ile 1050 sayılı Kanun arasındaki fark daha en başta bütçenin tanımlanmasında karşımıza çıkmaktadır. 1050 sayılı Kanunda bütçeden kanun olarak bahsedilirken 5018 sayılı Kanunda bütçe belge olarak ifade edilmektedir. Ancak 5018 sayılı Kanunda bütçe, belge olarak nitelendirilse de, bu belgenin yani bütçenin uygulamaya konulması için bir yasa olması gerekmektedir. Şöyle ki, bütçenin uygulanması yani, belirli bir dönemde kamu kuruluşlarınca giderlerin yapılması ve gelirlerin toplanması için meclisin yürütme organını yetkilendirmesi gerekmekte, bu durum da ancak kanunla gerçekleşmektedir.

Ülkemizde bütçeleme süreci daha önce de belirtildiği gibi çeşitli aşamalardan oluşmaktaydı. 5018 sayılı Kanun ve ilgili Anayasa değişikliğinden sonra da bu açıdan durum değişmemiştir. Buna göre, ilk olarak bütçe yürütme organınca hazırlanmakta, hazırlanan bütçe yasama organı tarafından görüşülerek onaylanmakta,

⁴⁵⁰ R.G.; 24.12.2003, 25326.

Cumhurbaşkanı tarafından onaylanan ve Resmi gazetede yayınlanan bütçe yürütme organınca uygulanmakta ve son olarak uygulanan bütçe yasama ve yargı organlarınca denetlenmekte ve ayrıca idari denetime tabii olmaktadır. Görüldüğü gibi eski ve yeni sistem arasında, bütçenin hazırlanması, uygulanması ve bütçe döneminin tamamlanarak bütçenin kapatılması sürecindeki temel işleyişte bir değişiklik olmamıştır. Bu aşamaların ve genel olarak bütçeleme sürecinin nasıl işleyeceği ise Anayasamızda genel ilkeler itibariyle ve 5018 sayılı Kanun'da ise ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Bütçenin hazırlanmasına ilişkin süreç 5018 sayılı Kanun kapsamında değerlendirildiğinde, ilk aşamada bütçenin kapsadığı alanın belirtilmesi gerekmektedir. Kanunda bütçenin hazırlanmasına ilişkin hükümler kapsam yönünden merkezi yönetime dahil idareleri içine almaktadır. Genel yönetim kapsamında olan sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin bütçelerinin hazırlanması ve onaylanması bu idarelerin kendilerine ait mevzuatları kapsamında gerçekleştirilmektedir. Bu kuruluşların bütçeleri de yine TBMM'nin onayına sunulmaktadır. 5018 sayılı Kanunla kabul edilen yeni bütçe sistemi ve bütçeleme süreci ilk olarak 2006 mali yılı merkezi yönetim bütçesi ile uygulamaya konulmuştur⁴⁵¹.

Bu çalışmada esas itibariyle merkezi yönetim bütçesinin uygulanma süreci ele alınmakta, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler bütçeleri ile ilgili açıklamalara ise gerekli hallerde yer verilmektedir.

3.5.1. Bütçe Dönemi

Daha önce belirtildiği gibi bütçenin uygulanma dönemine mali yıl denir ve bu süre genellikle bir yıldır. Çeşitli ülkelerde mali yıl başı 1 Nisan, 1 Temmuz ve 1 Ocak olabilmektedir. Mali yılbaşının belirlenmesinde ülkelerin gelenekleri, ekonomik durumu, iklimi ve tarımsal üretim koşulları, yasama organının çalışma

⁴⁵¹ Mutluer vd., 2006: 213, 214

takvimi, ülkedeki yatırım ve bayındırlık hizmetlerinin durumu, kanunlarla getirilmiş ilkeler önemli rol oynamaktadır. Ülkemizde mali yılbaşı Meşrutiyet döneminde 1 Mart'tı. Cumhuriyet dönemiyle beraber mali yılda değişik uygulamalar olmuş; 1926'da 1 Haziran'a, 1944'te 1 Ocak'a, 1950'de 1 Mart'a ve en son 1981 yılında yeniden 1 Ocak'a alınmıştır⁴⁵².

1050 sayılı Kanun döneminde bütçeler bir yıllık olarak hazırlanmakta, bir yıllık olara mecliste onaylanarak uygulanmaktaydı. Ancak 5018 sayılı Kanuna göre artık Türkiye'de bütçeler çok yıllık olarak, üç senelik bir perspektifle hazırlanmaktadır. Fakat bütçenin uygulama dönemi yani mali yıl yine 1 senelik bir dönemdir ve eskiden olduğu gibi 1 Ocak'ta başlar. Örneğin 2006 mali yılı merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı hükümet tarafından, 2007 ve 2008 yıllarına ait gelir ve gider tahminlerini kapsayacak şekilde çok yıllık olarak hazırlanmış ve meclise sunulmuştur. Ancak uygulamada birer yıllık dönemler olarak ele alınıp, uygulanmaktadır.

3.5.2. Merkezi Yönetim Bütçesinin Hazırlanması

Merkezi yönetim bütçesi daha önce de belirtildiği gibi, genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinden oluşmaktadır. 5018 sayılı Kanunun 16. maddesinde, Maliye Bakanlığı, merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısının hazırlanmasından ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından sorumlu tutulmuş olsa da, bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığı'na da önemli görev ve sorumluluklar yüklenmektedir⁴⁵³.

5018 sayılı Kanun'un 16. maddesinde belirtildiği üzere merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, orta vadeli programın kabul edilmesiyle başlar ve bunu orta vadeli mali planın yayınlanması izler.

⁴⁵² Ataç, Moğol, 2006: 147.

⁴⁵³ Edizdoğan, 2007: 278.

5018 sayılı Kanunu'na göre, merkezi yönetim bütçe kanunu hazırlama sürecini başlatan ve makro politikalar, ilkeler ve temel ekonomik büyüklükleri içeren Orta Vadeli Program (OVP) ile bütçe gelir-gider tahminlerini ve kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren Orta Vadeli Mali Planın (OVMP), üç yıllık dönemi kapsayacak şekilde, her yıl hazırlanması hükme bağlanmış olup, 2005 yılında uygulanmasına başlanmıştır⁴⁵⁴.

OVP ve OVMP'nin yayınlanmasından sonra Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile birlikte Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi (YPHR) yayınlanmaktadır. Bu belgelerin yayınlanmasından sonra, 5018 sayılı Kanun hükümlerine uygun şekilde kamu kuruluşlarınca bütçe gelir ve gider teklifleri hazırlanır.

5018 sayılı Kanun'un getirdiği en önemli yeniliklerden biri daha önce belirtildiği gibi çok yıllık bütçeleme anlayışını kabul etmesidir. Kanun'un 15. maddesi, "*Merkezi yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır.*" demektedir.

5018 sayılı Kanun'un 17. maddesi ise, "*Gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında;*

- a) *Orta vadeli program ve mali planda belirlenen temel büyüklükler ile ilke ve esaslar,*
- b) *Kalkınma planı ve yıllık program öncelikleri ile kurumun stratejik planları çerçevesinde belirlenmiş ödenek tavanları,*

⁴⁵⁴ Devlet Planlama Teşkilatı, 2006: 18.

- c) *Kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu çok yıllık bütçeleme anlayışı,*
d) *İdarenin performans hedefleri dikkate alınır.”*

ifadeleri ile gider ve gelir tekliflerinin hazırlanmasına ilişkin genel esasları ortaya koymaktadır. Aynı maddenin devamında ise, kamu idarelerinin, bütçe gider ve gelir tekliflerini gerekçeli şekilde hazırlamak zorunda oldukları ifade edilmekte ve gider tekliflerinin, ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkan verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca belirlenmiş kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine; gelir tekliflerinin ise ekonomik sınıflandırma sistemine uygun olarak hazırlanması gerektiği belirtilmektedir.

Diğer yandan 5018 sayılı Kanun'un 17. maddesine göre, kamu idareleri, merkez ve merkez dışı birimlerinin ödenek taleplerini dikkate alarak gider tekliflerini hazırlayacak, genel bütçe gelir teklifi Maliye Bakanlığınca, diğer bütçelerin gelir teklifleri ise yine ilgili idarelerce hazırlanacaktır. Ülkemizde merkezi yönetim bütçesine dahil olan genel ve özel bütçeli kamu kuruluşları bu kapsamda gider bütçe tekliflerini ve özel bütçeli kuruluşlar gelir bütçesi tekliflerini 1-31 Temmuz tarihleri arasında hazırlamakta ve Maliye Bakanlığı'na sunmaktadırlar.

Düzenleyici ve denetleyici kurumların ise 5018 sayılı Kanun'un 17. maddesine göre gelir ve gider tekliflerini içeren bütçelerini, yine üç yıllık bütçeleme anlayışı, stratejik planları ve performans hedefleri ile kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine göre hazırlamaları ve 5018 sayılı Kanun'un 18. maddesine göre, Eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne, bir örneğini de Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısına eklenmek üzere Maliye Bakanlığı'na, göndermeleri gerekmektedir.

Söz konusu kanun hükümlerine göre, görüldüğü gibi, çok yıllık bütçeleme anlayışına uygun olarak kamu idarelerinin ilgili yıllarla birlikte izleyen iki yıla ilişkin gelir ve gider tekliflerinin de gerekçeli olarak hazırlanması ve gelir ve gider

tekliflerinin hazırlanmasında performans değerlendirmesine izin verecek şekilde analitik bütçe sınıflandırmasının uygulanması öngörülmektedir.

Bütçe teklifleri aşağıda açıklanacak olan Bütçe Hazırlama Rehberinde bulunan formların doldurulmasıyla gerçekleştirilir. Rehberde bulunan formlar, gider cetveli (A cetveli) ve gelir cetvelini (B cetveli) oluşturmaya yönelik istenen formlardan oluşmaktadır. Ayrıca ilk kez 2006 yılı bütçesinin hazırlanmasında istenen Finansman Cetveli (F cetveli) de bütçe teklifinin içinde yer almaktadır.

Gider cetveli (A Cetveli); ilgili bütçe döneminde kurumların, yapmayı planladıkları hizmetler için talep ettikleri ödenekleri içeren bir cetveldir. Genel bütçeli, özel bütçeli ve düzenleyici ve denetleyici kurumların tamamının hazırlaması gereken bir cetveldir. Cetvelde ödenek teklifleri Analitik Bütçe Sınıflandırmasına (ABS) göre yapılmaktadır.

Gelir cetveli (B Cetveli) ise; ilgili bütçe döneminde kurumların, elde etmeyi hedefledikleri gelir tahminleri ile bunlara ilişkin gelir kodlarının yer aldığı cetveldir. (I) sayılı cetvel de yer alan genel bütçeli idareler ayrı ayrı gelir cetveli hazırlamamakta, genel bütçenin tek bir gelir cetveli olup, bu cetveli de Maliye Bakanlığı hazırlamaktadır. (II) sayılı cetvele dahil olan özel bütçeli idareler ile (III) sayılı cetvele dahil düzenleyici ve denetleyici kurumlar kendilerine ait gelir cetvelini ayrı ayrı hazırlayacaklardır.

Finansman cetveli; bütçe ödenek tekliflerinin hazırlanmasında kullanılacak olan üçüncü cetvelidir. Finansman cetvelini, (II) sayılı cetvele dahil olan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvele dahil düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile bütçesi denk olmayan kurumlar hazırlamaktadır. Bütçenin açık veya fazla vermesi finansman cetvelinin konusudur. Finansman cetveli açığın nasıl karşılanacağını veya fazlanın nasıl değerlendirileceğini gösterir. Nakit yönetimini kendisi yapan kurumlar için çok önemli bir unsur olan finansman cetveli ile kurumlar ellerinde bulundurdukları

nakitleri de dikkate alarak bir bütçe oluştururlar. Gider bütçesinin tamamı gelirlerle karşılanamadığında, bütçe açık veren bir bütçe olacaktır⁴⁵⁵. Oluşan bu açığın nasıl karşılanacağı çok önemlidir. İşte finansman cetveli de ortaya çıkan bu sorunun cevabını vermemize yardımcı olur. Bunun yanında, mali sistemimizde şimdiye kadar Finansman Cetveli kavramının olmaması nedeniyle, eldeki nakit fazlası ertesi yıl bütçesine gelir devri olarak kaydedilmekteydi. Bu durum mali sistemimizde hatalı uygulamalara neden olmaktaydı. Gerçekten finansman cetveli uygulamasının olmadığı durumda örneğin; gelir mükerrer kaydedilmiş olduğundan, gelirin tahsil edildiği yıl farklılaşmış olacak, tahsil edilen gelirin kaydedilmeyerek emanet hesaplarda tutulması sonucun da doğru bir istatistik üretilmesi engellenmiş olacaktır. Yanlış istatistikler de tahminlerin hatalı olmasına neden olacaktır⁴⁵⁶.

Bu genel açıklamalardan sonra bütçe hazırlık sürecinde yer alan aşamalara daha yakından bakmak faydalı görülmektedir.

3.5.2.1. Orta Vadeli Program

5018 sayılı Kanununun 16. maddesinde “*Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlar. Orta vadeli program, aynı süre içinde Resmî Gazetede yayımlanır.*” ifadesiyle merkezi yönetim bütçe sürecinin nasıl başlayacağını ortaya konmuştur. Görüldüğü üzere kanunda orta vadenin kapsadığı zaman belirtilmemiştir.

⁴⁵⁵ Ataç, Moğol, 2006: 149, 150.

⁴⁵⁶ Serap Şensoy, (2006): *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul: s. 80 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

Kamu ve özel kesimde öngörülebilirliği arttırmaya yönelik bir yol haritası olması düşünülen OVP ile sosyal ve ekonomik alanda sağlanacak gelişmelerin daha sağlam bir zeminde sürdürülmesi için güven ve istikrara katkıda bulunması hedeflenmektedir. Çeşitli alanlarda birbirleriyle tutarlı amaç, politika ve öncelikler seti sunan OVP, makro politikaların yanı sıra, temel gelişme eksenlerini ve ana sektörleri de kapsamaktadır. Programda, uzun vadeli amaçlara katkıda bulunacak şekilde, üç yıllık dönemde üzerinde yoğunlaşılacak öncelikler tespit edilmektedir⁴⁵⁷.

Bakanlık ve kurum bütçelerinin hazırlanmasında, idari ve yasal düzenlemelerin gerçekleştirilmesinde, kurumların karar alma ve uygulama süreçlerinde programın amaç ve önceliklerinin esas alınması gerekmektedir. Dinamik bir yapı ortaya koyan ve üç yıllık perspektife sahip olan programın, yıllık uygulamaların sonuçları ve genel şartlardaki değişimler göz önünde tutularak, her yıl gözden geçirilmesi ve yenilenmesi gerekmektedir⁴⁵⁸.

Bu vesile ile program uygulamaları ve programı etkileyebilecek dışsal gelişmeler etkili bir şekilde izlenerek değerlendirilecektir. Belirlenen bu usuller ve stratejik amaçlar temelinde kamu politikalarını şekillendirmek ve kaynak tahsisini bu çerçevede yönlendirmek için, 5018 sayılı Kanunun doğrultusunda ilk OVP, 2006-2008 dönemini kapsayacak şekilde hazırlanmış, her yıl yapılan yenilemeler ile birlikte 2007-2009, 2008-2010 ve en son 2009-2011 dönemlerini kapsayan programlar uygulamaya girmiştir. Programda yer alan amaç ve öncelikler bakımından uygulamanın izlenmesi, değerlendirilmesi ve Bakanlar Kurulu'na bilgi sunulmasından Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı sorumlu tutulmuştur⁴⁵⁹.

⁴⁵⁷ R.G.: 31.05.2005; 25831, 2. mük.; Orta Vadeli Program 2006-2008

⁴⁵⁸ R.G.: 31.05.2005; 25831, 2. mük.; Orta Vadeli Program 2006-2008

⁴⁵⁹ R.G.: 31.05.2005; 25831, 2. mük.; Orta Vadeli Program 2006-2008

3.5.2.2. Orta Vadeli Mali Plan

5018 sayılı Kanun'un 16. maddesinde orta vadeli program açıklandıktan sonra devamında gerçekleştirilecek işlemler kapsamında orta vadeli mali plana yer verilmiş ve *“Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli malî plan, Haziran ayının onbeşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmî Gazetede yayımlanır.”* denilerek planın içeriği hakkında bilgi verilmiştir. Bütçe hazırlık işlemlerine ilişkin ikinci belge olan OVMP ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanları belirlenmekte, yani üst sınır çizilmektedir. 5018 sayılı Kanun ile bütçe sistemimize yeni kazandırılmış iki belge olan OVP ile OVMP'nin hazırlanması yine aynı Kanun ile zorunlu tutularak, bütçeleme sürecinin ilk aşamasına verilen önem ortaya konmuştur.

OVMP, OVP'da belirlenen temel amaç ve politikaların gerçekleştirilmesine yönelik olarak hazırlanan, merkezi yönetim bütçe büyüklüklerini ve kurumsal bazda ödenek teklif tavanlarını belirleyen bir belgedir. Kamu idareleri, bu iki belge ile belirlenen sınırlar çerçevesinde kendi kurumsal önceliklerini belirleyerek bütçelerini hazırlamaktadırlar. Kamu maliyesi politikası hedeflerinin başında, bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında etkinliğin artırılarak mali disiplinin güçlendirilmesi gelmektedir. Bu yönüyle, ilk defa uygulamaya konulan çok yıllık bütçeleme anlayışının, bu amaca ulaşmada önemli bir katkı sağlaması düşünülmektedir⁴⁶⁰. İlk OVMP 2006-2008 dönemini kapsayacak şekilde hazırlanmış, her yıl yapılan yenilemeler ile birlikte 2007-2009, 2008-2010 ve en son 2009-2011 dönemlerini kapsayan planlar uygulamaya girmiştir.

OVMP'nin uygulama dönemi içinde, ekonomik istikrarın güçlendirilmesi ve sürdürülebilir büyümenin devam ettirilmesi hedeflenmektedir. Bu hedef doğrultusunda belirlenecek mali kurallar dahilinde maliye politikasının yürütülmesi

⁴⁶⁰ R.G.: 02.07.2005, 25863; Orta Vadeli Mali Plan 2006-2008.

sağlanacaktır. OVP ve OVMP'ye dayalı olarak hazırlanacak olan merkezi yönetim bütçesi, mali disiplinin sağlanmasında önemli katkı sağlayacak, kaynakların belirlenmiş temel politika öncelikleri doğrultusunda tahsisini gerçekleştirerek kamu harcamalarının kalitesini artıracak, böylelikle vatandaşların hayat kalitesini yükseltecektir⁴⁶¹.

3.5.2.3. Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi

Bütçeleme işlemlerinin hazırlık sürecinde yapılması gereken çalışmalarda kurumlara yön göstermesi ve kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere, Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile birlikte Yatırım Genelgesi ve eki YPHR yayınlanmaktadır.

Bütçe Çağrısı, bütçelerini hazırlayacak olan kuruluşların bütçe hazırlık aşamasında dikkat etmeleri ve göz önünde bulundurmaları gereken felsefeyi ortaya koymaktadır. Maliye Bakanlığınca hazırlanan bütçe çağrısı, Başbakanın onayı ile Haziran ayının sonuna kadar R.G.'de yayımlanır⁴⁶². Bütçe çağrısı, gelecek yıl bütçesinin hazırlanmasında uyulması gereken esasları ve bütçe hazırlık sürecinin içinde yer alacak idare ve piyasalara verilecek mesajları belirleyen bir belgedir. Bütçe Çağrısı ile hükümetin program döneminde izleyeceği politika ve ekonomik çerçeve çizilmekte, genel hatlarıyla belirli konularda (mali disiplin, maliye politikası, makro ekonomik durum, kamu borç durumu, kamu harcamalarının seyri vb.) değerlendirmeler yapılmakta, OVP ve OVMP'ye uygun olarak hizmet öncelikleri belirlenmekte, hangi alanlarda nelerin gerçekleştirileceği, bunlar yapılırken uyulması gereken kurallar dile getirilmekte ve tüm bunlar bütçe hazırlık çalışmasına katılacak kamu daireleri ile personeline ve beraberinde de kamuoyuna ilan edilmektedir.

Yine Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve Başbakanın onayı ile Haziran ayının sonuna kadar R.G.'de yayımlanan Bütçe Hazırlama Rehberi ise, Bütçe Çağrısından daha ayrıntılıdır ve o yıl bütçesinin özelliklerini ortaya koyan ilkeleri içerir. Bu

⁴⁶¹ Poyraz, 2008: 106.

⁴⁶² Ataç, Moğol, 2006: 149.

çerçevede Bütçe Hazırlama Rehberi; bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir standartları, analitik bütçeye dair bilgi ve rehberi, hesaplama yöntemlerini, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örneklerini ile diğer bilgileri içerir⁴⁶³.

Yatırım Genelgesi ve YPHR ise DPT Müsteşarlığınca hazırlanarak Haziran ayının sonuna kadar Resmî Gazetede yayımlanır. Yatırım Genelgesinde; Mevcut kalkınma planı ile ilişkili olarak, ortaya konulacak politika ve öncelikler ile uyumlu olarak, OVP’de yer alan amaç, politika ve öncelikler ile OVMP’de ortaya konulan mali çerçeve ve bütçe tahminleri ile yılı bütçesi ve programı dahilinde kamu yatırımlarında öncelikli hedefler belirlenmekte ve bu hedefler kapsamında hangi alanlara, sektör ve bölgelere yatırımların yapılacağı belirtilmektedir. Devam eden projelerin durumu değerlendirilmekte, kamu kuruluşlarının yatırım teklifleri yaparken uyacakları kaideler belirtilmektedir.

YPHR ise; rehberin amacı ve kapsamı ifade edilmekte, genel çerçeve ile mevcut kalkınma planı, OVP ve OVMP, stratejik plan ve performans programı bağlantılarına yer verilerek, bütçe döneminde kamu yatırım politikası ve öncelikleri belirlenmekte ve yatırım programı hazırlama sürecinde uyulacak esaslar ortaya konulmaktadır.

3.5.2.4. Gider Bütçesinin Hazırlanması

Bütçe hazırlık çalışmaları ilk olarak giderlerin belirlenmesi ile başlar. Kamu maliyesinde geleneksel düşünceye göre, önce giderlerin belirlenmesi, tahmini ve buna göre gelirlerin düzenlenmesi gerekmektedir. Bunun nedeni de devletin egemenlik hakkını kullanarak gelirlerini arttırabilme imkanına sahip olmasıdır. Bu düşünce yapısı günümüz bütçe anlayışına da hakimdir. Gider bütçesinin hazırlanması, gelir bütçesine göre daha uzun ve yorucu olmaktadır. Gider bütçesinin

⁴⁶³ R.G.; 24.12.2003; 25326.

hazırlanmasına bütçe kapsamındaki tüm kamu kuruluşları katılmakta ve her yıl bu çalışmalar tekrar etmektedir⁴⁶⁴. Ülkemizde de bu görüşler hakimdir.

Gider bütçesi, 5018 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde, kamu idareleri tarafından, orta vadeli program ve mali planda ortaya konulmuş olan temel büyüklükler, ilke ve esaslar, OVMP ile belirlenmiş ödenek tavanları, kalkınma planları, yıllık programlar ve idarelerin stratejik planlarında belirlenen öncelikler dahilinde ödenek teklifleri hazırlanır. Ödenek teklifleri hazırlanırken, Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Genelgesi ve YPHR tarafından belirlenen genel ilke ve standartların, kamu idarelerince dikkate alınması gerekmektedir. Kamu idarelerinin tamamı, merkezdeki ve merkez dışındaki birimlerine ait ödenek taleplerini de dikkate alarak ve gerekçeli olarak gider tekliflerini hazırlamaktadırlar. Kamu idareleri ayrıca, Yatırım Genelgesi ve YPHR'ye uygun şekilde yatırım tekliflerini hazırlayarak aynı süre zarfında DPT'ye göndermektedirler⁴⁶⁵.

Bu kapsamda bütün yatırımcı kamu kuruluşları, Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) ve ilgili döneme ait OVP'de (2009-2011) yer alan amaç ve öncelikler doğrultusunda, bir önceki yıl (2008) programında yer alan tedbirlerin tamamlanma durumunu ve gerekli hallerde revize edilme ihtiyacını da göz önünde bulundurarak, ilgili bütçe yılı (2009) programında yer almasını öngördükleri sektörel, hukuki ve kurumsal tedbir ve faaliyet önerilerini, yatırım teklifleriyle birlikte ve yatırım tekliflerinin tedbir ve önceliklerle ilişkisini kurarak DPT'ye göndermektedirler. Kamu kuruluşları, yatırım tekliflerini OVP (2009-2011) temel amaçları ve öncelikleri, OVMP'de ve YPHR'de belirtilen yatırım teklif tavanları, proje öncelikleri ve esaslarla uyumlu olmak üzere fiziki hedeflerin boyutunu, maliyetini belirlerler ve yatırım tekliflerini nitelikli yapılabilirlik etüt ve analizlerine dayandırarak DPT'ye gönderirler⁴⁶⁶.

⁴⁶⁴ Tüğen, 2008: 228, 229.

⁴⁶⁵ Mutluer vd., 2006: 216, 217.

⁴⁶⁶ <http://www.dpt.gov.tr/kamuyat/2008/2008-2010-Rehber.doc>

Uygulamada genel ve özel bütçeli kuruluşların gider teklifleri hazırlanır ve idaredeki yetkili kişilerce imzalanarak Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderilir. Ancak daha önce de belirtildiği gibi 5018 sayılı Kanun'un 18. inci maddesine göre düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini Eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine, bir örneğini de Maliye Bakanlığına gönderirler.

3.5.2.5. Gelir Bütçesinin Hazırlanması

Ülkemizde gelir bütçesini hazırlama görevi 5018 sayılı Kanunla Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Bu çerçevede gelir bütçesini Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü hazırlamaktadır. Kanun'un 36. maddesinde, Maliye Bakanlığının, gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkelerini, amaçlarını, stratejilerini ve taahhütlerini her mali yılbaşında kamuoyuna duyuracağı belirtilmiştir.

Daha önce belirtildiği gibi, devletin gelir elde etmesi egemenlik hakkına dayandığı için devlet bütçesi hazırlanırken önce gider bütçesi için gereken ödenekler, daha sonra da gider bütçesi ile belirlenen harcamaların karşılanması için ihtiyaç duyulan gelirlerin belirlenmesi yolu tercih edilir.

Ülke genelinde bir yılda yapılması düşünülen hizmetlerin gerçekleşebilmesi için yeterli düzeyde gelir elde edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, devlet bütçeleri hazırlanırken gelirlerin niteliğine ve seviyesine çok önem verilmektedir. Bütçenin gelir tarafı tahminden öte bir şey değildir. Bütçe, ödenekler için azami harcama limitini gösterirken ve bu limit TBMM'nin izni olmadan aşılamazken, gelirler açısından böyle bir durumdan söz edilememektedir. Tahmini olarak bütçede gösterilen gelirlerin, gösterilenden daha az veya daha çok gerçekleşmesinde herhangi bir hukuki engel bulunmamaktadır⁴⁶⁷.

⁴⁶⁷ Orhaner, 2007: 65.

Özel bütçeli kamu idareleri ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar gelir bütçesi tekliflerini kendileri hazırlamaktadırlar. Genel bütçeli kamu idareleri ise ayrı ayrı gelir teklifi hazırlamaları söz konusu olmayıp, bunlara ilişkin tek bir gelir cetveli Maliye Bakanlığınca hazırlanmaktadır. Özel bütçeli kamu idareleri, hazırlamış oldukları stratejik planları doğrultusunda ve Bütçe Hazırlama Rehberi ile ortaya konulan esaslar dahilinde gelir tekliflerini hazırlarlar. Hazırlanan bu gelir teklifleri, yine bu kamu idarelerince hazırlanan gider teklifleri ile birlikte yetkilileri tarafından imzalandıktan sonra Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığı'na gönderilir⁴⁶⁸. 5018 sayılı Kanun'un getirdiği en önemli yeniliklerden biri daha önce belirtildiği gibi çok yıllık bütçeleme anlayışını kabul etmesidir. Kanun'un 15. maddesine göre, bu doğrultuda, gelecek yıllla beraber izleyen iki yılın da gelir tahminlerinin yapılarak bütçe kanununda yer alması gerekmektedir. Yine Kanun'un 17. maddesine göre, kamu idareleri, stratejik planları ile Bütçe Hazırlama Rehberinde yer alan esaslar doğrultusunda, bütçe gelir tekliflerini ekonomik sınıflandırma sistemine uygun ve gerekçeli şekilde hazırlamak zorundadırlar. Yetkilileri tarafından imzalanarak Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderilen bütçe gelir teklifleri Maliye Bakanlığına verildikten sonra, daha önce belirtildiği gibi kamu idarelerinin yetkilileri ile gelir teklifleri hususunda ayrıca görüşmeler yapılabilmektedir.

Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, harcamacı kuruluşların temmuz ayı sonuna kadar bütçe ödenek tekliflerini Maliye Bakanlığına teslim etmelerinden itibaren başlayarak ve mali yıl içinde yeni gelir tahsilat rakamları gerçekleştiğçe devamlı olarak tahminlerini yeniler. Geçmiş yılların kesinleşmiş gelir hesaplarından ve içinde bulunulan yıla ait, bütçe hazırlıklarının başladığı aya kadar geçen dönemdeki gelir gerçekleştirmelerinden yararlanılarak gelir tahminleri yapılmaktadır⁴⁶⁹.

Daha önce belirtildiği gibi gelir bütçesinin hazırlanmasında farklı yöntemler uygulanabilmektedir. Ancak genel olarak iki yöntem uygulanır. Bunlar, otomatik

⁴⁶⁸ Orhaner, 2007: 65.

⁴⁶⁹ Ataç, Moğol, 2006: 157.

yöntemler ve doğrudan doğruya tahmin yöntemidir. Bu yöntemler önceki bölümde detaylı olarak açıklanmıştır. Ülkemizde gelir tahminlerinde kullanılan yöntem hala doğrudan doğruya tahmin yöntemidir. 1050 sayılı Kanun döneminde gelir tahminlemesi için kullanılan bu yöntem 5018 sayılı Kanun döneminde de kullanılmaktadır⁴⁷⁰. Ancak Maliye Bakanlığı, gelirlerin tahmininde geniş takdir yetkisine sahiptir. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü bütçenin gelir tahminlerini yaparken, cari yıl bütçesinin ilk sekiz aylık gelir gerçekleşmesini veri olarak alır, cari yıldan bir önceki yılın son dört ayına ait gelir gerçekleşme verilerini de ekleyerek yeni yıla ait bütçenin gelir tahminini hazırlar. Milli gelir tahminlerinde, yeni mali gelişmeler ve konjonktür de dikkate alınarak gerekli düzenlemeler yapılır, bütçeye konulacak rakam tespit edilir ve kendi sınıflandırmasına göre gelir bütçesi kanun tasarısına (B) cetveli olarak eklenir⁴⁷¹.

3.5.3. Maliye Bakanlığı ve Harcamacı Kuruluşlar Arasında Bütçe Müzakereleri ve Bütçe Kanunu Tasarısı ve Eklerinin Hazırlanması

5018 sayılı Kanun'un 17. maddesine göre, genel ve özel bütçeli kuruluşların gider bütçesi teklifleri ve özel bütçeli kuruluşların gelir bütçesi teklifleri Maliye Bakanlığına verildikten sonra, kamu idarelerinin yetkilileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılabilir. 5018 sayılı Kanun'un 18. inci maddesine göre düzenleyici ve denetleyici kurumlar hazırladıkları bütçelerini Eylül ayına kadar doğrudan TBMM'ne, bir örneğini de Maliye Bakanlığına gönderecekleri için bu kurumlarla bütçe müzakeresi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Yeni yasa sonrası Maliye Bakanlığı ve DPT Müsteşarlığı tarafından kurumlar ile yapılan bütçe görüşmelerinde bazı farklılıklar olmuştur. Yeni sisteme göre, kamu idarelerinin, orta vadeli program ve orta vadeli mali plan ile belirlenmiş olan öncelikler ve kurumsal tavanları dikkate alarak gelecek üç yıla ilişkin bütçelerini hazırlamaları gerekmektedir.

⁴⁷⁰ Mutluer vd., 2006: 220, 221.

⁴⁷¹ Edizdoğan, 2007: 311.

Ancak, bütçe hazırlığı aşamasında Maliye Bakanlığı ve DPT Müsteşarlığı, kurumlardan gelen bütçe tekliflerinde, orta vadeli program ve mali plan ile belirlenen kurumsal tavanlar ve önceliklere ne ölçüde uyduklarına bakmaları yeni bütçeleme yaklaşımının gereğidir. Eğer varsa, tutarsızlıkların düzeltilmesi amacıyla ilgili kurum temsilcileriyle görüşerek tutarlılığı sağlamaları, politika, plan ve bütçe bağlantısının gerçekleştirilmesi yönünde önemli bir katkı sağlayacaktır. Ayrıca, farklılaşan bir başka konu da bütçe görüşmelerinin artık sadece içinde bulunulan yıl ile bütçesi hazırlanan yıla değil, önümüzdeki iki yıla ilişkin bütçe verilerinin de inceleneceği ve görüşmelerde dikkate alınacağı konusudur⁴⁷².

Diğer taraftan, çok yıllık bütçeler, hükümetlerin gelecek üç yıla ilişkin kaynak kullanımı ve kaynak toplama konusunda kamuoyuna bir taahhüdü olmaktadır. Bu nedenle, çok yıllık bütçeleme vergi ve diğer gelir tahminlerini de içerecektir. Bu nedenle Maliye Bakanlığı, gelecek üç yıla ilişkin vergi ve gelir politikalarının, bütçe gelirlerine olan yansımalarını dikkate alarak çok yıllık gelir tahminleri de yapacaktır.

Genel bütçenin (B) cetveli yani gelir tahminleri Maliye Bakanlığınca yapılacak, genel bütçenin dışında kalan diğer kurumlar (özel bütçeli kurumlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar) ise kendi (B) cetvellerini hazırlayarak bütçe tekliflerine ekleyeceklerdir. Kurumlarla yapılacak bütçe görüşmelerinde ödenek teklifleri kadar gelir tahminleri de dikkate alınacaktır. Bu nedenle kurumların, bütçe tekliflerini yukarıda ifade edilen yeni yaklaşımları dikkate alarak hazırlamaları ve bütçe görüşmelerine bu hususlara göre hazırlık yapmaları sistemin yerleşmesine ve beklenen faydaya ulaşılmasına katkıda bulunacaktır⁴⁷³.

Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan gelir bütçesi, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nde bütçe yasa tasarısına eklenmek üzere ele alınır. Gider bütçesini oluşturan genel ve özel bütçeli

⁴⁷² Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (2005): *Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme*, 29/30 Haziran, Ankara: s. 27.

⁴⁷³ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2005: 28

kuruluşların gider bütçesi teklifleri de, Maliye Bakanlığının kendi Bakanlık teklifini de içermek üzere, yine Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'ne teslim edilmiştir. Böylece Merkezi Yönetim bütçesi kapsamında yer alan genel ve özel bütçeli kuruluşların bütçe teklifleri Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nde toplanır. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, bütçe yasa metni ve bütçenin diğer eklerini de düzenleyerek bütçe yasa tasarısı ve eklerini oluşturur. Bütçe yasa tasarısı ve ekleri Hükümetçe Anayasamıza göre 1 Ocaktan yetmişbeşgün önce yani en geç 17 Ekim'de görüşülmek ve onaylanmak üzere TBMM'ne sunulur.

3.5.4. Bütçeleme Tekniği

Türkiye'de yeni bütçe sistemi ile getirilen en önemli hususlardan biri olan çok yıllık bütçeleme anlayışı, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idarelerinde ve merkezi yönetim bütçesine dahil olmamakla birlikte genel yönetimin bir parçası olan sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerde de uygulanacaktır. Çok yıllık bütçeleme sistemine yukarıda değinilmiştir. Bu kısımda ise yeni bütçe sisteminde en önemli hususlardan bir diğeri olan bütçe sınıflandırmasındaki değişmeye ve bu çerçevede çok yıllık bütçeleme sisteminin bir parçası olan Analitik Bütçeleme Sınıflandırılması'na yer verilecektir.

3.5.4.1. Analitik Bütçe Sınıflandırması

Bütçeler; temel mali işlevlerinin yanısıra ekonomide fiyat istikrarının sağlanması, gelir dağılımının düzeltilmesi, yatırımların teşvik edilmesi gibi hedeflerin gerçekleştirilmesinde de kullanılan en önemli mali araçlardan biridir. Bütçe harcamalarının nitelikleri ve etkileri farklı olduğundan bütçenin etkin bir mali araç olarak kullanılabilmesi diğeri bir deyişle maliye politikasının etkili bir aracı olarak işlevlerini yerine getirebilmeleri için harcamaların bazı kriterlere göre sınıflandırılması gerekmektedir. Bütçe sınıflandırması; ekonomik ve mali politikaların planlanması, uygulanması ve sonuçlarının analiz edilebilmesi için devlet faaliyetlerinin kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik kriterlere göre tasnif

edilmesidir⁴⁷⁴. 1995 yılında başlatılan Kamu Mali Yönetim Projesi çerçevesinde yapılan çalışmalarda, devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülebilmesine imkan tanıyacak bir bütçe kod yapısına ihtiyaç duyulduğu gündeme gelmiştir. Böylece, yeni bir bütçe kod yapısı oluşturulması; bunu yaparken de uluslararası geçerliliği kabul görmüş esaslardan faydalanılması benimsenmiştir. 1998 yılında Devlet Mali İstatistikleri esasına dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur⁴⁷⁵.

1999 yılında bazı kurumlarda test edilmeye başlanan bu model uzun soluklu olamamıştır. 2002 yılı bütçesi hazırlanırken seçilen altı pilot kurumun bütçeleri yeni bütçe kod yapısına da uygun olarak hazırlanmış ve 2002 Mali Yılında bu kurumlarda hem Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) hem de önceki sınıflandırma şekli olan Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi birlikte uygulanmıştır. 2003 yılı bütçesi ise bütün genel ve katma bütçeli idarelerde her iki sınıflandırma esası dikkate alınarak hazırlanmış ve her bir kurumun seçilen bir biriminde ABS uygulanmıştır. Nihayet 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu, tamamen ABS esasına göre hazırlanmış ve 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir⁴⁷⁶. ABS, izleyen kısımlarda ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

3.5.4.2. Analitik Bütçe Sınıflandırma Çeşitleri

Analitik Bütçe Sınıflandırması,

- ✓ Kurumsal Sınıflandırma (Dört düzey, sekiz hane)
- ✓ Fonksiyonel Sınıflandırma (Dört düzey, altı hane)
- ✓ Finansman Tipi Sınıflandırma (Bir Düzey, bir hane)
- ✓ Ekonomik Sınıflandırma (Dört düzey, altı hane)

⁴⁷⁴ 2010 – 2012 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi (Taslak), s.2;
<https://ebutce.bumko.gov.tr/ebutce2.htm>

⁴⁷⁵ Kamu Kesimi Harcamalarının Tespit ve Analizinde Yaşanan Sorunlar
www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/42.pdf

⁴⁷⁶ Kamu Kesimi Harcamalarının Tespit ve Analizinde Yaşanan Sorunlar
www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/42.pdf

olmak üzere dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden oluşmaktadır. Her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır.

KURUMSAL				FONKSİYONEL				FİN.	EKONOMİK			
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
00	00	00	00	00	0	0	00	0	00	0	0	00

3.5.4.2.1. Kurumsal Sınıflandırma

Bütçe sistemi içinde yer alan idari yapı temel alınarak oluşturulan kurumsal sınıflandırma; siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesini ve program sorumlularının tespitini hedeflemektedir. Bu özelliğe ek olarak, bu sınıflandırmada aynı anayasal otoriteye tahsis edilen kaynakların aynı kodda yer alması benimsenmiştir. Bağlı ve ilgili kuruluşlara verilen kaynaklar, kuruluşun bağlı bulunduğu kurum kodunda yer alacaktır. Siyasi veya bürokratik olarak yönetim yetkisi, kurumsal sınıflandırmanın temel kriteri şeklinde kabul görmüştür. Bu sınıflandırmada dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama sistemi benimsenmiştir⁴⁷⁷;

- Birinci düzey; bakanlıkları ve anayasal olarak eşdeğer kurumları belirlemektedir,
- İkinci düzey; birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı müsteşarlar gibi doğrudan sorumlu birimleri kapsar,
- Üçüncü düzey; ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimleri kapsar,
- Dördüncü düzey; destek ve lojistik birimleri ile politikaları uygulayan birimleri kapsamaktadır.

Öte yandan yeni kurulan veya yeniden teşkilatlandırılan idarelerin, bütçe tekliflerini hazırlamaya başlamadan önce kurumsal sınıflandırmanın III. ve IV. düzey (birim) detaylarını Maliye Bakanlığı (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) ile

⁴⁷⁷ Serkan Cura, (2003): “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:XVIII Sayı:1.

görüşerek belirlemeleri gerekmektedir. Kurumsal sınıflandırmada teşkilat yasaları esas alınmakta ve zorunlu haller dışında teşkilat yasalarında bulunmayan birimlere kodlamada yer verilmemektedir⁴⁷⁸.

Tablo 12: 1.Düzyer Kurumsal Sınıflandırma

BÜTÇE KODU	BİRİNCİ DÜZEY
01	CUMHURBAŞKANLIĞI
02	TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ
03	ANAYASA MAHKEMESİ
04	YARGITAY
05	DANIŞTAY
06	SAYIŞTAY
07	BAŞBAKANLIK
08	ADALET BAKANLIĞI
09	MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI
10	İÇİŞLERİ BAKANLIĞI
11	DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI
12	MALİYE BAKANLIĞI
13	MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI
14	BAYINDIRLIK VE İSKAN BAKANLIĞI
15	SAĞLIK BAKANLIĞI
16	ULAŞTIRMA BAKANLIĞI
17	TARIM VE KÖYİŞLERİ BAKANLIĞI
18	ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI
19	SANAYİ VE TİCARET BAKANLIĞI
20	ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
21	KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
22	ÇEVRE VE ORMAN BAKANLIĞI
38-39	YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI
40-41	ÖZEL BÜTÇELİ KURUMLAR
42	DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR
43	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
44-45	İL ÖZEL İDARELERİ
46-47	BELEDİYELER
48	MAHALLİ İDARE BİRLİKLERİ

Kaynak:<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF43226EA3595D04AA>

⁴⁷⁸ 2010 – 2012 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi (Taslak), s. 3;
<https://ebutce.bumko.gov.tr/ebutce2.htm>

3.5.4.2.2. Fonksiyonel Sınıflandırma

Modern maliye kavramından ortaya çıkan fonksiyonel sınıflandırma, devletçe yerine getirilen hizmetleri esas alır. Fonksiyonel sınıflandırmada yer alan hizmetlerin her biri (örneğin, eğitim, sağlık, tarım gibi) devleti oluşturan örgütlerin programları olup, halka sunulan değişik nitelikteki hizmetleri kapsamaktadır. Dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan oluşturulan fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyinde; devlet faaliyetleri 10 ana fonksiyona ayrılmış olup, bunlar;

- 01- Genel kamu hizmetleri,
- 02- Savunma hizmetleri
- 03- Kamu düzeni ve güvenliği hizmetleri,
- 04- Ekonomik işler ve hizmetler,
- 05- Çevre koruma hizmetleri,
- 06- İskan ve toplum refahı hizmetleri,
- 07- Sağlık hizmetleri,
- 08- Dinlenme, kültür ve din hizmetleri,
- 09- Eğitim hizmetleri
- 10- Sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri

şeklinde kodlanmıştır. İkinci düzeyde ana fonksiyonlar programlara bölünmekte, üçüncü düzeyde ise nihai hizmetler gösterilmektedir. Dördüncü düzey, muhtemel ihtiyaçlar için boş tutulan kod grubu olarak oluşturulmuştur. Fonksiyonel sınıflandırmanın içeriğinde; ilk olarak, kişilere veya ticari kesime sunulan hizmetlerle ilişkisiz ve devlet tarafından yapılması gerekli faaliyetler olan genel idare hizmetleri (genel kamu hizmetleri, savunma işleri ve hizmetleri ile kamu düzeni ve güvenliği işleri ve hizmetleri) yer almaktadır⁴⁷⁹.

⁴⁷⁹ Hatice Dayar, İbrahim Bakırtaş, (2005): “Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı ve Bir Uygulama Örneği: Dumlupınar Üniversitesi Bütçesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 10.

Tablo 13: 3. Düzey Fonksiyonel Sınıflandırma

I	II	III	FONKSİYONEL SINIFLANDIRMA
01			GENEL KAMU HİZMETLERİ
	1		Yasama ve Yürütme Organları, Finansal ve Mali İşler, Dışişleri Hizmetleri
		1	Yasama ve yürütme organları hizmetleri
		2	Finansal ve mali işler ve hizmetler
		3	Dışişleri hizmetleri
		9	Sınıflandırmaya girmeyen yasama ve yürütme organları, finansal ve mali işler, dışişleri hizmetleri
	2		Dış Ekonomik Yardım Hizmetleri
		1	Gelişmekte olan ülkelere yapılan ekonomik yardım hizmetleri
		2	Uluslararası kuruluşlar aracılığı ile yapılan ekonomik yardım hizmetleri
		9	Sınıflandırmaya girmeyen dış ekonomik yardım hizmetleri
	3		Genel Hizmetler
		1	Genel personel hizmetleri
		2	Genel planlama ve istatistik hizmetleri
		9	Diğer genel hizmetler
	4		Temel Araştırma Hizmetleri
		1	Doğal bilimler, mühendislik ve teknoloji konusundaki temel araştırma hizmetleri
		2	Sosyal ve beşeri bilimler konusundaki temel araştırma hizmetleri
		3	Çok branşlı temel araştırma hizmetleri
		9	Sınıflandırmaya girmeyen temel araştırma hizmetleri
	5		Borç Yönetimi Hizmetleri
		0	Borç yönetimi hizmetleri
	6		Genel Nitelikli Transferlere İlişkin Hizmetler
		0	Genel nitelikli transferlere ilişkin hizmetler
	8		Genel Kamu Hizmetlerine İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
		8	Genel Kamu Hizmetlerine İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	9		Sınıflandırmaya Girmeyen Genel Kamu Hizmetleri
		9	Sınıflandırmaya girmeyen genel kamu hizmetleri
02			SAVUNMA HİZMETLERİ
	1		Askeri Savunma Hizmetleri
		0	Askeri savunma hizmetleri
	2		Sivil Savunma Hizmetleri
		0	Sivil savunma hizmetleri
	3		Dış Askeri Yardım Hizmetleri
		0	Dış askeri yardım hizmetleri

	8	Savunmaya İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	8	Savunmaya ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya Girmeyen Savunma Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen savunma hizmetleri
03		KAMU DÜZENİ VE GÜVENLİK HİZMETLERİ
	1	Güvenlik Hizmetleri
	1	Genel güvenlik hizmetleri
	2	Adli güvenlik hizmetleri
	3	Trafik güvenliği hizmetleri
	4	Kurumsal güvenlik hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen güvenlik hizmetleri
	2	Yangından Korunma Hizmetleri
	0	Yangından korunma hizmetleri
	3	Mahkeme Hizmetleri
	1	Yüksek mahkeme hizmetleri
	2	Adli mahkeme hizmetleri
	3	İdari mahkeme hizmetleri
	4	Tahkim kurulları ve ombudsmanlık vb. hizmetleri
	9	Diğer mahkeme hizmetleri
	4	Cezaevi İdaresi Hizmetleri
	0	Cezaevi idaresi hizmetleri
	8	Kamu Düzeni ve Güvenliğe İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	8	Kamu düzeni ve güvenliğe ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya Girmeyen Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri
04		EKONOMİK İŞLER VE HİZMETLER
	1	Genel Ekonomik İşler ve Hizmetler
	1	Genel ekonomik ve ticari işler ve hizmetler
	2	İşgücü işleri ve hizmetleri
	2	Tarım, Ormancılık, Balıkçılık ve Avcılık Hizmetleri
	1	Tarım hizmetleri
	2	Ormancılık hizmetleri
	3	Balıkçılık ve avcılık hizmetleri
	3	Yakıt ve Enerji Hizmetleri
	1	Kömür ve diğer katı yakıt hizmetleri
	2	Petrol ve gaz işleri ve hizmetleri
	3	Nükleer yakıt işleri ve hizmetleri
	4	Elektrik işleri ve hizmetleri

	5	Elektrik dışındaki enerji işleri ve hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen yakıt işleri ve hizmetleri
4		Madencilik, İmalat ve İnşaat Hizmetleri
	1	Yakıt dışındaki madencilik, İmalat ve inşaat hizmetleri
	2	İmalat işleri hizmetleri
	3	İnşaat işleri hizmetleri
5		Ulaştırma Hizmetleri
	1	Karayolu inşaat işleri ve hizmetleri
	2	Karayolu sistemi işletme işleri ve hizmetleri
	3	Suyolu taşımacılığı tesisleri inşaat işleri ve hizmetleri
	4	Suyolu taşımacılığı işletme işleri ve hizmetleri
	5	Demiryolu inşaatı ve işletme işleri ve hizmetleri
	6	Havayolu taşımacılığı tesisleri inşaat ve işletme işleri ve hizmetleri
	7	Boru hattı ve diğer nakil tesislerinin inşaat işleri ve hizmetleri
	8	Boru hattı ile nakletme ve diğer taşımacılık sistemi işletme işleri ve hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen ulaştırma hizmetleri
6		İletişim Hizmetleri
	0	İletişim hizmetleri
7		Diğer Endüstriler
	1	Dağıtım ticareti, ambar ve depolama hizmetleri
	2	Otel ve lokanta hizmetleri
	3	Turizm hizmetleri
	4	Çok amaçlı geliştirme projeleri işleri ve hizmetleri
8		Ekonomik Faaliyetlere İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	1	Genel ekonomik,ticari ve işgücü araştırma ve geliştirme hizmetleri
	2	Tarım, ormancılık ,balıkçılık ve avcılık araştırma ve geliştirme hizmetleri
	3	Yakıt ve enerji araştırma ve geliştirme hizmetleri
	4	Madencilik, imalat ve inşaat araştırma ve geliştirme hizmetleri
	5	Ulaştırma araştırma ve geliştirme hizmetleri
	6	İletişim araştırma ve geliştirme hizmetleri
	7	Diğer endüstriler araştırma ve geliştirme hizmetleri
9		Sınıflandırmaya Girmeyen Ekonomik İşler ve Hizmetler
	9	Sınıflandırmaya girmeyen ekonomik işler ve hizmetler
05		ÇEVRE KORUMA HİZMETLERİ
1		Atık Yönetimi Hizmetleri
	0	Atık yönetimi hizmetleri
2		Atık Su Yönetimi Hizmetleri
	0	Atık su yönetimi hizmetleri

	3	Kirliliğin Azaltılması Hizmetleri
	0	Kirliliğin azaltılması hizmetleri
	4	Doğal Ortamın ve Bio Çeşitliliğin Korunması
	0	Doğal ortamın ve bio çeşitliliğin korunması
	8	Çevre Korumaya İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	8	Çevre korumaya ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya Girmeyen Çevre Koruma Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen çevre koruma hizmetleri
06		İSKAN VE TOPLUM REFAHI HİZMETLERİ
	1	İskan İşleri ve Hizmetleri
	0	İskan işleri ve hizmetleri
	2	Toplum Refahı Hizmetleri
	0	Toplum refahı hizmetleri
	3	Su Temini İşleri ve Hizmetleri
	0	Su temini işleri ve hizmetleri
	4	Sokak ve Caddelerin Aydınlatılması Hizmetleri
	0	Sokak ve caddelerin aydınlatılması hizmetleri
	8	İskan ve Toplum Refahına İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	8	İskan ve toplum refahına ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya Girmeyen İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen iskan ve toplum refahı hizmetleri
07		SAĞLIK HİZMETLERİ
	1	Tıbbi Ürünler, Cihaz ve Ekipmanlara İlişkin İşler ve Hizmetler
	1	İlaç ve ilaç benzeri ürünlerin temini hizmetleri
	2	Diğer tıbbi ürünler
	3	Terapik alet ve araç hizmetleri
	2	Ayakta Yürütülen Tedavi Hizmetleri
	1	Genel poliklinikler
	2	İhtisaslaşmış poliklinikler
	3	Dişçilik hizmetleri
	4	Yardımcı sağlık hizmetleri
	3	Hastane İşleri ve Hizmetleri
	1	Genel hastane hizmetleri
	2	İhtisas hastaneleri tarafından verilen hizmetler
	3	Tıp merkezi ve doğumevlerinde verilen hizmetler
	4	Hastane bakım ve nekahat merkezlerinde verilen hizmetler
	9	Sınıflandırmaya girmeyen hastane işleri ve hizmetleri
	4	Halk Sağlığı Hizmetleri

		0	Halk sağlığı hizmetleri
	8		Sağlık Hizmetlerine İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
		8	Sağlık hizmetlerine ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
	9		Sınıflandırmaya Girmeyen Sağlık Hizmetleri
		9	Sınıflandırmaya girmeyen sağlık hizmetleri
08			DİNLENME, KÜLTÜR VE DİN HİZMETLERİ
	1		Dinlenme ve Spor Hizmetleri
		0	Dinlenme ve spor hizmetleri
	2		Kültür Hizmetleri
		0	Kültür hizmetleri
	3		Yayın ve Yayım Hizmetleri
		0	Yayın ve yayım hizmetleri
	4		Din Hizmetleri
		0	Din hizmetleri
	8		Dinlenme Kültür ve Din Hizmetlerine İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
		8	Dinlenme kültür ve din hizmetlerine ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
	9		Sınıflandırmaya Girmeyen Dinlenme, Kültür ve Din Hizmetleri
		9	Sınıflandırmaya girmeyen dinlenme, kültür ve din hizmetleri
09			EĞİTİM HİZMETLERİ
	1		Okul Öncesi ve İlköğretim Hizmetleri
		1	Okul öncesi eğitim hizmetleri
		2	İlköğretim hizmetleri
	2		Ortaöğretim Hizmetleri
		1	Ortaöğretim genel programlar
		2	Mesleki ve teknik ortaöğretim
		9	Sınıflandırmaya girmeyen ortaöğretim hizmetleri
	3		Ortaöğretim Sonrası Mesleki Eğitim Hizmetleri
		0	Ortaöğretim sonrası mesleki eğitim hizmetleri
	4		Yükseköğretim Hizmetleri
		1	Üniversiteler ve yükseköğretim hizmeti veren kurumlar
		2	Doktora eğitimi veren yükseköğretim hizmetleri
	5		Seviyeye Göre Sınıflandırılmayan Eğitim Hizmetleri
		0	Seviyeye göre sınıflandırılmayan eğitim hizmetleri
	6		Eğitime yardımcı hizmetler
		0	Eğitime yardımcı hizmetler
	8		Eğitime İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
		8	Eğitime ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri

	9	Sınıflandırmaya Girmeyen Eğitim Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen eğitim hizmetleri
10		SOSYAL GÜVENLİK VE SOSYAL YARDIM HİZMETLERİ
	1	Hastalık ve Malullük Yardım Hizmetleri
	1	Hastalık yardım hizmetleri
	2	Malullük yardım hizmetleri
	2	Yaşlılık Yardımı Hizmetleri
	0	Yaşlılık yardımı hizmetleri
	3	Dul ve Yetim Aylığı Hizmetleri
	0	Dul ve yetim aylığı hizmetleri
	4	Aile ve Çocuk Yardımı Hizmetleri
	0	Aile ve çocuk yardımı hizmetleri
	5	İşsizlik Yardımı Hizmetleri
	0	İşsizlik yardımları hizmetleri
	6	İskan Yardımı Hizmetleri
	0	İskan yardımı hizmetleri
	7	Sosyal Güvenliği Bulunmayanlara Sağlanan Hizmetler
	0	Sosyal güvenliği bulunmayanlara sağlanan hizmetler
	8	Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardımlara İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	8	Sosyal güvenlik ve sosyal yardımlara ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya Girmeyen Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri

Kaynak:<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF43226EA3595D04AA>

3.5.4.2.3. Finansman Tipi Sınıflandırma

Finansman tipi sınıflandırma, yapılan harcamaların hangi kaynaktan finanse edildiğini göstermektedir. Finansman tipinin belirlenmesinde ödemenin nereye yapıldığı hususu önem taşımamaktadır. Finansman tipi sınıflandırma aynı zamanda dış proje kredileri, özel ödenekler ile bağış ve yardımların da takibine imkan vermekte olup, özellikle mali mevzuatımız gereği ayrı tertiplerde izlenmesi gereken ödeneklerin takibine de olanak sağlamaktadır⁴⁸⁰

⁴⁸⁰ 2009-2011 Dönemi Bütçe Çağrısı, s. 9;
<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF746C3B612A7B3F4B>

Tablo 14: Finansman Tipi Sınıflandırma

FİNANSMAN KODU	AÇIKLAMA
1	Genel Bütçeli İdareler
2	Özel Bütçeli İdareler
3	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar
4	Sosyal Güvenlik Kurumları
5	Mahalli İdareler
6	Özel Ödenekler
7	Dış Proje Kredileri
8	Bağış ve Yardımlar

Kaynak:<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF43226EA3595D04AA>

3.5.4.2.4. Ekonomik Sınıflandırma

Ekonomik sınıflandırma, dört düzeyli ve altı haneli bir kod grubundan oluşmaktadır. Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması hedeflenerek oluşturulmuş olan bu sınıflandırmada ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin ayrı tertiplerde bütçelenmeleri gerekmektedir. Diğer sınıflandırmalar (kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi) sadece gider bütçesi ile ilgili iken, yani bütçe kanunlarının (A) cetveli ile verilen ödeneklerin kodlanmasında kullanılırken, ekonomik sınıflandırma, harcama ve borç vermenin sınıflandırmasında, gelirlerin sınıflandırmasında ve finansmanın (gelir gider farkının) sınıflandırmasında kullanılmaktadır⁴⁸¹.

3.5.4.3. Harcama ve Borç Vermenin Sınıflandırması

Harcamaların ekonomik sınıflandırmasında, harcamanın cari veya sermaye, karşılıklı veya karşılıksız, karşılıklı ise hangi mallar ve hizmetler karşılığında, karşılıksız ise yerleşiklerle veya yerleşik olmayanlarla bağlantısı, harcamaların devlet

⁴⁸¹ Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması, www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/28.pdf

içi veya devlet dışı kesimlere yapılması, teşebbüslere veya bunun dışındaki sektöre yapılması gibi özellikler dikkate alınır⁴⁸².

Cari giderler, bütçe kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşmayan mal ve hizmet karşılıklarını, sermaye giderleri ise, bütçe kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşan mal ve hizmet karşılıklarını ifade etmektedir. Cari giderlere personel giderleri, sermaye giderlerine ise gayrimenkul satışı, bina yapımı örnek olarak gösterilebilmektedir. Cari transfer giderleri ise, bütçe dışındaki kurumların cari nitelikli olan giderlerini finanse etmek amacıyla bütçeden yapılan karşılıksız ödemeleri göstermektedir⁴⁸³.

Sermaye transfer giderleri ise ödemenin yapıldığı kesimin sermaye nitelikli olan harcamalarını karşılamak amacıyla karşılıksız olarak yapılan ödemeleri göstermektedir. Borç verme bütçe kod yapısı içerisinde analitik bütçe sistemi ile ilk defa dâhil edilen bir ödeneklendirme yaklaşımıdır. Program bütçe sisteminde devletin borç vermesi, ara bütçelerle ya da bütçeye gider yazılmak suretiyle gerçekleştirilen, analitik bütçe sisteminde dolaylı yolların yerine dolaysız olarak sağlanmıştır. Harcamanın ve borç vermenin ekonomik sınıflandırması analitik bütçe sisteminde dört düzeyli bir kodlamadan oluşmuştur⁴⁸⁴.

Tablo 15: Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması (2. Düzey)

I	II	EKONOMİK SINIFLANDIRMA
01		PERSONEL GİDERLERİ
01	1	MEMURLAR
01	2	SÖZLEŞMELİ PERSONEL
01	3	İŞÇİLER
01	4	GEÇİCİ PERSONEL
01	5	DİĞER PERSONEL

⁴⁸² 2010 – 2012 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi (Taslak), s. 7;

<https://ebutce.bumko.gov.tr/ebutce2.htm>

⁴⁸³ Hatice Dayar, Yasemin Esenkar, (2008): “Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Yapısı, Uygulanması ve Etkinliği:(Maliye Bakanlığı Örneği)”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:13, Sayı: 2, s. 269.

⁴⁸⁴ Dayar, Esenkar, 2008: 269.

01	7	MİLLETVELLERİ
01	8	CUMHURBAŞKANI ÖDENEĞİ
02		SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA DEVLET PRİMİ GİDERLERİ
02	1	MEMURLAR
02	2	SÖZLEŞMELİ PERSONEL
02	3	İŞÇİLER
02	4	GEÇİCİ PERSONEL
02	5	DİĞER PERSONEL
02	7	MİLLETVEKİLLERİ
03		MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ
03	1	ÜRETİME YÖNELİK MAL VE MALZEME ALIMLARI
03	2	TÜKETİME YÖNELİK MAL VE MALZEME ALIMLARI
03	3	YOLLUKLAR
03	4	GÖREV GİDERLERİ
03	5	HİZMET ALIMLARI
03	6	TEMSİL VE TANITMA GİDERLERİ
03	7	MENKUL MAL,GAYRİMADDİ HAK ALIM, BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
03	8	GAYRİMENKUL MAL BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
03	9	TEDAVİ VE CENAZE GİDERLERİ
04		FAİZ GİDERLERİ
04	1	KAMU KURUMLARINA ÖDENEN İÇ BORÇ FAİZ GİDERLERİ
04	2	DİĞER İÇ BORÇ FAİZ GİDERLERİ
04	3	DIŞ BORÇ FAİZ GİDERLERİ
04	4	İSKONTO GİDERLERİ
04	5	KISA VADELİ NAKİT İŞLEMLERE AİT FAİZ GİDERLERİ
05		CARİ TRANSFERLER
05	1	GÖREV ZARARLARI
05	2	HAZINE YARDIMLARI
05	3	KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARA YAPILAN TRANSFERLER
05	4	HANE HALKINA YAPILAN TRANSFERLER
05	5	DEVLET SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINDAN HANE HALKINA
05	6	YURTDIŞINA YAPILAN TRANSFERLER
06		SERMAYE GİDERLERİ
06	1	MAMUL MAL ALIMLARI
06	2	MENKUL SERMAYE ÜRETİM GİDERLERİ
06	3	GAYRİ MADDİ HAK ALIMLARI
06	4	GAYRİMENKUL ALIMLARI VE KAMULAŞTIRMASI
06	5	GAYRİMENKUL SERMAYE ÜRETİM GİDERLERİ
06	6	MENKUL MALLARIN BÜYÜK ONARIM GİDERLERİ
06	7	GAYRİMENKUL BÜYÜK ONARIM GİDERLERİ
06	8	STOK ALIMLARI (SAVUNMA DIŞINDA)
06	9	DİĞER SERMAYE GİDERLERİ

07		SERMAYE TRANSFERLERİ
07	1	YURTİÇİ SERMAYE TRANSFERLERİ (Teşekküllere Yapılan -Öz sermaye Ödemeleri Dışında)
07	2	YURTDIŞI SERMAYE TRANSFERLERİ
08		BORÇ VERME
08	1	YURTİÇİ BORÇ VERME
08	2	YURTDIŞI BORÇ VERME
09		YEDEK ÖDENEKLER
09	1	PERSONEL GİDERLERİNİ KARŞILAMA ÖDENEĞİ
09	2	KUR FARKLARINI KARŞILAMA ÖDENEĞİ
09	3	YATIRIMLARI HIZLANDIRMA ÖDENEĞİ
09	4	ÖNGÖRÜLMİYEN GİDERLER ÖDENEĞİ
09	5	DEPREM GİDERLERİNİ KARŞILAMA ÖDENEĞİ
09	6	YEDEK ÖDENEK
09	7	YENİ KURULACAK DAİRE VE İDARELERİN İHTİYAÇLARINI KARŞILAMA ÖDENEĞİ
09	8	MÜLTECİ VE GÖÇMEN GİDERLERİ ÖDENEĞİ
09	9	DİĞER YEDEK ÖDENEKLER

Kaynak:

<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6A849816B2EF43226EA3595D04AA>

3.5.4.4. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırması

Kamu gelirlerinin ekonomik sınıflandırması B cetvellerinin hazırlanmasında esas alınmaktadır⁴⁸⁵. Söz konusu sınıflandırma ilk iki düzeyi itibariyle Tablo 15'te sunulmaktadır.

Tablo 16: Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırması (2.Düzye)

I	II	GELİRİN EKONOMİK SINIFLANDIRMASI
01		Vergi Gelirleri
	1	Gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler
	2	Sosyal Güvenlik Katkı Payları
	3	Mülkiyet üzerinden alınan vergiler
	4	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri
	5	Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler
	6	Diğer Vergiler

⁴⁸⁵ 2009-2011 Dönemi Bütçe Çağrısı, s. 13;

<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF746C3B612A7B3F4B>

	7	Vergi Gelirlerinden Alınan Paylar
	8	İdari Harçlar ve Ücretler, Sanayi Dışı Arızı Satışlar
02		Vergi Dışı Gelirler
	1	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri
	2	Mali Olmayan Teşekkül ve Kamu Mali Kuruluşlarından Gelirler
	3	Diğer Mülkiyet Gelirleri
	5	Para Cezaları ve Cezalar
	6	Çeşitli Vergi Dışı Gelirler
	7	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar
03		Sermaye Gelirleri
	1	Sabit Sermaye Varlıklarının Satışı
	2	Stokların Satışı
	3	Arazi ve Maddi olmayan Varlıkların Satışı
	4	Değerli Kağıtların Satışı
04		Alınan Bağış ve Yardımlar
	1	Yurt Dışından
	2	Milli İdarelerin Diğer Düzeylerinden
	3	Diğer Bütçelerden
	4	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışlar
	5	Proje Yardımları
	6	Özel Gelirler
08		Alacaklardan Tahsilatlar
	1	Yurtiçi Alacaklardan Tahsilat
	2	Yurtdışı Alacaklardan Tahsilat
09		Red ve İadeler (-)
	1	Vergi Gelirleri
	2	Vergi Dışı Gelirler
	3	Diğer Red ve İadeler

Kaynak:<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAA6AA849816B2EF43226EA3595D04AA>

3.5.4.5. Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması

Devletin finansman açıklarını karşılamak amacıyla, kendi yükümlülükleri karşılığında yaptığı ödeme ve tahsilatlar olarak tanımlanan finansmanın ekonomik sınıflandırması genel bütçe açısından Hazine Müsteşarlığının görevidir. Özel bütçeli

idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar da bu sınıflandırmayı esas alarak hazırladıkları (F) işaretli cetvellerini bütçe tekliflerine eklemektedirler⁴⁸⁶.

Tablo 17: Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması (4.Düzey)

I	II	III	IV	FİNANSMANIN EKONOMİK SINIFLANDIRMASI
1				İÇ BORÇLANMA
	1			TÜRK LİRASI TAHVİLLER
		1		Türk Lirası Tahviller
			1	İhraç
			2	Ödeme
	2			DÖVİZE ENDEKSLİ VE DÖVİZ CİNSİNDEN TAHVİLLER
		1		ABD Doları Cinsinden Tahviller
			1	İhraç
			2	Ödeme
			3	Kur Farkı
		2		Euro Cinsinden Tahviller
			1	İhraç
			2	Ödeme
			3	Kur Farkı
	3			TÜRK LİRASI BONOLAR
		1		Üç Aya Kadar Vadeli Türk Lirası Bonolar
			1	İhraç
			2	Ödeme
		2		Altı Aya Kadar Vadeli Türk Lirası Bonolar
			1	İhraç
			2	Ödeme
		3		Dokuz Aya Kadar Vadeli Türk Lirası Bonolar
			1	İhraç
			2	Ödeme
		4		Oniki Aya Kadar Vadeli Türk Lirası Bonolar
			1	İhraç
			2	Ödeme
	4			DÖVİZE ENDEKSLİ VE DÖVİZ CİNSİNDEN BONOLAR
		1		ABD Doları Cinsinden Bonolar
			1	İhraç

⁴⁸⁶ 2010 – 2012 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi (Taslak), s. 14;
<https://ebutce.bumko.gov.tr/ebutce2.htm>

		2	Ödeme
		3	Kur Farkı
	2		Euro Cinsinden Bonolar
		1	İhraç
		2	Ödeme
		3	Kur Farkı
5			İSKONTO GİDERLERİ
	1		İç Borç İskontosu
		1	İhraç
		2	Ödeme
		3	Kur Farkı
6			BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAMIŞ UZUN VADELİ TAHVİLLER
7			BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAMIŞ KISA VADELİ TAHVİLLER
8			MALİ KURULUŞLARDAN SAĞLANAN FİNANSMAN
	1		Bankalar
		1	Borçlanma
		2	Ödeme
	2		İller Bankası
		1	Borçlanma
		2	Ödeme
	9		Diğer Mali Kuruluşlar
		1	Borçlanma
		2	Ödeme
9			DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
	9		Diğer
		1	Borçlanma
		2	Ödeme
2			DIŞ BORÇLANMA
1			UZUN VADELİ TAHVİLLER
	1		ABD Doları Cinsinden Tahviller
		1	İhraç
		2	Ödeme
		3	Kur Farkı
	2		Euro Cinsinden Tahviller
		1	İhraç
		2	Ödeme
		3	Kur Farkı
	3		Dış Borç İskontosu

		1	İhraç
		2	Ödeme
		3	Kur Farkı
	9		Diğer Döviz Cinsinden Tahviller
		1	İhraç
		2	Ödeme
		3	Kur Farkı
3			BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAMIŞ UZUN VADELİ TAHVİLLER
4			BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAMIŞ KISA VADELİ TAHVİLLER
8			MALİ KURULUŞLARDAN SAĞLANAN FİNANSMAN
	1		Bankalar
		1	Borçlanma
		2	Ödeme
		3	Kur Farkı
	9		Diğer Mali Kuruluşlar
		1	Borçlanma
		2	Ödeme
		3	Kur Farkı
9			DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
	9		Diğer
		1	Borçlanma
		2	Ödeme
		3	Kur Farkı
3			LİKİDİTE AMAÇLI TUTULAN NAKİT, MEVDUAT VE MENKUL KIYMETLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER
	1		KASA
		1	Kasa
		1	Türk Lirası Cinsinden Kasa Nakti
		2	Döviz Cinsinden Kasa Nakti
2			BANKALAR
	1		Bankalar
		1	Türk Lirası Cinsinden Banka Hesapları
		2	Döviz Cinsinden Banka Hesapları
3			MENKUL KIYMETLER
	1		Hisse Senedi
		1	Kamu Sektörü Hisse Senetleri
		2	Özel Sektör Hisse Senetleri
	2		Bono

			1	Döviz Cinsinden Bonolar
			2	Türk Lirası Cinsinden Bonolar
		3		Tahvil
			1	Döviz Cinsinden Tahviller
			2	Türk Lirası Cinsinden Tahviller
		9		Diğer
			1	Senetler
			2	Kıymetli Madenler
			9	Diğer
4				NET BORÇLANMA
	0			NET BORÇLANMA
		0		Net Borçlanma
			0	Net Borçlanma
5				NET FİNANSMAN
	0			NET FİNANSMAN
		0		Net Finansman
			0	Net Finansman

Kaynak:<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF43226EA3595D04AA>

3.5.5. Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı ve Ekleri

Anayasamızda yer alan bütçe ile ilgili hükümlere dayalı olarak 5018 sayılı Kanunun 18. maddesinde: “*Makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesinden sonra, Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezî yönetim bütçe kanun tasarısı ile millî bütçe tahmin raporu, malî yılbaşından en az yetmiş beş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.*” denilerek bütçe kanun tasarısı için izlenmesi gereken süreç genel olarak ortaya konulmuş ve devamında da bu süreç şu şekilde detaylandırılmıştır: “*Merkezî yönetim bütçe kanun tasarısı, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülürken; orta vadeli malî planı da içeren bütçe gerekçesi, yıllık ekonomik rapor, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli (vergi harcamaları), kamu borç yönetimi raporu, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait*

bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri, mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri, merkezî yönetim kapsamında olmayıp, merkezî yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesi eklenir.”

Merkezi idare bütçe tasarısı, harcama ve gelir cetvellerinin düzenlenmesinden sonra hazırlanır. Tasarının hazırlanması için, Maliye Bakanlığı gelir ve harcama cetvellerine ek olarak bütçe kanun tasarısını hazırlar ve tasarıya girecek diğer cetvellerin kapsamını belirler. Merkezi idare bütçe tasarısı ve bütçe kanun tasarısı, genel bütçedeki kuruluşlar için tek, özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumların her biri için ayrı ayrı hazırlanır⁴⁸⁷.

Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısına eklenen dokümanların başında, kanun eki cetveller yer almaktadır. Bu cetvellerde yıldan yıla değişiklikler yapılabilmektedir. 2006 Mali Yılı Bütçesinde yer alan cetveller aşağıda yer almaktadır⁴⁸⁸:

“A” Cetveli: Analitik Bütçe Sınıflandırmasına göre her kuruluşun ödenekleri bu cetvelde gösterilir. Kurumsal sınıflandırmanın dört düzeyi, fonksiyonel sınıflandırmanın dört düzeyi, finansman sınıflaması ve ekonomik sınıflamanın ilk iki düzeyine yer verilmektedir.

“B” Cetveli: özel kanunlarında öngörülen hükümlere göre ilgili mali yıl içinde tahsiline devam edilecek devlet gelirlerini gösteren cetveldir.

“C” Cetveli: bütçe gelirlerinin toplanmasına dayanak olan yasa, tüzük, yönetmelik ve kararların tarih, numara ve isimlerini yıllar itibariyle gösteren cetveldir.

“E” Cetveli: bazı ödeneklerin kullanımına ve harcamalarına ait esasları düzenler.

“H” Cetveli: 6245 sayılı Harcırah Kanunu hükümleri uyarınca kamu görevlilerine verilecek gündelik ve tazminat miktarlarını gösterir.

⁴⁸⁷ Batirel, 2004: 55, 56.

⁴⁸⁸ Ataç, Moğol, 2006: 149, 162,163.

“İ” Cetveli: çeşitli kanunlara göre bütçe kanunlarında yer alması gereken parasal sınırları gösterir.

“K” Cetveli: ek ders, konferans ve fazla çalışma ücretleri ile diğer ücret ödemelerinin miktarını gösteren cetveldir.

“M” Cetveli: Milli Eğitim ve Sağlık Bakanlıklarınca idare edilen pansiyonlu okulların öğrencilerinden alınacak pansiyon ücretlerini gösterir.

“O” Cetveli: 3634 sayılı Milli Müdafaa Mükellefiyeti Kanunu uyarınca ordu ihtiyaçları için alınacak hayvanların özelliklerini ve alım değerini gösterir.

“P” Cetveli: motorlu taşıtların ortalama alım değerleri ve seferberlik tatbikatına katılacak araçların günlük kira bedellerini içerir.

“T” Cetveli: kurumların satın alacakları taşıtların azami satın alma bedellerini gösterir.

“V” Cetveli: kanunlar ve kararnamelerle bağlanmış vatani hizmet aylıklarını gösterir.

Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısına eklenen bu cetvellerin yanında, yukarıda bahsi geçen belgelerin de eklenmesi gerekmektedir. Bu belgeler şunlardır⁴⁸⁹:

Orta vadeli malî planı da içeren bütçe gerekçesi; dünyadaki ve ülkemizdeki genel ekonomik durum ortaya konulduktan sonra bütçe performansı başlığıyla önceki yıllara ait gider ve gelir bütçeleri hakkında ayrıntılı ve gerekçeli bilgilere yer verilir. Çok yıllık bütçeleme çalışmalarına esas olacak temel makroekonomik göstergeler verildikten sonra gelecek yılla izleyen iki yılı kapsayan merkezi yönetim bütçe ödenek teklif tavanları, gelir tahminleri ve bütçe açığının finansmanı tablolarla açıklanır.

Yıllık ekonomik rapor; Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Başlıca iki bölüm olarak hazırlanan raporda önce Türkiye ekonomisindeki gelişmeler ve hedefler genel ve sektörel düzeyde tablo ve grafiklerle incelenir. Kamu maliyesi, devlet borçları,

⁴⁸⁹ Tüğen, 2008: 252, 253.

para, banka ve mali piyasalardaki, fiyatlar ve ödemeler dengesindeki gelişmeler açıklanır. İkinci bölümde de dünya ekonomisinin genel görünümü, Avrupa Birliğindeki gelişmeler, Türkiye – Avrupa Birliği ilişkileri, başlıca ekonomik düzenlemeler başlıkları altında gerekli bilgiler bulunmaktadır.

Vergi harcamaları cetveli; vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirlerinin gösterildiği belgedir. Devlet çeşitli amaçlarını gerçekleştirmek üzere vergilerde muafiyet, istisna ve indirimler uygulamakta, bazı gelirlerinden vazgeçmektedir.

Kamu borç yönetimi raporu; kamu idarelerinin iç ve dış kaynaklarından sağladıkları borçlara, borç ödemelerine, hazine garantilerine, mali piyasalara ait vb. bilgi ve değerlendirmeler bulunur.

Kapsam genişlemesi nedeniyle 1050 sayılı Kanundan farklı olarak yeni sistemde düzenlenmesi gereken Kamu Borç Yönetimi Raporu yeni bir belge niteliğindedir.

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 14. maddesinde, Devlet borcu ve Hazine garantilerinin uygulama sonuçları Hazine Müsteşarlığınca hazırlanarak ilgili yıl kesin hesap cetveli ile birlikte Hazine genel hesabına dahil edilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderileceği, ilgili bütçe yılı içinde sağlanan iç ve dış finansman imkanları, sağlanan hazine garantileri, risk hesabı, alınan ve verilen hibeler, dış borcun devri, dış borcun ikrazı ve dış borcun tahsisine ilişkin bilgilerle finans piyasalarına ve borç yönetimine ilişkin değerlendirmelerin yer aldığı Kamu Borç Yönetimi Raporunun üçer aylık dönemler itibariyle Plan ve Bütçe Komisyonuna havale edilmek üzere TBMM Başkanlığına, Bakanlar Kuruluna sunulmak üzere Başbakanlığa, Maliye Bakanlığına, Sayıştay Bakanlığına ve DPT Müsteşarlığına gönderileceği bildirilmiştir⁴⁹⁰. Hazineden

⁴⁹⁰ Osman Saraç, (2005): “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:148, Ocak-Nisan, s. 133.

sorumlu Bakanın, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunu özel gündemle yapılacak toplantı ile yılda bir defadan az olmamak üzere bilgilendireceği hüküm altına alınmıştır. Bu raporlama, borç yönetiminde şeffaflık açısından önemli bir adım olarak değerlendirilmelidir⁴⁹¹.

3.5.6. Bütçe Kanun Tasarısının TBMM’de Görüşülmesi ve Onaylanması

Hükümetçe TBMM’ne sunulan bütçe kanun tasarısı Mecliste önce Bütçe Komisyonunda görüşülür. Komisyonda görüşülerek kabul edilen Bütçe Kanun Tasarısı Meclis Genel Kurulu’na sunulur.

3.5.6.1. Bütçe Kanun Tasarısının TBMM Bütçe Komisyonu’nda Görüşülmesi ve Onaylanması

Bütçe Kanun Tasarısının TBMM Bütçe Komisyonu’nda görüşülmesi ve onaylanması safhası, 1050 ve 5018 sayılı Kanunlar açısından değerlendirildiğinde, işleyiş açısından benzerlik göstermektedir.

Bütçenin, komisyonda genel görüşmesinden sonra kanun tasarısının birinci maddesi okunur ve bütçe, A cetvelinden başlanarak sırayla ele alınır. Özel bütçeler ilgili oldukları bakanlığın bütçesi ile birlikte görüşülmektedir (üniversite bütçelerinin Milli Eğitim Bakanlığı bütçesiyle birlikte görüşülmesi gibi). Düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçeleri de komisyonda ele alınır. Bakanlar A cetvelindeki sıraya göre komisyona gelerek bakanlıklarının bütçelerini sunar ve sonra bu bütçeler üzerinde görüşmeler başlar. Bütçeler bölümler itibarıyla oya sunulur. A cetveliyle (gider bütçesi) ilgili görüşmeler tamamlandıktan sonra bütçe tasarısının ikinci maddesini oluşturan gelir bütçesi Maliye Bakanı tarafından savunulur. Sonra da sırasıyla bütçe tasarısının diğer maddeleri görüşülür ve oylanır⁴⁹².

⁴⁹¹ Saraç, 2005: 134.

⁴⁹² Tügen, 2008: 255.

Komisyon bütçe tasarısıyla ilgili görüşmeleri 55 günde tamamlandıktan sonra, tasarıda gerçekleştirilmiş değişiklikler ile ilgili rapor hazırlanır. Daha sonra, tasarının ilk hali ile değişikliğe uğramış hali, ek cetveller ve diğer belgeler milletvekillerine sunulmak üzere çoğaltılır ve genel kurula sunulması amacıyla Meclis Başkanlığı'na verilir.

3.5.6.2. Bütçe Kanun Tasarısının Meclis Genel Kurulunda Görüşülmesi

Anayasamızın 162. maddesinde, “*Bütçe Komisyonunun ellibeş gün içinde kabul edeceği metin, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülür ve mali yılbaşına kadar karara bağlanır.*” hükmü uyarınca, Meclis Genel Kurulunda bütçe tasarısı hakkında görüşmelerin ve oylamanın 20 gün içinde gerçekleşeceği ortaya çıkmaktadır.

5018 sayılı Kanunun⁴⁹³ 19. maddesinde bütçe tasarısının mecliste görüşülmesiyle ilgili olarak şu hüküm getirilmiştir: “*Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezî yönetim bütçe kanun tasarısının metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibarıyla görüşür ve bölümler halinde oylar. Merkezî yönetim bütçe kanunu malî yılbaşından önce Resmî Gazetede yayımlanır. Kamu yatırım programı, merkezî yönetim bütçe kanununa uygun olarak Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından hazırlanır ve anılan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren on beş gün içinde Bakanlar Kurulu kararıyla Resmî Gazetede yayımlanır.*”

Ülkemizde 5018 sayılı Kanunla, hazırlanacak bütçe tasarılarına gelecek yılı izleyen iki yılın bütçe tahminlerinin de eşlik etmesiyle kamu mali yönetiminde çok yıllık bütçelemeye geçilmiştir. Bu uygulama 2006 mali yılı ile birlikte başlamıştır. 2006 mali yılı merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı hükümetçe, meclise, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin önceki iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile beraber, 2007 ve 2008 yıllarına ait gelir ve gider tahminlerini de kapsayacak şekilde sevk edilmiştir. Çok yıllık bütçeleme uygulaması, merkezi yönetim kapsamındaki

⁴⁹³ R.G.; 24.12.2003; 25326.

kamu idareleri yanında sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idare bütçelerinin de yer aldığı genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri için de geçerlidir⁴⁹⁴.

Meclis Genel Kurulunda, bütçe tasarısıyla ilgili görüşmeler, Maliye Bakanı'nın sunuş konuşmasıyla başlar. Sonra sırasıyla, muhalefet ve iktidar partilerinin grup sözcüleri konuşma yapar. Genel görüşmeden sonra bütçe kanun metni madde madde oylanır. Genel ve özel bütçeli kuruluşlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçeleri sırayla görüşülür. Bütçeler bölümler halinde oylanır. Bölümlerin oylamasından sonra, ilgili bakanlık bütçesinin tamamı oylanarak kabul edilir⁴⁹⁵.

Ülkemizde uygulamaya konulan çok yıllık bütçe sistemi ile kamu idareleri, belirlenmiş olan sektörel/ kurumsal tavanları dikkate alarak üç yıllık bütçelerini hazırlasalar da, meclis görüşleri sırasında onaylanan bütçe yalnız gelecek yıl bütçesi olup⁴⁹⁶, kurumların çok yıllık bütçeleri oylanmamaktadır.

Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının Meclis Genel Kurulu'nda görüşülmesi sırasında milletvekilleri, gider arttırıcı veya gelir azaltıcı tekliflerde bulunamaz. Çünkü Plan ve Bütçe Komisyonu'nda bütçe tasarısının teknik olarak yeterince tartışıldığı ve gerekli düzenlemelerin yapıldığı düşünülmektedir. Bütçe ile ilgili görüşmeler ve oylamalar tamamlandıktan sonra, son kez de tasarının tümü açık oylamaya sunulur. Kabul oylar red oylarından fazla olduğunda bütçe tasarısı kabul edilmiş yani bütçe kanunlaşmış olmaktadır.

⁴⁹⁴ Tüğen, 2008: 243

⁴⁹⁵ Batirel, 2004: 64.

⁴⁹⁶ Mutluer vd., 2006: 178.

3.5.6.3. Bütçe Kanun Tasarısının Yürürlüğe Girmesi

Meclis Genel Kurulunda karara bağlanan bütçe tasarısı Cumhurbaşkanı'nın onayına sunulur. Cumhurbaşkanı bütçe kanununu aynen onaylar. Anayasamızın 89. maddesine göre Cumhurbaşkanı'nın bütçe kanununu veto etme veya yeniden görüşülmek üzere TBMM'ye geri gönderme yetkisi yoktur. Cumhurbaşkanı'nca onaylanan bütçe kanunu Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girer.

3.5.6.4. Bütçenin Reddi ve Geçici Bütçe

Bütçe kanun tasarısının TBMM'de reddedilmesi veya bütçenin mali yıl başına yetiştirilememesi durumunda, kamu hizmetlerinin aksamaması için hükümet geçici bütçe kanun tasarısı hazırlar. Bu kanun tasarısı da bütçenin tabi olduğu prosedürlere uygun şekilde oluşturulur. Tasarı önce bütçe komisyonunda sonra da meclis genel kurulunda görüşülür ve oylanır. Geçici bütçe, yıllık bütçe kabul edilinceye kadar birkaç aylık bir süre için, belirli sınırlar içinde gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılmasına izin ve yetki veren bir kanundur⁴⁹⁷.

Türkiye'de 1050 sayılı Yasa'nın yürürlükte olduğu dönemde geçici bütçe uygulamasına zaman zaman başvurulmuştur. Ancak 1050 sayılı Kanun'da geçici bütçeye ait herhangi bir hüküm bulunmamaktaydı. İşte eski kanunda yasal bir düzenlemesi olmayan geçici bütçe uygulaması 5018 sayılı Kanun'un 19. maddesinde yasal düzenlemeye kavuşturulmuş ve şu şekilde ifade edilmiştir: *“Zorunlu nedenlerle merkezî yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe ödenekleri, bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak belirlenir. Geçici bütçe uygulaması altı ayı geçemez. Cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle geçici bütçe uygulaması sona erer ve o tarihe kadar yapılan harcamalar ve girişilen yüklenmeler ile tahsil olunan gelirler cari yıl bütçesine dahil edilir.”*

⁴⁹⁷ Batrel, 2004: 64, 65.

3.5.7. Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun Uygulanması

Resmi Gazete’de yayınlanan Bütçe Kanunu mali yılbaşı olan 1 Ocak tarihi itibarıyla yürürlüğe girer ve mali yılsonuna kadar yani 31 Aralık gününe kadar yürürlükte kalır. Bütçe, yürütme gücünü temsil eden hükümet tarafından uygulanır. Bütçe ile kamu idarelerine verilen ödenekler kullanılır, ödeneklere göre bu birimlerin harcama yapmalarına imkan verilir, harcamaları yapabilmek için gerekli finansman yani gelirler toplanmaya çalışılır⁴⁹⁸. Yürütme organı bütçenin uygulanmasından sorumludur ancak bütçeyi uygulama yetkisi Maliye Bakanına (Hazine işlemlerinde ilgili Devlet Bakanına) aittir. Maliye Bakanı da bu yetkisini, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı örgütü aracılığıyla kullanmaktadır. Devletin diğer idari örgütleri de, bilhassa gider işlemlerinin ilk etabında bu sürece dahil olurlar. Bu nedenle, bütçenin başarılı bir şekilde uygulanmasında idari örgütün niteliği önemli bir faktör olmaktadır. Bütçenin uygulanması, gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması, hazine işlemleri ile nakit giriş ve çıkışlarının zaman ve yer bakımından dengelenmesi şeklinde olmaktadır⁴⁹⁹.

5018 sayılı Kanun’un 30. maddesine göre; Maliye Bakanı, merkezi yönetim bütçe kanununun uygulanmasına ilişkin olarak; harcamalarda tasarrufu sağlamak, tutarlı, dengeli ve etkili bir bütçe politikası yürütmek için gelir ve giderlere ilişkin kanun, tüzük, yönetmelik ve kararnamelerde belirlenmiş konularda uygulamaları düzenlemek üzere gerekli önlemleri almaya, standartları belirlemeye, sınırlamalar koymaya, kamu istihdam politikasının belirlenmesine ve uygulanmasına yön vermeye, bütçe harcama ve gerçekleştirmelerini izlemeye, ödeneklerin dağıtım ve kullanımını belirli esaslara bağlamaya ve bu hususlarda kamu idareleri için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmaya yetkili kılınmıştır.

3.5.7.1. Gelirlerin Toplanması

5018 sayılı Kanunun 3. maddesinde kamu geliri: “*Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza*

⁴⁹⁸ Tüğen, 2008: 262.

⁴⁹⁹ Edizdoğan, 2007: 324.

gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler” olarak tanımlanmaktadır.

Bütçe kanununa ekli cetvellerde gösterilen başta vergi olmak üzere, harç ve benzeri diğer yükümlülüklerin, yasal dayanaklarına uygun bir şekilde tahsil edilmesine gelirlerin toplanması denir. Vergi ve diğer devlet gelirlerinin toplanabilmesi bunlarla ilgili kanunları ve kanunlara göre gelirlerin tahsil edilmesini gerektirdiği gibi, tahsil için bu kanunlar yanında her yıl bütçe kanununun (C) cetveliyle bunların toplanmasına yetki de verilmesi gereklidir. Yürütme organı aldığı bu yetki ile mali yılın başlamasını müteakip bütçe kanununun (B) cetvelinde gösterilen gelirleri tahsil etmeye başlar. Bütçe gelirleri içinde de vergi gelirleri en önemli yeri işgal etmektedir⁵⁰⁰.

5018 sayılı Kanunun 37. maddesinde gelirlerle ilgili genel bir bilgi verilerek şu hususlara değinilmiştir: “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir. Bütçelerde yer alan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Genel bütçe gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili Maliye Bakanlığı veya tarh ve tahakkuka ilgili mevzuatına göre yetkili idareler tarafından yapılır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin topladığı vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek paylar, geliri toplayan kamu idaresi bütçesine bu amaçla konulacak ödeneklerden karşılanır. Malî yıl içinde kullanılacak ödenek miktarı, ilgili kanun hükümleri uyarınca tahsil edilen miktar dikkate alınarak hesaplanacak pay miktarını geçemez. Hesaplanan pay tutarının, bu amaçla tahsis edilen ödenek tutarını aşması halinde, aradaki farkı geçmemek kaydıyla ödenek eklemesi yapmaya genel bütçe kapsamındaki idarelerde Maliye Bakanı, diğer idarelerde üst yöneticiler yetkilidir. Tahsili zamanaşımına uğrayan*

⁵⁰⁰ Edizdoğan, 2007: 342, 343.

gelirlerin silinmesine ilişkin usul ve esaslar, ilgili kanunlardaki hükümler saklı kalmak üzere, Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

Gelirlerin toplanmasında uyulması gereken ilkelere 5018 sayılı Kanunun 36. maddesinde şu şekilde değinilmektedir:

- *“Maliye Bakanlığı, gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkelerini, amaçlarını, stratejilerini ve taahhütlerini her malî yıl başında kamuoyuna duyurur.*
- *Mükellef ve sorumlulara vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli hizmetler sağlanır.*
- *Mükellef ve sorumluların vergiye uyumu teşvik edilir.*
- *Hakların korunması ve yükümlülükler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi için ilgili idareler tarafından gerekli önlemler alınır.”*

Gelirlerin toplanmasıyla ilgili sorumluluk için 5018 sayılı Kanunun 38. maddesinde *“Kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur.”* hükmüne yer verilirken, yine kanunun 72. maddesinde gelirlerin tahsil ve ödenmesi ile ilgili olarak şu bilgiye yer verilmiştir: *“Kanunların öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişi, kamu adına tahsilat veya ödeme yapamaz. Yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılması, kamu hizmeti karşılığında veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanması veya başka adlarla tahsilat veya ödeme yapılması hallerinde; söz konusu tutarlar, yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılanlardan alınarak, ilgisine göre bütçeye gelir kaydedilir veya ilgililerine iade edilmek üzere emanet hesaplarına kaydedilir. Ayrıca, bunlar hakkında ilgili kanunları uyarınca adli ve idari yönden gerekli işlemler yapılır.”*

5018 sayılı Kanunun 3. maddesinde özel gelir; *“genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen*

faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirler” olarak tanımlanmakta, 39. maddesinde de özel gelirlerle ilgili olarak şu bilgiye yer verilmektedir: “Özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarları, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilir. Malî yıl içinde kullanılacak özel ödenek miktarı, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemez. Tahsil edilen özel gelirlerin ödenek tutarını aşması halinde, ödenek eklenemez. Özel gelirlere ilişkin olarak ilgili kanunlarında belirtilen fiyatlandırılabilir mal ve hizmetlerin tarifeleri ile uygulamaya yönelik usul ve esaslar, Maliye Bakanlığının görüşü alınarak ilgili kamu idarelerince belirlenir. Özel gelirlerin ödenek kaydına, gelecek yıla devrine, iptaline ilişkin yetki ve işlemler merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir.”

5018 sayılı Kanununun 40. maddesinde de ayrı bir gelir kaynağı olarak görülen bağış ve yardımlar için şu bilgilere yer verilmektedir: Herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından, kamu hizmetinin karşılığı olarak veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanamaz, benzeri adlar altında tahsilat yapılamaz. Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar gelir kaydedilir. Nakdi olmayan bağış ve yardımlar, ilgili mevzuatına göre değerlemeye tâbi tutularak kayıtlara alınır. Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz. Bu ödeneklerden malî yıl sonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir.

3.5.7.2. Giderlerin Yapılması

5018 sayılı Kanununun 3. maddesinde kamu giderleri; “*kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderler*”, olarak kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır.

Farklı bir şekilde ifade etmek gerekirse; yasama organının yürütme organına verdiği harcama yetkisini ifade eden ödeneklerin fiili olarak harcanmış kısmına kamu gideri veya kamu harcaması denilmektedir. Bir harcamanın kamu harcaması olarak nitelendirilebilmesi için bütçede öngörülen kamu hizmetleri için harcanması gerekmektedir. Yasama organı yürütme organına belirli hizmetlerin karşılanması için ödenek vermektedir. Program, alt program, faaliyet, proje ve harcama kalemleri, harcamaların kapsamını ve niteliğini belirlemektedir⁵⁰¹.

Mali yılın başlamasıyla birlikte, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçe kanunu ile kendilerine verilen ödenekleri kullanmaya başlarlar. Kamu idarelerine verilen ödenekler, o mali yıl için yapılacak harcamanın en üst sınırını göstermektedir⁵⁰². Bütçede 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 gerekmektedir. Giderlerin gerçekleştirilmesi, harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanmaktadır⁵⁰³.

Yürürlüğe giren bütçede yer alan ödeneklerin kamu kuruluşları tarafından harcanabilmesi için yapılacak ilk işlem, bu ödeneklerin serbest bırakılmasıdır.

3.5.7.2.1. Ödenek İşlemleri

Bütçe ödenekleri ile ilgili işlemler; ödeneklerin serbest bırakılması ve dağıtımı, ödenek aktarımı ve ödenek ilavesinden oluşmaktadır.

⁵⁰¹ Batrel, 2004: 66, 67.

⁵⁰² Tügen, 2008: 279, 280.

⁵⁰³ Orhaner, 2007: 71.

3.5.7.2.1.1. Ödeneklerin Serbest Bırakılması ve Dağıtımı

Bütçe ödeneklerinin kullanılması 5018 sayılı Kanunda belirlenen esaslar çerçevesinde yapılmaktadır. Kanunun 20. maddesinde, ödeneklerin kullanımıyla ilgili olarak şu hükümler bulunmaktadır: “*Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, ayrıntılı harcama programlarını hazırlayarak vize edilmesi amacıyla Maliye Bakanlığına gönderir. Bütçe ödeneklerinin, Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslar çerçevesinde, nakit planlaması da dikkate alınarak vize edilen ayrıntılı harcama programları ve serbest bırakma oranlarına göre kullanılması zorunludur. Özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumları ayrıntılı finansman programlarını kendileri hazırlar ve harcamalarını bu programa uygun olarak yaparlar.*”

1999 yılından itibaren harcamacı kuruluşlar için uygulanan ayrıntılı harcama programı, 5018 sayılı Kanun ile de devam ettirilmektedir. Ayrıntılı harcama ve finansman programlarının hazırlanmasına, vize edilmesine, uygulanmasına ve uygulamanın izlenmesine dair usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır. Ancak, ait olduğu malî yılda ödenemeyen ve emanet hesabına alınamayan zamanaşımına uğramamış geçen yıllar borçları ile ilama bağlı borçlar, ilgili kamu idaresinin cari yıl bütçesinden ödenir.

5018 sayılı Kanunun 22. maddesinde “*Kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri, merkez dışı birimlere, ihtiyaçlarında kullanılmak üzere Ödenek Gönderme Belgesi düzenlemek suretiyle ödenek gönderirler*” demektedir. Buna göre, taşrada bulunan birimlerin harcama yapabilmeleri için merkezi yönetimde bulunan harcama yetkililerinin Ödenek Gönderme Belgesi yollamaları gerekecektir. Harcamacı kuruluşun bütçesinde gözüken rakamın tamamının yıl içerisinde kuruluş tarafından kullanılacağına garantisi bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığı, ödenekleri bloke ederek, harcamacı kuruluşu ödeneklerini kullandırmayabilir⁵⁰⁴.

⁵⁰⁴ Ataç, Moğol, 2006: 190.

Bütçe yasası tahminlerden oluşmaktadır ve bu tahminlerin doğruluğu da ayrılan ödeneklerin, o mali yıl içinde bütçe uygulanırken yetmesi veya yetmemesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Ancak bütçenin uygulama döneminde beklenmeyen durumlar ortaya çıkabilir ve oluşan yeni ihtiyaçları gidermek gerekebilir. Böyle dahi olsa hükümet harcamalar konusunda meclisin onaylamış oldu miktarı aşmamaktadır⁵⁰⁵.

Anayasamızın 163. maddesinde: “*Merkezî yönetim bütçesiyle verilen ödenek, harcanabilecek miktarın sınırını gösterir. Harcanabilecek miktar sınırının Bakanlar Kurulu kararıyla aşılabileceğine dair bütçelere hüküm konulamaz. Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapmak yetkisi verilemez. Cari yıl bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik tasarılarında ve cari ve ileriki yıl bütçelerine mali yük getirecek nitelikteki kanun tasarı ve tekliflerinde, belirtilen giderleri karşılayabilecek mali kaynak gösterilmesi zorunludur.*” hükümleri yer almaktadır. Anayasamızın bu hükmüne uygun olarak 5018 sayılı Kanun’un 20. maddesinde de şu hükme rastlamaktayız: “*Kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamaz.*” Buna göre, hükümet için, parlamentonun onaylamış olduğu bütçe kanununda yer alan bütçe büyüklüğü harcanabilecek miktarın üst sınırını gösterdiği gibi bütçe kanununa da bu sınırın Bakanlar Kurulu kararıyla aşılabileceğine ilişkin bir hüküm de konulamayacaktır. Yine Bakanlar Kuruluna, kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapma yetkisi verilemez. Bakanlar Kurulu ancak ek bütçe kanun tasarısı hazırlayıp, bunu parlamentonun onayından geçirdikten sonra mevcut bütçe büyüklüğünün üzerinde ama yine ek bütçe kanununda gösterilen miktara kadar ilave harcama yapabilir. Ek bütçe kanun tasarısında öngörülen harcamaların hangi kaynaklarla finanse edileceği de gösterilmek zorundadır.

Anayasamızın ve 5018 sayılı Kanunun belirlediği sınırlar dahilinde, mali yıl içerisinde çeşitli nedenlerle ödeneğin yetmemesi durumunda başvurulacak yöntemler bütçe içi ödenek aktarmaları ve ek ödenek usulleridir.

⁵⁰⁵ Tügen, 2008: 291.

3.5.7.2.1.2. Ödenek Aktarımı ve Aktarma Kısıtları

5018 sayılı Kanun'un 21. maddesinde ödenek aktarma işlemleriyle ilgili olarak *“Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmaları kanunla yapılır. Ancak, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin, yılı bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe yüzde beşine kadar kendi bütçeleri içinde ödenek aktarması yapabilirler. Bu şekilde yapılan aktarmalar, yedi gün içinde Maliye Bakanlığına bildirilir. Personel giderleri tertiplerinden, aktarma yapılmış tertiplerden ve yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden, diğer tertiplere aktarma yapılamaz.”* hükmü konulmuştur. Bütçe içi yapılan bu ödenek aktarmaları bütçe dengesini bozmaz ve bütçeye esneklik kazandırmaktadır.

Ayrıca Maliye Bakanlığının bütçesinde yer alan yedek ödenekten de aktarma işlemi yapılmaktadır. 5018 sayılı Kanun'un 23. maddesi bu konu hakkında şu hükmü getirmektedir: *“Merkezî yönetim bütçe kanununda belirtilen hizmet ve amaçları gerçekleştirmek, ödenek yetersizliğini gidermek veya bütçelerde öngörülme- yen hizmetler için, bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan idareler ile (II) sayılı cetvelde yer alan idarelerden merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilecek olanların bütçelerine aktarılacak üzere, genel bütçe ödeneklerinin yüzde ikisine kadar Maliye Bakanlığı bütçesine yedek ödenek konulabilir. Bu ödenekten aktarma yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir. Malî yıl içinde yedek ödenekten yapılan aktarmaların tür, tutar ve idareler itibarıyla dağılımı, yılın bitimini takip eden on beş gün içinde Maliye Bakanlığınca ilan edilir.”*

3.5.7.2.1.3. Ödenek İlavesi

5018 sayılı Kanun'un 19. maddesinde *“Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerindeki ödeneklerin yetersiz kalması halinde veya öngörülme- yen hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir.”* hükmü uyarınca, ödeneklerin yetersizliği veya öngörülme- yen bir durumun ortaya çıkması durumunda, bütçe kanun tasarisının çıkarılması için

uygulanan usuller dahilinde, hükümetçe bir yasa çıkarılır ve ilave harcama izni alınmış olunur.

3.5.7.2.2. Gider İşlemlerinin Yapılma Aşamaları

Ülkemizde uygulanmakta olan bütçe yapısına göre bir giderin kamu gideri olarak kabul edilebilmesi için yapılan işin kanuna dayandırılması ve yapılan işin kapsam olarak kamu hizmeti özelliği taşıması gerekmektedir. Bu durum 5018 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (h) bendinde de şöyle hükme bağlanmıştır: *“Kamu gideri, kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderlerdir.”*

Herhangi bir kamu birimince tahsis edilen ödeneğin kullanılması için gerçekleştirilecek işlemler dört aşamadan meydana gelmektedir. Bunlar; giderin taahhüdü (yüklenilmesi), tahakkuku (gerçekleştirilmesi), ödeme emrine bağlanması ve ödenmesi aşamalarıdır.

3.5.7.2.2.1. Giderlerin Taahhüdü (Yüklenilmesi)

Ülkemizdeki bütçe uygulama sisteminde giderlerin yapılmasının ilk aşaması taahhüttür. Taahhüt kelime olarak “bir şey yapmayı üstüne alma, üstlenme”⁵⁰⁶ anlamlarına gelmektedir. 5018 sayılı Kanununun 26. maddesine göre, *“Yüklenme, usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir ödeme yükümlülüğüne girilmesidir.”*

Yüklenmeye girişilmesinin kararını harcama yetkilisi vermektedir. Harcama yetkilisinin vermiş olduğu bu karar ile sözleşme yapılmaktadır. Yapılan bu sözleşme

⁵⁰⁶ www.tdk.gov.tr

ile kamu kuruluşu, malı satacak veya hizmeti yapacak kişiye borçlanmış olmaktadır. İşte harcama yetkililerinin kendilerine verilen ödenekleri kullanmaya karar vermeleri, bu kullanım için mal satacak veya hizmet yapacak kişiyle anlaşması işleminin adına yüklenme denilmektedir. Harcama yetkilileri tahsis edilen ödenekler kadar yüklenmeye girişebilir. Bütçe ile ödenek tahsis edilmemiş işlemler için yüklenme yapılamaz. Yüklenmeye ait tutar için ayrılan ödenekler saklı tutulur, bu ödenekler ile başka iş yaptırılamaz, mal ve hizmet alımı yapılamaz⁵⁰⁷.

5018 sayılı Kanun, gelecek yıla geçici yüklenme yapılabilmesini 1050 sayılı Kanuna göre daha geniş ele almaktadır. 5018 sayılı Kanun, içinde bulunulan yılda yapılan yüklenmeler yanında, gelecek yıl veya yıllara geçici yüklenmelere ait düzenlemelere de yer vermektedir. Kanuna göre, niteliğinden dolayı mali yılla sınırlı tutulamayan ve sürekliliği bulunan iş ve hizmetler için; her iş itibarıyla, bütçelerinde ön görülen ödeneklerin yüzde ellisini, izleyen yılın Haziran ayını geçmemek ve yüklenme süresi on iki ayı aşmamak üzere, ilgili üst yöneticinin onayıyla ertesi yıla geçen yüklenmelere girişilebilmektedir. Bunlar 27. maddede şu şekilde sıralanmaktadır⁵⁰⁸:

- Türk Silahlı Kuvvetlerinin yapım, onarım, etüt ve proje işleri, araştırma-geliştirme projeleri, giyecek ve yiyecek alımları, makine-teçhizat, silah-mühimmat-teçhizat alımlarıyla bunların bakım, onarım ve imalat işleri,
- Yiyecek, yakacak, akaryakıt ve madeni yağ ihtiyaçları,
- Temini ve korunması güç olan ilaç, aşı, serum ve tıbbi sarf malzemeleri,
- Süreli yayın alımı, taşıma, koruma ve güvenlik, temizlik ve yemek hizmetleri, (bütçelerindeki ödeneklerin yüzde ellisinin aşılmayacağı hükmü Millî Eğitim Bakanlığı için aranmaz.)
- Taşıtların malî sorumluluk sigortası ile yurt dışından tedariki yapılan silah, silah-teçhizat ve mühimmat sevkinin her türlü riske karşı sigortalanması amacıyla yaptırılan nakliyat sigortası.

⁵⁰⁷ Batrel, 2004: 70.

⁵⁰⁸ R.G.; 24.12.2003; 25326.

- Makine-teçhizat, yol ve otoyol, bilgisayar ve haberleşme sistemlerinin bakım işleri; her türlü onarım işleri ile elektronik bilgi erişim hizmetleri.
- Emniyet Genel Müdürlüğünün giyecek alımları ile silah, mühimmat ve teçhizat alımları.
- Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığının etüt ve proje işleri, araştırma-geliştirme projeleri, makine, silah-mühimmat, teçhizat ve sistem alımlarıyla bunların bakım, onarım ve imalat işleri gibi hizmetlerdir.

Gelecek yıllara yaygın yüklenmeler ile ilgili olarak; merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, bir malî yıl içinde tamamlanması mümkün olmayan yatırım projeleri için de gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişebilir. Türk Silahlı Kuvvetleri Stratejik Hedef Planında yer alan projeler için 2.7.1992 tarihli ve 3833 sayılı Kanun çerçevesinde gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişmeye, ilgisine göre Milli Savunma Bakanlığı veya İçişleri Bakanlığı yetkilidir. Dışişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığının uygun görüşünü almak kaydıyla, yabancı ülkelerde dış temsilcilik binası veya arsa satın alınması, bina yaptırılması veya kiralanması için gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişebilir⁵⁰⁹.

3.5.7.2.2.2. Giderlerin Tahakkuku (Gerçekleştirilmesi)

Kamu kuruluşlarında, satın alınması taahhüt edilen mal ve hizmetler kuruluşu teslim edildikten sonra, gerçekleştirme görevlileri, devletin yüklenme sonucu ortaya çıkan borcunu belirler. Gerçekleştirme görevlisince saptanan devlet borcu, harcama yetkilisi tarafından onayladıktan sonra kuruluşu yapılan iş nedeniyle devlet borcu gerçekleşmiş, işi devlet dairesine yapan kişi de (istihkak sahibi) alacaklı hale gelmiş olur. Gerçekleştirme işleminin yapılması için satın alınan mal ve hizmetin kamu kuruluşuna teslim edilmiş olması ya da özel yasa ile yapılması, gerekli işlerin olması (personel aylıklarının, devlet borcu taksitlerinin ve faizlerin ödenmesi) zorunludur. Giderlerin yapılabilmesi için giderin gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgesinin düzenlenmesi gerekir⁵¹⁰.

⁵⁰⁹ R.G.; 24.12.2003; 25326.

⁵¹⁰ Batrel, 2004: 75.

Giderlerin gerçekleştirilmesi harcama yetkilisinin ödeme emrini imzalaması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.

3.5.7.2.2.3. Ödeme Emrine Bağlama

Gerçekleştirme aşaması tamamlanmış bir kamu harcamasının, ödenmesi için ödeme emrine bağlanması gerekmektedir. Harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisine devlet borcu kesinleşmiş olan bir harcamanın alacaklıya ödenmesi konusunda harcama talimatı verir. İşte verilen bu emre ödeme emri denilir. Ödeme emri, gerçekleştirme belgesi ile ortak düzenlenir. Harcamanın kesinleşmesi ile birlikte ödeme emri de verilir. Ödeme emri kamu muhasebesi yönünden, bir muhasebe fişi niteliğindedir. Bu nedenle borçlu hesap, alacaklı hesap belirtilir, bunun yanında kasa işlemlerine ilişkin bilgiler de yer alır⁵¹¹.

Ödemeden önce mali hizmetler birimi tarafından; kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğu yönünden harcama öncesi kontrol gerçekleştirilir. Harcama öncesi kontrol sürecinde uygun görülmeyen veya vize edilmeyen işlemlerin gerekçesi mali kontrol yetkilisince harcama yetkilisine yazılı olarak bildirilir. Harcama yetkilisinin ısrarı halinde mali kontrol yetkilisine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirmek şartıyla ödeme gerçekleştirilir. Bu durumda harcama yetkilisi kişisel sorumluluk üstlenmiş olur⁵¹².

3.5.7.2.2.4. Giderlerin Ödenmesi

5018 sayılı Kanununun 61. maddesinde muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisine yönelik tanımlar da yapılmıştır. Muhasebe hizmeti, “*gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması*”

⁵¹¹ Batrel, 2004: 75.

⁵¹² Batrel, 2004:76.

işlemleri olarak tanımlanmaktadır. İşte kanunda belirtilen bu işlemleri yürütenlere de muhasebe yetkilisi denilmektedir. Muhasebe yetkilisi, “*bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler. Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlü kılınmışlardır. Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir.*”

1050 sayılı Kanun uygulamasında saymanlar, yukarıda belirtilen hususlara ek olarak, giderin ilgili tüm mevzuat açısından uygunluğunu ve giderin bütçedeki tertibine uygunluğunu da denetlemekteydi. Bunun yanında, mevzuata ve bütçe tertibine uygunluğu konularında yorum farkından doğan durumlarda, ita amirlerinin sorumluluğu üstlenmeleri koşuluyla saymanlar ödeme yapmaktaydı. 5018 sayılı Kanunda ise muhasebe yetkililerinin, ödeme emri ve ekleri üzerinde uygunluk denetimi yapmadan, yani yapılan giderin mevzuata uygunluğuna bakmayıp, 61. maddede belirtilen hususları incelemek suretiyle ödemeyi gerçekleştirecekleri hüküm altına almıştır⁵¹³.

5018 sayılı Kanununun 34. maddesinde, “*Kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderler, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödenir. Ancak, sırasıyla kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası*

⁵¹³ Tüğern, 2008: 249.

veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilir.” hükmüyle muhasebe yetkililerinin ödemelerde izleyeceği usuller de ortaya konulmuştur.

3.5.7.2.3. Gider İşlemlerinin Yapılmasındaki Sorumlular

5018 sayılı Kanun’a göre giderlerin yapılması sürecinde sorumlu olanlar; bakan, üst yöneticiler, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileridir. Bu kısımda sorumluların herbiri ayrı ayrı ele alınacaktır.

3.5.7.2.3.1. Bakan

Bakanların görev, yetki ve sorumlulukları Anayasamızda, 3046 sayılı Kanunda* ve ayrıca bakanlıkların kendi kuruluş ve teşkilat yasalarında gösterilmektedir. Anayasamızın 112. maddesinde bakanların görev, yetki ve sorumlulukları genel hatlarıyla şu şekilde belirlenmiştir: *“Başbakan, Bakanlar Kurulunun başkanı olarak, Bakanlıklar arasında işbirliğini sağlar ve hükümetin genel siyasetinin yürütülmesini gözetir. Bakanlar Kurulu, bu siyasetin yürütülmesinden birlikte sorumludur. Her bakan, Başbakana karşı sorumlu olup ayrıca kendi yetkisi içindeki işlerden ve emri altındakilerin eylem ve işlemlerinden de sorumludur. Başbakan, bakanların görevlerinin Anayasa ve kanunlara uygun olarak yerine getirilmesini gözetmek ve düzeltici önlemleri almakla yükümlüdür.”* Bunun yanında bakanların görev, yetki ve sorumlulukları 3046 sayılı Kanunun 21. maddesinde *“Bakanlar, bakanlık hizmetlerini mevzuata, Hükümetin genel siyasetine, milli güvenlik siyasetine, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle ve bakanlığın faaliyet alanına giren konularda diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevli ve Başbakana karşı sorumludur. Her bakan, ayrıca emri altındakilerin faaliyet ve işlemlerinden de sorumlu olup, bakanlık merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşların faaliyetlerini,*

* Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13/12/1983 Gün ve 174 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun.

işlemlerini ve hesaplarını denetlemekle görevli ve yetkilidir.” ifadesiyle hüküm altına alınmıştır.

Bakanlara; Anayasa, 3046 sayılı Kanun ve bakanlıkların teşkilat yasalarındaki görev, yetki ve sorumlulukları yanında 5018 sayılı Kanunla da ayrı sorumluluklar yüklenmiştir. Kanununun 10. maddesinde “*Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Millî Eğitim Bakanına, mahallî idareler için İçişleri Bakanına aittir. Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar. Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler.” hükmü getirilerek bakanlara hesap verme sorumluluğu getirilmektedir.*

Yeni kanundaki uygulamada, 1050 sayılı Kanundaki uygulamadan farklı olarak, bakanlara ita amirliği – harcama yetkisi verilmemektedir. Bu yetki, bakan ve üst yöneticiler dışındaki diğer yöneticilere, yani bütçe ile ödenek tahsis edilmiş birim yöneticilerine verilmektedir. Eski sistemde giderleri ödetme yetkisi ita amiri olarak bakanda olmasına karşın istisnai haller ayrı tutulmak kaydıyla (sorumluluk üstlenme gibi) bakanların siyasi sorumluluk dışında herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktaydı. Buna göre, yetki ve sorumluluk açısından adil olmayan bir durum ortaya çıkmaktaydı⁵¹⁴. Yeni Kanun ile bakanların gider ödetme yetkisi kaldırılmış ve bu yetki harcama yetkililerine verilmiştir. Bu uygulama ile bakanların harcama yetkililiği görevi olmadığından herhangi bir sorumluluğu da bulunmayacaktır.

⁵¹⁴ Ekrem Candan, (2006,b): “Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, *Mali Hukuk*, Sayı: 121, Ocak- Şubat, s. 52.

3.5.7.2.3.2. Üst Yöneticiler

Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yönetici olarak nitelendirilmektedir. Ancak bunun yanında istisnai bir durum olarak, Millî Savunma Bakanlığı'nda üst yönetici Bakan olmaktadır.

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve 5018 sayılı Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler⁵¹⁵. Ayrıca üst yöneticiler, yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemleri almakla yükümlü tutulmuşlardır⁵¹⁶.

3.5.7.2.3.3. Harcama Yetkilisi

5018 sayılı Kanununun 31. maddesine göre, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak görevlendirilmiştir. Teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerden ötürü harcama yetkililerinin belirlenmesinde sorun olan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri

⁵¹⁵ R.G.; 24.12.2003; 25326.

⁵¹⁶ R.G.; 24.12.2003; 25326.

sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından yürütülebilmektedir. Bu durum, mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde de Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine belirlenebilmektedir. Kanunların verdiği yetki ile yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olmaktadır. Bunun yanında Maliye Bakanlığı'nca, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esaslar belirlenmektedir. Ayrıca, harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilmektedirler.

Bütçelerden harcama yapılabilmesi için harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesi gerekmektedir. Harcama talimatlarında, hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu, tutarı ve süresi, kullanılabilir ödeneğin durumu, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ait bilgiler bulunmaktadır. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve talimatlarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından, ayrıca da 5018 sayılı Kanun kapsamında yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu tutulmuşlardır⁵¹⁷.

3.5.7.2.3.4. Gerçekleştirme Görevlileri

5018 sayılı Kanunda gerçekleştirme görevlileri tanımlanmamıştır. Fakat bunların kimler olabileceğinin harcama yetkilisi tarafından verilecek harcama talimatlarında belirtileceği hükme bağlanmıştır.

⁵¹⁷ Ahmet Arslan, (2004): “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, *Maliye Dergisi*, Ocak- Nisan: s. 145.

5018 sayılı Kanunda; bütçeden 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 gerektiği ifade edilmekte ve giderlerin gerçekleştirilmesinin de harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanacağı hükme bağlanmaktadır. Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütmektedirler⁵¹⁸.

Görev itibariyle 1050 sayılı Kanundaki tahakkuk memurlarına denk düşmekle birlikte, buradaki gerçekleştirme görevlileri daha geniş kapsamlı olmaktadır. 1050 sayılı Kanun uygulamasında her idarede bir tahakkuk memuru bulunmakta ve tahakkuk işlemlerini yürütmekte, mal veya hizmetlerin alınması veya işlerin yaptırılmasına ilişkin harcama belgelerini hazırlayarak bunları tahakkuka bağlamaktaydı. İta amiri onay belgesinin alınmasından, mal ve hizmetlerin teslim alınması, işlerin yaptırılması aşamasına, tahakkuk evraklarının hazırlanıp giderin ödenme aşamasına getirilmesine kadar geçen süreçte bir çok kişi görev alabilmekte ancak bunlar tahakkuk memuru olarak tanımlanmamaktaydı⁵¹⁹.

3.5.7.2.3.5. Muhasebe Yetkilisi

5018 sayılı Kanunda muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri olarak tanımlanmaktadır. İşte kanunda belirtilen bu işlemleri yürütenlere de muhasebe yetkilisi denilmektedir. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Muhasebe yetkilileri

⁵¹⁸ R.G.; 24.12.2003; 25326.

⁵¹⁹ Candan, 2006 b: 56.

gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler. Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- yetkililerin imzasını,
- ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- maddi hata bulunup bulunmadığını,
- hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri

kontrol etmekle yükümlü kılınmışlardır. Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatta düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz ve yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir⁵²⁰.

Muhasebe yetkililerinin görev, yetki ve sorumlulukları 1050 sayılı Kanun ile saymanlara verilen görev, yetki ve sorumluluklarla kıyaslanamayacak kadar sınırlandırılmaktadır. Ancak, muhasebe yetkililerinin görev ve yetkilerinin 1050 sayılı Kanun uygulaması ile kıyaslanması yanlış olacaktır. Çünkü muhasebe yetkililerinin görev ve yetkilerinin fonksiyonel olarak düşünülmesi ve getirilen yeni sistem ile bu sistemin öngördüğü harcama süreci içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir⁵²¹.

1050 sayılı Kanun uygulamasında saymanlar/ bütçe dairesi başkanlarınca yapılan ödeme öncesi kontroller yeni sistemde mali hizmetler birimi tarafından yapılmaktadır. Bu çerçevede, saymanın üstlendiği bir kısım fonksiyonların harcama öncesi kontrol sürecinde yer alan mali hizmetler birimine verilmesi nedeniyle muhasebe yetkililerinin görev ve yetkileri, kanundaki yeni fonksiyonları kapsamında

⁵²⁰ R.G.; 24.12.2003; 25326.

⁵²¹ Candan, 2006 b: 58.

tanımlanmıştır. Yeni düzenlemelerin de bu çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir⁵²².

3.5.8. Bütçe Hesaplarının Kapatılması

İkinci bölümde açıklandığı üzere ülkemizde bütçe hesaplarının kapatılmasında 5018 sayılı Kanun öncesinde jestiyon ya da yönetim dönemi yöntemi uygulanmaktaydı. 5018 sayılı Kanun sonrasında da aynı yöntemin uygulanmasına devam edilmektedir. Özetle belirtmek gerekirse, bu usulde, bütçe uygulama dönemine ait hesaplar dönem sonunda kapatılır. Dönem içinde tahakkuk ettirildiği halde ilgisine ödenmemiş giderler, yine tahakkuk işlemleri tamamlanmakla beraber tahsil edilememişse gelirler bu işlemlerin gerçekleştirildiği dönemin bütçe hesaplarında gösterilir. Örneğin, 2008 yılında tahakkuk etmesine karşın hak sahiplerine ödenmemiş giderler ile tahsil edilmemiş gelirleri gelirlere ait işlemler 2009 yılında tamamlanmışsa bahsi geçen gider veya gelirler 2009 yılı bütçesinde kaydedilir.

3.5.9. Faaliyet Raporları, Kesin Hesap Kanunu ve Sayıştay Uygunluk Bildirimi

Faaliyet raporları, yasama ve yargı denetiminin hazırlık safhasını oluşturmaktadır. Kesin hesap kanunu, bütçe gelirleri ve giderleri ile ilgili mevcut son durumu ortaya koyan ve yasama denetimine imkan sağlayan bir uygulama olmaktadır. Sayıştay Genel Uygunluk Bildirimi ise, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

3.5.9.1. Faaliyet Raporu

Merkezi yönetim bütçe tasarısının hazırlanmasında adı geçen faaliyet raporları, yasama ve yargı denetiminin hazırlık aşaması olmaktadır.

⁵²² Candan, 2006 b: 59.

Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince her yıl, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, faaliyet raporu hazırlanması gerekmektedir. Harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporları kapsamında, idarenin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporu, üst yönetici tarafından düzenlenerek kamuoyuna açıklanır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderir. Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporları da Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir.

İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştay'a gönderir.

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

İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve

performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir. Bu raporlarda yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usûl ve esaslar, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştayın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir⁵²³.

3.5.9.2. Kesin Hesap Kanunu

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

- Genel mizan,
- Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,
- Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,
- Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,
- Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
- Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,
- Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri,
- Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler yer almaktadır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte

⁵²³ R.G.; 24.12.2003; 25326.

görüŖülür. Ancak, bu raporlar ile SayıŖtay genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüŖülür. Mahallî idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılır⁵²⁴.

Anayasamızın 164. maddesinde kesin hesap kanunu ile ilgili Ŗu hüküm bulunmaktadır: *“Kesin hesap kanunu tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak, en geç yedi ay sonra Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. SayıŖtay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesinhesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Kesin hesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Bütçe Komisyonu gündemine alınır. Bütçe Komisyonu, bütçe kanunu tasarısıyla kesin hesap kanunu tasarısını Genel Kurula birlikte sunar, Genel Kurul, kesin hesap kanunu tasarısını, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla beraber görüşerek karara bağlar.”*

3.5.9.3. SayıŖtay Genel Uygunluk Bildirimi

Anayasamızın 164. maddesinde SayıŖtay uygunluk bildirimini ile ilgili Ŗu hüküm bulunmaktadır: *“SayıŖtay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesinhesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Kesin hesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Bütçe Komisyonu gündemine alınır. Bütçe Komisyonu, bütçe kanunu tasarısıyla kesinhesap kanunu tasarısını Genel Kurula birlikte sunar, Genel Kurul, kesin hesap kanunu tasarısını, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla beraber görüşerek karara bağlar. Kesinhesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait SayıŖtayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez.”*

⁵²⁴ R.G.; 24.12.2003; 25326.

5018 sayılı Kanununun 43. maddesinde de genel uygunluk bildirimini ile ilgili bu çerçevede düzenleme yapılmıştır: “*Sayıştay, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Genel uygunluk bildirimini; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır. Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay tarafından sonuçlandırılmamış denetimleri önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez.*”

3.5.10. Denetim

Demokrasinin yerleşmiş olduğu ülkelerde, yürütme organınca yapılan faaliyetlerin uygulanması sırasında veya uygulanmasından sonra, bürokratik organlar, yasama organı ve yargı organları tarafından denetlenmesi ve bunlara ilişkin bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması gerekmektedir. Bütçe uygulamalarının saydam olabilmesinin temel koşulu, kamu harcamalarının ve kamu gelirlerinin denetime tabi olmasıdır. Diğer bir ifadeyle, kamusal kaynakların toplumun istek ve gereksinimlerine cevap verecek şekilde rasyonel olarak kullanılıp kullanılmadığı ancak denetimlerle ortaya çıkarılabilmektedir⁵²⁵.

Sürekli büyüyen bütçe açıklarının yanında, uluslararası rekabetin arttığı ve ekonomik koşulların yeniden düzenlendiği bir süreçte, kamusal amaçlar ile kamu yönetim ilkelerinin de değişim ve gelişim göstermesi kaçınılmaz bir zorunluluk olmuştur. Yeniden yapılanma çalışmaları kapsamında, kamu kaynaklarının daha verimli ve yerinde kullanımının sağlanabilmesi için harcama disiplininin sağlanması büyük önem taşımaktadır. Bu önem doğrultusunda, kontrol mekanizmalarının tekrar gözden geçirilmesi gerektiği düşünülmektedir⁵²⁶.

⁵²⁵ Müge Karacal, Ayşe Uyduranoglu Öktem, (2007): *Bütçe Kılavuzu, Uzman Olmayanlar İçin Bir El Kitabı*, TESEV Yayınları, s. 26.

⁵²⁶ Adem Yaman, (2008): “Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme”, *Mali Hukuk*, Ocak- Şubat, Sayı: 133: s. 45.

Ülkemizde, kamu mali yönetim sistemimizi düzenleyen mülga 1050 sayılı Kanunda, bütçeleme işlemlerine daha fazla ağırlık verildiği için bütçenin denetim teknik ve süreçleri yönü yetersiz kalmaktaydı⁵²⁷. Bu ve benzeri eksikliklerin giderilmesi amacıyla oluşturulan yeni kamu mali yönetim sistemimizin en önemli unsurlarından birisi de bütçenin denetimi konusu olmuştur. Bütçenin denetimi idari denetim, yasama denetimi ve dış denetim olarak üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Bu ayırım, denetimi yapan kuvvetler göz önüne alınarak yapılmaktadır. İdari denetim, idari kuruluşlar tarafından yapılır. Bütçenin dış denetimi, Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Yasama denetimi de, kamu kaynaklarının TBMM tarafından belirlenen ilke ve sınırlar içinde kamu idarelerince kullanılıp kullanılmadığının belirlenebilmesine yönelik olarak, TBMM tarafından yapılmaktadır⁵²⁸.

3.5.10.1. İdari Denetim

Yürütme organı tarafından yapılan bütçenin idari denetimi, her idarenin bünyesinde bulunan mali kontrol yetkilileri tarafından yerine getirilen harcama öncesi ön mali kontrol ile iç denetçilerce yerine getirilen harcama sonrası denetimi kapsamaktadır.

3.5.10.1.1. Ön Mali Kontrol

Malî kontrol 5018 sayılı Kanunda, “*Kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçlerdir.*” şeklinde tanımlanmaktadır⁵²⁹. Ön mali kontrol ise, mali işlemlerin sonuçlanmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetlerini kapsamaktadır. Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğü ön mali kontrolü, ödenekler, taahhütler, ihale işlemleri, sözleşmeler ve bunlarla ilgili

⁵²⁷ İlhami Söyler, (2007): “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Denetim Tekniği ve Süreçleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 305, Ocak, s. 104.

⁵²⁸ Ahmet Kesik, (2005,b): “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*: s. 96.

⁵²⁹ R.G.; 24.12.2003; 25326.

ödemelere ilişkin mali kararların alınmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleri şeklinde ifade etmektedir. Bu tür kararlar ön mali kontrol görevini yerine getiren kişinin onayı alındıktan sonra işleme konulmaktadır. Ön mali kontrol kavramı önleyici kontrol olarak da adlandırılmaktadır⁵³⁰. 5018 sayılı Kanunda ön malî kontrolün, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsadığı ve ön malî kontrol sürecinin, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilme aşamalarını içerdiği ifade edilmektedir⁵³¹.

İşlemlerin gerçekleştirilmesi safhasında gider, gelir, varlık ve yükümlülükler ait mali karar ve faaliyetler, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından; idarenin bütçesine, bütçedeki tertibine, kullanılabilir ödenek tutarına, ayrıntılı harcama ve finansman programlarına, merkezi yönetim bütçe kanununa ve diğer mali mevzuat hükümlerine göre kontrol edilmektedir. Ön mali kontrol işlemi sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi danışma ve önleyici nitelikte olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Bu yönüyle ön mali kontrol, tam anlamıyla mevzuata uygunluk denetimi olmamaktadır⁵³².

Mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemler ise aşağıda sıralanmaktadır⁵³³:

- Kanun tasarılarının mali yükününün hesaplanması,
- Taahhüd evrakı ve sözleşme tasarılarının kontrolü,
- Ödenek gönderme belgelerinin en geç üç iş günü içinde kontrol edilerek sonuçlandırılması,

⁵³⁰ Kesik, 2005 b: 100.

⁵³¹ R.G.; 24.12.2003; 25326.

⁵³² Erkan Karaaslan, (2006): “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 121, Ocak-Şubat: s. 19.

⁵³³ Söyler, 2007: 106.

- Ödenek aktarma taleplerinin incelenerek en geç iki iş günü içinde sonuçlandırılması,
- Kadro dağıtım cetvellerinin kontrolünün en geç beş iş günü içinde neticelendirilmesi,
- Geçici işçi pozisyonlarının aylar itibariyle dağılımlarının en geç beş iş günü içinde kontrol edilmesi,
- Yan ödenem cetvellerinin kontrol edilmesi,
- Sözleşmeli personel sayısı ve sözleşmelerinin kontrol edilmesi,
- Yurtdışı kira katkı payına ilişkin taleplerin en geç üç iş günü içinde uygun görüş açısından kontrol edilmesi,
- Seyahat kartlarına ilişkin listelerin incelenerek en geç üç iş günü içinde kontrol edilmesi,
- Seyyar görev tazminatı cetvellerinin en geç on iş günü içinde kontrol edilerek sonuçlandırılması.

Kısaca özetlersek, ön mali kontrol ile taahhüde girişmeden ve ödeme işlemi gerçekleşmeden önce, bütçede yeterli ödenek bulunup bulunmadığı, yapılan işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı, görevlilerce kendi görev ve yetkileri çerçevesinde gerekli kontrolün yapılıp yapılmadığı incelenmektedir. Dolayısıyla mali yönetim sisteminde herhangi bir işlemin gerçekleştirilmesine kadar geçen süreçte yapılan kontrollerin tamamı, ön mali kontrolün kapsamına girmektedir⁵³⁴.

3.5.10.1.2. İç Denetim

İç denetim, İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) tarafından: “kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine

⁵³⁴ Kesik, 2005 b: 96.

yardımcı olurlar” şeklinde tanımlanmış ve bu tanım uluslararası düzeyde kabul görmüştür⁵³⁵.

İç denetim, uluslararası kuruluşlar (AB, IMF, Dünya Bankası, BM, NATO, OECD ve Avrupa Merkez Bankası gibi) tarafından uygulanmakta ve aynı zamanda da üye ülkelere denetim sistemi olarak referans gösterilmektedir. Özellikle AB’ye aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış, bu ülkelerin çerçeve kanunlarıyla görev ve yetki alanı tanımlanarak iç denetçilik uygulamaları sağlam bir yapıya kavuşturulmuştur. Ülkemizde 1990’lı yıllardan beri özel sektörde uygulama alanı bulan iç denetim, kamu sektöründe 2003 yılında yasalaşarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir⁵³⁶.

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır. İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır. İç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer. İç kontrol ise yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere, alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolü olmaktadır⁵³⁷.

Bütçe bir kanun olduğu için bütçenin denetimi, bütçe uygulamalarının bütçe kanununa ve diğer ilgili kanunlara uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin ortaya çıkarılması yönünden büyük önem taşır. 5018 sayılı Kanun ile mali yönetimde şeffaflığın artırılması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden sağlanması, etkin bir denetim sisteminin kurulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun bir kamu mali yönetim sisteminin

⁵³⁵ Umut Korkmaz, (2007): *Kamuda İç Denetim (I)*, Bütçe Dünyası, Cilt: 2, Sayı: 25, s. 4.

⁵³⁶ www.kidder.org.tr/dosyalar/.../icdenetim_cavusogluveduru.pdf

⁵³⁷ Korkmaz, 2007: 8.

oluşturulması amaçlanmıştır. Bu amaçlardan yola çıkan Kanun, Türkiye’de bütçe denetiminin uluslararası standartlara uygun hale getirilmesini öngörmüş ve işlemlerin uygulama sırasında da denetlenmesini sağlayacak “iç denetim” olgusunu sisteme eklemiştir. Böylece bütçe hem bir yıl süren bütçe uygulamaları esnasında hem de sonrasında denetlenmiş olur⁵³⁸.

5018 sayılı Kanununun 63. maddesinde iç 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 faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Bu faaliyetlerin, 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 gerçekleştirilmesi gerektiği dile getirilmektedir. İç denetim, doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak görev yapan iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir.

İç denetçinin görevleri 5018 sayılı Kanun’da şu şekilde sıralanmaktadır⁵³⁹:

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,

⁵³⁸ Karacal, Öktem, 2007: 26.

⁵³⁹ R.G.; 24.12.2003; 25326.

- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmektir.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi, görevinde bağımsızdır. İç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun kuruluş yapısı 5018 sayılı Kanun Tarafından düzenlenmektedir. Kanununun 66. maddesinde Kurul ile ilgili olarak şu ifadeler yer verilmiştir: *“Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler. Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.”*

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri de kanununun 67. maddesinde şu şekilde sıralanmaktadır:

“İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

- *İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.*
- *Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.*
- *Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.*
- *Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.*
- *Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.*
- *İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.*
- *İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.*
- *İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.*
- *İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.*
- *İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.*
- *İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.*
- *Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.”*

3.5.10.2. Yasama Denetimi

Bütçenin yasama denetimi TBMM tarafından yapılmaktadır. Meclis bütçenin denetimini, hükümet tarafından bütçe kanun tasarısının Meclise sunulması, görüşülmesi, kabul edilen bütçenin uygulanması ve uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesap kanun tasarılarının görüşülerek karara bağlanması süreçleri içinde

yapabilmektedir. İlk etapta, bütçe kanun tasarısı Mecliste bütçe komisyonunda, sonra Meclis genel kurulunda incelemeye tabi tutulmakta, Meclis genel kurulunda bütçe kanun tasarısının kabul edilerek onaylanması ile ancak hükümet bütçeyi uygulamaya koyabilmektedir⁵⁴⁰. Yasama organının yürütme organını denetlemesi için kullanabileceği ve Anayasa tarafından belirlenmiş olan soru, gensoru, genel görüşme, meclis araştırması ve meclis soruşturması yolları* kullanılarak da bütçenin uygulanması sırasında denetimi sağlanabilmektedir. Bunun yanında, Sayıştayın mali işler konusunda Meclise verdiği raporlar, Meclis komisyonlarında ve genel kurulda görüşülerek incelenmektedir. Bütçe komisyonu aracılığı ile ek ödenek ve bölümler arası aktarma yasa tasarılarının incelenmesi de Meclisin uygulama sırasındaki denetimi içine girmektedir⁵⁴¹.

Yasama organının bütçenin uygulanmasından sonra gerçekleştirdiği denetim ise Anayasa gereğince Bakanlar Kurulu tarafından Meclise sunulan Kesin Hesap Kanun Tasarısının görüşülmesi ve onaylanması ile yerine getirilmektedir. Kesin Hesap Kanun Tasarısı, ilgili olduğu yıl bütçesinin hesap dönemi içinde elde edilen gelirlerle, o yıl gerçekleştirilen ödemelerin tutarlarını göstermektedir. Tasarı metninde ayrıca, kesin bütçe açığının nasıl kapatıldığı, tamamlayıcı ödenek, mahsubu gelecek yıllarda yapılacak avans ve ödenek iptaline ait maddeler de yer almaktadır⁵⁴². 5018 sayılı Kanun ile bütçenin yasama denetimi açısından getirilen yenilikler çerçevesinde; kesin hesap kanununu düzenleyici ve denetleyici kurumları da kapsamı içine almış, kamu idarelerinin performans göstergelerinin de bulunduğu faaliyet raporlarının Meclise sunulması sağlanmış, kesin hesap kanun tasarısının hükümet tarafından meclise sunulması bir ay kısaltılarak Haziran ayı sonuna alınmış, Sayıştay tarafından hazırlanan genel uygunluk bildiriminin dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporları da dikkate alınarak hazırlanması sağlanmıştır⁵⁴³.

⁵⁴⁰ Tügen, 2008: 344,345.

* Bnkz, 1982 Anayasası, 98,99 ve 100. maddeleri.

⁵⁴¹ Batrel, 2004: 92.

⁵⁴² Edizdoğan, 2007: 413, 414.

⁵⁴³ Mutluer, 2006: 386, 387.

3.5.10.3. Yargı Denetimi

Sayıştay bir yüksek hesap mahkemesi olarak, ülkemizde bütçenin yargı denetimini TBMM adına yerine getirmektedir. Anayasamızın 160. maddesinde Sayıştay'ın, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak, kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli olduğu hüküm altına alınmıştır.

Daha önce belirtildiği gibi Anayasamızın 164. maddesinde de Sayıştay'ın denetim amacı ile ilgili olarak hazırlayacağı uygunluk bildirimini hükme bağlanmıştır. Buna göre, özetle Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesinhesap kanunu tasarisının verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar ancak genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez.

5018 sayılı Kanunun 43. maddesinde de yine daha önce belirtildiği gibi genel uygunluk bildirimini ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Buna göre, özetle, Sayıştay'ın, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanacaktır.

5018 sayılı Kanun'un 68. maddesinde ise 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 raporlanması*” olarak belirlenmiştir. Bununla beraber dış denetimin 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 gerçekleştirilmesi gerektiği de ifade edilmiştir.

Yapılan denetimler sonucunda; yukarıda belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

5018 sayılı Kanunda, Sayıştay’ın yapmış olduğu denetimler neticesinde, ilgili görevliler hakkında uygulanabilecek yaptırımlar ödenek üstü harcama, kamu zararı ve yetkisiz tahsil ve ödeme olarak sıralanmıştır.

Ödenek üstü harcama kanununun 70. maddesinde; *“kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilir”* şeklinde hükme bağlanmıştır.

71. maddede de kamu zararı; “*kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır*” şeklinde nitelendirilmekte ve kamu zararının belirlenmesinde dikkat edilecek esaslar aynı maddede şöyle sıralanmaktadır;

- *“İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,*
- *Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,*
- *Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,*
- *İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,*
- *İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,*
- *Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması.*

Kamu zararının belirlenmesinde dikkat edilecek esaslar sıralandıktan sonra aynı maddenin devamında zararın tahsili ve zarar sonucunda zarara sebebiyet verenlere uygulanacak yaptırım ise şu şekilde hükme bağlanmıştır:

“Tespit edilen kamu zararı, zararın olduğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir. Alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleri uygulanır. Ayrıca, bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilir.”

Son olarak, 5018 sayılı Kanununun 72. maddesinde yetkisiz tahsil ve ödeme ise; *“Kanunların öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişi, kamu adına tahsilat veya ödeme yapamaz. Yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılması, kamu hizmeti karşılığında veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanması veya başka adlarla tahsilat veya ödeme yapılması hallerinde; söz konusu tutarlar, yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılanlardan alınarak, ilgisine göre bütçeye gelir kaydedilir veya ilgililerine iade edilmek üzere emanet hesaplarına kaydedilir. Ayrıca, bunlar hakkında ilgili kanunları uyarınca adli ve idari yönden gerekli işlemler yapılır.”* ifadeleri ile hüküm altına alınmıştır.

1050 sayılı Kanunda ön denetim amacıyla uygulanmakta olan vize ve tescil işlemleri, 5018 sayılı Kanun ile uygulamadan kaldırılmıştır. Yapılan değişiklik ile Sayıştayın yapmış olduğu denetim şekilleri uygunluk denetimi ve performans denetimi olarak ikiye ayrılmıştır.

- Uygunluk denetimi, genellikle harcama-tahsilat sonrası yapılmaktadır. Kamu gelir-gider ve mallarının mevzuata uygun olarak tahsil edilip edilmediği, harcanıp harcanmadığı ve kullanılıp kullanılmadığı incelenir. Mevzuata aykırı, maddi hata içeren ve suç unsuru bulunan belgeler için ‘sorgu’ adlı belge düzenlenir. Sorumlular, sorguya, otuz gün içinde yazılı savunma yapmak zorundadırlar. Verilen cevap sonucunda, gerekli düzeltmeleri yapılan ve savunması uygun görülen konular rapora alınmaz. İstenilen düzeltmeler yapılmadığında veya savunmanın denetçi tarafından uygun görülmediği durumlarda, konu denetçi raporuna alınır ve sorumlularla ilgili gereken işlemin yapılması istenir⁵⁴⁴.
- Performans denetimi, kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterleri kapsamında yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu denetimde,

⁵⁴⁴ Mutluer, 2006: 375.

denetlenen kurumun kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde yönetmede ve kullanmada gerekli özeni gösterip göstermediği incelenmektedir. Performans denetiminde, tahsis edilen kamu kaynağı ile bunun karşısında elde edilen hizmetler arasında ilişki kurulur ve bu kaynakların kullanımında bahsedilen ilkelere uyulup uyulmadığı gözetilir⁵⁴⁵. Bu sayede denetlenen kurumlara kaynakları verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerine göre kullanmalarında yardımcı olunarak, performans yönetim kapasitelerinin artırılmasına önemli bir katkı sağlanmaktadır⁵⁴⁶.

⁵⁴⁵ Ekrem Candan, (2007): *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara: s. 47.

⁵⁴⁶ Mustafa Sakal, Elif Ayşe Şahin, (2008): “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 68, Ocak- Mart, s. 10,11.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türk kamu mali yönetim sisteminin anayasası olarak adlandırılan ve 1927 yılından beri geniş kapsamlı değişiklikler yapılmadan uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun günümüz modern mali yönetim anlayışının gerisinde kaldığı, sürekli artan ve yenilenen ihtiyaçları karşılamada yetersiz kaldığı, bölünmüş bir mali yönetim ve bütçe yapısına neden olduğu, mevcut tüm kamu kurumlarını kapsamadığı, ayrıca ülkemizde ve dünyadaki değişim ve dönüşümler karşısında mevcut sistemin modern yaklaşımlardan uzak durağan bir yapı ortaya koyduğu genel kabul gören bir durumdur. 1050 sayılı Kanun uygulamasında karşılaşılan sorun ve aksaklıklar yanında, kamu kaynaklarının kullanımı konusunda oluşan yoğun toplum baskısı ve değişim talepleri gibi iç etkenler ve Türkiye ile Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu arasındaki iliksiler ve uygulanmakta olan programlar ve Avrupa Birliği müktesebatına uyum süreci gibi dış etkenler Türk kamu mali yönetim sisteminde değişim ihtiyacını doğurmuştur. Bu ihtiyaçlar neticesinde yürürlüğe konulan proje kapsamında uzun süredir başlanılan çalışmalar tamamlanmış ve reform çalışmaları neticesinde kamu mali yönetim sistemimiz 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeniden düzenlenmiştir. Bu yeni düzenlemenin arkasında yer alan ve yukarıda genel olarak belirtilen faktörler daha ayrıntılı olarak aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

İlk olarak 1050 sayılı Kanun'a dayalı mali yönetim sistemi ve bütçenin kapsamı dardı. Birçok kamu kurum ve kuruluşu özel kanunlarla tanınan ayrıcalıklar sayesinde kamu mali yönetim sistemi ve bütçe dışında kalma imkanı elde etmiş; mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar gibi bağımsız bütçeli kuruluşlar 1050 sayılı Kanun dışında işlem görmüştür. Genel ve katma bütçeli idareler bünyesinde kurulan döner sermaye işletmeleri ve çeşitli kanunlarla kurulan fonlar da bütçe kapsamının dışında kalmıştır. Bütçe dışı harcamaların artış göstermesi ve bir kısım harcamaların böylece denetim dışı kalması sonucu parlamentonun bütçe sürecindeki etkinliği de sekteye uğramış ve kesin hesap kanunlarının işlevinin yitirilmesine neden olmuştur.

Diğer yandan kalkınma planları ile bütçeler arasında olması gereken bağ kopmuş ve plan-program-bütçe uygulaması arasında uyum sağlanamamıştır. Kamu kaynakları etkin, ekonomik ve verimli kullanılamamış ve mevcut yapı içinde bunu sağlayacak müesseseler oluşturulamamış, sonuçta da kamu harcamalarındaki israf, yolsuzluk ve suistimaller önlenememiş, bütçe ödeneklerinin amacına uygun olarak kullanımı sağlanamamıştır. Etkin bir harcama öncesi kontrol sistemi kurulamamıştır. Harcama öncesi var olan aşamaların çokluğu da sisteme olumsuz etki yapmıştır. Harcama sürecinde ise yetki ve sorumluluk dengesi kurulamamış, sorumluluklar sayman ve tahakkuk memurları üzerinde kalmıştır. Birinci derece ita amiri olan bakanlarda ise yalnızca siyasi sorumluluk bulunmakta, mali sorumluluk bulunmamaktaydı. Bütçenin hazırlık ve uygulanması sürecinde harcamacı kamu idarelerine inisiyatif tanınmamakta, yetkiler merkezi kuruluşlarda toplanmaktaydı.

Eski sistemde, çağdaş kamu mali yönetiminin temel unsurları olan stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve iç kontrol gibi kavramlara yer verilmemiştir. 1970’li yıllardan beri uygulanan program bütçe sistemi de etkin bir şekilde uygulanamamıştır. Bütçe kod yapısı yetersiz kalmış, bütçe uygulaması sonucunda elde edilen verilerle uluslararası karşılaştırma yapma imkanı olamamıştır. Kamu hesaplarının, faaliyet raporlarının ve mali istatistiklerin kamuoyuna düzenli olarak açıklanmaması, zamanında ve güvenilir bilgilerin verilmemesi sonucu mali şeffaflık sağlanamamıştır. Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin kapsamı dar kalmış, bazı kurum ve harcamalar da denetim dışında kalmıştır. Ayrıca Sayıştay denetimi, evrak üzerinden yapılan yasal uygunluk denetimiyle sınırlı kalmıştır. Geleneksel denetim anlayışı olan, evrak üzerinden yapılan uygunluk denetimine önem verilmiş, denetim belli faaliyetlerle sınırlı tutulmuş, mali tablolar ve veriler üzerinde mali denetim yapılmamış, kurumların tüm faaliyetleri denetlenmemiş, çağdaş denetim anlayışından ve araçlarından uzak kalınmıştır.

Ortaya çıkan bu olumsuz tablo karşısında, uygulanmakta olan 1050 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmış ve yerine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol

Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Yürürlüğe konulan bu yeni kanun ile var olan sorunlar giderilmeye çalışılmıştır. 5018 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenlemeler aşağıdaki şekilde ortaya konulabilir.

Öncelikle, kamu mali yönetimi uluslararası düzeyde genel kabul gören tanımlamalara göre yeniden tanımlanmış ve yapılandırılmıştır. 5018 sayılı Kanun’la, kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrolü düzenlenmiştir. Kamu mali yönetiminin ve bütçenin kapsamı hem kurum düzeyinde hem de harcamalar düzeyinde genişletilmiştir. Öncelikle “bütçe” kavramı Kanun kapsamına giren tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde yeniden tanımlanmıştır. Bütçe tanımında, 1050 sayılı Kanun’daki tanımdan farklı olarak bütçenin, “belirli bir dönemi” kapsadığı vurgulanmış, bütçeden “kanun” yerine “belge” olarak söz edilmiştir.

Bu çerçevede 1050 sayılı Kanun’dan farklı olarak genel ve katma bütçe dışında kalan kamu idareleri de bütçe kapsamına dahil edilmiştir. Kurumlar, bütçeleri bazında yeniden tasnif edilmiş ve bütçe kanununun kapsamı genişletilmiştir. 1050 sayılı Kanun’da yer alan genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe (yerel yönetim bütçeleri) tanımlamaları yerine yeni bir tanımlama ve ayırım yapılmıştır. Kanunda üç farklı bütçe türü öngörülmüştür. Böylece 1050 sayılı Kanun uygulamasındaki bölünmüşlüğe (genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe, özerk bütçe, bağımsız idare bütçesi, döner sermaye, fon gibi) son verilmiştir. Bu uygulama ile bütçenin genellik ve birlik ilkelerine olabildiğince yaklaşılmaya çalışılmıştır.

Esas itibarıyla 1050 sayılı Kanun’da katı bir şekilde uygulanan genellik prensibi, 5018 sayılı Kanunla da devam ettirilmiştir. Kanun’un 13. maddesine göre, bütçe hükümetin mali işlerini kapsayacak, tüm gelir ve giderler gayrisafi olarak bütçelerde gösterilecek, belirli gelirler belirli giderlere tahsis edilmeyecek, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilecektir. Fakat bu ilkenin istisnalarına da yer verilmiştir. Örneğin 5018 sayılı Kanununun 39. maddesinde,

idarelere özel gelirleri karşılığında özel ödenek tahsis edilebileceği, mali yıl içinde kullanılacak özel ödenek miktarının, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemeyeceği ifadelerine yer verilmiştir.

Yeni bütçe sisteminde hesap verme ve yönetim sorumluluğunun sağlanması amaçlanmıştır. Kanun gereği, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, 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 vermeye zorunlu bırakılmıştır. Bütçe ödeneklerinin tahsisinde, iç ve dış denetim birimleri tarafından yapılacak performans denetimlerinde ve Meclis tarafından alınacak kararlarda da bu ilkelerin göz önünde tutulacağı açık olarak ifade edilmiştir. Bu çerçevede bakanların ve üst yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının TBMM tarafından görüşülüp değerlendirilmesi öngörülmüştür.

Diğer yandan bilindiği gibi klasik bütçe ilkelerinden olan anlaşılır olma ve açık olma ilkeleri günümüzde artık hesap verebilirlik ve mali saydamlık şekliyle anılmaya başlamıştır. Mali saydamlık kamu kaynağı kullanmanın genel esaslarından biri olarak tanımlanmış ve her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirileceği öngörülerek hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda da görev, yetki ve sorumluluklar açık olarak tanımlanmış; hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olacağı belirtilmiştir.

Anayasamızdaki düzenlemeye uygun olarak bütçeler yine yıllık olarak hazırlanıp uygulanacaktır. Ancak yeni bir yaklaşım olarak çok yıllık bütçeleme (orta vadeli harcama sistemi) anlayışı getirilmiştir. Buna göre bütçelerin, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülmesi ve

değerlendirilmesi öngörülmüştür. Orta vadeli harcama sistemine geçilmek suretiyle plan- program- bütçe arasındaki bağı kuvvetlendirilmesi amaçlanmıştır. Bunu sağlamak üzere, bütçe hazırlık sürecinde esas alınacak iki önemli mali doküman yani orta vadeli mali program ve orta vadeli mali planın hazırlanması ve bütçe hazırlığının bunlara göre yapılması esası getirilmiştir.

Genel olarak 5018 sayılı Kanun ile stratejik planlama ve performansa dayalı bütçeleme sistemi benimsenmiş, kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren stratejik plan hazırlamaları öngörülmüştür. Kanun gereği, 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. Bu doğrultuda ayrıca Analitik Bütçe Sınıflandırmasına geçilmiş ve 5018 sayılı Kanun'da da buna ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Anayasamızda ve 1050 sayılı Kanun'da "reel" bütçe denkliği ile ilgili herhangi açık bir hüküm yer almamıştır. Bilindiği gibi ülkemizde uzun bir dönemdir denk bütçe uygulaması da gerçekleştirilememiştir. Bu eksikliğin giderilmesine yönelik olarak 5018 sayılı Kanun'un 13. maddesinde "Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır." hükmüne yer verilmiştir. Ancak görüldüğü gibi bu hükümde emredici bir unsur bulunmamakta, sadece denkliğin sağlanması esas kabul edilmektedir. Yani denklik esas kabul edilse de istisnaları olabilir anlamı çıkmaktadır. Bu istisnai duruma yönelik olarak kanunun 15 maddesinde de "Merkezî yönetim bütçe kanununda; ... varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı,..." ifadesi ile açık kapı bırakılmıştır.

Bütçe ödeneklerinin kullanılmasında meclisin etkinliğinin artırılması ve hükümetlerin bütçede bölümler arasında yapmasına mani olan giderlerin bölümler itibarıyla onanması ilkesi, Anayasamızdaki düzenlemeye paralel şekilde 5018 sayılı

Kanunun 19. maddesinde “*Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezi yönetim bütçe kanun tasarisının metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibariyle görüşür ve bölümler halinde oylar*” hükmüyle yer almaktadır.

5018 sayılı Kanunun 13. maddesinde ise “*Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.*” ifadesi ile önceden izin alma ilkesi hüküm altına alınmıştır.

Sonuç olarak, 5018 sayılı Kanun ile bütçe sistemimiz çağın koşullarına uygun şekilde yenilenmiştir. Ancak yeni bütçe sistemi ile hedeflenen amaçlara ulaşılması için uygulamanın da etkin şekilde gerçekleştirilmesi, teknolojik altyapının geliştirilmesi ve bütçe ile ilgili görevli ve yetkili personelin eğitimine önem verilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKÇA Yusuf, Bütçe ve Devlet Muhasebesi, Emek Matbaacılık, İstanbul, 1998.
- AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1996.
- AKSOY Şerafettin, Kamu Bütçesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- AKSOY Şerafettin, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- AKTÜRK İsmail, Plan-Bütçe İlişkileri ve 1980’li Yıllarda Türk Bütçe Politikası, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt: 7, İstanbul, 1990.
- ALKIŞ Abdulsamet, Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış, Sayı: 2, 2006.
- ALTUĞ Figen, Kamu Bütçesi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1999.
- ARSLAN Ahmet, Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim, Maliye Dergisi, Sayı: 140, Mayıs-Ağustos, 2002.
- ARSLAN Ahmet, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler, Maliye Dergisi, Ocak- Nisan, 2004.
- ARSLAN Murat, Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Sayıştay Dergisi, Sayı: 54, 2004.
- ATAÇ Engin, MOĞOL Tayfun, Devlet Bütçesi, Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın no: 1686, Eskişehir, 2006.
- Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Kamu Mali Sisteminde Reform (Mali Disiplin ve Şeffaflık), Fonların Tasfiye Edilmesi Nedir - Niçin Gereklidir? www.treasury.gov.tr , 12.11.2008
- BATIREL Ömer F., Kamu Bütçesi, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No:513/747, İstanbul, 2004.

BATIREL Ömer F., Kamu Maliyesi ve Yönetimi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.

BAYAR Doğan, Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor, Maliye Dergisi, Sayı: 144, Eylül-Aralık, 2003.

BAYAR Doğan, Kamu Yönetiminin Temel Kanunları, Maliye Dergisi, Sayı:154, 2008.

BAYIR Ahmet, Bütçe Mevzuatında ve Bütçelerde Gelişmeler (Osmanlıdan Cumhuriyete), T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, 1993.

BULUTOĞLU Kenan, Kamu Bütçesi, Kamu Harcamaları, Kamu Borçları, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004

BULUTOĞLU Kenan, KURTULUŞ Erciş, Bütçe ve Kamu Harcamaları, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988.

CANDAN Ekrem, Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 295, 2006.

CANDAN Ekrem, Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları, Mali Hukuk, Sayı: 121, Ocak-Şubat, 2006.

CANDAN Ekrem, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2007.

COŞKUN Gülay, Devlet Bütçesi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000.

CURA Serkan, Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: XVIII, Sayı: 1, 2003.

ÇETİNKAYA Özhan, Konsolide Bütçenin Başlangıç Değerlerinin Uygulama Sonuçları İle Birlikte Değerlendirilmesi, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 5, 2003.

DAYAR Hatice, BAKIRTAŞ İbrahim, Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı ve Bir Uygulama Örneği: Dumlupınar Üniversitesi Bütçesi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 6, Sayı: 10, 2005.

DAYAR Hatice, ESENKAR Yasemin, Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Yapısı, Uygulanması ve Etkinliği:(Maliye Bakanlığı Örneği), Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:13, Sayı: 2, 2008.

DEMİRCAN Esra S., Yeni Ekonomik Düzendeki Bütçe Sistemlerindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu, Yönetim ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F, Cilt:13, Sayı: 2, Manisa, 2006.

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000.

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000.

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT: 2517 ÖİK: 535, Ankara, 2000.

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 2001-2005, Ankara, 2000.

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Türkiye Cumhuriyeti 2003 Yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programı, Ankara, 2003. <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/kep/2003.pdf>, 18.10.2008

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT, Ankara, 2006.

EDİZDOĞAN Nihat, Kamu Bütçesi, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.

EFE Z. Zeren, Uluslararası Uygulamalar Işığında Çok Yıllı Bütçeleme, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı: 25, 2007.

EKER Aytaç, Kamu Maliyesi, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2004.

ERDOĞAN İtibar, Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı: 24, 2007.

ERGİNAY Akif, Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları, Ankara, 2003.

FEYZİOĞLU Bedi Necmeddin, Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984.

GÜLER Mahmut S., GÜLÇİÇEK Miraç, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Sayı:1.
http://www.demud.org.tr/dergi_sayi1.html

GÜLŞEN Hamdi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme, Mali Hukuk, Sayı: 121, Ocak-Şubat, 2006.

GÜRSOY Bedri, Kamusal Maliye (Bütçe), Sevinç Matbaası, Cilt:2, Ankara, 1981.

İLKMEN Şeref Nuri, Maliye, Kutulmuş Matbaası, İstanbul, 1970.

Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması,
www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/28.pdf, 10.10.2008

Kamu Kesimi Harcamalarının Tespit ve Analizinde Yaşanan Sorunlar
www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/42.pdf, 10.10.2008

KARA Hakan, Yeni Kamu Mali Yönetimi Sisteminde Muhasebat Genel Müdürlüğünün Rolü, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış, Sayı: 1, 2006.

KARAASLAN Erkan, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, Sayıştay Dergisi, Sayı:54, 2004.

KARAASLAN Erkan, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim, Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 121, Ocak-Şubat, 2006.

KARABAŞ Engin, Bütçe Kapsamı ve Bütçe Kapsamı Dışında Kalan Kamusal Harcama Alanları, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, 2005.
<http://www.debud.org/dokumanlar/tez/EKArabas.pdf>

KARACAL Müge, ÖKTEM Ayşe Uyduranoğlu, Bütçe Kılavuzu, Uzman Olmayanlar İçin Bir El Kitabı, TESEV Yayınları, 2007.

KARATAŞ Halil, Mahalli İdarelere Genel Bütçeden Aktarılan Pay Artıyor, Bütçe Dünyası, Cilt: 3, Sayı: 30, 2008.

KESİK Ahmet, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2005.

KIZILTAŞ Emine, Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi, Bütçe Dünyası, Sonbahar, Sayı: 16, 2003.

KORKMAZ Umut, Kamuda İç Denetim (I), Bütçe Dünyası, Cilt: 2, Sayı: 25, 2007.

KUYUCAK Hazım Atıf, Bütçe, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 513, İstanbul, 1952.

LAMBA Mustafa, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Bütçe Sistemine Getirdiği Yenilikler ve Kamu Mali Yönetimine Olası Etkileri, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2006. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme, 29/30 Haziran, Ankara, 2005.

MUSABALLI Hakkı, Bütçe, Nebioğlu Yayınevi, Cilt:2, İstanbul, 1970.

MUTLUER Kamil, ÖNER Erdoğan, KESİK Ahmet, Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını. İstanbul, 2006.

NEMLİ Arif, Kamu Maliyesine Giriş, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.

ORHANER Emine, Kamu Maliyesi, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.

OYAN Oğuz, AYDIN Ali Rıza, Türkiye’de Maliye ve Fon Politikaları Alternatif Yönelişler, Adım Yayıncılık, Ankara, 1991.

ÖNER Erdoğan, Katma Bütçeli İdareler ve Fiyatlandırma Politikası, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1995. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

ÖNER Erdoğan, Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2005.

ÖZEL Kamile, İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2007.

ÖZEN Ahmet, Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2008.

ÖZER İlhan, Devlet Maliyesi, Başbakanlık Basım Evi, Ankara, 1986.

ÖZGEN Ferhat Başkan. "Cumhuriyetin 75. Yılında, Bütçe Disiplini Açısından Genellik ve Birlik İlkelerinden Sapmalar", Adnan Menderes Üniversitesi Yayınları, No: 8, Aydın, 1999.

ÖZKIVRAK Özlem, DİLEYİCİ Dilek, “Bütçe Anlayışındaki Değişim Süreci: Denk Bütçe İlkesinin Erozyonu ve Açık Bütçe Politikası”, Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Dergisi, 2001.

ÖZYILDIZ Hakan R., Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe, Hazine Dergisi, Ocak, Sayı 13, 2000.

PALAMUT Mehmet E., Kamusal Bütçe, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Bursa, 1980.

PEHLİVAN Osman, Kamu Maliyesi, Derya Kitabevi, Trabzon, 2007.

POLAT Necip, Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği, Sayıştay Dergisi, Sayı 49, 2003.

POYRAZ Sema, Avrupa Birliği Bütçe Sistemi ve Uygulaması, Türkiye Cumhuriyeti Bütçe Sistemi ve Uyumlaştırılması, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2008. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

SAKAL Mustafa, ŞAHİN Elif Ayşe, Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme, Sayıştay Dergisi, Sayı: 68, Ocak- Mart, 2008.

SARAÇ Osman, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi, Maliye Dergisi, Sayı:148, Ocak-Nisan, 2005.

SAYAR Nihad, Amme Maliyesi (Devlet Bütçesi, Prensipleri ve Tatbikatı), Sermet Matbaası, Cilt:1, İstanbul, 1954.

SAYGILI Mehmet Kağan, Türkiye’de Kamu Fonu Uygulaması, Yayın No: DPT:2631, Ankara, 2002. (DPT Uzmanlık Tezi).

Sayıştay Raporlarını Görüşmek Üzere TBMM’de İhtisas Komisyonu Kurulması Hakkında Rapor, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi2.asp?id=314>, 24.04.2009

Sayıştay Başkanlığı Kamu Malı Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı Taslağını Değerlendirmek Üzere Kurulan Komisyon Raporu,

SELDÜZ Hakan, Katma Bütçeli Kuruluşlardan Devlet Üniversitelerinin Bütçeleme ve Yönetimsel Muhasebe Açısından İncelenmesi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Kütahya, 2004. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

ŞENER Orhan, Kamu Ekonomisi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2001.

ŞENSOY Adnan, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Mali Disiplin Anlayışı ve Bu Çerçeve de Avrupa Birliğinden Sağlanan Fonların Kullanım ve Kontrolünün Değerlendirilmesi, Bütçe Dünyası, Sayı: 18, 2004.

ŞENSOY Serap, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2006. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

SONGÜR Neşe, Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim, Yerel Yönetimler Reformunu Destekleme Programı Kitap Dizisi-5, Ed.: Tayfun Çınar, TODAİE, 2007.

SÖYLER İlhami, Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 16, Kütahya, 2006.

SÖYLER İlhami, Kamu Mali Yönetim Sisteminin Denetim Tekniği ve Süreçleri Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı: 305, Ocak, 2007.

TESEV, Siyasi Sorumluluk Yönetimsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi, TESEV Yayınları :4, 1997.

TODAİE, Kamu Yönetimi Araştırma Genel Raporu, TODAİE Yayınları, No:238, Ankara, 1991.

TUNCER Selahattin, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası, Vergi Dünyası, Sayı: 289, Eylül, 2005.

TUNCER Selahattin, Kamu Maliye Yönetimi ve Kontrol Kanununda Yapılan Değişiklikler, Vergi Dünyası, Sayı 295, 2006.

TÜĞEN Kamil, Devlet Bütçesi, Bassaray Matbaası, İzmir, 2008.

TÜĞEN Kamil, EGELİ Haluk, ÖZE Ahmet, Gelişmiş Ülkelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Reform Arayışları ve Bütçe Uygulamaları, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt: 44 Sayı: 509, 2007.

TÜRK İsmail, Maliye Politikası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1997.

ULUATAM Özhan, Kamu Maliyesi, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001.

UZUNAY Vildan, Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler,

<http://www.bumko.gov.tr/kontrol/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF209A85B5E49F32C4>

http://www.akademiktisat.net/calisma/kamu_maliye/butce_performans_ekaplan.htm

<http://www.bumko.gov.tr/kontrol/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF209A85B5E49F32C4>

<http://www.bumko.gov.tr/kontrol/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF4EC2F94D94121ECE>, 27.07.2009

<http://www.bumko.gov.tr/DENETIM/Genel/Default.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EFC0671D8648333F35>, 22.04.2009

<http://www.dpt.gov.tr/kamuyat/2008/2008-2010-Rehber.doc>, 08.12.2008

<http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>, 18.10.2008

<http://www.kidder.org.tr/index2.php?OA1=haber&OA2=makaleler>, 11.02.2009

http://www.kidder.org.tr/dosyalar/.../icdenetim_cavusogluveduru.pdf, 06.10.2008

<http://www.muhasibat.gov.tr/dose/index.php>

<http://plan8.dpt.gov.tr/kamumali/parlamen.html>

http://portal1.sgb.gov.tr/.../Kamu%20Harcamalari%20_A.%20ARSLAN_.pdf, 15.11.2008

<http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2407>

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=412>, 26.03.2009

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=376>, 26.03.2009

<http://www.tdk.gov.tr>, 11.06.2009

<http://www.vavek.org.tr/download/Belgeler-2.pdf>

http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1c, 04.02.2009

http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d5d, 16.11.2008

YAMAN Adem, Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme, Mali Hukuk, Ocak- Şubat, Sayı: 133, 2008.

YILMAZ Hakan Hakkı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi, DPT, Ankara, 1999.

YILMAZ Kutluhan, Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Uygulaması, Sayıştay Dergisi, Sayı: 50-51, 2003.

2009-2011 Dönemi Bütçe Çağrısı,

<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF746C3B612A7B3F4B>, 20.05.2009

2010 – 2012 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi (Taslak),

<https://ebutce.bumko.gov.tr/ebutce2.htm>, 26.08.2009

R.G.: 09.06.1927, 606.

R.G.: 10.01.1961, 10705.

R.G.: 27.02.1967; 12538.

R.G.: 09.11.1982; 17863.

R.G.: 09.10.1984; 18540.

R.G.; 24.12.2003; 25326.

R.G.: 31.05.2005; 25831

R.G.: 02.07.2005, 25863

R.G.; 09.11.2005; 25988.

EKLER

EK 1: Bütçe ile İlgili Anayasal Düzenleme

A. 5428 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun” ile Yapılan Değişiklik Sonrasında T.C. Anayasası’nın Bütçe ile İlgili Hükümleri

Madde 160 – Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz. Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır. Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır. Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.

Madde 161 – Devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır. Malî yıl başlangıcı ile merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü kanunla düzenlenir. Kanun, kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller koyabilir. Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz.

Madde 162 – Bakanlar Kurulu, merkezî yönetim bütçe tasarısı ile milli bütçe tahminlerini gösteren raporu, mali yılbaşından en az yetmişbeş gün önce, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Bütçe tasarıları ve rapor, kırk üyeden kurulu Bütçe Komisyonunda incelenir. Bu komisyonun kuruluşunda, iktidar grubuna veya gruplarına en az yirmibeş üye verilmek şartı ile, siyasi parti gruplarının ve bağımsızların oranlarına göre temsili gözönünde tutulur. Bütçe Komisyonunun elli beş gün içinde kabul edeceği metin, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülür ve mali yıl başına kadar karara bağlanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Genel Kurulda, kamu idare bütçeleri hakkında düşüncelerini, her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklarlar; bölümler ve değişiklik önerileri, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oylanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, bütçe kanunu tasarılarının Genel Kurulda görüşülmesi sırasında, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar.

Madde 163 – Merkezî yönetim bütçesiyle verilen ödenek, harcanabilecek miktarın sınırını gösterir. Harcanabilecek miktar sınırının Bakanlar Kurulu kararıyla aşılabileceğine dair bütçelere hüküm konulamaz. Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapmak yetkisi verilemez. Cari yıl bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik tasarılarında ve cari ve ileriki yıl bütçelerine mali yük getirecek nitelikteki kanun tasarısı ve tekliflerinde, belirtilen giderleri karşılayabilecek mali kaynak gösterilmesi zorunludur.

Madde 164. – Kesinhesap kanunu tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları malî yılın sonundan başlayarak, en geç yedi ay sonra, Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesinhesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Kesinhesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Bütçe Komisyonu gündemine alınır. Bütçe Komisyonu, bütçe kanunu tasarısıyla kesinhesap kanunu tasarısını Genel Kurula birlikte sunar, Genel Kurul, kesinhesap kanunu tasarısını, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla beraber görüşerek karara bağlar.

Kesinhesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez.

B. 5428 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun” ile Yapılan Değişiklik Öncesinde T.C. Anayasası’nın Bütçe ile İlgili Hükümleri

Madde 160- Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlemlerini kesin hükme bağlama işlerini yapmaklar görevlidir. Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz. Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasında uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır. Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunlar düzenlenir. Silahlı Kuvvetler elinde bulunan Devlet mallarının Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlenmesi usulleri, Milli Savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak kanunla düzenlenir.

Madde 161 – Devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzelkişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır. Malî yıl başlangıcı ile genel ve katma bütçelerin nasıl hazırlanacağı ve uygulanacağı kanunla belirlenir. Kanun, kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller koyabilir. Bütçe kanununa, bütçe ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz.

Madde 162 – Bakanlar Kurulu, genel ve katma bütçe tasarıları ile millî bütçe tahminlerini gösteren raporu, malî yılbaşından en az yetmişbeş gün önce, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Bütçe tasarıları ve rapor, kırk üyeden kurulu Bütçe Komisyonunda incelenir. Bu komisyonun kuruluşunda, iktidar grubuna veya gruplarına en az yirmibeş üye verilmek şartı ile, siyasî parti gruplarının ve bağımsızların oranlarına göre temsili göz önünde tutulur. Bütçe Komisyonunun elli beş gün içinde kabul edeceği metin, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülür ve malî yılbaşına kadar karara bağlanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Genel Kurulda, bakanlık ve daire bütçeleriyle katma bütçeler hakkında düşüncelerini, her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklarlar; bölümler ve değişiklik önerileri, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oya konur. Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, bütçe kanunu tasarılarının Genel Kurulda görüşülmesi sırasında, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar.

Madde 163 – Genel ve katma bütçelerle verilen ödenek, harcanabilecek miktarın sınırını gösterir. Harcanabilecek miktar sınırının Bakanlar Kurulu kararıyla aşılabileceğine dair bütçelere hüküm konulamaz. Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname ile Bütçede değişiklik yapmak yetkisi verilemez. Carî yıl bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik tasarılarında ve cari ve ileriki yıl bütçelerine malî yük getirecek nitelikteki kanun tasarısı ve tekliflerinde, belirtilen giderleri karşılayabilecek malî kaynak gösterilmesi zorunludur.

Madde 164. – Kesinhesap kanunu tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları malî yılın sonundan başlayarak, en geç yedi ay sonra, Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesinhesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Kesinhesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Bütçe Komisyonu gündemine alınır. Bütçe Komisyonu, bütçe kanunu tasarısıyla kesinhesap kanunu tasarısını Genel Kurula birlikte sunar, Genel Kurul, kesinhesap kanunu tasarısını, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla beraber görüşerek karara bağlar.

Kesinhesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez.

EK 2: I, II VE III Sayılı Cetveller

(I) Sayılı Cetvel: Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri

Türkiye Büyük Millet Meclisi	Sahil Güvenlik Komutanlığı
Cumhurbaşkanlığı	Emniyet Genel Müdürlüğü
Başbakanlık	Diyanet İşleri Başkanlığı
Anayasa Mahkemesi	Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı
Yargıtay	Hazine Müsteşarlığı
Danıştay	Dış Ticaret Müsteşarlığı
Sayıştay	Gümrük Müsteşarlığı
Adalet Bakanlığı	Denizcilik Müsteşarlığı
Millî Savunma Bakanlığı	Avrupa Birliği Genel Sekreterliği
İçişleri Bakanlığı	Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
Dışişleri Bakanlığı	Devlet Personel Başkanlığı
Maliye Bakanlığı	Özürlüler İdaresi Başkanlığı
Millî Eğitim Bakanlığı	Türkiye İstatistik Kurumu
Bayındırlık ve İskân Bakanlığı	Gelir İdaresi Başkanlığı
Sağlık Bakanlığı	Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
Ulaştırma Bakanlığı	Karayolları Genel Müdürlüğü
Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü
Sanayi ve Ticaret Bakanlığı	Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
Kültür ve Turizm Bakanlığı	Basın-Yayın ve Enformasyon G.M.
Çevre ve Orman Bakanlığı	Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma G.M.
Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği	Sosyal Hizm. ve Çocuk Esirgeme Kurumu GM
Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı	Aile ve Sosyal Araştırmalar G.M.
Jandarma Genel Komutanlığı	Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü

(II) Sayılı Cetvel: Özel Bütçeli İdareler**A) Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri**

Yükseköğretim Kurulu	Niğde Üniversitesi
Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi	Pamukkale Üniversitesi
İstanbul Üniversitesi	Sakarya Üniversitesi
İstanbul Teknik Üniversitesi	Süleyman Demirel Üniversitesi
Ankara Üniversitesi	Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
Karadeniz Teknik Üniversitesi	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Ege Üniversitesi	Galatasaray Üniversitesi
Atatürk Üniversitesi	Ahi Evran Üniversitesi
Orta Doğu Teknik Üniversitesi	Kastamonu Üniversitesi
Hacettepe Üniversitesi	Düzce Üniversitesi
Boğaziçi Üniversitesi	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Dicle Üniversitesi	Uşak Üniversitesi
Çukurova Üniversitesi	Rize Üniversitesi
Anadolu Üniversitesi	Namık Kemal Üniversitesi
Cumhuriyet Üniversitesi	Erzincan Üniversitesi
İnönü Üniversitesi	Aksaray Üniversitesi
Fırat Üniversitesi	Giresun Üniversitesi
Ondokuz Mayıs Üniversitesi	Hitit Üniversitesi
Selçuk Üniversitesi	Bozok Üniversitesi
Uludağ Üniversitesi	Adıyaman Üniversitesi
Erciyes Üniversitesi	Ordu Üniversitesi
Akdeniz Üniversitesi	Amasya Üniversitesi
Dokuz Eylül Üniversitesi	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
Gazi Üniversitesi	Ağrı Dağı Üniversitesi
Marmara Üniversitesi	Sinop Üniversitesi
Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi	Siirt Üniversitesi
Trakya Üniversitesi	Nevşehir Üniversitesi
Yıldız Teknik Üniversitesi	Karabük Üniversitesi
Yüzüncü Yıl Üniversitesi	Kilis 7 Aralık Üniversitesi
Gaziantep Üniversitesi	Çankırı Karatekin Üniversitesi
Abant İzzet Baysal Üniversitesi	Artvin Çoruh Üniversitesi
Adnan Menderes Üniversitesi	Bilecik Üniversitesi
Afyon Kocatepe Üniversitesi	Bitlis Eren Üniversitesi
Balıkesir Üniversitesi	Kırklareli Üniversitesi
Celal Bayar Üniversitesi	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	Bingöl Üniversitesi
Dumlupınar Üniversitesi	Muş Alparslan Üniversitesi
Gaziosmanpaşa Üniversitesi	Mardin Artuklu Üniversitesi

Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü	Batman Üniversitesi
Harran Üniversitesi	Ardahan Üniversitesi
İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü	Bartın Üniversitesi
Kafkas Üniversitesi	Bayburt Üniversitesi
Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	Gümüşhane Üniversitesi
Kırıkkale Üniversitesi	Hakkari Üniversitesi
Kocaeli Üniversitesi	İğdir Üniversitesi
Mersin Üniversitesi	Şırnak Üniversitesi
Muğla Üniversitesi	Tunceli Üniversitesi
Mustafa Kemal Üniversitesi	Yalova Üniversitesi

B) Özel Bütçeli Diğer İdareler

Savunma Sanayi Müsteşarlığı	Türk Akreditasyon Kurumu
Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu	Türk Standartları Enstitüsü
Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü	Millî Üröktivite Merkezi
Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu	Türk Patent Enstitüsü
Türkiye Bilimler Akademisi	Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
Türkiye Adalet Akademisi	Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu	Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü	İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi
Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü	Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı
Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü	Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı
Orman Genel Müdürlüğü	GAP Bölge Kalkınma İdaresi
Vakıflar Genel Müdürlüğü	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü	Kamu Denetçiliği Kurumu
Elektrik İşleri Etüd İdaresi Genel Müdürlüğü	Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü	Meslekî Yeterlilik Kurumu
Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü	

(III) Sayılı Cetvel: Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar

Radyo ve Televizyon Üst Kurulu	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
Telekomünikasyon Kurumu	Kamu İhale Kurumu
Sermaye Piyasası Kurulu	Rekabet Kurumu
Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu	Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu

EK 3: (IV) SAYILI CETVEL: SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

Sosyal Güvenlik Kurumu	Türkiye İş Kurumu
------------------------	-------------------