

Bütçe ve Kamu Finansmanı Ders Notları

Ekim-Aralık 2008

(TASLAK)

Ferhat Emil, Öğretim Görevlisi
Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü

TÜRKİYEDE MEVCUT BÜTÇE SÜREÇLERİ – MEVCUT SİSTEM VE KMYK İLE GETİRİLMESİ SÖZKONUSU OLAN DEĞİŞİKLİKLER¹

I. Genel Olarak Bütçe Süreçleri ve Aktörler

Bütçenin bir toplumsal sözleşme ve bu sözleşme çerçevesinde bir yetki devri mekanizması olduğunu geçen derslerimizde görmüş bulunuyoruz. Bundan sonraki bölümlerde ise bu sözleşmenin yapım ve hazırlık süreçleri ile uygulaması ve denetimi ile ilgili süreçlerini inceleyeceğiz. Bütçe süreçleri ile alınan kaynak kullanma yetkisinin hayata geçirilme aşamalarını kastediyoruz. Bunlar bir bütün olarak bütçe süreçlerini oluştururlar. Bütçe süreçlerini bir bütün olarak incelediğimizde mevcut durumda öncelikle bütçe sistemi içindeki aktörlere bakarak işe başlamak daha aydınlatıcı olabilir. Bu aktörler bütçe sürecinin değişik sahnelerinde çıkıp muhtelif roller oynarlar.

A. Aktörler

- Harcamacı Kuruluşlar : Bu kuruluşlar bütçe içinde yer alan ve esas olarak hükümetlerin kamu politikalarını hayata geçirmek için kaynak kullanan – harcama yapan kuruluşlardır. Bunlara bütçe kullanıcıları da diyebiliriz. Yeni getirilen KMYKK göre **merkezi yönetim bütçesi** içinde harcamacı kuruluşlar 3 cetvel içinde yer almaktadır. Bunlardan I sayılı cetvel Genel Bütçe içindeki kamu idarelerini (TBMM, Yargı Kuruluşları, MSB, MEB, Bayındırlık İskan, Sağlık bakanlığı, Ulaştırma Bakanlığı, Tarım ve Köy işleri bakanlığı gibi...), II sayılı cetvel Özel Bütçe kapsamındaki kuruluşları (YÖK, TDK, Kredi Yurtlar Kurumu, TRT, Hudut ve Sahiller, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, TOKİ gibi) III sayılı cetvel de Düzenleyici ve Denetleyici Kurumları (RTÜK, Telekom, BDDK, EPDK gibi) kapsamaktadır.(KMYKK Md 12)
- Merkezi Kontrol Kurumları : Bunlar esas olarak hükümetin bütçe politikasını teknik olarak tasarlayan ve harcamacı kuruluşların bütçe tekliflerini değerlendiren kurumlardır. Maliye bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), Hazine bu kuruluşların başında gelir. Bunlara ekonomi yönetiminin teknik tarafı (zira ekonomi yönetiminin bakanları düzeyinde siyasi boyu da vardır) veya ekonomi bürokrasisi de denir. Merkezi kontrol kurumlarının kendisi de aslında merkezi yönetim sınıflaması adı altında birer bütçe kullanıcısı yani harcamacı kuruluştur. Onları diğer harcamacı kuruluşlardan ayıran özellik bunların hem karar alan hem de bütçe kullanan kuruluşlar

¹ Bu ders notları A.Ü SBF Bütçe ve Kamu Finansmanı dersi öğrencilerinin ders notu ihtiyacını karşılamak amacı ile hazırlanmıştır. **Başka amaçla kullanılmaz.** Ders notlarının hazırlanmasında öğretim görevlisinin kendi tecrübeleri ile özellikle K.Mutluer, E.Öner , Dr.Ahmet Kesik tarafından birlikte yazılan “Bütçe Hukuku” kitabından (Bilgi Üniversitesi Yayınları, Mayıs 2005) ve Erkan Karaaslan’ın “Kamu Harcama Hukuku “ isimli kitabından (Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006) yararlanılmıştır.

olması ve diğer harcamacı kuruluşların bütçelerini makroekonomik politikalar açısından kontrol etmelerinden kaynaklanır. Örneğin Maliye Bakanlığı bakanlıkların cari bütçesini, DPT yatırım bütçesini rehberler hazırlayarak bazı ön onaylar vererek, Hazine bu kuruluşların nakit ihtiyacını sağlayarak mali yönetimi ellerinde tutarlar.

- Yüksek Planlama Kurulu (YPK): Yukarıdaki kurumlar temelde bürokrasi kurumlarıdır ve teknokrat nitelikleri ağır basar. Bunların bütçe sürecinde uygulayacakları politikaları ve alacakları teknik nitelikteki kararların siyasi sorumluluğu yani onay mekanizmasının ilk ayağı ülkemizde Yüksek Planlama Kurulu ile sağlanır. Bu zincirin ikinci ayağı ise Bakanlar Kuruludur. Bir başka deyişle YPK merkezi kontrol kurumları ile Bakanlar Kurulu arasında filtre edici bir pozisyonda yer alan ve bütçeyi Bakanlar Kuruluna göre daha teknik bir gözle ele alan ve ona öneren bir yapıdır. YPK aslında ekonomi yönetimine 1960 sonrası planlı kalkınma dönemi ile birlikte girmiştir. Ondan önceki çok partili dönemi son 10 yılında (1950-1960) sürdürülen ekonomi politikalarının popülist ve siyasi rant dağıtımını sonucu 1958 krizi ile sonuçlanması, aşırı ve kaynak gözetilmeden yapılan yatırımların yarattığı kaotik ortam nedeni ile planlama fikri ile bu konulara daha uzman bir bakış açısı ile yaklaşılması gereği kendisini DPT'nin ve onun kuruluş mevzuatı içinde YPK'nın doğuşu ile gösterdi. YPK ilk şekli ile içinde Başbakanın, ekonomi ile ilgili bakanların ve DPT Müsteşarını ve 3 daire başkanının yer aldığı ve karar mekanizmasında siyasiler ile bürokratların eşit ağırlıkta temsil edildiği yarı siyasi yarı teknokrat uzman bir kurum olarak doğdu. Amaç alınacak ekonomi politikası kararlarının bir koordinasyon içinde ve salt siyasi mülahazalarla alınmasının önlenmesi ve böylece bakanlar düzeyinde alınacak bütçesel kararlar gibi kararların önceden aralarında hem siyasiler hem de uzman bürokratların bulunduğu bir kurumun süzgecinden geçmesiydi. Uzunca süre bu şekilde devam eden YPK dan 1980 sonrası önce 3 DPT daire başkanının 1995 de DPT Müsteşarının üyelikten çıkarılması ile kurul tamamen siyasi bir niteliğe bürünmüş oldu. YPK zaman içerisinde sadece planlama, makro kararlar, yatırım öncelikleri, bütçesel büyüklükler gibi konularda politika oluşturma gibi görevler yapmakla kalmadı. Özellikle 1980 den sonra bir çok uygulamaya yönelik ve Bakanlıklar düzeyinde alınabilecek kararların da etkili olması açısından YPK kararı olarak geçirildiği zaman içinde de toplanmadan da karar alan bir kurum olarak göze çarpmaya başladı. Eskiden 3-4 gün süren Bütçe ve program toplantıları giderek bir güne daha sonraları da birkaç saate indi. YPK bugün de bütçe konusunda ve diğer makroekonomik konularda toplanarak karar almakta ancak bu kararların içeriği ile politika öncelikleri kamuoyunda yeterli bir biçimde yansımamaktadır.
- Hükümet: Bütçe süreci içinde Hükümet bir anlamda YPK dan sonra gelmektedir. Normalde YPK da karara bağlanamayan bazı ödenek ve yatırım konularının Başbakanın çözücü rol oynadığı bir biçimde burada tartışılması ve nihayetlendirilmesi gerektiği düşünülebilir. Ancak ülkemizde genelde Bütçenin hükümette görüşülmesi çok uzun zaman almamakta, YPK dan gelen teklif aynen kabul edilerek bütçe parlamentoya sunulmaktadır.
- Plan Bütçe Komisyonu (PBK): Bütçe TBMM'ye sunulduktan sonra ilk geldiği yer bu komisyondur. Bunun rolüne ileriki aşamalarda daha fazla değineceğiz. Ancak bizim hukuk sistemimizde Meclise gelen her yasa teklif ve tasarısı başta bütçe yasası olmak üzere eğer ekonomik ve mali açıdan bir yük getiriyorsa o zaman ana komisyon olarak Plan ve Bütçe komisyonunda görüşülür.
- Sayıştay: Sayıştay Meclis adına denetim yapan bir kuruluş olarak bütçe süreci içinde yer alır. Onun da rolüne denetim açısından ileride değineceğiz.
- Kamuoyu ve sivil toplum kuruluşları: Bütçe sürecinin belki de her aşamasında sahnede yer alması beklenen aktörleri kamuoyunun kendisi veya onun sesi olması

gereken STK'lardır. Bunlar esas olarak yetkiyi devreden kuruluşlar olarak bu yetkinin nasıl kullanıldığını da denetlemelidir. Bunu aktif olarak bütçe verilerini takip ederek, yatırım kararlarını değerlendirerek, siyasileri uyararak, toplumu bütçe konusunda bilgilendirerek (kaynakların nasıl kullanıldığı konusunda) bir farkındalık yaratmaya çalışırlar. Başka ülkelerde oldukça etkin çalışan bu kurumların ülkemizde tam anlamıyla geliştiğini söylemek güçtür.

B. Bütçe süreçleri içindeki faaliyetlere kısaca bakış:

Bütçe süreçleri denince dört aşamadan bahsettiğimiz daha önce çeşitli vesilelerle dile getirmiştik. Şimdi bunların neler olduğuna kısaca bakacağız. Daha sonra bu aşamaları derslerimizin ilerleyen bölümlerinde hem 1050 hem de 5018 ile karşılaştırmalı olarak inceleyeceğiz.

1. Hazırlık ve Politika Oluşturma

- Harcamacı Kuruluşların Bütçe hazırlıklarına davet edilmesi
- Cari ve Yatırım Bütçeleri için rehberlerin hazırlanması
- Harcamacı kuruluşların bütçe hazırlaması
- Merkezi Kontrol Kuruluşlarının Bütçe tekliflerini değerlendirmesi
- Harcamacı kuruluşlarla pazarlık-değerlendirme
- Bütçenin hükümete sunulması – YPK-bakanlar Kurulu
- Hükümetin Bütçeyi parlamentoya sunması

2. Bütçenin kanunlaşması

- Bütçenin Plan Bütçede görüşülmesi
- Geçmiş yıl kesin hesap kanunu tasarısının görüşülmesi
- Bütçe ve Kesin Hesap kanun tasarısının PBK tarafından genel Kurula sunulması
- Genel Kurulda bütçenin görüşülmesi ve Mali Yıl başında (1 Ocakta) yürürlüğe girmesi

3. Bütçenin uygulanması

- Maliye bakanlığının bütçe uygulama talimatlarını çıkarması
- Bütçenin ödeneklerinin serbest bırakılması
- Harcama programları
- Nakit Ödenek programlaması
- Harcamacı kuruluşlarca ödeneklerin kullanılarak yükümlülük yaratılması (ödeme sorumluları, ita amirliği, tahakkuk memurluğu, saymanlık kurumu-yeni mevzuat içindeki rol ve sorumluluklar-üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilileri))
- İhale kanunları
- Harcama öncesi mali kontrol (ön mali kontrol)

4. Denetim:

- Harcama süresince iç kontrol
- Harcama sonrası iç mali denetim
- Harcama sonrası dış denetim
- Kesin Hesap Kanun tasarısı
- Sayıştay Genel Uygunluk Bildirimi

Şimdi sırasıyla derslerimizin geri kalan bölümünü önemli ölçüde kapsayacak olan bu aşamaları sırasıyla inceleyelim.

II. Bütçenin Hazırlanması- Politika Oluşturma Aşaması

Bütçelerin en önemli aşaması olarak nitelendireceğimiz bu aşamayı politika oluşturma aşaması olarak da nitelendirebiliriz. Zira hükümetlerin bütçe yapma hakkını devraldıkları andan itibaren bu hakka dayanarak uygulayacakları politikaları nasıl ve hangi kaynakları kullanarak hayat geçirecekleri kendisini bu aşamada gösterir. Bu aşamayı değişik açılardan ele almak mümkündür. Bunlarda birincisi genel olarak bu aşamanın ekonomi politığının kısa bir değerlendirmesi olabilir. İkincisi ülkemizde KMYKK dönemine kadar bütçe hazırlık sürecinin sorunları , üçüncüsü ise hazırlık sürecinin 1050 ve 5018 açısından karşılaştırılması ve sisteme yeni giren bazı özellikleri incelemek olabilir.Şimdi bu süreci bu açıdan ele alalım.

a. Bütçe hazırlığının ekonomi politiği:

Bütçe tasarısının hazırlanması temelde bütçeden mümkün olduğunca pay almaya çalışan ve parti içindeki çeşitli seçmen gruplarını temsil eden bakanlar ve harcamacı kuruluşlar ile kamunun kollektif çıkarlarını temsil etmek durumunda olan Başbakan/Maliye Bakanı arasında bir oyun olarak ele alınabilir. Maliye bakanının pazarlık gücünün yüksek olduğu (örneğin harcanacak miktarın pazarlıklarla önce belirlenebildiği) durumlarda mali disiplin sağlanır ve aşırı harcama eğilimi frenlenebilir. Harcamacı kuruluşların gücünün fazla olduğu (örneğin bakanlıkların tekliflerinin değiştirilmeden kabul edildiği) durumlarda bütçe disiplini gevşek ve harcama eğilimi yüksektir.

b. Ülkemizdeki bütçe hazırlama sisteminin yapısı:Plan Program Bütçe sistemi (Program Bütçe)

Ülkemizde KMYKK yürürlüğe girene kadar bütçe hazırlığı aslında program bütçe sistemi esaslarına göre yürütülmekteydi. Çalışmaları 1968 yılında başlatılan ve 1973 yılında yürürlüğe giren PBB sistemi derslerimizin başında da ülkemizdeki bütçe sisteminin eksik yanları konusunda belirttiğimiz gibi bütçenin ulaşmak istenen amaçlarla o amaca ulaşmak için gerekli olan kaynaklar arasında denge sağlaması yani plan –program ve bütçe arasındaki ilişkiyi kurması için öngörülmüş bir sistemdi. Aslında Anayasanın 166 maddesinde ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmanın gerçekleştirilmesi ve ülke kaynaklarının dökümünün yapılarak verimli şekilde kullanılmasını sağlamak üzere planlama yapılmasını öngörürken üstü kapalı bir biçimde bu ilkeyi vurgulamaktadır.

Program bütçe sistemi mevcut ekonomik ve sosyal yapıda devlet yükümlülüklerini hizmet açısından değerlendirerek sınıflandırıldığı ve kaynakların ayırımında ve faaliyetlerin yerine getirilmesinde, kaynakların ayrılmasında hizmeti esas alan bir bütçedir. Bu bütçe sisteminin temel öğeleri şunlardır.

Planlama: Orta vadeli bir projeksiyon içinde amaçların ve maliyetlerin saptanması

Programlama: daha kısa bir dönem için planın uygulamaya geçirilmesi için faaliyetlerin belirlenmesi

Bütçeleme: bu faaliyetlere kaynak ayrılması

Yönetim: sistemin uygulanmasında birimlerin etkin bir şekilde yapılandırılması, kontrol edilmesi

Değerlendirme: sistem analizi, maliyet fayda analizi, gibi teknikler kullanılarak seçenekler arasında karşılaştırma yapılmasıdır.

1973 yılında uygulamaya konulan program bütçe sisteminden beklenen iyileştirme ise, hizmetlerin önceliklendirilmesine imkan sağlaması, hizmet-maliyet-fayda ilişkisinin açıklıkla ortaya konmasıdır. Görüleceği üzere aslında bugün reform adı altında konuştuğumuz bazı ilkeler daha 30yıl önce düşünülmüş ve bütçe hazırlıkları bu anlayış üzerine oturtulmuş gibi gözükmektedir. Buna rağmen acaba bu sistem neden bugün terk

edilmek durumunda kalınmıştır? Önce bunun yanıtlarını aramaya çalışalım. Gerçekten de program bütçe uygulaması gerçek hayatta beklendiği gibi uygulanamamıştır. Bunda hem bunu sürdürebilecek bir siyasi kararlılığın olmayışı rol oynamış, belki de en önemlisi bu sistemi teknik altyapısı yeterince geliştirilememiştir. Zira hizmetlerin tanımlanması ve aynı işi gören kurumların tasfiyesi vb kurumsal değişiklikler kurumsal dirençler nedeni ile gerçekleştirilememiştir. PBB sistemine aşağıda daha detaylı olarak değinmekteyiz.

Ancak bunlardan belki de en önemlisi Türk Bütçe sisteminde program bütçe sisteminin işleyişine engel olabilecek en önemli yapısal özelliğinin ortadan kaldırılamamış olmasıdır. Bu da program bütçe uygulanırken bottom-up bütçeleme tekniğinin de ona paralel olarak gitmesidir. Bu bütçe tekniği esasında yukarıda değindiğimiz iki uç sistemden pazarlık sistemine yol açar. KMYKK kadar Türk bütçe sisteminde önce pazarlıklar yapılır daha sonra bütçenin üst tavanları belirlenirdi. Buna “kesme biçme” tabir ettiğimiz bir sistem de diyebiliriz. Bu sistemde kuruluşlar bütçelerini Maliye bakanlığına sunarken nasıl olsa kesileceğini bildikleri için tekliflerini olabildiğince yüksek tutarlar. Maliye Bakanlığı ise nasıl olsa teklifler yüksek gelmiştir diye bütün teklifleri olabildiğince kesmek ister ve bu kısır döngü her bütçe döneminde devam ederdi. Böylece Maliye bakanının elinde bütçeyi dağıtması sırasında ona rehber olacak bir ölçüt olmadığı için pazarlık süreci harcamacı kuruluşların Maliye Bakanına (ve gerektiğinde başbakana) yapacakları baskı ölçüsünde “ne koparırsak kardedir” şekline dönüşür. Bu da bütçeyi merkezi kontrol kuruluşları ile harcamacı kuruluşlar arasında samimi olmayan bir “kesme biçme” oyununa dönüştürür.

İşte Türk bütçe sistemi de 1973 de aslında bugün de geçilmesi arzu edilen bir sistemin altyapısını kurmuş ancak pazarlık ve bottom up (aşağıdan yukarı) bütçe yapma sistemini değiştirmede için zaman için de program bütçe sistemi sadece adı kalan kaynakların hizmetlerle ilişkilendirilmediği eski dönemlere dönmüştür. Bunda aslında ülkemizde geleneksel olarak kaynak ile harcama arasında denge kurma arzusunun hiçbir iktidar döneminde (kriz dönemleri hariç) pek mevcut olmamasının da payı vardır. Genelde ülkemizde planlı dönemde dahi ömrü pek kısa hükümetler böyle bir endişe içinde olmadıklarından planla kaynak arasında bir ilişki kurma çabası içinde olmamışlardır. Böyle bir durumda pazarlık süreci bütçe disiplinini bozan bir yapı da göstermiştir. Çünkü ödenekler gerçek ihtiyaçlara göre değil de kesme biçme yöntemine göre belirlendiği için kuruluşların harcama öncelikleri dikkate alınmamıştır. Bu dikkate alınmayınca kuruluş kısıtlı bir ödenekle gerçekleştirmek istediği bir çok harcama kalemi ile baş başa kalmıştır. Böyle bir durumda yarım kalmış bir çok yatırım, bunlar için gelecek bütçelerde daha çok ödenek talebi, ya da bütçe dışına çıkmak gibi yollar denenmiştir. 1990-2000 arasında programlanan bütçe ödenekleri ile gerçekleşenler arasında çok ciddi sapmalar çıkması, sık sık ek bütçe ile ödenek temini yoluna gidilmesi eski sistemin samimiyetinin kalmamasının ve bütçenin inandırıcılığının onu hazırlayan ve uygulayan kuruluşlar nezdinde dahi kaybolmasının nedenlerini burada aramak gerekir. Sonuçta da giderek kapsamı daralan, bütçe kapsamı dışına kaçış eğiliminin hızlandığı bir bütçe içinde harcama önceliklerinin sorgulanıp tartışılmadığı bir hazırlık süreci kronik bir biçimde sürdürüle gelmiştir.

c. Yeni sistem ne getiriyor – karşılaştırmalı bir analiz

1050 sayılı yasanın uygulandığı dönemlerde bütçe hazırlığı genelde haziran ortalarında başbakanın Bütçe çağrısı ile başlardı. Bütçe çağrısı Resmi Gazetede yayınlanan ve hükümetin maliye politikasını ve ekonomik hedeflerini ortaya koyan bir politika beyanıdır. 1050 sayılı kanun uygulamasında politika oluşturulması ile ilgili açık bir hüküm yoktu. Uygulamada politika oluşturulması daha çok kalkınma

programları ve yıllık programlar çerçevesinde yerine getirilmekteydi. Ancak yukarıda belirttiğimiz gibi bu programlar bütçe ile ilişkilendirilemediği için politika oluşturulmasında etkin bir işleyiş yoktu.

Haziran ayında bütçe çağrısını alan kuruluşlar daha sonra Maliye Bakanlığının cari bütçe için hazırladığı “Bütçe Hazırlama Rehberi DPT nin yatırımlar için hazırladığı “Yatırım hazırlama Rehberini de takriben bu süreler içinde alır ve Temmuz Ağustos döneminde bütçelerini hazırlayıp Maliye Bakanlığına ve DPT’ye sunarlardı. Bundan sonra değinmiş olduğumuz yukarıdan aşağı bütçeleme sisteminde kesme biçme başlar ve bütçenin üst tavanları bu şekilde belirlendikten sonra Hazine DPT Maliye Eylül ayında bir araya gelerek bütçe rakamlarını gözden geçirir tekrar kendi aralarında bir kesme biçme daha yaparlar ve epece tekrarlanan toplantılar sonrasında bütçeye harcamacı kuruluşları ancak sonradan haberinin olduğu son şeklini vererek YPK’ya sunarlardı.

5018 sayılı kanun ile bu süreçte önemli değişikliklere gidildi. Bu kanun öncelikle 13 üncü maddesinde bazı bütçe ilkelerine değinerek bütçelerin hazırlanmasında bu ilkelerin gözetilmesini öngörür. 1050 sayılı yasada bütçe ilkeleri dağınık ve üstü kapalı yer alırken 5018 bu açıdan daha toplu bir ilkeler dizisi koymuştur (Bkz md 13) 5018 esas olarak merkezi yönetim bütçesinin hazırlık sürecini düzenlemektedir. 15. maddeye göre maliye bakanlığı diğer kamu idareleri ile koordinasyon içinde Bütçenin hazırlanmasından sorumludur. Merkezi yönetim bütçesinin hazırlık süreci **Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna** kadar toplanarak makro politikaları, ilkeleri... temel ekonomik büyüklükleri ortaya koyan “**orta vadeli programı**”(OVP) onaylaması ile başlar. Orta vadeli program DPT tarafından hazırlanır, Bakanlar Kurulunca onaylanır ve Resmi Gazetede yayımlanır. Görüldüğü gibi bütçe hazırlık süreci 1050 uygulamasında olduğu gibi başbakanın bütçe çağrısı ile değil bakanlar kurulunun orta vadeli programı onaylaması ile başlamaktadır. Burada temel amaç hükümetlerin bütçeye bir politika beyanı olarak daha sıkı sarıldıklarını göstermektir. Orta vadeli programın nasıl şekillendirileceği konusunda bir süre yoktur. Genelde bu süre 3-5 yıl arasındadır. Kanun her yıl OVP hazırlanması yolunu açık tutmaktadır. Bu da hükümetlere orta vadeli planları şartlara göre her yıl revize etme imkanı getirmektedir. Ülkemizde ilk kez 23 Mayıs 2005 de ilan edilen orta vadeli plan 3 yıllıktır. Bazı görüşlere göre orta vadeli plan onu ilan eden hükümetin ömrü ile eşanlı olmalıdır. Bunlara göre OVP’ler ileriye doğru yürümemelidir.

Bütçe hazırlığı ile ilgili ikinci önemli yenilik “**orta vadeli mali plan (OVMP)** “dir. Bu plan OVP den farklı olarak üç yıl için hazırlanacaktır. Bu planı da maliye bakanlığı hazırlayıp YPK ya sunacak **YPK da 15 Haziran’a kadar** karara bağlayıp RG de yayınlayacaktır. Görüldüğü gibi burada da devreye YPK girerek mali plan konusunda bir siyasi kararlılık sergilenmektedir.

Orta vadeli Mali Plan OVP ile birlikte aslında kuruluşlara üç yıllık bütçe yapmaları için gerekli hedefleri vermektedir. Bu açıdan KMYKK çok yıla yayılı bütçe sistemine doğru geçişin olduğunu göstermektedir. (bkz KUTU 1)

Kutu 1: Çok Yıllı Yayılı Bütçe Sistemi

Yeni kamu mali yönetim anlayışında çok yıla yayılı bütçe, orta vadeli harcama sistemi (Medium Term Expenditure Framework) olarak bilinmektedir. Kabaca çok yıllı bir süreç içinde bütçe gelirlerini tahmin eden, ödenek tavanlarını belirleyen bir bütçe

sistemidir.Bu sistemin enönemli unsuru makromali disiplin anlayışı ile bağlantılı olmasıdır.Bu anlamda kamu harcamaları için ayrılacak olan kaynak sürdürülebilir bir büyüme ve kamu açığını temin edecek harcamaların önceden global büyüklüğünün tesbit edilmesi ve bunun harcamacı kuruluşlara ödenek tavanları şeklinde yukarıdan aşağı bildirilmesidir.(Top Down budgeting). Böylece sunulacak kamu hizmetleri eldeki kaynağa göre şekillendirilecek ve önceliklendirilecektir. Bu da yeni bütçe anlayışının stratejik önceliklendirme kavramı ile olan ilgisini gösterir. Harcamacı kuruluşlar bu tavanlar içinde kalacaklar ve önceliklerini kendileri bu sınır içinde değişik maliyetleri de göz önüne alarak belirleyeceklerdir. Hükümetlerin önceliklerinin değişmesi durumunda çok yıla yayılı bütçe sistemi bunların gelecek yıllara dağıtılmasına imkan verir.Böylece kaynak tahsisinde verimlilik sağlar. Buna karşılık verilen tavanlar kuruluşlar tarafından hak gibi görülebilir.Bu ileriye yönelik politika esnekliğini sınırlayabilir.Tahmin zorlukları gerçekçi bütçe yapılmasını ve kredibilitiyi engelleyebilir. **(BU BÖLÜM AYRI BİR DERS NOTUNU OLUŞTURAN ÇOK YILLI BÜTÇELEME VE YATIRIM PLANLAMASI İLE BİRLİKTE OKUNMALIDIR !)**

İşte OVMP KMYKK nın 16ıncı maddesi ile bize çok yıla yayılı bütçe uygulaması konusunda hukuki altyapıyı vermektedir.Böylece hükümetler bakımından bütçe hazırlık sürecinin stratejik planlama anlayışı ile orta vadeli bakış içinde kaynakları vatandaş tercihlerine en uygun şekilde kullanma yolu açılmış olmaktadır.

Merkezi yönetime bağlı kamu idareleri bu iki belgenin dışında gider bütçelerini hazırlayabilmek için Maliye Bakanlığının Bütçe çağrısı ile DPT nin yatırım genelgesini de engeç haziran ayına kadar RG de yayımlanmasını beklerler. Bu iki belge ise gelecek yıl bütçelerinin hazırlanmasına ilişkin teknik detayları kapsar.

İdareler bunları aldıktan sonra bu sefer yeni bir kavramla bütçelerini hazırlayacaklardır. Bu da **“stratejik planlama kavramıdır”**. Bu kavram çok kısa olarak kurumun durumunu misyon ve vizyonunu belirlediği, ulaşmak istediği amaçlarını somut faaliyetlere dönüştürdüğü bir belgedir. Bu belge aslında bütçe tavanı içindeki harcama önceliklerini tayin etmekte en önemli araçlardan birisidir. İşte bu genel çerçeve doğrultusunda kamu idareleri kendi gider bütçelerini merkez ve taşra örgütlerinden gelen talepleri dikkate alarak hazırlayarak gerekçeleri ile birlikte **Temmuz ayı sonuna** kadar Maliye Bakanlığına gönderirler. Yatırım tekliflerini de aynı sürede DPTye gönderirler.

Bu arada Maliye Bakanlığı ile DPT kurumlarla müzakereler başlayarak gider bütçesini şekillendirmeye başlarlar. Maliye bakanlığı yatırım bütçesi hariç diğer bütçeleri (cari,transfer) toplarlar. DPT ise yatırım bütçesi ödeneklerini hazırlar.Bu iki kuruluşun dış kaynak gerektiren durumlarda hazinenin de katılımı ile bütçe giderlerine son şeklini vermesi beklenir. Urada özellikle DPT ve Maliye arasında yatırım bütçesini kimin yapacağı uygulamanın nasıl olacağı konusu kanundaki koordinasyon ibaresine rağmen tam olarak açıklığa kavuşmamıştır.

Bütün bunlara rağmen kurumlar ile yapılan görüşmeler sonrasında ki bu görüşmeler artık kesme biçme şeklinde değil açıklığa kavuşturulması gereken noktalara netlik sağlanması gibi özelliklerin ağır bastığı görüşmeler olacaktır, bütçe **engeç Ekim ayının ilk haftasında** YPK'ya sunulur. YPK daki görüşmeden sonra da anayasaya göre mali yıl sonundan (31 Aralık) 75 gün önce (tahminen 15-17 aralık) TBMM'ye sunulur.

Burada yine bir yeni duruma işaret etmek gerekecektir. Merkezi Yönetim Bütçesi kapsamı içinde artık düzenleyici ve denetleyici kurumlar da yer almaktadır. Bunların bütçelerini hazırlama ve sunma usulleri biraz farklıdır. Bunlar nitelik olarak özerk nitelik taşıdıklarından bütçelerini yine üç yıllık bütçe anlayışı ile hazırladıktan sonra Eylül ayı sonuna kadar tekliflerini doğrudan TBMM'ye bir örneğini de bilgi için Maliye bakanlığına gönderirler. Tekliflerini Maliye ve DPT ile müzakere etmezler. (Bkz Kutu 2)

Kutu 2. Eski ve Yeni tanımı ile Bütçe Kurumları

Bütçeden kaynak kullanarak kamu hizmeti sunan kurumların sınıflaması aslında bütçenin kapsamı tartışmalarının bir uzantısıdır. Kapsam eksikliğinin mevcut bütçe sisteminin en önemli eksikliklerinden birisi olduğunu önceki derslerimizde belirtmiştik. 5018 ile getirilen yeni düzenleme işte buna bir ölçüde çözüm bulmak üzere kamu kurumlarını yeniden bazı sınıflamalara tabi tutmuştur. Genelde 5018 ile şemsiye bir kavram olarak kamu kuruluşlarına kamu idareleri denmiştir. Kamu idareleri genel yönetim başlığı altında merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler olarak sınıflanmıştır. Bunlar içinde 5018 sayılı yasanın hazırlık ve özellikle uygulama açısından daha detaylı olarak düzenlediği kamu idareleri bütçesi “merkezi yönetim bütçesidir.”

Merkezi yönetim bütçesi deyimini 5018 ile getirilmiş yeni bir kavram olarak 1050 sayılı yasanın tanımladığı genel ve katma bütçeli kuruluş bütçelerinin konsolide edilmesinden oluşan “konsolide bütçe” adı ile bilinen bütçe yerine ikame edilmiş bir kavram olarak değerlendirilebilir. Ancak ondan daha kapsamlı bir içinde kamuda en çok kaynak kullanarak en fazla fonksiyonu (ekonomi ve maliye politikaları ile diğer kamu hizmetleri açısından) ifa eden kamu idarelerini içerir. Bunun ne anlam ifade ettiğini bilmek için 1050 sayılı kanun uygulaması açısından önce genel ve katma bütçe nedir ona bakalım.

Genel Bütçe; 1050 sayılı yasanın söz ettiği devlet deyiminin neyi kapsadığının pek açık olmadığını söylemiştik. Bir görüşe göre buradaki devlet kavramından devletin temel fonksiyonlarını yürüten (kamusal mal ve hizmet üretimi anlamında) kuruluşları amaçlanmaktadır. Bu kuruluşların bütçesi genel bütçe olarak nitelendirilir. Bunlar bölünemez ve fiyatlandırılmaz mal ürettikleri için bunların kendilerine özgü gelirleri yoktur ve harcamalarını tümü bir havuzda toplanan gelirlerden yaparlar (Klasik bütçe ilkelerine göre genellik ve birlik ilkesi doğrultusunda) . Bu açıdan MSB,MEB,Enerji bakanlığı vb bakanlık ve kuruluşlar genel bütçe içinde sayılırlar.

Katma Bütçe; 1050 sayılı kanun açısından genel bütçe esas devlet iken, katma bütçe bütçenin genellik ve birlik ilkesine getiriliş bir istisna olarak düzenlenmiştir. Bunları genel bütçeli kuruluşlardan ayıran en önemli özelliğin ürettikleri mal ve hizmetlerin kamusal özelliklerinin tam kamu malı özelliği taşımamalarında yattığı söylenebilir. Gerçekten de zaman içinde bazı kamu kuruluşları yarı kamu malı niteliği taşıyan ve hizmetten faydalananların maliyetine katlanabilecekleri mal veya hizmetler üretme durumunda kalabilirler. Örneğin yol hizmetleri, köylere sulama kanalı döşenmesi veya yüksek öğretim hizmetleri gibi hizmetler tüm kamusal niteliklerine rağmen, hizmete katılma açısından o hizmetten yararlananlara belli bir kullanım ücreti fatura edilebilecek özellikler taşıyabilir. Mesela yüksek öğretimden yararlananlar devletin bu hizmeti karşılığında belli bir harç ödemekte (hizmetin fiyatlandırılabilir kısmı-harç) buna karşılık bu eğitim topluma da faydalı olduğu için hizmetin bir kısmı da vergilerden karşılanmaktadır. İşte bu durumdaki kuruluşların bütçesi hem kendilerinin salacakları harçlardan hem de genel bütçeden aktarılacak kaynaklardan oluşan ve özel bir kanunla düzenlenmiş bütçelerden oluşur. İşte

katma bütçeli kuruluşlar olarak (mülhak bütçe) 1050 sayılı yasada tanımlanan bu kuruluşlar kendilerine ait gelirleri olan, ve giderleri de bu gelirlerden karşılanan ancak arada açık varsa bunun da merkezi idareden karşılandığı (hazine yardımı) kuruluşlardır. Bunlara “katma bütçe denmesinin nedeni konsolide bütçeye ulaşılırken bunların bütçesinin genel bütçeye “katılmasından –konsolide edilmesinden” kaynaklanır.

1050 sayılı Yasaya Göre

Genel Bütçeli Kuruluş harcamaları (ödenekleri)

+

Katma Bütçeli kuruluş harcamaları (ödenekleri)

-

Katma Bütçeli Kuruluşlara Hazine Yardımı

=

KONSOLİDE BÜTÇE

Türkiye’de katma bütçeli kuruluşların önemli bir kısmı yüksek öğretim kurumlarından oluşmaktadır. TCK,DSİ, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü sayılabilir.

Döner sermayeler ve Fon Bütçeleri; Bu iki düzenleme de 1050 sayılı yasa uygulaması dışında yani konsolide bütçe faaliyetleri dışında düzenlenen birer uygulamadır. Aslında genel bütçeli idareler 1050 sayılı yasa ile döner sermaye kurabilirlerken, katma bütçeli idareler ile bütçeden yardım alan kuruluşların döner sermaye kurmaları zaman içinde 1050 sayılı yasa dışında başka mevzuatlarla mümkün hale getirilmiştir. Genel bütçeli kuruluşların kuracakları döner sermayenin mantığı eğer kamu hizmeti üretmek için kurulan bir devlet kuruluşunun bu üretim sırasında bir fazla kapasite yaratma durumu varsa bunun eğer fiyatlandırılması mümkünse (devlet hastaneleri döner sermayeleri gibi) buradan elde edecekleri gelirleri kendi amaçları için kullanmaları hasılat fazlalarını da dönem sonunda bütçe geliri olarak kaydettirmeleridir. Temel amaç kamu hizmeti olmaya devam edecek varsa fazla kapasite piyasaya sunulacak buradan bir gelir elde edilecektir. Örneğin TSK kamu hizmeti olarak yürüttüğü askerlik kapasitesini geliştirip başka ülkelerin askerlerini eğitiyorsa buradan elde ettiği geliri döner sermaye için de kullanabilir. Ya da hastaneler biraz daha fazla farklı hizmet almak isteyen hastalara özel randevulu hasta, tek yataklı oda hizmeti verip elde edecekleri geliri yine hastane hizmetlerinde (doktorlara ek ücret vb) kullanacakları bir döner sermaye oluşturabilirler.

Buraya kadar anlatılanların belli bir mantığı olmakla beraber dönem içinde döner sermaye bu amacın dışına çıkarak kendisi belli bir amaç olmaya başlamış sadece genel bütçeli kuruluşlar değil, katma bütçeli kuruluşlar, bütçeden yardım alan kuruluşlar döner sermaye yolu ile kaynak yaratmaya başlamışlardır. Hatta asli olarak ücretsiz yapacakları işlerini dahi döner sermaye alanına kaydırarak kendi bütçelerine denk döner sermayeler yaratmaya başlamışlardır. 5018 sayılı Kanunla döner sermayelerin 2007 yılına kadar kapatılması öngörülmekteyken, halen kanunlaşma aşamasında olan ve 5018’i değiştiren bir diğer yasa ile bunların yeniden yapılandırılması öngörülmektedir.

Fonlar ise daha önce belirttiğimiz gibi muhtelif nedenlerle bütçelerin birlik ve genellik ilkesinden sapmaların tipik örnekleridir. Hem mali mevzuatın katılığı hem de yeni kaynak ihtiyacı içinde olan siyaset mekanizması bu alanda Fon yaratmaya çok eski yıllardan buyana başlamıştır. Fon esas olarak belirli gelirlerin belirli harcamalara tahsis edildiği yapılardır. Bir ara sayıları 100 yaklaşan fonların hem öncelikler hem de disiplin açısından kaynak israfı yarattığı bugün kabul edilen bir gerçekliktir. 1990’lı yıllardan sonra sayıları hızla artan fonlar

sonuçta 2000li yıllarda yapılan düzenlemelerle bütçe içine alınmışlardır. Bu fonlar bağlı buldukları bakanlık bütçesinden ödenek almakta, gelirleri bütçeye gelir olarak yazılmakta, harcamaları ile kendi mevzuatları çerçevesinde esnek bir biçimde yapılmaktadır. Halen SYDTF, SSDF, TMSF, Tanıtma Fonu, Özelleştirme Fonu faaliyet göstermektedir. 5018 bunlardan TMSF hariç diğerlerinin 2007 sonuna kadar kapatılmasını öngörmektedir.

Özerk Bütçeli Kurumlar; 1050 sayılı yasa uygulamasında dikkati çeken ve konsolide bütçe dışında faaliyet gösteren bu kuruluşlar kendilerinin gelirleri olan, kendilerine gelir tahsis edilen veya ağırlıklı olarak genel bütçeden yardım alan kuruluşlardır. Bunlar siyasi iktidar değişmelerinden fazla etkilenmeyen teknik nitelik arz eden kendi özel kanunlarına tabi kurumlardır. TÜBİTAK, Atom Enerjisi Kurumu, TODAIE, MTA gibi kurumlar buna örnek gösterilebilir.

5018 sayılı Kanun başta da söylediğimiz gibi 1050 sayılı kanun uygulaması sırasında ve bu kanunun yürürlük tarihi olan 1927 sonrasında muhtelif ihtiyaç ve zorlamalarla ortaya çıkan bütçe dışı yapıları olabildiğince toparlayarak yeni bir tanım içinde kamu idarelerini sınıflamaya çalışmıştır. 5018 öncelikle Genel Yönetim kavramını getirmiştir. Bunun içinde yer alan merkezi yönetim ise hem kamusal hem de yarı kamusal mal üreten kuruluşları içine almaktadır. TBMM'nin onayladığı bütçe işte bu merkezi yönetim bütçesidir. Ancak muhtelif vesilelerle dile getirdiğimiz gibi merkezi yönetim dışında yer alan SGK ve mahalli İdarelerin bütçeleri de faaliyet hedef ve sonuçları ile birlikte TBMM'ye sunulmakta, sonuç olarak TBMM teorik olarak bütün genel yönetim sisteminin (Genel Devlet) hesap ve işlemleri konusunda bilgi ve söz sahibi olmaktadır.

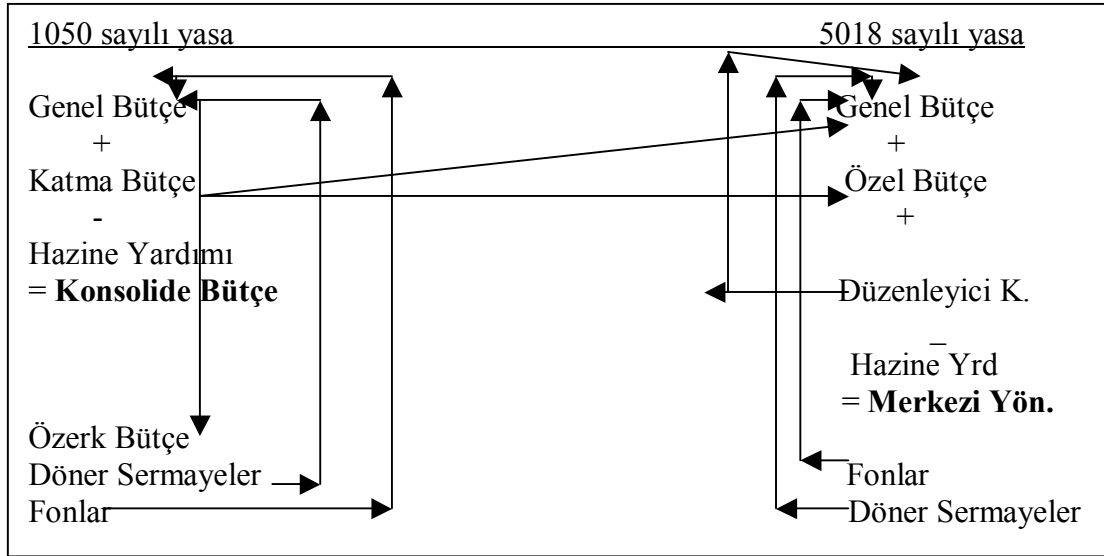
Merkezi yönetim bütçesi 5018 sayılı kanuna göre üç bütçeden oluşmaktadır. 5018 sayılı kanun 1050 sayılı kanuna göre hem daha kapsamlı bir devlet bütçesi tanımı getirmekte hem de kamu idarelerinin bütçeleri itibariyle bu üç bütçe türünden hangisine dahil olduğunu kanun ekindeki cetvellerde tanımlamaktadır. 1050 sayılı yasa ise bunu her bir kurumun kuruluş kanuna bırakmıştır.

Genel Bütçe; Bu bütçeler devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve kanunun I sayılı cetvelinde yer alan kuruluşlar olarak tanımlanmışlardır. Bu şekli ile felsefe olarak genel bütçe tanımı 1050 ve 5018 de pek farklı değildir. Zira her ikisinde de fiyatlandırma ile gelir yaratamama ve bu yönleri ile devletin temel fonksiyonlarını (adalet, savunma, sağlık, altyapı, sosyal koruma, politika oluşturma gibi) yerine getirme önemlidir. Buna karşılık 5018 sayılı yasa ile getirilen genel bütçe tanımında 1050 sayılı yasa sınıflamasında katma bütçe olarak yer alan kuruluşların da yer alması bir farklılık olarak göze çarpmaktadır. (DSİ, TCK artık katma bütçeli kuruluş değil, genel bütçe kuruluşudur). Genel Bütçeli kuruluşlar hizmetlerinden fiyatlandırabildiklerini kendi bütçelerine özel gelir ve ödenek yazarak kullanabilmektedirler. 2007 sonuna kadar tasfiye edilmesi öngörülen (son olarak yeniden yapılandırılması düşünülen) döner sermayelerinden elde ettikleri hasılat fazlalarını da yine bütçelerine koyabilmektedirler.

Özel Bütçe; 5018 sayılı yasa özel bütçeli kuruluşları II sayılı cetvelde saymıştır. Buna göre bir bakanlığa bağlı ve ilgili olan belirli bir kamu hizmetini yürütmekle görevli olan bu kuruluşların önemli bir özelliği kendilerine gelir tahsis edilmiş olması ve özel kanunlarla bu gelirlerini harcama yetkisi verilmiş olmasıdır. Üniversiteler özel bütçeli kuruluşların başında gelmektedir. Adli Tıp Kurumu, GAP İdaresi, Kredi ve Yurtlar Kurumu, Vakıflar Genel Müdürlüğü, TODAIE, TÜBA, Devlet Opera ve Balesi, MPM, TSE, KOSGEB, TOKİ, özel bütçeli kuruluşlara örnek gösterilebilir. Özel bütçe aslında 1050 sayılı yasada yer alan katma

bütçe ile benzer özellikler taşımakla beraber bazı yönlerden katma bütçeden ayrılmaktadır. Eski uygulamada katma bütçeli idareler kendi öz gelirlerinin önemli bir kısmını döner sermayeler, özel hesaplar aracılığı ile katma bütçe dışına çıkarmışlardı. Buna karşılık ise giderlerini genel bütçeden finanse ettirme yolunu seçmişlerdi. Yani gelirlerini konsolide bütçe dışına çıkarırken, harcamalarını konsolide bütçeden finanse ettirmektedirler. Böyle olunca giderlerinin % 99 unu konsolide bütçe içinde hazine yardımı yolu ile finanse ederken gelirlerini bütçe dışına çıkarmışlardı. Yeni sistemde döner sermayelerin de kaldırılması ile özel bütçeli kurumların bütün gelirleri özel bütçe kapsamına alınacak, dolayısı ile merkezi yönetim bütçesi içinde görünecektir. Özel bütçeli kuruluşlar hem eskinin katma bütçeli kuruluşlarının bir kısmını (Vakıflar Genel Müdürlüğü) hem de daha önceden katma bütçeli kuruluş olmayan özerk bütçe niteliği taşıyan ve hazine yardımı alan diğer kamu idarelerini (Atom Enerjisi, MTA) içine almaktadır.

Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluş Bütçeleri; Derslerimizin başında devletin ekonomik alana müdahalesinin bir boyutunun da düzenleyici ve denetleyici fonksiyon olarak öne çıktığını belirtmiştik. Bu fonksiyonu yerine getiren kuruluşların geleneksel bakanlık yapıları dışında, politik etkilerden uzak özerk bir örgütlenme içinde olmaları gerekmektedir. Bu kurumların merkezi yönetim bütçesi içinde yer almaları genel bütçeden para almamalarına karşın, kendi kanunlarına dayanarak gelir elde etmeleri dolayısı ile kamu kaynağı kullanmalarından kaynaklanmaktadır. Bunların da neler olduğu III sayılı cetvelde yer almaktadır.



Bütçe hazırlığının bir diğer aşaması gelir tahmini ve gelir bütçesinin hazırlanmasıdır. Kamu gelirlerinin hazırlanması Maliye Bakanlığının yetkisindedir. Bütçede giderler bir harcama taahhüdü ve sınırı gösterirken hukuki bir nitelik taşıdıkları halde gelirler tahmin olarak yer alır ve tahminin gerçekleşip gerçekleşmemesinin hukuki bir yanı yoktur. Gelir bütçesi değişik usullerle tahmin edilerek hazırlanır.

d. *Bütçe kanunu tasarısı ve ekleri:*

Şimdiye kadar anlattıklarımız gelir ve gider bütçesinin hazırlanması ile ilgili mekanizmalardı. Bunların dışında Bütçe kanununun bir de metni vardır. Kanun metni bütçe uygulamasına yön veren maddelerin yer aldığı bir metindir ve Anayasaya göre buraya bütçe ile ilgili olmayan hükümler konulamaz. Bunun nedeni Bütçenin görüşme zamanı ve takviminin belli olması nedeni ile hükümetlerin başka zamanlarda geçirmeyecekleri düzenlemeleri bu kanunla geçirmelerini önlemektir. Ancak hükümetler çoğu kez buna uymazlar.

Bütçe kanunu metnine ek olarak asıl şimdiye kadar konuştuğumuz gelir ve gider cetveli olarak eklenir. Bunun dışında da yeni kanun bazı ek bilgilerin de kanun metnine eklenerek TBMM'ye sunulmasını istemiştir.

A Cetveli Giderler
B Cetveli Gelirler
C Cetveli Gelir yasaları
...T taşıt, diye giden birçok cetvel yer alır.

Bunlar dışında bütçe ile Meclise

Milli Bütçe tahmin raporu
OVMPyi de içeren bütçe gerekçesi
Yıllık Ekonomik rapor
Vergi Harcamaları Cetveli
Borç Yönetim raporu
Genel Yönetim Kapsamındaki kamu idarelerinin geçmiş iki yıl ve gelecek iki yıl gelir gider bilgileri
Mahalli İdareler ve Sosyal Güvenlik Kuruluşlarının Bütçe Bilgileri
KİT, vb Bütçe tahminleri

de sunulur. Böylece eskisinden farklı olarak devletin hemen hemen tüm kurumlarının (genel yönetim ve KİT'ler) hakkındaki bilgilerin Meclisin bilgisine sunulması imkanı getirilmiş olur.

III. Bütçenin Uygulanması

Bütçenin uygulanması aşamasını üç boyutta inceleyeceğiz. Öncelikle uyguladığımız bütçe sistemleri teoride ele alınan bütçe sistemleri içinde nereye oturuyor? Ona bakacağız. Daha sonra ülkemizde bütçe uygulama sürecinin ekonomi politikasına değineceğiz. Şimdiye kadar gözlemlenen bütçe uygulamasının bu açıdan bir irdelemesini yapacağız. Daha sonra ise bütçe uygulamasının mekaniğine gireceğiz. Bunu yaparken de konunun aktörlerini, harcama yükümlülüklerinin yaratılmasını, kamu ihale sürecini ve özellikle de Hazine işlemlerini biraz daha yakından inceleyeceğiz.

a. Bütçe sistemleri:

Dünyada kamu kaynağı kullanarak kamu politikaları üretmek durumunda olan ülkeler bu amacı yerine getirebilmek için değişik bütçe sistemleri kullanmışlardır. Aslında bu sistemler derslerimizin başında ele almış olduğumuz gibi bir bütçe sisteminde olması gereken temel unsurların bazen hepsine bazen sadece birini veya bir kısmına ağırlık veren sistemlerdir. Bilindiği gibi bir bütçe sisteminin kolektif açmazları çözerken aynı madda aşırı harcama eğilimini de dizginleyebilmek için dört temel şartı bir arada gözetmesi gerekir. Bunlar,

- Makro mali disiplin
- Kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtımı
- Kaynakların 3E kuralına göre kullanılması
- Hesap verilebilirlik ve mali saydamlık

İşte bütçe sistemleri genelde bu özellikler temelinde ele alındığında 5 bütçe sisteminin olduğunu görüyoruz.

1. Klasik-Ödenek Tabanlı Bütçeleme: Bunun temel özelliği kamu harcamalarını kamu idarelerine göre dağıtan (kuruluş düzeyinde –örgüt bütçelemesi) , her kuruluşun faaliyetini yürütmesi için ödenek veren ancak o ödeneğin kullanım sonuçlarından çok nasıl harcadığını denetleyen bir sistemdir. Bu sistemde esas olarak hangi kuruluşların hangi harcama kalemlerine ne miktarda ödenek verileceği tespit edilerek, ödenekler parlamentonun onayından geçirilir. Ödenek bazlı bütçe sisteminde esasta mali disiplin vardır. Ödeneklerin aşılmaması, yolsuzluk olmasının (yetim hakkı yenmesin) temelinde dayalı bir hesap verme anlayışı egemendir. Bu sistem ödenek bazında bütçe harcamalarının ve girdilerin kontrolüne dayalı bir sistemdir. Ödeneklerin çarçur edilmeden kullanılması, harcamacı kuruluşların merkezden kontrolü, ön vizeler ve izinler ile harcama yapılmasına imkan veren bürokratik süreçlerin ağırlık taşıdığı bir yapısı vardır.

Ödenek bazlı bütçeleme sisteminin temeli 20yy başlarına kadar gider. Harcamaların denetimsizliği en önemli konu olduğu için (savaşlar vs) bütçe hesaplarının kaynakların ayrıntılı bir biçimde kullanım yerlerinin belirtilmesi suretiyle kontrolünü amaçlayan bir bütçe sistemi geliştirilmiştir. Böyle bir sistemde harcamacı kuruluşun yapacağı harcamalar amacına göre detaylandırılmakta ve böylece ayrıntı (line-item) bazında nereye ne harcanacağı önceden bilinmektedir. Burada kalemler itibariyle ödenek tavanlarının belirlenmesi en temel noktadır. Bunun uygulamadaki sonucu Maliye bakanlığının harcamacı kuruluşlara ödenek aşılmaması ve harcamaların yapılması için ayrıntılı işlem dizileri belirlemeleri ve mali kontrol sistemleri (bütçe dairesi başkanlıkları, ön mali kontroller) uygulaması olmaktadır.

Kutu : 3 Klasik Bütçe Örnek:

X Bakanlığı 200

Personel.....75

Yolluk 25

Taşıt 25

Demirbaş 50

Bakım Onarım..... 25

Soru: Bakanlığın bilinen faaliyetlerini sürdürmek için gerekli personel ve maliyet nedir ?

Bunu hesapla,

Ödenek teklif et ve pazarlık yap. Ödeneği kap.

Bir sürü prosedürle ödeneği harca.

Harcarken ödeneği aşmamaya ve usul hatası yapmamaya dikkate et.

Yoksa başın belaya girer.

Çıktıya değil, girdiye odaklı bütçe sistemi

Klasik bütçe sistemi analiz yapmayı gerektirmeyen, bütçenin hazırlık aşamasının bu nedenle kolay olduğu, daha kolay (sadece hukuki denetim) denetim imkânı sağlayan bir bütçe sistemidir. Bu da hem yöneticiler hem de parlamentolar tarafından daha kolay benimsenmesine yol açmaktadır.

Buna karşılık klasik ödenek bazlı bütçeleme sisteminin önemli aksaklıkları da vardır.

- Ödenekler kuruluş bazında verildiği için bir işi birkaç kuruluşun üstlendiği durumlarda o işin toplam maliyeti gözükmez.
- Ödenekleri yıllık olarak verildiği için kuruluşlar yatırım planlaması yapma konusunda esnek davranamazlar.
- Sistem çıktıların ve sonuçların üzerine odaklanmadığı için harcamaları 2Esi eksik kalır. İlk E sinin de tam olup olmadığı tartışmalı hale gelir.
- Hizmetlerin fayda ve maliyeti konusunda fikir vermez.
- Harcamacı kuruluşlar esnek karar alamazlar ve bütçelerini sahiplenmek gibi bir güdüleri yoktur.
- Geçmiş yıl ödeneklerine bağlı bir ödenek teklif etme eğilimi ve yapısı oluşur.

2. Torba Bütçe sistemi : Torba bütçe sistemi klasik ödenek bazlı bütçe sisteminde öngörülen harcama kalemlerine ayrı ayrı ödenek verilmesi uygulamasının özellikle harcamacı kuruluşlara esneklik vermeyen yapısına bir alternatif olarak geliştirilmiştir diyebiliriz. Torba bütçe sisteminde ödenekler ayrıntıya girmeden toplu olarak tahsis edilir. Torba bütçelerde harcamacı kuruluşlara verilen ödeneklerde harcama yerleri arasında herhangi bir sınırlama bulunmaz. Bu sistemin faydası iş yapmak isteyen yöneticilerin faaliyet serbestisinin sınırlanmamış olmasıdır. Harcamaların ayrıntılandırılmaması, bütçelerin hem hazırlık hem de görüşülme aşamasında da zamandan tasarruf sağlar. Pratik özellikler ağır basar.

Torba bütçelerin buna karşılık bazı sakıncaları da vardır. Harcama sonrası Meclis denetimi eksik kalabilir. Hangi hizmete ne harcama yapıldığının sorgulanması eksik kalabilir. Blok olarak verilen ödenekler harcamaların keyfi yapılmasına yol açabilir. Eğer iyi bir planlama ve programlama yoksa ödenekler gününbirlik ihtiyaçlar için yöneticilerin keyfine göre harcanabilir. Bunun için başta blok olarak verilen ödeneklerin bütçe uygulandıkça daha detay bazda fonksiyonel (hizmet) bazda kaydının tutulmasıdır.

3. Sıfır tabanlı Bütçeleme: Bu sistem de klasik bütçe sisteminin sakıncalarına bir alternatif olarak getirilmiş diğer bir sistemdir. Klasik bütçe sistemi bir kuruluşun yaptığı hizmeti hiç sorgulamadan (Siirt Battaniyeleri Genel Müdürlüğü örneğinde olduğu gibi) her yıl bir önceki yıl kullandığı ödeneklerin belli bir yüzde ile (örneğin enflasyon kadar) arttırılması ile hazırlanan bir sistemdir. Doğal olarak bütçe rekabeti içinde gereğinden fazla ödenek koparabilen kuruluşlar ödeneklerini her yıl diğerlerine oranla daha fazla arttırabileceklerdir. Önceki yıllarda ödenek tahsisinde öncelikler

yanlış tespit edilmişse bu her yıl kendi kendini tekrarlayacaktır. Zaman içinde bir kuruluşun hizmetleri değişebilir. Bazı hizmetlerini sürdürmesinin anlamı kalmayabilir. Ancak ödenek bazlı bütçe sisteminde buna rağmen o hizmete kaynak aktarılmasına devam edilir.

Klasik sistemin bu sakıncasına karşılık sıfır tabanlı bütçe sistemi düşünülmüştür. Amaç harcamacı kuruluşların her sene bütçe yaparken hizmetlerini sorgulaması ve her sene sıfırdan başlarcasına bütçe yapmasıdır. Yani bu sistemde kurum bütçelerinin önceki yıl bütçeleri ile bağlantıları tamamen kesilir. Daha önce yapılan bütçe ve hizmetler hiç yapılmamış kabul edilerek kurumların bütçeleri yeni baştan tahmin edilir. Talepler buna göre hizmetler sorgulanarak en öncelikli olanlardan başlanarak kurum yeniden tanımlanarak bütçe oluşturulmaya çalışılır.

Bu açıdan sıfır tabanlı bütçe kamu harcamalarının önceliklere göre dağıtılmasını sağlayabilir. Performans hesapları yapmaya doğru kurumları yönlendirebilir. Kurumlar bütçelerine daha çok sahip çıkabilirler.

Sistemin aksaklıkları ise bütçe hazırlık sürecinin uzun ve zahmetli olmasıdır. Kurumlardaki kapasite eksikliği kurum önceliklerinin sorgulanmasını zorlaştırabilir. Bazı hizmetleri sadece verimli olmadıkları için sistemden çıkarmak doğru olmayabilir.

Bu açılardan sıfır tabanlı bütçeler fazla uygulama olanağı bulamamışlardır.

4. Plan Program Bütçe sistemi (Program Bütçe): Bu bütçe sistemi diğer bütçe sistemlerinden farklı olarak bütçelemeyi kuruluş düzeyinde değil de ülkenin genel kalkınma amaçları çerçevesinde ele alır. Sistem planlamaya dayalı olarak oluşturulur. İkinci aşama planların uygulanmasına imkân verecek programların yapılmasıdır. Plan program bütçe sisteminin temelinde program kavramı yatar. Program bu anlamda kamunun ulaşmak istediği amaçlar ile bu amaçlara ulaşmak için atılması gerekli adımlar bütünüdür. Üçüncü aşama da bu programların yerine getirileceği faaliyetlerin tanımlanmasıdır. Bu aşamada kamu hizmetlerini fonksiyonlar itibarıyla sınıflandırmak da gerekir.

Bütçeleme aşaması ise plan program ve faaliyet dizgesinden sonra bunlara uygun olarak kaynakların belirlendiği bir aşama olarak gelir. Bu sistemde ödenekler harcama kalemlerine tahsis edilmez. Onun yerine birbirine benzeyen program ve hizmetlere tahsis edilir. Bu bütçe sistemi ile programlar bir bütün olarak ele alınacakları için bir mali yılı aşan bir süreyi de kapsarlar.

Teorik olarak olumlu gözükten PPBS sistemi, bazı kısıtlara da sahiptir.

- Sistemde hangi hizmetlerin yapılacağı plan ile saptanmaktadır. Dolayısı ile vatandaş tercihleri her zaman yansıtılmamaktadır.
- Programlar tek alternatif halinde bütçelenip yasama organına sunulmaktadır.
- Sistem merkezî bir yapıdadır. Kararları alanlar gerekli esnekliğe sahip olmayabilirler.
- Harcamaları gerçekten amaca uygun olup olmadığı konusunda denetim kapasitesi sınırlı ise planın amaçlarının gerçekleştirilip gerçekleştirilemediği saptanamamaktadır.

5. Performans Esaslı Bütçeleme sistemi: Performans bütçe klasik bütçe sisteminden farklı olarak girdi odaklı değil çıktı ve sonuç odaklıdır. Bu sistem bir önceki yıl bütçesini başlangıç olarak seçmez. Amaç ulaşılabilecek hedeflerle kaynaklar arasında performans esasına dayalı bir ilişki kurmayı dener. Denetim açısından harcama öncesi değil harcama sonrası denetime odaklanır. Hesap verme mekanizması etkin işlediği varsayılır. Zira performans bütçe üç kademe de gerçekleştirilir.

1. Bütçede yapılacak işler önce sıralanır.
2. Bunların gerçekleştirilme maliyetleri hesaplanır. Bundan sonra çıktı ve sonuçlar için performans hedeflemesi yapılır.
3. Üçüncü aşamada elde edilen çıktı ve sonuçlarla hedeflerin karşılaştırılması , sonuçların ölçülmesi ve başarı veya başarısızlıkların test edilmesi vardır. olayısı ile sistem kaliteye odaklıdır. İdarecinin performansı ölçülür.

Buna karşılık sistem iş yükü ve performans gibi işler nedeni ile yöneticilerin gözünü korkutabilir. Uzmanlık ve kapasite gerektirir. Maliyetler her zaman doğru hesaplanamayabilir.

Kutu :4 Performans Esaslı Bütçeleme			
(Karayolları) Ödenek Tavanı . 500 birim YTL			
Örn:STRATEJİK PLAN			
Vizyon: Yol Güvenliği ve kalitesinde AB standartlarını yakalayan Kurum olmak			
Misyon: Yol ve can güvenliğini sağlayacak yatırım ve bakım hizmetini sağlamak			
Stratejik Amaç 1: Kazaların şehir içi ve şehirlerarası karayollarında azaltılması (Ölümlü kazaların Azaltılması)			
	<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>
Alt amaç 1.1	% 75	% 50	% 25
(Ölümlü Kaza Oranının üç yıl içinde yukarıda ki trendde azaltılması)			
Hedef 1 (Yol yapım ve onarım oranının iki katına artırılması)			
<i>Performans Göstergeleri</i>	<i>Performans hedefleri</i>		
Onarılan yol uzunluğu	% 50	% 70	% 100
(Onarılan/Toplam Yol)			
Çift Şeritli yeni yol uzunluğu	1000 km	1500 km	2000 km
Hedef 2			
(Üç yıl içinde şehir içi köprülü kavşakların yapım ve onarım oranının 2 katına çıkarılması)			
<i>Performans göstergeleri</i>	<i>Performans Hedefleri</i>		
Köprülü Kavşak Yapımı	100 adet	125 adet	200 adet
Köprü bakım onarım (km)	75	100	150
Hedef 3			
(Trafik eğitiminin iki katına çıkarılması)			
<i>Performans göstergeleri</i>	<i>Performans hedefleri</i>		
Trafik polisi (adet)	300	400	600
Şöför eğitimi (adet)	1000	1500	2000

Öğrenci eğitimi (adet)	5000	7500	10000
Bütçe İle İlişkinin kurulması (Mali Kaynak İhtiyacı)-Performans Bütçelemesi (performans progamı)			
Harcama Birimi: Yollar / Köprüler Dairesi Başkanlığı			
Stratejik Plandaki Yeri: Stratejik Amaç 1.alt amaç 1.1 Hedef 1 ve Hedef 2			
Faaliyet : Yol –Köprü Yapım -Onarım			
Personel	YTL	YTL	YTL
Demirbaş	YTL	YTL	YTL
Yatırım	YTL		
Harcama Birimi : Personel ve Eğitim Dairesi Başkanlığı			
Staretik Plandaki yeri: Stratejik amaç 1.alt amaç 1.1 hedef 3			
Personel			
Seminer			
Demirbaş			
Derslik			
Yolluk			
Toplam maliyet <=500			

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere bir idarenin tüm birimlerinin belli amaçlar ve öncelikler dâhilinde hedefleri ile kaynaklarını ilişkilendirecekleri bir yapıyı bize sunmaktadır. Bu ise kâğıt üzerinde teorik olarak anlamlı olmakla beraber gerçekleştirilmesi önemli kapasite ve emek gerektiren bir süreçtir.

Performans esaslı bütçenin ana değerlendirme noktasının girdiler yerine çıktı ve sonuçlara (output ve outcome) odaklı olmasıdır demiştik. Burada girdi personel, demirbaş vb gibi kullanılan kaynakları temsil etmektedir. Output ise kamu idaresinin sağladığı hizmetlerdir. Karayolları örneğinde onarılan kilometre, köprülü kavşak outputtur. Sonuç ise bu üretilen hizmetler dolayısı ile vatandaşın durumunda gözlemlenen değişimdir. Kazaların azalması gibi. Burada çıktının ölçülmesi kolaydır. Sonuçlar için ise her zaman bunu söylemek zordur. Eğer sadece çıktılara odaklanılırsa ve hedeflere ulaşırsa buna rağmen kazalarda bir azalma olmazsa o zaman ne olacaktır? Yöneticiler nasıl değerlendirilecektir.? Burada aslında hem çıktı hem de sonuç odaklı performans göstergeleri kullanmak ve son tahlilde sonuç odaklı göstergeleri esas almak daha anlamlı olabilir. Aslında yukarıdaki örnekte stratejik amaca ulaşmak için bir anlamda alt amaç (1.1)'i sonuç odaklı bir performans göstergesi (ölümlü kaza oranlarını azaltmak) olarak koymuş olmakla bunu sağlamış oluyoruz. Diğer alt hedefler bu amacı gerçekleştirmeye yönelik olarak yapılacak iş ve faaliyetlere ilişkindir.(Yol köprü bakım onarım ve eğitim faaliyetleri). Bunlara ilişkin maliyetlendirme ile birlikte tümü stratejik plan önceliklerine göre yapılan performans bütçesinin unsurlarını teşkil ederler.

Program Bütçe ve performans esaslı bütçe ilişkisi-Stratejik Plan -Performans Programı: Buraya kadar anlattıklarımızdan aslında insanın aklına performans bütçe ile program bütçe (ya da plan program bütçe) arasında ne fark olduğu sorusu da takılabilir. Bu soru aslında daha önceki yıllarda daha anlamlı idi. Performans bütçe ilk halinde geçmiş yıllardaki uygulamaların devamı niteliğinde bir faaliyet gibi de algılanmaktaydı. Yani klasik bütçedeki hizmetleri fazla sorgulamadan sadece bazı hedefler konulup buna

ulaşılması amaçlanan statik bir egzersiz gibi de algılanmaktaydı. Program bütçe ise ileriye yönelik dinamik bir program anlayışı ile işe başlamakla beraber programların gerçekleştirilmesinde herhangi bir performans hedefine ulaşma gibi bir kaygısı zaman içinde kaybolmuştu. Yani performans bütçe sisteminde veri olarak alınan doğruluğu veya yanlışlığı pek tartışılmayan bir amaca ulaşmak için hedefler saptanırken, program bütçe amaçları değişken olarak alan ancak bu amaçların gerçekleşmesinde değerlendirme yapma ihtiyacını ve yeteneğini zaman içinde kaybetmiş bir bütçedir. Hâlbuki program bütçe bu değerlendirmeye performans bütçeden daha fazla ihtiyaç duyar.

Zaman içinde hem ileriye yönelik olarak bir plan ve program ihtiyacı hem de bu hedeflere ulaşmada yöneticiler esneklik vererek onların hesap verilebilirliğini kontrol ihtiyacı kanımızca program bütçe ile performans bütçe arasındaki eskiye dayalı anlam farklılıklarını azaltmıştır. Zira hem 5018 deki performans programı kavramı hem 5 yıllık plana yapılan vurgular bu ihtiyacın bir göstergesidir. Bu programın arkasında da **Stratejik Planlama Kavramı** yatar. Ancak yine de program bütçe ile performans bütçe arasında yakınsamada dikkat edilmesi gereken bir nokta da bulunmaktadır diye düşünmekteyiz. Program bütçedeki bir program birden fazla daireyi kapsadığı için program adı altında o dairelerin faaliyetlerinin toplanması ve izlenmesi mümkün olabilir. Ancak performans bütçeye geçildiğinde şayet farklı kamu idarelerinin aynı amaca yönelik yürüttüğü faaliyetler sadece ilgili kuruluşların bütçesinde kendi alanları ile sınırlı olarak yer alıyor ve performans hedefleri ve maliyetler buna göre belirleniyorsa o zaman o programın tüm boyutları görülemeyebilir. Bunun önüne geçmenin yolu bütçe harcamalarının sınıflamasında kullanılan analitik bütçe sisteminde programlara da atıf yapabilecek bir ekleme yapmak olabilir. Kısaca program bütçede performans sistemi eksik kalırken performans bütçede birden fazla kamu idaresini kapsayan program mantığı eksik kalırsa o zaman geçek performansı izleme mümkün olmayabilir. Örneğin cinsiyete duyarlı bir bütçe izlemesi yapacak olan bir STK bunu program bütçe sistemi içinde böyle bir program başlığını izleyebilir. Ancak performans bütçede bunun belki de sadece bir bölümünü Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü'nün performans bütçesinde izlerken aynı anda Çocuk Esirgeme Kurumu bütçesindeki benzer bir faaliyeti ayrıca izlemesi gerekecektir. O açıdan performans bütçenin program bütçe tekniklerini de en azında harcama izlemesini kolaylaştırması açısından kullanmasında fayda vardır.

Daha önce de tekrarladığımız gibi stratejik plan gidilecek yolu tarif (strateji çizen) eden bir egzersizdir. Yani kuruluşun stratejisini oluşturan amaç ve hedefleri somutlaştıran bir süreçtir.

— Neredeyiz (Durum analizi)

— Nereye gideceğiz (misyon(kuruluşun varoluş nedeni) -vizyon (ulaşılması arzu edilen tanımları))

— Gideceğimiz yere nasıl ulaşırız (yöntemler-faaliyetler projeler)

Stratejik planda saptana hedef ve projelerin hayat geçirilmesi kaynak ihtiyacı gerektirir. Bu **da performans programı** denen bir çalışmanın üzerine oturur. Bu program stratejik planın doğrultusunda yürütülmekte olan faaliyetlerin bütçelenmesine imkan veren bir programdır. Bunun için alternatif faaliyetlerin değerlendirilmesi, teknik analiz yönetimleri kullanılarak bu faaliyet ve projeler içinden en uygunlarının seçilmesi gibi faaliyetler aslında PBB sisteminde de öngörülen süreçlerdir. Bu sürece daha yakından bakacak olursak aslında plan program bütçe ilişkisinin ve performansın bir biriyle nasıl ilişkilendirildiğini daha rahat görebiliriz. **(STRATEJİK PLAN ÇOK YILLI BÜTÇELEME VE YATIRIM ÖNCELİKLENDİRMESİ İLE İLGİLİ OLARAK SUNUM NOTLARI**

İLE BİRLİKTE OKUNMALIDIR.Ayrıca www.dpt.gov.tr den Stratejik Planlama Klavuzunu da indirip okunmasında fayda vardır))

Kalkınma Planları-OVP-OVMP

İdarenin Stratejik Planı
Performans Programı
Harcama Birimlerinin performans programı

İdarenin Faaliyet Raporu (5018 / 41)

Performans Değerlendirmesi (İç Denetim ve Dış Denetim-Sayıştay Yolu ile)

Görüldüğü gibi eskinin plan program bütçe sistemi ile performans esaslı bütçelem sistemi özünde bir zaman sonra aynı ihtiyaca (hedefler ile kaynaklar arası ilişkinin kurulması) birlikte yanıt vermek için stratejik planlama-performans programı kavramları aracılığı ile bir araya getirilmişler gibi gözükmemektedir.

Bütün bunların dışında özellikle son yıllarda temsili demokrasinin zaaflarından hareketle yerel yönetimler ağırlıklı olmak üzere katılımcı süreçlerle bütçe yapımları da dikkati çekmektedir. **(BÜTÇE SÜREÇLERİNE VATANDAŞ KATILIMI VE PORTO ALLEGRE MODELİ İLE İLGİLİ SUNUMLAR BURADA BİRLİKTE OKUNMALIDIR)**

Ülkemizde halihazırda 5018 sayılı yasanın 9 uncu maddesine göre performansa dayalı bütçe sisteminin uygulanacağı bütçelerin stratejik planlara ve performans göstergelerine göre hazırlanacağı hükme bağlanmıştır. Bu açıdan hukuken mevcut bütçe sistemi performansa dayalı bütçedir. Ancak bu uygulamanın çok başında olduğu ve bu tür yeniliklerin hayata geçirilmesinin çok kolay olmadığı bilmek ve ülkemizde fiilen performansa dayalı bütçeye geçilmemiş olduğunun da altını çizmek gerekmektedir.

Bundan sonraki bölümde bütçe sınıflandırmasını ele alacağız. Bu sınıflandırmanın ne anlama geldiğini açıkladıktan sonra harcama sürecindeki aktörlerin rolüne bakmak istiyoruz.

b. Bütçe Sınıflamaları - (Bütçenin Kod yapısı):

Bu bölümde bütçe uygulaması açısından önem taşıyan bir başka konuya değineceğiz. Yukarıda değindiğimiz gibi bütçe parlamentoya sunulurken bir çok doküman ve tablo içinde pek çok bilgiyi içermektedir. Bu bilgilerin hem parlamentonun hem de kamuoyunun anlayabileceği ve hükümetin uyguladığı politikaları değerlendirebileceği öğeleri içermesi gerekir. Aksi halde düzensiz ve anlamsız bir bilgi demetinin sunulduğu bütçeler üzerinden hükümetin uygulayacağı politikaları ve bu politikaların sonuçlarını değerlendirmek mümkün olmaz. Bu enformasyonun bir şekilde sınıflandırılması gerekmektedir. İşte bu sınıflandırmaya uygulamada “analitik bütçe sınıflaması diyoruz”. Bu sınıflama temelde IMF tarafından hazırlanan GFS – Government Finance Statistics dokümanındaki hususlara göre

hazırlanır. Bunun da temel nedeni bütçelerin uluslar arası karşılaştırmalara olanak sağlayacak tanımlar ve ilkeler üzerinden hazırlanmasıdır.

Öte yandan konuya harcamacı kuruluşlar açısından baktığımız zaman bütçe harcamalarının sınıflandırılması hem bütçe hazırlıklarında hem de uygulamasında ve harcama sonrası denetim aşamasında bize bir çok faydalı bilgiyi vermesi açısından önem taşır. Bütçe sınıflamasının hazırlık aşamasındaki bir önemi harcamacı kuruluşların kaynakları ile amaçlarını ilişkilendirmelerinde onlara gerekli olan sistematığı vermesine yardımcı olmasıdır. Buna aşağıda tekrar döneceğiz. Bütçe uygulaması açısından kod yapısının harcamacı kuruluşlara sağladığı fayda ise harcamacı kuruluşların ödeneklerini kullanırken bu sistematığı esas alarak harcama belgelerini düzenlemeleri, böylece muhtelif kodlardan nereye ne kadar harcama yaptıklarını, ne kadar ödeneklerinin kaldığı gibi değerlendirmeler yapmalarına olanak sağlar.

Analistler açısından bütçe sınıflaması devletin harcama önceliklerinin ve politikalarının sorgulanmasını sağlamaya yardımcı olur. Bu nedenle uluslararası standartlar çerçevesine oturtulmuş, bu türden karşılaştırmalar yapmaya elverişli bir kod yapısı devletin örneğin personel harcamaları ne olmuş, savunmaya ne harcamış, ya da ne kadar yatırım yapmış, bunun ne kadarını hangi sektöre yapmış gibi sonuçlar çıkarılması devletin kullandığı kaynakları nereye harcadığı konusunda bilgi edinmek mümkün olabilir.

Bütçede harcamaların sınıflandırılmasının temelde 4 yolu vardır. Bunlardan ilk üçü ekonomik, idari (kurumsal) ve fonksiyonel sınıflama şu anda 5018 sayılı yasa kapsamında Maliye Bakanlığınca oluşturulan sınıflamalarla paralellik taşır. Aşağıda da bu üç alanı 5018 kapsamında inceleyeceğiz. Buna ilaveten 5018 kapsamındaki analitik bütçe sınıflamasında uygulamada kolaylık sağlamak üzere normalde bilinen bütçe sınıflamaları içinde pek yer almayan “finansman “ tipi sınıflama ile , “ borç verme ve geri ödeme “ sınıflaması ile “açık/fazla sınıflaması” adı altında üç alt yardımcı sınıflamayı daha ele alacağız. Bütçe sınıflamalarından dördüncüsü ise ise program sınıflaması olup, aslında 1050 sayılı yasa ve program bütçe uygulamasında ülkemizde de kullanılan sınıflamadır. Onu da aşağıdaki Kutu X de ele alacağız.

- 1. Ekonomik Sınıflandırma:** Bu sınıflandırma esas olarak devletin faaliyetlerinin ekonomiye ve piyasaya olan etkisini ölçmeye çalışır. Bu sınıflamanın en temel ayrımı cari ve yatırım harcamalarıdır. Cari harcamalar devletin bir yıldan az ömrü olan mal ve hizmetlere yaptığı harcamalardır. Örneğin personel maaşları, sübvansiyonlar, bakım onarım harcamaları bu türden harcamalara örnek verilebilir. Yatırım veya sermaye harcamaları ise birden fazla yıla sari bir biçimde kullanılacak mal ve hizmetlere ilişkin harcamalardır. Örneğin teknik yardım ve danışmanlık, arsa, bina, altyapı gibi harcamalar da bir yıldan uzun süre fayda sağlayacağı varsayılan harcamalar olarak ülkenin kamusal sermaye stokuna yaptıkları katkı açısından ele alınıp yatırım harcaması olarak değerlendirilirler. Cari harcamaların içinde örneğin o yıl vadesi gelmiş borç faizlerinin ödemeleri de yer alır. Genel anlamda cari harcamalar içinde yer almakla beraber karşılıksız olarak yapılan harcamalara transfer harcamaları da diyoruz. Bunlar daha çok sübvansiyonlar, yardımlar şeklinde ortaya çıkarlar. Eski sistemde de yeni sistemde de kavramsal olarak pek değişmemekle birlikte ekonomik sınıflandırmanın aslında

Cari Harcamalar ; (personel, diğer cari (savunma dâhil)

Yatırım Harcamaları,
Transfer harcamaları (faiz ve diğer transferler)

Şeklinde bir ayrıma tutulması sözkonusudur. Bunların eski sistemde nasıl bir kodlama ile gösterildiğini aşağıda Kutu 5 deki program bütçe sınıflamasında ele almaktayız.

Kutu 5 Program Bütçe sınıflaması

Ülkemizde ekonomik sınıflama eskiden bu yana program bütçe anlayışı ile beraber uygulanmıştır. Burada aslında esas olan kurum bazında plan ve programlara göre ulaşılması gereken hedefler için bir sınıflama yapmaktır. Ancak ileride de görüleceği gibi bu hedefler bizim ülkemizde performans bağlantılı olarak konulmadığı için ve diğer bir çok nedenle program bütçe başarısız olmuş ve sınıflama sistemi de ekonomik ayırım bazında ödenek tabanlı bütçeye dönüşmüştür. Fakat uzun yıllar yine de uygulayıcılar program bütçe uyguladıklarını zannetmişlerdi. Aşağıda bu sistemin kod ayırımı bir fikir vermek üzere kabaca gösterilmektedir.

Kurum Kodu : 82 ... Hazine Müsteşarlığı
101.999 Program Kodu :Devlet Borçları Bilgi sistemi
01.99 Alt program: İç Borç Bilgi sistemi
1...Ekonomik sınıflama : Cari Hrc (Ödenek türü)
001 Faaliyet Kodu: Eğitim Projesi
100 harcama Kodu: Personel Hrc-Maaşlar
200 harcama Kodu: personel Hrc –Yolluklar

102...Program Kodu tarımsal faaliyetler destek
01. ... Alt program . Doğrudan gelir desteği
2...Ödenek Türü: yatırım harcaması
001 faaliyet Kodu . Çiftçi kayıt sistemi
300 hizmet alımı
600 bilgisayar alımı

Bu sistem aslında aşağıda açıklayacağımız sınıflamalara epeyce malzeme sağlayacak olmasına rağmen hem kurumsal dirençlerden hem de hem de özünde girdi kullanımına odaklanması ve hedeflerin ne kadar gerçekleştirildiğine dair bir sorgulama sistemini içermemesi nedeni ile uygulanamaz hale gelmiştir.

Tablo 1: Eski Formata Göre Harcamaların Ekonomik Sınıflama Örneği

	1995 Gerçekleşen	1996 Gerçekleşen	1997 Gerçekleşen	1998 Gerçekleşen
Giderler	1.724.194	3.961.308	8.050.252	15.614.441
Cari	645.945	1.286.240	2.788.298	5.187.840
Personel	502.601	974.148	2.073.140	3.871.005
Diğer Cari	143.344	312.092	715.158	1.316.835
Yatırım	102.989	255.356	640.134	999.320
Transfer	975.260	2.419.712	4.621.820	9.427.281
Faiz Ödemeleri	576.116	1.497.401	2.277.917	6.176.595
İç Borç Faizi	475.520	1.329.087	1.977.967	5.629.514
Dış Borç Faizi	100.596	168.314	299.950	547.081
KİT'lere Transferler	45.440	50.244	123.450	159.960
Devlet İştiraklerine Kat. Payı	5.292	24.950	180.371	30.000
Vergi İadeleri	63.620	104.900	249.499	539.253
Sosyal Güvenlik	108.205	335.300	760.000	1.400.000
Emekli Sandığına.ödenen	41.000	119.200	300.000	514.000
SSK'ya ödenen	59.205	146.000	337.000	451.000
BAĞKUR'a ödenen	8.000	70.100	123.000	435.000
İşsizlik Sigorta Fonu				
Fon Ödemeleri	64.886	168.480	387.341	428.563
Diğer Transferler	111.701	238.437	643.242	692.910
GSMH	7.854.887	14.978.067	29.393.262	53.518.332

Kaynak: www.muhasibat.gov.tr

Bu tablo aslında toplulaştırılmış bir tablodur. Personel harcamalarının alt detaylarına da girilebilecek bir kod yapısı vardır.Örneğin bir bakanlıkta 100 kodu personel harcaması ise.100.01 maaşlar,100.01.01 merkez maaşları şeklinde detaylandırılabilir. Bu alt ayrımlara **düzy** denmektedir.

Buna karşılık 5018 ile getirilen ekonomik sınıflama uluslar arası standartlara daha uygun bir sınıflamadır.Bu sınıflama 9 kategoriden ve oluşmaktadır. Her kategori 4 düzye kadar alt ayrıma gidebilir. Aşağıdaki tabloda da görüleceği gibi aslında yeni analitik bütçe sınıflaması da cari, yatırım, transfer mantığına dayanmakla beraber cari ve yatırım başlığı altında cari transferler ve sermaye transferleri şeklinde transfer harcamalarının alt ayrımları yer almakta ve gösterim yukarıdaki tablodan biraz daha farklı olmaktadır..

Bu şekildeki bir sınıflama aşağıdaki Tablo:2 de yer almaktadır.

Tablo 2. :Yeni analitik Bütçe sınıflamasına göre ekonomik koda bütçe harcamaları-2005

	Oca	Şub	Mar	Nis
Harcamalar	11.186.669	9.176.311	10.969.919	11.335.487
1-Faiz Hariç Harcama	5.977.057	6.314.828	7.097.905	7.097.629
Personel Giderleri	3.080.646	2.516.264	2.559.750	2.638.488
Sosyal Güv.Kur. Devlet Primi	412.000	342.890	347.118	340.592
Mal ve Hizmet Alımları	143.329	457.041	671.697	848.151
Cari Transferler	2.172.605	2.814.578	3.013.212	2.527.856
Sermaye Giderleri	64	27.249	369.878	598.343
Sermaye Transferleri		52.340	38.682	34.067
Borç Verme	168.413	104.464	97.567	110.132
Yedek Ödenekler		2	1	
2-Faiz Harcamaları	5.209.612	2.861.483	3.872.014	4.237.858
Gelirler	10.180.580	8.886.080	9.270.005	8.859.466
1-Genel Bütçe Gelirleri	10.072.444	8.543.302	9.035.995	8.658.754
Vergi Gelirleri	7.590.705	7.553.889	7.900.515	7.493.489
Vergi Dışı Gelirler	2.121.245	884.048	1.061.449	1.079.254
Sermaye Gelirleri	11.961	11.653	25.505	15.697
Alınan Bağış ve Yardımlar	348.533	93.712	48.526	70.314
2-Katma Bütçe Öz Geliri	108.136	342.778	234.010	200.712
Bütçe Dengesi	-1.006.089	-290.231	-1.699.914	-2.476.021
Faiz Dışı Denge	4.203.523	2.571.252	2.172.100	1.761.837

Kaynak: www.muhasibat.gov.tr

Aslında yeni sınıflama eski sınıflamadan farklı olarak bazı yeni gösterimler de getirmiştir. Bunlarda birisi “sosyal güvenlik kurumlarına devletin yaptığı prim ödemeleri”dir. Bu eskiden personel harcamaları içinde yer alırken şimdi ayrı bir kategoridedir. Bir diğeri “mal ve hizmet alım giderleridir”. Bunlar da daha önceden sadece diğer cari başlığı altında yapılan faturalı mal ve hizmet alımları iken şimdi ayrı bir kategoride görülebilmektedir. Ancak bunlar yatırım harcaması niteliğinde olmayan yakıt, kırtasiye vb türü gibi normal ömrü bir yıldan az mal ve hizmet alımlarına yönelik harcamalardır.” *Cari transferler* ise bütçe dışındaki kuruluşların cari nitelikteki mal ve hizmet alımlarını karşılamak için karşılıksız yapılan transferlerdir.”*Sermaye Giderleri*” bildiğimiz yatırım harcamalarının yeni adıdır. Bunlar devlet mal varlığını arttıran dolayısı ile ömrü bir yıldan fazla olan harcamalardır. Bina, büyük demirbaş (bilgisayar), yol köprü gibi. “*Sermaye transferleri*” ise bütçe dışında sermaye birikimi amaçlayan bu amaçla sermaye nitelikli mal ve hizmet alımına yönelik harcamalardır.” Borç Verme “ ise yeni bir kategoridir. Devletin bir kamu politikası yürütmek amacı ile bazı kuruluşlara verdiği krediler burada yer alır. Örneğin devletin dışarıdan borç alıp TMO’ya ürün alsın diye açtığı kredi böyle bir harcama sayılır. Ama buna rağmen burada yer almaz, bu da ayrı bir konudur. Son kategori ise yedek ödeneklerdir. Önceden bu kategorilerden herhangi birine konulması öngörülemez ama ileride ihtiyaç olduğunda bu kategorilere akarılacak ödenekler burada yer alır.

Tablo 3.a Personel harcamaları 3 düzey

E1	E2	E3		Oca
0	0	0	Harcamalar	11.186.669
1	0	0	I-Personel Harcamaları	3.080.646
1	1	0	Memurlar	2.737.562
1	1	1	Temel Maaşlar	1.466.174
1	1	2	Zamlar ve Tazminatlar	1.015.860
1	1	3	Ödenekler	78.344
1	1	4	Sosyal Haklar	128.733
1	1	5	Ek Çalışma Karşılıkları	46.830
1	1	6	Ödül ve İkramiyeler	1.511
1	1	9	Diğer Personel Giderleri	110
1	2	0	Sözleşmeli Personel	49.456

Burada görüleceği gibi personel harcamaları daha alt düzeylerde detaylandırılabilir. Eskiden personel harcamaları denince içine daha önce söylediğimiz gibi personelin ilaç parası da, yurtdışına yollandığı zaman ödenen yollukta giriyordu. Şimdi bu tip satın almalar aşağıda görüldüğü gibi mal ve hizmet satın almaları içinde görülmektedir. Bunun faydası öncelikle performans bütçe için bir altyapı sağlamasıdır. Zira personele hizmeti karşılığında yapılan ödeme ile personel yapılan muhtelif ödemeler ayrıştırılabilir. Bu da bize personelin maliyeti konusunda daha fikir vermeye kredisine ödenen ile kendisinden beklene hizmet arasında ilişki kurmamıza yardım eder. (Input maliyeti-Çıktı ve sonuç maliyeti)

Aşağıdaki tablo da bize 2 düzeydeki mal ve hizmet alımlarının detaylarını vermektedir. Bu tür bir detayda eski sistemde yoktu. Bu tür alımlar diğer cari harcamalar içinde yer alıyordu. Şimdi ise bunlar üretime ve tüketime yönelik mal ve hizmet alımları olarak ele alınmakta ve bir çok detayın görünmesi sağlanmaktadır.

Tablo3.b : Mal ve Hizmet Alımları 2 düzey

0	0	III-Mal ve Hizmet Alım Giderleri	143.329
1	0	Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	1
1	1	Hammadde Alımları	0
1	2	Gıda Ürünleri, İçecekler ve Tütün Alımları	1
1	3	Tekstil ve Tekstil Ürünleri, Deri ve Deri Ürünleri Alımları	0
1	4	Kereste ve Kereste Ürünleri Alımları	0
1	5	Kağıt ve Kağıt Ürünleri Alımları	0
1	6	Kimyevi Ürün Alımları	0
1	7	Kauçuk ve Plastik Ürün Alımları	0
1	8	Metal Ürünü alımları	0
1	9	Diğer Mal ve Malzeme Alımları	0
2	0	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	33.978
2	1	Kırtasiye ve Büro Malzemesi Alımları	39
2	2	Su ve Temizlik Malzemesi Alımları	2.220
2	3	Enerji Alımları	16.109
2	4	Yiyecek, İçecek ve Yem Alımları	15.460
2	5	Giyim ve Kuşam Alımları	24
2	6	Özel Malzeme Alımları	4
2	7	Güvenlik ve Savunmaya Yönelik Mal, Malzeme ve Hizmet Alımlar	35

2	8	NATO Giderleri İle Gayrimenkul Alım ve Kamulaştırma Giderleri	15
2	9	Diğer Tüketim Mal ve Malzemesi Alımları	72
3	0	Yolluklar	8.165
3	1	Yurtiçi Geçici Görev Yollukları	5.130
3	2	Yurtiçi Sürekli Görev Yollukları	2.358
3	3	Yurtdışı Geçici Görev Yollukları	296
3	4	Yurtdışı Sürekli Görev Yollukları	4
3	5	Yolluk Tazminatları	372
3	6	Uluslararası Profesör Uzman, Memur ve Öğrenci Mübadele Giderleri	5
4	0	Görev Giderleri	53.521
4	1	Tahliye Giderleri	31
4	2	Yasal Giderler	2.964
4	3	Ödenecek Vergi, Resim, Harçlar ve Benzeri Giderler	15
4	4	Kültür Varlıkları Alımı ve Korunması Giderleri	2
4	5	Gizli Hizmet Giderleri	50.484
4	9	Diğer Görev Giderleri	25
5	0	Hizmet Alımları	14.310
5	1	Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler	326
5	2	Haberleşme Giderleri	6.759
5	3	Taşıma Giderleri	247
5	4	Tarifeye Bağlı Ödemeler	498
5	5	Kiralar	1.911
5	6	Devlet Borçları Genel Giderleri	4.357
5	9	Diğer Hizmet Alımları	212
6	0	Temsil ve Tanıtma Giderleri	20
6	1	Temsil Giderleri	20
6	2	Tanıtma Giderleri	0
7	0	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım Giderleri	49
7	1	Menkul Mal Alım Giderleri	2
7	2	Gayri Maddi Hak Alımları	0
7	3	Bakım ve Onarım Giderleri	47
8	0	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri	7
8	1	Hizmet Binası Bakım ve Onarım Giderleri	5
8	2	Lojman Bakım ve Onarımı Giderleri	2
8	3	Sosyal Tesis Bakım ve Onarımı Giderleri	0
8	4	Gemi Bakım ve Onarımı Giderleri	0
8	5	Tersane Bakım ve Onarımı Giderleri	
8	6	Yol Bakım ve Onarımı Giderleri	0
8	9	Diğer Taşınmaz Yapım, Bakım ve Onarım Giderleri	0
9	0	Tedavi ve Cenaze Giderleri	33.278
9	1	Kamu Personeli Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri	9.487
9	2	Kamu Personeli İlaç Giderleri	7.276
9	3	Cenaze Giderleri	16
9	6	Milletvekili Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri	121
9	7	Milletvekili İlaç Giderleri	10
9	8	Diğer Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri	11.982
9	9	Diğer İlaç Giderleri	4.386

Tablo 3.c Sermaye Giderleri ve Sermaye Transferleri 3 düzey

6	0	0	VI-Sermaye Giderleri	64
6	1	0	Mamul Mal Alımları	0
6	1	1	Büro ve İşyeri Mefruşatı Alımları	0
6	1	2	Büro ve İşyeri Makine Teçhizat Alımları	0
6	1	3	Avadanlık Alımları	0
6	1	4	Taşıt Alımları	0
6	1	5	İş Makinası Alımları	0
6	1	6	Yayın Alımları	0
6	1	7	Kültür Varlığı Alımları ve Korunması Giderleri	0
6	2	0	Menkul Sermaye Üretim Giderleri	0

6	2	1	Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler	0
6	2	2	Hammadde Alımları	0
6	2	3	Gıda Ürünleri, İçecekler ve Tütün Alımları	0
6	2	4	Tekstil ve Tekstil Ürünleri, Deri ve Deri Ürünleri Alımları	0
6	2	5	Kereste ve Kereste Ürünleri Alımları	0
6	2	6	Kağıt ve Kağıt Ürünleri Alımları	0
6	2	7	Kimyevi Madde İle Kauçuk ve Plastik Ürün Alımları	0
6	2	8	Metal Ürün Alımları	0
6	2	9	Diğer Alımlar	0
6	3	0	Gayri Maddi Hak Alımları	0
6	3	1	Bilgisayar Yazılımı Alımları	0
6	3	2	Harita Plan Proje Alımları	0
6	3	3	Lisans Alımları	0
6	3	4	Patent Alımları	
6	3	9	Diğer Fikri Hak Alımları	0
6	4	0	Gayrimenkul Alımları ve Kamulaştırması	8
6	4	1	Arazi Alım ve Kamulaştırması Giderleri	8
6	4	2	Arsa Alım ve Kamulaştırması Giderleri	0
6	4	3	Bina Alım ve Kamulaştırması Giderleri	0
6	4	5	Tersane Alımları	0
6	5	0	Gayrimenkul Sermaye Üretim Giderleri	8
6	5	1	Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler	1
6	5	2	Malzeme Giderleri	0
6	5	3	Taşıma Giderleri	0
6	5	4	Enerji Giderleri	2
6	5	5	Haberleşme Giderleri	5
6	5	6	Kira Giderleri	0
6	5	7	Müteahhitlik Giderleri	0
6	5	9	Diğer Giderler	0
6	6	0	Menkul Malların Büyük Onarım Giderleri	11
6	6	1	Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler	0
6	6	2	Malzeme Giderleri	0
6	6	3	Taşıma Giderleri	0
6	6	4	Enerji Giderleri	10
6	6	5	Haberleşme Giderleri	1
6	6	6	Kiralar	
6	6	7	Müteahhitlik Hizmetleri	0
6	6	9	Diğer Giderler	0
6	7	0	Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri	26
6	7	1	Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler	0
6	7	2	Malzeme Giderleri	16
6	7	3	Taşıma Giderleri	0
6	7	4	Enerji Giderleri	9
6	7	5	Haberleşme Giderleri	1
6	7	6	Kiralar	0
6	7	7	Müteahhitlik Giderleri	0
6	7	9	Diğer Giderler	0
6	8	0	Stok Alımları (Savunma Dışında)	0
6	8	1	Stratejik ve Acil Durum Malzemesi	0
6	8	2	Tarımsal Ürünler	0
6	8	3	Sanayi Ürünleri Alımları	0
6	8	4	Hammadde Alımları	
6	8	9	Diğer Alımlar	0
6	9	0	Diğer Sermaye Giderleri	11
6	9	1	Gizli Hizmet Giderleri	0
6	9	2	Yolluk Giderleri	11
6	9	9	Diğer Sermaye Giderleri	0
7	0	0	VII-Sermaye Transferleri	0
7	1	0	Yurtiçi Sermaye Transferleri (Öz Sermaye Ödemeleri Dışında)	0

7	1	1	Mahalli İdarelere	0
7	1	2	Özerk Kurumlara, Fonlara ve Sosyal Güvenlik Kurumlarına	0
7	1	3	Döner Sermaye İşletmelerine	0
7	1	4	Mali Kurumlara	0
7	1	5	Diğer Sermaye Transferleri	0
7	2	0	Yurtdışı Sermaye Transferleri	0
7	2	1	Dış Ülkelere Yapılan Yardımlar	0
7	2	2	Uluslararası Kuruluşlara Yapılan Ödemeler	0
7	2	5	Eğitim Kurumlarına	0
7	2	9	Diğer Sermaye Transferleri	0

Maliye Bakanlığının Muhasebat Genel Müdürlüğünün web sitesinin <http://www.muhasibat.gov.tr/mbulten/menu3.php> sayfası bu harcamaların detaylarını bütün kategoriler bazında göstermektedir. **(SUNUMLARDA BU SINIFLAMALARA AİT EN SON VERİLERİ İÇEREN TABLOLAR YER ALMAKTADIR)**

Sonuç olarak ekonomik sınıflama yeni analitik bütçe sınıflamasında çok daha ayrıntılı bir biçimde devletin yaptığı harcamaların ekonomiye olan etkisini görmemize yardımcı olabilecek eskisine oranla daha fazla bilgi içeren bir niteliğe kavuşmuştur. Bunun performans temelli bütçe konusunda da faydası vardır. Ekonomik sınıflama kamu hizmetlerinin ne kadarının kurum tarafından yerine getirilmesini ne kadarının kurum dışından satın alınmasını gerektiği konusunda da yardımcı olur. Örneğin bir kamu hizmetinin gerçekleştirilmesinde en etkin yöntem hizmetin bizzat ilgili kurum tarafından yerine getirilmesi ise , o hizmet için personel istihdam edilmesi ve mal ve hizmet alınması gerekecektir. Hizmet satın alma yoluna gidilirse daha az personel istihdam edilecek ama daha çok kaynak transferi yapmak gerekecektir. Ekonomik sınıflama aynı tür harcamanın (temizlik hizmetleri) kurumsal sınıflama ile birlikte ele alındığında değişik kurumlarda kaç mal olduğunu görmemize yarar. Aynı zamanda bütçe ödeneklerinin ekonomik dağılımı kamu hizmetlerinin sunumundaki stratejik tercihleri sorgulamayı ve stratejik planlarda buna göre düzenleme yapmayı gerektirir. Zira ekonomik sınıflama girdi ağırlıklı bir sınıflamadır. Dolayısı ile kamu hizmetlerinin etkin yöntemlerle geliştirilmesini sağlayacak strateji tercihlerinin bütçeleştirilmesine imkan sağlar. Ya da böyle yapıp yapılmadığını değerlendirmemize yardımcı olur.

- 2. Kurumsal sınıflandırma:** Bu sınıflandırmaya eskiden idari sınıflandırma da denirdi. Bu sınıflandırma harcamayı yapmaktan sorumlu kuruluş bazında harcamaların sınıflandırılmasıdır. Örneğin bütçe muhtelif bakanlık ve kuruluşlara göre sınıflandırılabilir. Bayındırlık bakanlığı bütçesi, Karayolları bütçesi, MSB, MEB bütçesi gibi. Bu sınıflama aslında bağımsız bir sınıflama olmaktan çok genellikle diğer sınıflamalarla birlikte kullanılır. Ama örneğin eskiden ülkemizde eğitim harcamaları denince MEB bütçesine, Savunma harcamaları denince MSB bütçesine bakılırdı. Yani devletin aşağıda açıklayacağımız fonksiyonel harcamaları en yakın ilgili olduğu bakanlığa bakılarak yapılır ve bir sonuca ulaşılmaya çalışılırdı. Aşağıdaki Kutu X de de görüleceği gibi bu sınıflama daha çok program bütçe sınıflaması ile birlikte kullanılırdı.

Yeni bütçe analitik sınıflama sistemi kurumsal sınıflandırmaya biraz daha farklı bir anlam verme amacını taşır. Her ne kadar kurum ve fonksiyon birbiri ile ilişkili ise de yeni sistemde performans dayalı bütçe içinde kurumsal sınıflandırma biraz daha değişik özellikler taşımaktadır. Yeni kurumsal sınıflandırmada esas harcama esnekliği bağlamında temel amaç esneklik

karşılığında ortaya çıkacak idari ve performans sorumluluğunu kurumun idari yapısı ve hiyerarşisi içinde görmeye yardımcı olmaktır. Dolayısı ile kurumsal sınıflandırma ;

Siyasi ve idari sorumlulukların belirlenmesini,
Performans sorumlularının belirlenmesini
Aynı kuruma tahsis edilen kaynakların aynı kodda yer almasını

Benimsemiştir.Bu sınıflamada da 4 düzey bulunmaktadır.

I .Düzyen Bakanlığı (Bayındırlık bakanlığı Kurum Kodu :14)
II.Düzyen Bakanana doğrudan bağlı birimleri (Bayındırlık bakanlığı Müsteşar 14.01)
III.Düzyen Ana hizmet birimlerini (Yapı İşleri Müdürlüğü14.01.30)
IV.Düzyen Danışma ve Destek Birimlerini (Bakanlık Teftiş Kurulu 14.00.00.02) veya Savunma sekreterliği 14.01.00.03 gibi)

Bu kodlamanın faydası belirttiğimiz gibi performans ölçümünde bir bakanlık içindeki muhtelif harcama sorumlularının kendilerine verilen ödenekleri nasıl kullandığının takibinin yapılmasıdır. Zira yeni sistemi eskisinden farklı kılan husus eskiden ödenekler bakanlığa verilirken şimdi bakanlık içindeki her ir birim kendi ödeneğini alıp harcamada yetkili ve sorumlu kılınmıştır. Eskiden bu kadar açık değildi. Yetkiler daha merkezi toplandığı için her harcamada onay alınır ve inisiyatif alttaki yöneticilerde olmadığı için de o harcamanın değeri bilinmez sadece ödeneğin harcanmasına bakılırdı. Şimdi ise ödenekler birim amirlerin sorumluluğuna verilmekte (ileride göreçeğimiz gibi harcama sorumluları) bu ödenekle ne yaptıklarının sorgulanmasında ise bu yeni kodlama sistemi bize yardımcı olmaktadır. Yani program sorumlularının saptanmasına ve performans hedeflerin kimler tarafından gerçekleştirilmesi gerektiği konusunda tesbitler yapmamıza yardımcı olur.

3. **Fonksiyonel Sınıflama:** Bütçe sistemimize analitik bütçe sınıflaması ile getirilen asıl yenilik fonksiyonel sınıflama ile olmuştur. Eski sistemde bir şekilde idari, ekonomik sınıflama varken eksikliği çekilen fonksiyonel sınıflama idi. İdari sınıflama bunu tam anlamı ile yerine getiremiyordu. Çünkü bir bakanlığın yetkisinde olan bir işin bir ucu bir başka bakanlıkta olabilirdi. Dolayısı ile bu iki bakanlığın benzer işi yapması durumunda bunların toplam fonksiyonlarını görmek mümkün değildi. Tipik bir örnek olarak savunma harcamalarını sadece MSB'ye bakarak öğrenmek mümkün değildi.İçişleri bakanlığına bağlı Jandarmanın harcamaları bu durumda gözden kaçabilirdi. Ya da sadece MEB'e bakarak eğitim harcamalarını değerlendirmek eksik kalabilirdi. Örneğin askeri okullar (MSB) , polis okulları (İçişleri Emniyet) harcamaları dışta tutulabilirdi. Ya da askeri hastahaneler, sağlık bakanlığı bütçesinde yer almadığı için görülemeyebilirdi. İşte fonksiyonel kodlama hem bu eksikliği gidermek için hem de devletin devlet olmaktan kaynaklanan fonksiyonlarını daha yakından görebilmek açısından önemli bir değişiklik anlamına gelmektedir.

Bu sınıflamanın temeli COFOG (Classification of Functions of Government) olarak bilinen ve GFS (Government Finance Statistics-IMF) tarafından da esas alınan 10 kategoriye dayalı sınıflamadır. Bu kategoriler

1. Genel kamu Hizmetleri : (Ekonomi Politikası, yasama, borç yönetimi, gümrük)
2. Savunma Hizmetleri : (TSK, sivil savunma,)
3. Kamu düzeni ve güvenlik (Polis, sahil koruma, mahkeme, adalet)
4. Ekonomik iş ve hizmetler : (tarım, enerji, dış ticaret, ulaşım)
5. Çevre Koruma
6. İskân Toplum Refahı
7. Sağlık
8. Dinlenme, kültür
9. Eğitim
10. Sosyal Güvenlik

Olarak sıralanmaktadır. Her kategori kendi içinde 4 düzeye kadar detaylanmaktadır. Bir fikir vermek üzere bu tablonun 2005 bütçesinde nasıl görüldüğünü aşağıda izleyebiliriz.

Fonksiyonel sınıflama bize devletin kolektif açmazları çözmek üzere ekonomiye müdahalesinin yönü ve sonuçları hakkında bilgi verir. Örneğin devlet gelir dağılımını düzeltmek, toplumda yoksulluğun azaltılması konusunda politikalar uygulamak niyetinde ise bunu bütçe tablolarında fonksiyonel sınıflama içinde sağlık, eğitim ve sosyal güvenlik harcamalarının toplam içindeki payına bakarak ve/veya aynı durumdaki başka ülkelerin tabloları ile karşılaştırmalar yaparak bulabiliriz.

Fonksiyonel sınıflandırma aynı zamanda performans bütçe için de taban sağlamda yardımcı olur. Her şeyden önce performans bütçe sektörel tavanların (eğitime şu kadar, sağlığa şu kadar gibi) belirlenmesi ile ilgilidir. Bu durumda bu tavanlardan ilgili kurumlara ne kadar düşeceği ve bu sınırlar içinde kurumların kendi performans hedeflerini ve çok yıllık bütçelerini yapmaları için böyle bir sınıflandırma yararlıdır. İkinci olarak fonksiyonel sınıflandırma her bir kurumu kendi işini yapmaya yöneltir. Kurum misyonunu bu fonksiyona göre belirleyeceği için kurumun stratejik planı vb bununla ilişkilidir. Kurumsal sınıflama çıktı ve sonuç ağırlıklı bir sınıflamadır. Dolayısı ile kurumun misyonu ile bağlantısı olmayan alanlardan esas fonksiyonu olan alanlara doğru kaynakların transferini sağlar.

- **Çapraz Sınıflama** : Aslında bunu ayrı bir sınıflama olarak ele almak doğru olmayabilir. Ancak analiz yapmak açısından oldukça faydalı bir araçtır. Zira girdi ağırlıklı ekonomik sınıflama ile çıktı ağırlıklı fonksiyonel sınıflamayı bir arada ele almamıza ve bazı değerlendirmeler yapmamıza olanak sağlar. Bu tablodan da görüleceği üzere çapraz sınıflama bir harcamayı hem fonksiyonel hem de ekonomik sınıflama açısından bize gösterir. Bu global düzeyde olabileceği gibi bir bakanlık düzeyinde de yapılarak o bakanlığın girdilerine yaptığı harcamaların fonksiyonları ile uyumlu olup olmadığını değerlendirmemize imkan sağlar.

Tablo: 4 . Çapraz Sınıflama (SUNUMLARA BAKILABİLİR)

2005 YILI EYLÜL AYI FONKSİYONEL VE EKONOMİK SINIFLANDIRMA DÜZEYİNDE KONSOLİDE BÜTÇE KÜMÜLATİF GERÇEKLEŞMELERİ										
										(Bin YTL.)
	Personel Giderleri	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Ödemeler	Mal ve Hizmet Alımları	Faiz Harcamaları	Cari Transferler	Sermaye Giderleri	Sermaye Transferleri	Borç Verme	Yedek Ödenekler	Toplam
Genel Kamu Hizmetleri	2.810.909	305.865	817.129	38.787.848	1.773.460	255.791	153.410	284.200	0	45.188.612
Savunma Hizmetleri	3.420.476	419.685	2.624.799		189.296	7.809				6.662.065
Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri	4.496.851	503.654	1.258.551		33.629	116.482	169.200			6.578.367
Ekonomik İşler ve Hizmetler	2.562.421	409.058	659.197		5.388.055	3.931.527	526.967	946.666		14.423.891
Çevre Koruma Hizmetleri	47.427	7.418	8.066		16.185	2.435	58.366			139.897
İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri	8.071	1.176	947		78.552	136.713	292.464	201		518.124
Sağlık Hizmetleri	3.228.852	465.016	1.713.840		8.072	286.974	365			5.703.119
Dinlenme, Kültür ve Din Hizmetleri	898.254	141.292	204.681		346.234	128.786	29.188			1.748.435
Eğitim Hizmetleri	9.506.688	1.298.454	1.232.349		1.465.985	832.475	21.635			14.357.586
Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri	111.033	15.368	114.880		20.280.746	50.332	6.559	53.992		20.632.910
TOPLAM	27.090.982	3.566.986	8.634.439	38.787.848	29.580.214	5.749.324	1.258.154	1.285.059	0	115.953.006

4. **Finansman Tipi Sınıflandırma:** Bu sınıflandırma aslında GFS de yer almaz. Bu biraz ülkemize özgü sınıflandırma şeklidir. Tek haneli tek bir koddan oluşur ve 8 kategoriye ayrılır. Bunlar;

Genel Bütçe
Katma Bütçe
Sosyal Güvenlik Kurumları
Özerk kuruluşlar
Döner sermayeler
Özel ödenekler
DPK (Dış Proje Kredileri)
Bütçe dışı fonlar

Olarak ayrılmıştır. Burada amaç ülkemizde çok karmaşık olan kurumlararası fon aktarmaları yolu ile yapılan harcamaların kaynağının nereden geldiğini yani finansmanını görmektir. Bunun faydası öncelikle genel devlet hesaplarının konsolidasyonu sırasında çift saymayı önlemektir. İkincisi bir kurumun faaliyetlerinin kendi bütçesinden mi yoksa başka bir kurumun katkısı ile mi yapıldığını görmemize yardımcı olmasıdır. Performans esaslı bütçeye geçilirken finansman tipi sınıflama bir kurumun performansını değerlendirirken finansman kaynaklarının yani başka kurumlara bağımlılık derecesinin de göz önüne alınması konusunda bize işaret vermesi açısından önemlidir.

5. **Diğer sınıflamalar**

Bunun dışında sistemimiz de **açık/fazla finansman** kodlaması adı altında borçlanma işlemlerinin sınıflamasını da içermektedir. Finansmanın ekonomik kodlaması 3 kategoride ele alınmaktadır. Bunlar iç borçlanma, dış borçlanma, likidite amaçlı işlemlerdir. Daha sonra alt düzeylerde tahvil bono ödemeleri,vb ayrıntılar yer alır.

Gelir sınıflaması harcama sınıflamasından sonra gelen ikinci önemli kalemdir.Gelir sınıflamasında 9 kategori vardır. Bunlar

1. Vergi gelirleri
2. Vergi dışı gelirler
3. Sermaye gelirleri
4. Alına bağış ve yardımlar
5. ,6,7,8 Alacaklardan tahsilatlar
9. Red ve iadelerden o(-) işaret oluşur. Burada fark eskiden vergi iadeleri bütçeden harcama olarak yapılırken şimdi gelirden düşülen bir kalem olarak kaydedilmektedir.

Borç Verme ve Geri ödeme türü sınıflama ise başta da belirttiğimiz gibi devletin diğer kurumlara açtığı krediler ile bu kredilerden geri dönüşlerin kaydedildiği alandır. Burada amaç bunların bir politika sonucu açılan krediler olmasıdır. Bunlar genelde pek geri ödenmediği için sonuçta sübvansyon niteliği taşıdıkları için likidite için kullanılan para hareketlerinden ayrılırlar.Ülkemizde bunarla ilgili önemli saydamlık sorunları vardır. (TMO'ya verilen ikrazlar gibi bütçe dışı borç verme örneği).Bu tür borç vermeler bütçe dışında yapılarak bütçe açığı küçük gösterilmeye çalışılır.

Bütün bunlar uygulamada nasıl görünüyor ?

Bütçe Harcama sınıflamasının bir kurumun tablolarında nasıl görüldüğünü şu şekilde özetleyebiliriz. (Slide www.bümko.gov.tr adresinden alınmıştır)

BÜTÇE HAZIRLAMA DÜZEYİ - ÖRNEK

KURUMSAL				FONKS.				FİN. EKONOMİK				AÇIKLAMA	ÖDENEK
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV		
07												BAŞBAKANLIK	1.147.239.000
			02									ÖZEL KALEM	24.818.000
				01								GENEL KAMU HİZMETLERİ	24.818.000
					1							Yaşama ve yürütme organları, finansal ve mali işler, d	9.818.000
						1						Yaşama ve yürütme organları hizmetleri	9.818.000
							00					Yaşama ve yürütme organları hizmetleri	9.818.000
								1				Genel Bütçe	9.818.000
									01			PERSONEL GİDERLERİ	440.000
										1		Memurlar	352.000
											1	Temel maaşlar	159.000
											01	Temel maaşlar	159.000
											2	Zamlar ve tazminatlar	119.000
											01	Zamlar ve tazminatlar	119.000
											3	Ödenekler	25.000
											01	Ödenekler	25.000
											4	Sosyal haklar	13.000
											01	Sosyal haklar	13.000
											5	Ek çalışma karşılıkları	36.000

Sonuç

Bütçe sınıflandırması bütçenin farklı yönlerini ortaya koyabildiği ve karar alma süreçlerini etkileyebildiği oranda önemlidir. Analitik bütçe kod sistemi bu amaca yönelik olarak kaynakların ekonomik sınıflaması ile ne tür kaynak kullanıldığını, fonksiyonel sınıflama ile de bunların nereye harcandığını gösterme açısından önem taşımakta böylece hesap verme sorumluluğu ile bütçe uygulamalarının performans dayalı bir biçimde yürütülmesi ve değerlendirilmesi konusunda yardımcı olmaktadır. Örneğin eğitim, sağlık, adalet, sosyal güvenlik gibi alanlardaki kamu politikalarının Meclis ve kamuoyu tarafından değerlendirilebilmesi için imkan tanımaktadır. Sadece neyin kaç mal olduğu tartışmaları kadar ondan da önemlisi bu kaynaklarla kamunun hedeflerine ulaşip ulaşmadığı konusunda da hem ulusal hem de uluslar arası karşılaştırmalar yapılmasına imkan tanımakta ve saydamlığa katkıda bulunmaktadır. Tabii ki, uygulamacıların yaratıcı mali numaralarla bu tanım ve sistemlerinin dışına çıkmaması koşulu ile.

c. Bütçe Ödenek ve Nakit Yönetimi – Hazine İşlemleri

1. Bütçeden ödeneklerin serbest bırakılması ve kullanılması- Devlet adına yükümlülük ve ödeme yapmaya yetkili aktörler ve mali sorumluluk mekanizması.

Türk bütçe sistemi hem 1050 sayılı yasada hemde 5018 sayılı yasada yıllık olma prensibine dayalıdır. Her ne kadar 5018 sayılı yasa 3 yıllık bütçe anlayışı getirmişse de bu bütçelerin TBMM ce üç yıl için kabul edilmesi anlamına gelmez. Sadece yıllık olarak verilen yetkinin yanısıra hükümetin takip eden 2 yılda yapmayı planladığı harcama ve toplamayı düşündüğü gelirlerin de takibi ve bu yıl alınan kararların mali yükünün takibi anlamına gelir.

Bütçenin yıllık olması demek ödeneklerin bir yıl için verilmesi ve kullanılmayan ödeneklerin yılsonunda iptal edilmesi demektir. İleride bütçe hesaplarının kapatılması aşamasında bu konuya tekrar döneceğiz.

Bütçe meclisten geçtikten sonra hükümetin politikalarını hayata geçirmesi gelirlerini toplayıp harcamalarını yapmak suretiyle mümkün olur. Gelirlerin toplanması konusunu çok kısa olarak ileride işleyeceğiz. Ancak konumuz açısından asıl önemli olarak gördüğümüz harcamaların yapılması konusunu aşağıda bir kaç başlık altında inceleyeceğiz. Bunlar , ödeneklerin serbest bırakılması, yedek, ek ve örtülü ödenekler, harcama sorumluları ve bunların sorumlulukları olarak altbaşlıklara ayılacaktır. Daha sonra bu şekilde oluşturulmuş orgnizmaya hayat verecek olan kanı yani nakdi pompalayan sisteme hazine işlemlerine bakacağız.

i. Ödeneklerin serbest bırakılması:

Ödeneklerin nasıl serbest bırakılacağı konusunda 1050 sayılı yasada çok açık hükümler yoktur. Ancak bu husus daha çok yıllık olarak çıkan bütçe kanunlarında Maliye Bakanını yetkili kılınmasıyla çözülmeye çalışılmıştır. Bu açıdan bakıldığında harcamacı kuruluşlar Maliye Bakanının ödenekleri serbest bırakacağı genelgeleri dörtgözle beklerler. 1050 sayılı yasanın uygulandığı dönemde Maliye Bakanlığı ödenekleri 3'er aylık dönemler itibariyle serbest bırakırdı. Bu uygulamanın olumsuz tarafı bütün ödenek kalemlerinin aynı oranda serbest bırakılması idi. Ayrıca maliye bakanlığı çoğu kez bu serbest bırakmaları Hazineden habersiz yapar ve nakit taleplerinin bir anda hazinede yığılmasına yol açardı. 1998 yılında şartların zorlaması ve Maliye ve Hazine bürokrasisinin insiyatifi

ile ilk kez Maliye Bakanlığı ile hazine ortak bir biçimde ödenek ve nakit planlaması yapmaya başladılar. Böylece Maliye Bakanlığı Hazinesinin nakit planlaması ile uyumlu bir ödenek serbest bırakma uygulamasına başladı. Bu konuyu biraz daha açmak için **ödenek** ve **nakit** ne anlama gelir önce ona bakalım. Ödenek hazır para demek değildir. Ödenek bir kuruluş için harcama yapma sınırı ve o sınır içinde harcama yapma izni demektir. Bir harcama yetkisini ifade eder. Bir idarenin belli bir harcama kaleminde ödeneğinin olması demek kasasında parasını olduğu anlamına gelmez. Bu genellikle yanlış anlaşılan ve karıştırılan bir husustur. Bir ödeneğin hayata geçmesi yani işlerlik kazanması ancak nakdinin Hazine tarafından temini ile olur. Bu ise Hazinesinin bu nakdi vergi akışı ve borçlanma zamanlaması yolu ile temin etmesi ile mümkündür. Onun için ödenekler Hazinesinin nakdi bulma planları ile tutarlı bir biçimde serbest bırakılmalıdır. Pekiyi ödenekler buna göre serbest bırakılmazsa ne olur ? Örneğin Maliye Bakanlığı Hazinesinin görüşünü almadan ödenekleri nakit imkânlarının üzerinde serbest bırakacak olursa bütün kuruluşlar Hazinesinin kapısına yığılırlar ve büyük ölçüde bu yığılma nedeni ile Hazine “ nakit tayinlemesine” başlar. Buna göre serbest bırakılan ödeneğe göre taahhüde (harcama aşamalarına ileride değineceğiz) girişen kuruluşlardan alacaklı olan bunun karşılığını alamazlar ve devlet yükümlülük biriktirmeye başlar. Bu şekilde ortaya çıkan borçlara arear (sözleşmeye dayanmayan nakit yokluğundan kaynaklanan kısa dönemli borç) demektir. Bu türden hazinenin nakit planlarının dışında yapılan borçlanmalar giderek hükümetler üzerinde baskı oluşturmaya ve hazinenin planladığının üstünde borçlanmalar yaparak piyasaların dengesini bozmaya kadar giden bir çok olumsuz etkisi vardır. Bu tür ödenek nakit planlaması uyumunun olmamasının en önemli olumsuzluklarından birisi de devletten alacağını alamayan özel sektörün bu sefer kendisinin borç takmaya başlaması (işçiye ödeme yapamaması, işçinin bakkala borcunu ödeyememesi gibi zincirleme etkiler) , devlet yükümlülüklerini ödemekten kaçınması (vergi vermeme, sigorta primi yatırmama gibi) zincirleme tıkanıklıklara yol açabilir.

1998 yılında geçilen uygulama Maliye Bakanlığının harcamacı kuruluşlardan ayrıntılı harcama programlarını aylık bazda istemesi ile başlamıştır. Bu talepler daha sonra Hazine ve Maliye arasında değerlendirilmiş ve nakit imkânlarına göre ödenekler serbest bırakılmaya başlanmıştır. Böylece kamu idarelerinin ödeneklerin aylık dağılımının yılın başında görmelerine ve iş programlarını ona göre yapmalarına imkan sağlanmıştır. 5018 sayılı yasa kabul edildikten sonra insiyatifle başlatılan ve 1998 sonrasında yıllık bütçe kanunlarında yer alan bu uygulama dha sistematik bir biçimde yasal temele oturtulmuştur. Yasanın 20 inci maddesi ile “ bütçe ödeneklerinin kullanımının önceden planlanabilmesi amacı ile I ve genel bütçeden (yani devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve I sayılı cetvelde yer alan kuruluşların bütçesinden - Md 12) yardım alan ve II sayılı cetvelde yer alan kuruluşların ayrıntılı harcama programları hazırlamaları ve Maliye Bakanlığına göndermeleri” hüküm altına alınmıştır. Buna göre bütçe ödeneklerinin kullanımı Hazine Müsteşarlığı aylık nakit programı da dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca aylık harcama programlarının vize edilmesi ile mümkün olur. Böylece yasa II sayılı cetvelde yer alan özellikle üniversitelerin genel bütçeden yardım alması nedeni ile harcama programlarının da Maliye Bakanlığının ön kontrol ve vizesine tabi olmasını benimsemiştir. Kanunun ilk şeklinde II sayılı cetvelde yer almakla beraber Genel bütçeden yardım almayan özel bütçeli kuruluşlar (yine II sayılı cetvelde yer alan) ise ayrıntılı harcama planları hazırlayacak fakat bunu Maliye Bakanlığınca vize için değil bilgi için göndermeleri öngörülmüştü. Aynı şekilde yine bu madde ile Sosyal Güvenlik Kuruluşları da (SGK) aylık finansman programlarını ancak Maliye Bakanlığınca vize edildikten sonra kullanılabilmesi hükmü getirilmişti. Yani bu programlar vize edilmeden SGK'lara Genel Bütçeden yardım yapılması mümkün değildi. Bu vizenin de temel nedeni SGK'ların

açıklarının genel bütçeden karşılanması dolayısı ile harcamalarının genel bütçeden yapılacak aktarmalara çok bağlı olması idi. Fakat Kanun henüz yürürlüğe girmeden 2005 yılında yapılan bir diğer düzenleme ile “özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumları ayrıntılı finansman programları hazırlar ve harcamalarını bu programa göre yaparlar” hükmü getirilerek bu konuda bir esneklik yaratılmıştır. Ancak hemen sonra bu konuda vize ve diğer usullerin belirlenmesinde Maliye Bakanlığına yetki verilerek bu esnekliğe bazı sınırlamalar getirilmesi hususunda Bakanlığın yetkisi tekrar sınırsız bir hale konulmuştur denilebilir.

Ödenekler serbest bırakıldıktan sonra sıra bu ödeneklerin kullanılmasına gelmiştir.

ii. Ödeneklerin kullanılması:

Ödeneklerin kullanılması bölümünü iki aşamada inceleyeceğiz. Bunlardan ilki “ giderin yapılma aşaması” olarak adlandırabileceğimiz ödenek kullanımı yolu ile devlet adına yükümlülük yaratılması ile bu aşamalardan sorumlu olan kişiler ve onların sorumluluklarıdır. Bu hususları incelerken aynı zamanda mali sorumluluk ve mali kontrol kavramları ile de tanışmış olacağız. İkinci aşamada ise ödenek türlerine, ödenek aktarmalarına ve ödenek üstü harcama yollarına bakacağız.

1. Giderin yapılma aşamaları : Bu hususu incelemeden önce bütçe açısından gider kavramı üzerinde durmak gerekir. 1050 sayılı yasaya göre (Md 7) “ devlet giderleri bütçe içinde devlet namına ifa edilen veya bir özel kanunla yapılması üstlenilen ve bir iş ve hizmet karşılığı olmak üzere devlet zimmetinde gerçekleşen (tahakkuk eden) bir borçtur.” Buna karşılık 5018 sayılı yasa 3/h bendi ile gider kavramını devlet gideri yerine kamu gideri olarak ve şöyle tanımlamaktadır. “ Kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarını iskontolu satışından doğan farklar , ekonomik, mali ve sosyal transferler , verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderler” . Bu iki tanımlı karşılaştırdığımızda dikkati çeken önemli fark 5018 deki tanımın 1050 deki tanımdan çok daha geniş yapılmasıdır. 1050 sayılı yasadaki devlet gideri tanımı günlük uygulamada çoğunlukla bütçe gideri olarak da kullandığımız bir tanımdır ve odak noktası belli bir yasal dayanak ile bir malın teslim alınması veya bir işin yaptırılması karşılığında gider olarak doğan bir borca işaret eder. Bir harcamanın bütçe gideri olarak kaydı bu şarta (bir iş veya hizmet karşılığı olması) tabidir. Bu eskiden yapılan harcamaların daha çok mal ve hizmet üzerine (kamu tüketimi) yoğunlaşmasının bir sonucudur. Halbuki çok sonraları ama yine de 1050 sayılı yasa yürürlükte olduğu süre içinde de devletin mal ve hizmet alımı dışında da yaptığı bir çok harcama vardı . Bunların başında da transfer harcamaları geliyordu. Bu harcamalar bir mal ve hizmet karşılığı olmayan özel kesimin harcaması olarak kabul edilen (çiftçi ödemeleri veya emekli aylığı gibi) harcamalardır. Bunlar birer kamu politikası aracı olarak kullanıldıkları için devletin transfer harcaması olarak nitelendirildikleri halde 1050 sayılı yasadaki devlet gideri tanımına pek de uymuyordu. 5018 bu konuda daha kapsamlı bir tanım yapıp bu konudaki hukuki eksiliği de kapatmış gözükmektedir.

İşte kamunun ister bir hizmet/iş karşılığı olsun isterse transfer niteliğinde olsun kendilerine tahsis edilmiş bir ödeneği hak sahibine ödeyebilmesi için işlemlerin dört aşamadan geçmesi gerekir. Bunlar giderin taahhüdü, tahakkuku , ödeme emrine bağlanması ve ödenmesi aşamasıdır.

- a. Giderin taahhüdü ve Üst Yöneticiler , Harcama yetkilisi – İta Amirliği müessesesi : Taahhüd esasında devlet adına bir harcama yapılma sözü verilmesidir. Bu anlamı ile taahhüd bütçede belirli harcama kalemlerine (hizmetlere) ayrılmış ödeneklerin o kamu hizmetine bağlanması işidir. Bu nedenle giderin tahhüdü yüklenme anlamına gelir. 1050 sayılı yasada taahhüd ile ilgili açık bir tanım yoktur. Buna karşılık 5018 sayılı yasanın 26 ıncı maddesi taahhüdü “ usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun hükmüne dayanılarak iş yaptırılması , mal ve hizmet alınması karşılığında eleceğe yönelik olarak bir ödeme yükümlülüğüne girilmesi” olarak tanımlamaktadır. Bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işlemler için tahhüde girilemez. Taahhüde girilen tutarlara ilişkin ödenekler saklı tutulur ve başka iş için kullanılmaz. Bu noktada taahhüde girilmesi ile ilgili önemli bir konuya 5018 ile sistemimize getirilen üst yönetici kavramına yakından bakmamız gerekir. Zira üst yönetici taahhüd işlemini yapacak olanların başında bulunan en yetkili amir olarak öngörülmektedir.(Kutu:6)

Kutu: 6- Üst Yönetici Kavramı ve Harcama Sürecinde Üst Yöneticilerin Rolü

Aslında bir hükümetin bütçesinin TBMM de onaylanması ve kanunlaşarak yürürlüğe girmesi ile taahhüd süreci de başlamış olmaktadır. Bu nedenle giderin yapılmasının ilk aşaması olarak nitelendirilmesi yanlış değildir. Bir bakanlıkta harcama yapılması aslında o bakanlığın (ya da 5018 tanımı ile daha doğru bir ifade ile kamu idaresinin) uygulayacağı politikalar, stratejik planları ile uyumlu olmalıdır. 5018 sayılı kanun bu açıdan hesap verme sorumluluğunu bir kamu idaresinde üst yöneticiye vermiştir. Yasanın 11. maddesine göre üst yönetici bakanlıklarda Müsteşar (MSB hariç), diğer kamu idarelerinde en üst yönetici (örneğin DSİ de Genel Müdür), il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Üst yöneticiler idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma programlarına uygunluğu, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığından, mali yönetim ve kontrol sisteminin iyi işleyip işlemediğinden Bakana karşı (yerel yönetimlerde meclislerine karşı) sorumludurlar.

Burada temel nokta üst yöneticilik kavramının performansa dayalı bütçe ve yönetim anlayışı ile ilgili olması ve 5018 deki performans anlayışı için bir muhatap yaratılması ihtiyacıdır. Bakan bakanlığının teknik konularını bu üst yöneticiye bırakırken siyaseten meclise karşı sorumlu olacak , üst yönetici de bakana karşı bakanlığın icraatından dolayı sorumlu tutulacaktır. Bu yaklaşım 1050 sayılı yasadaki ita amirliği kurumundan oldukça farklıdır. 1050 sayılı yasada Bakan bakanlığının ita amiridir. Yani onun imzası veya onun adına hareket eden bir yetkilinin imzası ile taahhüde ve ödemeye giden yollar açılır.(Md 69). Halbuki 5018 sayılı yasa harcama tahhüdünde üst yöneticiyi devreye sokarken Bakanı 1050 sayılı yasada olduğu gibi ita amiri konumundan çıkarmaktadır. Bunun doğal sonucu Bakanın üst yöneticiyi uygulamalarından dolayı sorumlu tutabilmesi için Bakan ve üst yönetic arasında bir performans sözleşmesi sisteminin geliştirilmesidir. Ancak bu durumda üst yönetici sahip olduğu yetki karşılığında (bütçesini kendisinin yönetmesi) Bakana

performansından dolayı hesap verebilecektir. 5018 sayılı yasa buna ilişkin açık bir şey söylemese de, öngördüğü sistem ve altyapı ancak bu şekilde ayakta durabilecektir.

Konumuz açısından önemli olan husus ise üst yöneticinin sahip olduğu yetki ve sorumlulukları harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi, mali kontrol yetkilisi ve iç denetçiler ile muhasebe yetkilisi aracılığı ile yerine getirmesidir.

Yukarıda belirttiğimiz gibi üst yöneticilerin harcama sürecindeki rolü harcamaların kurum amaçlarına, stratejik planlara ve uygun yapılmasını gözetmektir. Yasa burada bu işlemin bir aktörünün de harcama yetkilisi olması gerektiğinden bahsetmektedir. Gerçekten de 5018 sayılı yasanın 32 maddesine göre bütçelerden harcama yapılabilmesi harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesi ile başlamaktadır. Harcama yetkilisi aynı zamanda ödemenin hak sahibine yapılması için aşağıda göreceğimiz gibi muhasebe yetkilisine ödeme emri de vermektedir. Bu 1050 sayılı yasanın 10 uncu maddesi ile benzerlik gösterir. MUK 120 maddesi ita amirini “Devlet hizmetlerine ilişkin giderlerin geçici veya kesin bir içimde ödenmesi konusunda saymanlara yazılı emir verenlere ita amiri denir .” şeklinde tanımlamaktadır. Yeni KMYKK göre ise bu bağlamda işin felsefesi gereği üst yönetici kamu idaresini makro bir bakış açısı ile yönetirken, onun adına harcama taahhütlerini harcama yetkilileri yerine getirecektir. Harcama yetkilileri 31 inci maddedeki tanıma göre bir idarede kendisine bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir. Pratikte bir bakanlıkta müsteşar üst yönetici iken, onun altındakiler örneğin bir genel müdür kendisine bakanlık bütçesinden bir pay ayrılmış (kendi genel müdürlüğüne ait bir bütçesi olan) birer harcama yetkilisidir. Burada 5018 ile 1050 sayılı kanunların ciddi bir ayrışmasını görmekteyiz. 1050 sayılı yasanın 69 ve 71inci maddelerine göre “ devlet hazinesi hesabına bir giderin tahakkuku (burada bunu taahhüd anlamında da ele almak mümkündür) ancak bakanın veya onun adına hareket eden bir memurun tasdiki ile tamam olur ” ve “ bakanlar kendi bütçelerinin ita amirleridir...” .Bu hükme göre 1050 sayılı yasa bakanı birinci derece ödeme yetkilisi yapmakta ve gereğine göre bu yetkisini aşağılara bırakmasına izin vermektedir. Halbuki yeni yasada Bakan artık ödeme yetkilisi değildir. Bu yetki belki en üst düzeyde üst yöneticiye ama en önemlisi kamu idarelerinde kendilerine bütçe tahsis edilen harcama yetkililerine bırakılmaktadır. Bu hükme göre harcama yetkilileri bir anlamda 1050 sayılı yasadaki ita amirlerine karşılık gelmektedirler. Ancak belirttiğimiz gibi şimdi kendi bütçelerinin birinci derecede ita amiri yerine geçmişlerdir. Eskiden bütün kurum bütçesinin ita amiri önce bakan (birinci derecede ita amiri), sonra Müsteşar ve genel müdürler (ikinci derecede ita amirleri) iken şimdi örneğin bir genel müdür kendi bütçesi ile ilgili taahhüde girişmeye doğrudan yetkili bir harcama yetkilisidir. Bu düzenleme derslerimizin başında belirttiğimiz harcamacı kuruluşlara harcama esnekliği verilmesinin ve buna karşılık bu kuruluşların da kaynaklarını etkin ve verimli kullanmasının önkoşullarından birisi gibi ortaya çıkmaktadır. Yine bütçenin kurumsal kodlamasında gördüğümüz gibi bir genel müdürlüğün yapacağı harcamaların o genel müdürlük bünyesindeki muhtelif faaliyetlere nasıl tahsis edildiğini görmek ve her bir genel müdürlüğün performans ve maliyetini görmek istiyorsak o zaman o genel müdürlüğün bütçesini onun başındaki adamdan sormak daha mantıklıdır. 1050 sayılı yasadaki harcama rol ve sorumlulukları performans açısından bu kadar net tanımlanmamış durumdaydı.

Harcama yetkilileri harcama talimatları vererek bir taahhüde girişirken talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına diğer mevzuata uygun olmasından sorumludurlar. Harcama yetkilileri bir taahhüde girişmeden önce bütçelerinde o taahhüde ait ödenek olup olmadığından da sorumludurlar.. Harcama yetkilileri bu doğrultuda yeni sistemde artık bakan karşı değil kurumun üst yöneticisine karşı sorumludurlar. Yasa hükümlerine göre harcama yetkilileri sadece verdikleri harcama talimatlarında yukarıda belirtilen hususları (mevzuata uygunluk ve ödeneklerin etkili, verimli ve ekonomik kullanımı) araştırmakla ve sağlamakla yükümlüdür. Yani Harcama yetkilileri aynı zamanda kendi birimleri için tahsis edilen kaynakların harcanması için talimat vermeye yetkili oldukları için bunun mevzuata uygunluğu kadar etkin ve verimli kullanılmasından da sorumludurlar. Böylece harcama yetkilisinin verdiği talimatlar ve girişilen yükümlülükler konusundaki sorumluluğu harcama sürecinin her aşamasından sorumlu olmak şeklinden ziyade sadece verdiği harcama talimatının mevzuata uygunluğu ile etkinlik verimlilik sorumluluğu olarak anlaşılmalıdır.Bu tür sorumluluk 5018 in önemli bir özelliğidir. Zira 1050 sayılı kanunda yer alan ita amirleri (yeni kanunda fonksiyon olarak harcama yetkilisine tekabül eden) mali sorumluluğa sahip değildiler. İta amirlerinin önüne taahhüde girişilmesi ve bilahare ödemenin yapılmasına kadar geçen süreç içinde attıkları imzalardan dolayı sorumluluklarının olmaması onların yerine mevzuata uygunluk ve belge sıhhatinden tahakkuk memurları ve saymanların sorumlu tutulması 1050 sayılı kanunun önemli bir özelliğidir. Bu sorumluluğa mali sorumluluk adını veriyoruz. Zira bu sorumluluk sayıştay nezdinde yapılan ödemededen dolayı zimmet-tazmin-beraat yargılaması sürecine tabi olan bir sorumluluktur. İta amirleri ancak “deruhte-i mesuliyet = sorumluluk yüklenimi” adı ile bilinen durumlarda (MUK Md.13) mali olarak sorumlu tutulmaktadırlar. Bu da saymanın mevzuata aykırılık nedeni ile ödeme yapmaktan çekinmesi durumunda ita amirinin yazılı onayı ile sorumluluk alması haline verilen addır. Bunun dışında 1050 sayılı yasa ita amirine başkaca bir sorumluluk yüklememiştir. (Ödemenin yapılması ile ilgili verdiği bazı onaylar hariç) . Şimdi getirilen sistem ile harcama yetkilileri de diğer görevlilerle birlikte verdikleri harcama talimatından dolayı mali sorumluluğa ortak olmaktadır. Kuşkusuz ülkemizde genel müdürlükler, bağımsız daire başkanlıkları gibi kendilerine ödenek tahis edilecek makamların günlük yoğun iş ve imza sürecinde bu tür mevzuata uygunluktan doğan sorumlu tutulmaları halinin ne ölçüde işlerlik kazanacağı da karmaşık bir görüntü arzutmeye namzettir. Bu konuda dikkat çekeceğimiz bir husus da herhangisi bir harcama talimatına dayanmayan personel tedavi gibi rutin harcamalarda harcama yetkilisinin ödeme emri belgesini imzalaması mali sorumluluk yaratmaz.Harcama yetkililerinin mali sorumluluğu onları Sayıştay karşısında da sorumlu tutmaktadır ki; bu 1050 deki ita amirliği sorumluluğundan daha geniş bir sorumluluk olarak nitelendirilebilir.

Bu şekilde ayrıntılı olarak ele aldığımız giderlerin taahhüdü ve sorumluluk mekanizmaları aşamasından sonra ikinci aşama taahhüde girişilen harcamanın gerçekleştirilmesidir.Bu da bizi ikinci aşamaya yani giderlerin tahakkuku konusuna getirmektedir.

- b. *Giderlerin tahakkuku- Tahakkuk memurları-gerçekleştirme görevlileri:* Bir giderin taahhüdüne örnek olarak ita amirinden veya harcama yetkilisinden alınan bir onayla yol yapımı için ihaleye çıkılması izni alınmasını örnek gösterirsek, yol yapımı için ihalenin yapılması, işin verilmesi, hakedişlerin düzenlenmesi, belgelerin kontrol edilmesi ve sonuçta giderin hak sahibine (burada yol yapım müteahhidine) ödenmesi aşamasına getirilmesine “tahakkuk işlemi diyoruz.” Taahhüd ile bir harcama yapma yükümlülüğü yaratılırken bundan herhangi bir nedenle geri dönmek mümkündür. Örneğin ihaleye çıkma onayı alınmışken bunun iptali gibi. Tahakkuk da ise işlemin geri döndürülmesi

sözkonusu değildir. Zira devlet için bir iş yapılmış, bir mal teslim alınmış, bir hizmet gördürülmüş ve bunların hepsi usule ve kanuna uygun ise devlet adına bir borç gerçekleşmiş demektir. Yani bir taahhüd bir yükümlülük sözü ise tahakkuk o yükümlülüğün kabulü ve karşı tarafın hakkını teslim demektir. Tahakkuk işlemi 1050 sayılı yasanın 8 inci maddesi ile tanımlanan gider tahakkuk memurlarınca(kısaca tahakkuk memuru) tarafından yerine getirilirdi. Buna göre “ kanunlara ve tüzüklere uygun olarak devlet gelirlerini tahakkuk ettirip tahsil edenlere gelir tahakkuk memuru, devlet giderlerini mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirenlere ise masraf tahakkuk memuru denir.” MUK’un 22 maddesi ise tahakkuk memurlarının mali sorumluluğunu düzenler. Buna göre tahakkuk memuru ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmasından, programlanmış hizmetin zamanında yerine getirilmesinden de sorumluydular. Tahakkuk memurlarının sorumluluğuna ödemelerin yapılmasına gerek gösteren (örneğin ihale komisyonu raporu, keşif tutanağı, müfettiş raporu gibi) belgeleri düzenleyenler ve imzalayanlar de ortak olurlar. Tahakkuk memuru görüldüğü gibi bir işin yaptırılması, ihaleye çıkılması, mal ve hizmetin teslim alınması, bütün bunların belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin (tahakkuk müzekkeresi) hazırlanması ile görevlidirler. 5018 sayılı yasa ile tahakkuk memurlarının fonksiyonları gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılacaktır. 5018’in *giderin gerçekleştirilmesi* başlıklı 33üncü maddesine göre “ giderin gerçekleştirilmesi için mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi ve komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi harcama yetkilisinin ödeme emri belgesini imzalaması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır. Gerçekleştirme görevlileri harcama talimatı üzerine ;işin yaptırılması , mal veya hizmetin alınması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. Bu açıdan gider sürecinin merkezinde gerçekleştirme görevlileri yer alır. Bir harcamaya gerek gösterenden başlayıp, ihale, muayene, kabul komisyonlarında görev alanlar dahil işin ve harcamanın her aşamadaki belge ve evrak tanziminde görev alanların her biri birer gerçekleştirme görevlisidir. Gerçekleştirme görevlileri bu kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar.” Şu farkla ki; herkes kendi yaptığı işlemde kaynaklanan kamu zararı başta olmak üzere, bir önceki aşamadaki işlemde kaynaklanmakla beraber bir sonraki veya aşamalarda gerçekleştirme görevlileri tarafından ortaya çıkarılabilecek nitelikte olup tesbit edilemeyenler dahil sebep olma sorumluluğu çerçevesinde oluşan kamu zararından sorumludur. Bu anlamda 1050 sayılı yasaya oranla daha geniş bir sorumluluklarının olduğu söylenmekteyse de (Bkz KESİK S.235); uygulamada gerçekleştirme görevlilerinin (realization officers) sorumluluklarının pek de 1050 den farklılık göstermediği görüşüdeyiz. Burada da gerçekleştirme görevlileri görevleriyle sınırlı olmak üzere mali sorumlu olarak Sayıştaya karşı sorumludurlar. Bu sorumlulukların Sayıştay tarafından nasıl değerlendirileceği ve sorumluların tesbiti kanunun uygulandığı 2006 yılı hesaplarının denetim yılı olan 2007 içindeki uygulamalarda kendisini belli edecektir.

Harcama yetkilisince (ita amirince) harcama talimatı ile girişilen taahhüd, gerçekleştirme görevlisince (tahakkuk memurunca) giderin hak sahibine

ödenme aşamasına getirilmesi ile tahakkuk ettirilen harcamanın ilgiliye ödenmesi aşamasına gelmiş bulunuyoruz.

- c. Giderin Ödeme Emrine Bağlanması ve Ödeme : Muhasebe yetkilisi-sayman:
Giderlerin gerçekleştirilmesi için harcama talimatını başta veren harcama yetkilisinin ödenme aşamasına gelen giderin ödenmesi için bir ödeme emri belgesi imzalaması gerekir.Ödeme emri aslında eskiden adına “tahakkuk müzekkeresi ve ödeme emri belgesi” denilen bir belgeye tahakkuk memuru ve ita amirinin imza atması ile (Tahakkuk müzekkeresi formunda saymana ödeyiniz talimatı içeren kutucuğa atılan imza gibi) gerçekleştirilirdi. Ödeme emri 5018 sayılı yasada da benzer şekilde düzenlenmektedir. Bu emir eskiden saymana yeni yasada ise muhasebe yetkilisine ödeme yapılması için gerekli bütün evrakın altına bağlandığı tüm kanıtlayıcı belgeler (evrak-ı müsbit) ile ödemenin harcama kodunun (kurumsal, fonksiyonel, finans tipi kodlar ve ekonomiik kodlar) yer aldığı bir talimat olarak ele alınmalıdır. Bu şekilde kendisine gelen bir tahakkuk müzekkeresi ve ödeme emrinde yazılı meblağı hak sahibine ödeyecek olan kişiye 1050 sayılı yasada *sayman veya -muhasip* denirdi. 1050 sayılı yasada ise bu kişiye *muhasebe yetkilisi* denmektedir.

1050 sayılı yasa daha ilk maddelerinde giderlerin yapılmasından sorumlu aktörleri sıralarken saymana özel bir önem atfetmiştir. Buna göre MUK 9 maddesi saymanı (muhasip) şöyle tanımlar :” gelirleri toplama, paraları ve malları saklama , giderleri hak sahiplerine ödeme ve teslim ve bu işlere ilişkin türlü yazışmalarla buna bağlı aynı ve nakdi bütün mali işlemleri yapan ve sayıştaya yönetim dönemi (zaman-ı idare) hesabı verenlere sayman denir.”

Saymanlar eski sisteme göre Sayıştaya zamanı idare hesabı vermek ile yükümlü olduklarından ita amiri ve tahakkuk memurundan farklı bir statüdedirler. Saymanlar herşeyden önce maliye bakanlığının o kurumdaki elemanlarıdır. Atanmaları Maliye bakanlığınca yapılır.Bu saymanlara kanunsuz ödeme emirlerine karşı bir direnme ve özerklik imkanı sağlar. Bir yerde saymanlık kurulması maliye bakanlığının yetkisindedir ve hem merkezde hem de taşrada o yörenin veya kuruluşun iş hacmine göre saymanlık kurulup kurulmaması maliye bakanlığının takdirindedir. MSB saymanlıkları (I ve II sayılı) , Okullar saymanlığı gibi saymanlıklar özelliklerinden dolayı bu tür saymanlardır. Bazen illerde tek bir saymanlık kurulurken, ilçelerde saymanlık fonksiyonunu hem vergi toplayan hem de harcama yapan mal müdürlükleri üstlenir. Saymanların Maliye Bakanlığınca atanmasının tek istisnası Hazine Müsteşarlığı bünyesindeki İç Ödemeler, Dış Ödemeler ve devlet Borçları saymanlarının Hazine mensubu olmasıdır. Bunlar geleneksel olarak Hazine memurları arasından atanırlar ve bunun nedeni ve gördükleri iş açısından hem nakit hem de borç yönetiminin işlevlerini yerine getirmeleri nedeni ile uzmanlık gerektiren bu saymanlıklara dışardan pek atama yapılmak istenmemesindedir.

MUK döneminde sayman tahakkuk memurunun düzenlediği evrakın sihatinden de sayıştaya karşı tahakkuk memuru ile birlikte mali sorumluydu . Bu açıdan ödeme evrakında maddi hata olup olmadığı, evrakın mevzuata uygunluğu, bütçede tertibinin olup olmaması da sayman sorumluluğu

altındaydı. Saymanın sayıştaya karşı sorumluluğu “bidayetten zimmetkarlık” denilen bir kavramla ilgilidir. Buna göre bizim sayıstay sistemimizde sayman suçlu ve sorumlu olmadığını isbat zorundadır. Yani görevi süresince baştan suç işlemiş olarak (zimmetkar) addedilir ve aklanmasını isbat (beraat) saymana düşer. Sayıstay sistemimiz hesaplarında sorun olan saymanın zimmet,tazmin gibi yaptırımlara maruz kalmasını sorun olmayan saymanların da beraat etmelerini sağlayan bir yargılama hukukuna sahiptir.

Saymanların kendi kasaları vardır ve küçük miktarları kasadan, büyük miktarları ise çek keserek bankacılık sisteminden (Merkez bankası ve kamu bankaları üzerinden) yaparlar. İta amirinin deruhte-i mesuliyet hali dışında sayman neredeyse herşeyden sorumludur.

Saymanın tahakkuk memuru ile birlikte mevzuata uygunluk dahil herşeyden sorumlu olması ita amirinin ise belli durumlar dışında sorumlu olmaması MUK uygulamasında eleştirilen bir şeydi. Özellikle ita amirlerinin sözlü emir vererek bazı harcamalara girişmesi, saymanların her zaman deruhte-i mesuliyet isteyecek cesareti gösterememeleri bazı durumlarda sayman ve tahakkuk memurunun haksız yere mağduriyetlerine yol açıyordu.

5018 sayılı kanun sayman yerine muhasebe yetkilisi (accounting officer) kavramını benimsemiş olmakla beraber fonksiyon aynı kalmıştır diyebiliriz. KMYKK 61 inci maddesine göre muhasebe yetkilisi “ gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilen değer ve emanetlerin alınması, tüm mali işlemlerin kayıtlarının ve raporlanması işlemlerinin (muhasebe hizmetleri) yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir olarak tutulmasından sorumlu kişiler “ olarak tanımlanmıştır. Dolayısı ile tanım açısından MUK ile KMYKK arasında pek bir fark yoktur. Ancak 5018 sayılı kanun muhasebe yetkililerinin artık yapılacak giderin mevzuata uygunluğuna bakmayıp sadece 61 inci maddede sayılan hususlara bakarak ödemeyi gerçekleştirmesine imkan sağlamış böylece muhasebe yetkililerinin yükü biraz hafifletilmiştir. Bu anlamda muhasebe yetkilisinin mevzuata aykırılık nedeni ile ödemedi kaçınması ve ita amirinin deruhte-i mesuliyetini araması gibi uygulamalardan doğan sıkıntılardan da bir ölçüde kurtulması amaçlanmıştır. Muhasebe yetkililer buna karşılık 34 madde gereğince kamu idarelerinin nakit mevcudu tüm ödemeleri karşılamaması halinde giderleri muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödemek, vergi, harç ve diğer kesintileri gibi ödemelere de öncelik vermek gibi sorumluluklar yüklenmişlerdir. Sonuç olarak muhasebe yetkilileri mali işlemlerin son halkasında yer alacakları için incelemeleri gereken hususlar dışında mevzuata aykırılıktan veya ödenek aşımından kaynaklanan kamu zararlarından mali sorumlulukları söz konusu olmayacaktır.

Saymanların (muhasebe yetkilileri) nasıl ödeme yaptıkları ve buna ilişkin nakdin temini konusunu aşağıda Hazine işlemleri bahsinde ayrıntılı olarak inceleyeceğiz. Şimdi niteliklerini ve mali sorumluluklarını tartıştığımız harcama görevlilerinin hangi mali kontrol düzeni içinde iş gördüklerini incelemeye başlayalım. Bunu yaparken yine 1050 ve 5018 karşılaştırmasını yapacağız.

- d. Ön Mali Kontrol Sistemi: Ön mali kontrol ya da harcama öncesi kontrol mali işlemlerin sonuçlandırılmasından önce yürütülen bir kontrol faaliyetidir. Harcama öncesi (ön) mali kontrol ödenekler, ihale işlemleri, sözleşmeler, bunlara ilişkin ödemelerle ilgili mali kararların alınmasından önceki tüm kontrol faaliyetlerini kapsamaktadır. Ön mali kontrole önleyici mali kontrol adı da verilmektedir. Burada temel güdü harcama yapan kuruluşun baştan hata yapabileceğini varsayarak yapacağı harcamalarda hatayı asgariye indirme kaygısıdır. Bunun doğal sonucu harcamacı kuruluşun atacağı her adımı önceden merkezi kontrol kuruluşu (Maliye , DPT gibi) olarak adlandırılan bu kuruluşlara sormasıdır. Bu ise kuruluşun inisiyatif almasını önleyen ve onu sorumluluktan kaçan bir duruma düşüren bir uca sürüklenme riski anlamına gelmektedir.

Ön mali kontrol uygulamaları kendisini daha çok ön izinler, vize ve tesciller gibi kontrol araçları ile gösterir. 1050 sayılı yasa ve onunla ilgili mevzuat harcamalar yapılmadan önce yapılan ön kontrolün en yoğun uygulandığı dönemlerdir. Mesela her bir bakanlıkta bulunan ve personeli Maliye bakanlığı elemanı olan Bütçe dairesi başkanlıkları zamanında ödenekler serbest bırakıldığında, ödeme emirleri önce buraya gelir ve burada tekrar bir kontrole tabi tutulduktan sonra taşraya dağıtılırdı. Aynı şekilde miktarı belli bir tutarın üstünde olan ihale işlemleri Maliye bakanlığı vizesine.ve Sayıştay tesciline tabiydi. Bu türden harcama yapılması öncesinde oluşturulan git-gel türü prosedürleri sonuçta yöneticileri program hedeflerine yönelik harcama yapma amacından uzaklaştırır ve sadece mevzuata uymayı risk almamayı kendisine seçen yönetici tipleri yaratırdı. 5018 ile birlikte bu anlayışın da değişmesi gerekmektedir. Bu anlayışla ön mali kontrol sistemi değiştirildi. Daha önce getirilen vize ve tescil işlemleri büyük ölçüde kaldırıldı. Onun yerine kanunun ilk şeklinde kurum bünyesinden gelen bir “mali kontrol yetkilisi” mekanizması yaratıldı (Md 58’in ilk hali) . Buna göre mali kontrol yetkilisi bir harcamanın yapılmasından önce yapılan işlemi kontrol etmekle görevliydi. Harcama öncesi kontrol bu açıdan ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması ,işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri mali yetkileri kapsar. Bu açıdan mali kontrol yetkilisinin vize etmediği bir harcama gerçekleştirilemezdi. Mali kontrol yetkilisi 58 inci madde kapsamında sadece yaptığı vizelerden ve verdiği uygun görüşlerden sorumludur. Bu da yine mali sorumluluk niteliğindedir. Ancak 58 inci maddeden görüleceği gibi 1050 sayılı yasa ve onun bir ürünü olan Bütçe dairesi başkanlıklarının kaldırılmasına ön vize ve tecil işlemlerinin son bulmasına rağmen onların yerine çok daha geniş yetkilerle donatılmış ön kontrol yetkisine haiz bir mali kontrol yetkilisinin atanması aslında 5018 in epeyce eleştiri alan bir özelliği idi. Dünyada ve AB de de kalkmaya yüz tutan bu uygulamanın önemli bir felsefe değişikliği getirdiği iddia olunan 5018 içinde yer alması yine özellikle Maliye Bakanlığında mevcut bir temel içgüdü ile ilgilidir. O da harcamacı kuruluşların yanlış yapmasını baştan önlemek güdüsü. Aslında yeni yaklaşım harcama sonrası denetimin güçlendirilmesini harcama öncesinde ise yöneticinin mali işlemleri olabildiğince çabuk yaparak performansına önem vermesini öngördüğü için mali kontrol yetkilisinin bu süreçte ayakbağı olması kaçınılmazdır. İşte Aralık 2005 de TBMM ‘ye sunulan

5436 sayılı yasa ile KMYKK da yapılan değişlikle ön mali kontrol yetkilisi sistemden çıkarılmıştır. Bunun yerine ön mali kontrol görevlileri esas benimsenmiştir. Bunlardan birincisi olarak gerçekleştirme görevlilerinin ön mali kontrolü sağlaması söz konusudur. Buna göre ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinden ön mali kontrolü ister istemez yapacaklardır. İkinci olarak aynı işlemin aynı zamanda kurumun Mali Hizmetler Birimi tarafından da yapılması mümkündür. Eğer üst yönetici işlemlerin kurumun Mali Hizmetler Birimince yapılmasını uygun görmüşse ön mali kontrolün ikinci olarak Mali Hizmetler Birimi tarafından yapılması gerekmektedir. Öte yandan Maliye Bakanlığı da bu sürece yardımcı olmak açısından hangi iş ve işlemlerin mali Hizmetler Birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacağına dair düzenlemeler yapabilir. Ön mali kontrol işlemleri tamamlandıktan sonra ödeme belgesinin harcama yetkilisi tarafından imzalanması gerekmektedir. Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi danışma ve önleyici nitelikte olup mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Ancak uygun görüş verilmeyen işlemlerin listelerinin aylık olarak tutularak üst yöneticiye ve dış denetim sırasında sayıştaya verilmesi de gerekmektedir.

2. Ödenek Türleri , Ödenek Aktarmaları ve Ödenek Üstü harcama yolları :

TBMM den geçen bütçe kanunlarına bakıldığında kuruluş bütçeleri içinde sadece harcama kalemlerine tahsis edilen ödenekler olmadığı bunun yanısıra başka ödenek türleri ile bunlar arasında aktarmalar da yapıldığı görülmektedir. Şimdi 5018 de ye alan bazı ödenek türlerine bakalım. Yeri geldikçe 1050 sayılı yasa ile de karşılaştırma yapacağız.

- a. *Yedek ödenek:* Yedek ödenekler verilmiş ödeneklerin yıl içinde yetmeme ihtimaline karşı özellikle Maliye Bakanlığı bütçesine konulmuş bulunan rezervlerdir. Bunlardan maliye Bakanının yetkisinde olmak üzere ödeneği yetersiz kalan kurumlara aktarma yapıldı. 1050 sayılı yasa dönemindeki bütçe kanunlarında öngörülen yedek ödenekler esas (öz) yedek ödenekler, personel yedeği ve yatırımları hızlandırma ödeneği idi. Buna göre personel yedeği baştan yetmeyeceği bilinen personel ödeneklerinin iktidarın da memur maaşlarına her an zam yapma arzusunu da karşılamak üzere tutulan ödeneklerdi. Yatırımları hızlandırma ödeneği de ya mevcut yatırımlara destek olmak üzere , ya da plan bütçe komisyonu üyeleri arasında üleştirilen yeni yatırımların getireceği yüke karşılık olma üzere tutulurdu. Eski sistemde yedek ödenekğin herhangi bir sınıra tabi olması sözkonusu değilken 5018 yedek ödeneklerin toplam bütçenin % 2sini geçmeyeceği hükme bağlanmış aynı zamanda Maliye Bakanının bütçe yılının bitiminden sonra iki hafta içinde yedek ödeneğin durumunu kimlere ne kadar aktarma yapıldığını da kamuoyuna açıklaması hükme bağlamıştır.
- b. *Ek ödenek:* Buna olağan üstü ödenek de denir ve doğal afetler, ulusal güvenliğin tehlikeye girmesi gibi olağan üstü durumlarda TBMM den alınacak yetki ile bütçeye ödenek eklenmesi şeklinde uygulanır. Eskiden normal bütçede yer alan ödeneklerin yetmemesi durumunda yedek ödenekten de aktarmaların bittiği anlarda hala ek ödenek ihtiyacı varsa bunun karşılığında gelir gösterilmek suretiyle yani bir açığa meydan vermeden TBMM den ek ödenek alınması yoluna gidilebilirdi. Aslında ek ödenek ihtiyacının bütçelerin

samimi yapılması yani bütçeleri küçük gösterme gibi yollara ve ödenek tahminlerini bilinçli olarak aşağıda tutma gibi yönetmlere sapılmadığı sürece sadece olağanüstü durumlara münhasır olması beklenir. Örneğin doğal afet, seferberlik, ekonomik kriz gibi beklenmedik durumlar sonrasında mevcut bütçede ortaya çıkan ödenek ihtiyacı için TBMM'ye gidilerek ek ödenek alınması (ek bütçe) anlaşılabilir bir durumdur. Ancak zaman içinde ek ödenek alınması ve ek bütçe çıkarılması bütçelerin gerçekçi ve samimi yapılmamasının bir sonucu olarak ortaya çıktı. Hatta bazı durumlarda bütçede ödenekler aşıldığı halde ek bütçe çıkarılması yoluna bile gidilmedi. Çeşitli kanunlarla veya Muhasebat yönetmeliklerindeki hükümlerle hükümetler ödenek üstü harcama yapma yetkisi (Kutu: 7) ve ödenek ekleme yetkisi verilerek ek bütçe çıkarılmaması yolu benimsendi. Ancak buna rağmen ek bütçe çıkarılması ihtiyacı doğduğunda ise, karşılığında gelir yaratılması yerine ortaya çıkan açığın "ikrazla" yani borçlanma ile karşılanacağı yolunda hükümler yaratıldı . Böylece bütçeler kimsenin itimatının kalmadığı dökümanlar haline geldi. 5018 sayılı yasa ilk çıktığında mevzuatta hükümetlere ödenek ekleme yetkisi veren bir çok madde temizlendiği için hükümetlerin ihtiyaç duyduğunda ek ödeneğe gitmeleri dışında başka bir yol kalmamış bulunmaktadır. Fakat bu yasa henüz tam yürürlüğe girmeden dahi devletin birikmiş bazı harcamalarının ödeneksiz de olsa yapılmasına imkan veren ve eskiye dönüş anlamına gelen düzenlemeler yapılmaya başlanması da siyasetçinin aşırı harcama güdüsünün (temel içgüdü) hala devam ettiğini göstermektedir.

Kutu 7: Harcamalar Ödeneği Nasıl Aşar ? – Yaratıcı Muhasebe Oyunları

Bütçe uygulaması esasında Meclisten alınan yetkinin uygulamada aşıldığı bir süreçtir. Dolayısı ile hükümete ve özellikle Maliye Bakanına ihtiyari yetki kullanma konusunda geniş imkanlar tabır. Bu aşma bütçenin kendi içinde, o olmazsa muhasebe oyunları ile o da yetmezse alenen yapılıp ve daha sonra TBMM bu aşmalara onay vermek durumunda bırakılır. Yani bütçede ödenekler bazen normal bazen de yaratıcı yollarla aşılır. Normalde hem 1050 sayılı yasada hem de 5018 sayılı yasada ödeneklerin aşılmasını önleyen hükümler vardır. (Anayasada da bu konuda hüküm vardır. Hatta anaysada harcanabilecek miktar sınırının Bakanlar Kurulu kararı ile dahi aşılamayacağına dair hükümler konulmuştur. Dolayısı ile ödenek üstü harcama ancak meclisten yetki alınırsa mümkün olur.)

1050 Md. 45 “ devlet hizmetlerinin gerektirdiği harcamalar her yıl bütçesine konan ödenekle belirlenir.”

Md. 50 “ bakanlar bütçe ile verilen ödeneklerden fazla yüklenme ve harcamalarda bulunamayacakları gibi bu ödeneklerini özel gelire de çoğaltamazlar”

Md. 82 “ ödenek yetersizliği, atama ve çalıştırmaların kadro üstünde olması vb... durumlara ait verile emirlerinin ödenmesine saymanlar zorlanamaz”

1050 sayılı yasadaki ve Anayasadaki bu ve buna benzer hükümlere rağmen ödenek üstü harcamaların yapıldığı bir gerçektir. Bunun mekanizmaları 1050 sayılı kanun uygulamasında şu şekilde oluşturulmuştu.

i. Normal Yollar: Bunlar aslında ödenek aktarmaları yolu ile yetmeyen ödeneklerin üstüne ödenek ekleme yollarıdır. Dolayısı ile yıl içinde yeterli olmayacağı anlaşılan ödeneklerin toplam ödenek tavanı içinde kalınarak karşılanması amacını taşır. Genelde masum bir yoldur. Ancak bütçe kanunları ile Maliye Bakanına verilen yetki geniş ise rant dağıtımına da elverişlidir.

ii. Gözyumulan yollar: Bazı hallerde ödenek üstü harcama yapma etkisi yasadan gelir. Sayıştay bunları yasal giderler olarak kabul eder. MUK 48.maddeye göre bazı ödenek türlerinin ödeneğinin yetmemesi halinde bunları ödemeye Maliye Bakanı yetkilidir. Örneğin Mahkeme harçları, geri verilecek paralar (vergi iadeleri gibi), kamulaştırma bedellerinde mahkeme kararı ile öngörülenden daha fazla ödeme yapılması gibi. Bu yolla oluşacak ödenek farkı kesin hesapta gösterilir ve gerek görülürse mütemmim ödenek yolu ile TBMM bu harcamalar için sonradan izin vermiş sayılır. Buna karşılık yasada açıkça yazmasa da bizim sistemimizde personel harcamaları da ödeneği bitse bile gider olarak yazılmaya ve ödenmeye devam edilirdi. Zira maaş ödenememesi ciddi bir sorun olarak kabul edilirdi.

iii. Cin fikirli yollar : Bu yöntem bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabı olarak bilinen bir hesap yolu ile yapılırdı. Bu hesap muhasebat yönetmeliğinde yer alan ve uzmanı dışında başka kimsenin pek anlayamadığı bir tarzda çalışan bir hesaptır. Bu hesapla ödenmesi gerekli olup da yılsonuna doğru ödeneği biten bazı ödemeler (özellikle 1050 /48.maddede sayılanlar) bütçe gideri sayılmadan avans ödemesi olarak yapılır ve daha sonra ek bütçe alınırsa oradan alınmazsa bir sonraki yıl bütçesinin ilgili ödeneğinden bu harcama mahsup edilip gider yazılırdı. Bunun sakıncası uygulamada sadece 48inci madde ödemeleri değil giderek muhasebat yönetmeliğine konan genişletici hükümlerle diğer bazı harcamaların (özellikle de borç faizi) bu yolla ödeneksiz yapılması oldu. Bu hem mali saydamlık açısından hem de mali disiplin açısından oldukça sakıncalı bir uygulama iken 2002 yılından sonra uygulama alanı biraz kısıtlanmakla beraber yine de yürürlükte kaldı.

Bu alandaki bir diğer uygulama da dış proje kredileri ile finanse edilen harcamalardır. Bu kredilerin karşılığı yapılan ödemeler de uzun süre maliye bakanlığınca ödenek kaydedilmeden yapılmış ve bütçe hesaplmasına yansıtılmamıştır.

5018 sayılı yasa 1050 sayılı yasa uygulamasından kaynaklanan bu türden ödenek üstü harcama yapılmasını engellemeye ve tersine davranışı yaptırımı bağlayan hükümler içermektedir.

Md 20 d : “ kamu idareleri bütçelerinde yer alan ödenekleri dışında harcama yapamaz.

Md 70 : “ Ödenek üstü harcama – Kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere...aykırı olarak ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine ----- kadar para cezası verilir.”

Bu suretle ödenek üstü harcamaya sınır ve yaptırım getirmeye çalışma çabası içinde olan KMYKK da da son zamanlarda ödeneksiz harcama yapılmasına

yol açan delikler açıldığına daha önce değinmiştik. Ancak 5018 sayılı yasanın 34 üncü maddesinde sonradan ayrılan bir değişiklik ile bu konuda ödenek sütü harcama yapılmasına yönelik olarak ciddi bir delik açılmıştır. Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı (323 sayılı hesap) ile de ilişkilendirilen bu yol ile bir harcama talimatına dayanmayan (özellikle sağlık harcamaları) işlemler nedeni ile biriken yükümlülükler özellikle 2005 yılında çoğalınca bunların hepsinin yıl içinde ödenmesi bütçe ödeneklerini aşan bir durum göstermeye başlamıştır. IMF ye verilen sözler çerçevesi içinde bütçe açığını daha küçük gösterme amacı ile yasada bir değişiklik yapılarak bu yükümlülüklerin 323 sayılı hesap altında toplanıp “ödenek oldukça” gider yazılması yani harcama erteleme yolu ile bir sonraki yıla aktarılması ile içinde bulunulan yıl bütçesinin küçük gösterilmesi yoluna başvurulmuştur. Bu da yeni yasada dahi getirilen sınırlayıcı hükümlerin hükümetler tarafından nasıl geçersiz kılınabileceğini gösteren önemli bir örnektir.

- c. *Örtülü Ödenek:* Bu ödenek türü ağırlıklı olarak gizlilik yönü ağır basan devletin istihbarat hizmetlerine, sosyal ve kültürel bir takım faaliyetleri ve “olağanüstü hizmetler” ile ilgili faaliyetlerine yönelik olarak hem 1050 sayılı yasada (Madde 77) hem de 5018 sayılı yasada (Md 24) benzer şekilde yer almıştır. 27 Mayıs İhtilalinden sonra dönemin iktidarının Yassıada’da yargılanmasından, 1990lı yılların sonunda Parsadan olayına, halterci Naim Süleymanoğlunun Bulgaristandan getirilmesine kadar bir çok siyasi, güncel ve istihbari olay nedeni ile dikkati çeken örtülü ödenek (tahsisat-ı mesture) harcama usulleri açısından da normal ödeneklerden farklıdır. Öncelikle örtülü ödenek 1050 sayılı yasada sadece Başbakanlık bütçesinde yer alırken şimdi istihbarat hizmetlerini yürüten diğer kamu idareleri bütçelerine de konmuş bulunmaktadır. Buna karşılık eskiden bu hüküm Başbakanlık bütçesinde örtülü ödenek, Emniyet ve Jandarma bütçelerinde de haber alma ödeneği olarak yer almaktaydı. 1050 sayılı yasaya göre bu ödenek türlerinden yapılan harcamalar Başbakan, Maliye Bakanı ve sorumlu bakan tarafından imzalanmış kararnameye istinaden tahakkuk ettirilirdi. KMYKK 24 üncü maddesi de benzer harcama usullerini benimsemiş görünmektedir. Bu ödenekler Başbakanın ve ailesinin kişisel ihtiyaçları ve siyasi partilerin idare, propoganda ve seçim ihtiyaçlarında kullanılamaz. 1050 den farklı olarak 5018 sayılı yasa örtülü ödenek toplamının genel bütçe başlangıç ödeneklerinin binde ikisini geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır. **(BU BÖLÜMDE DÜNYADA GİZLİ ÖDENEK UYGULAMALARI DA AYRICA ANLATILACAKTIR)**
- d. *Ödenek aktarmaları:* Ödenek aktarmaları diğer vesilelerle belirttiğimiz gibi Maliye Bakanlarının uygulamada Meclisten alınan yetkiyi ihtiyari bir biçimde kullanmasının en önemli araçlarından birisidir. Ödenek aktarmaları iki türde olur. Bunlardan birisi iki kurum bütçesi arasında ödenek aktarılmasıdır. Bunun kural olarak yasa ile yapılması gerekir (1050 Md 56 ve 5018 Madde 21). Zira TBMM bütçeyi her bir kurum için ayrı ayrı onaylar ve bu nedenle harcama yetkisinin ödenek aktarması yolu ile değiştirilmesi yine yasa ile olmalıdır. Buna karşılık bir kurumun kendi içindeki ödenek aktarmaları 1050 sayılı yasada Maliye Bakanının iznine tabi iken, 5018 sayılı yasa kurum yöneticilerine bu konuda bir esneklik tanımıştır. Buna göre bütçe kanununda

aksi belirtilmedikçe kurum yöneticileri bir ödeneğin % 5 ine kadar bir miktarı kurumlarının ihtiyaç duydukları bir diğer ödeneğine aktarabilirler. Mali disiplinin bir gereği olarak personel ödeneklerinden, aktarma yapılmış tertiplerden, yedek ödenek tertiplerinden aktarma yapılmış tertiplere yeniden aktarma yapılması engellenmiştir. Bu hususlar dışındaki hususların ise Bütçe Kanununda belirlenmesi esası getirilmiştir. Buna karşılık 5018 sayılı yasa yı değiştiren ve TBMM de bulunan yasa ile Maliye Bakanına kurum bütçeleri arasında kanun çıkartmadan da aktarma yapma yetkisi veren bir maddeyi de içermekteydi. Meclis Plan ve Bütçe Komisyonu hükümetin önerdiği bu maddeyi kabul etmeyerek kanımızca Meclisin bütçe hakkını savunan bir tavır sergilemiştir.

Buraya kadar bütçe uygulamasını oluşturan ödenek kullanma, harcama yapma konularını yani ödenek yönetimine ilişkin hususları oldukça kapsamlı bir şekilde ve 1050 sayılı MUK ile 5018 sayılı KMYKK açısından karşılaştırmalı olarak ele almaya çalıştık. Temelde ele aldığımız konular sık sık vurguladığımız gibi yükümlülük yaratma ve giderin ödenme aşamasına getirilmesi ile ilgili süreçleri kapsamaktadır. Bu aşamadan sonra ise tahakkuk etmiş bu ödemelerin hayata geçirilmesi yani sisteme kan verilmesi ile ilgili süreçleri inceleyeceğiz. Bu sürece ise Hazine İşlemleri” diyoruz.

Ancak bu konuya geçmeden önce hem ödenek yönetimi hem de Hazine işlemleri ile ilgisi açısından iki kavrama daha değinmemiz gerekiyor.

Emanetler: Bir bütçe ödeneğinden ödeme emrine bağlanan harcama tahakkuk ettiği andan itibaren bütçeye gider yazılır. Ancak hak sahibine bu ödemenin yapılabilmesi hemen olmayabilir. Bunun bir nedeni hak sahibinin talep etmemesi olabilir. Ya da hak sahibi talep etse bile saymanın kasasında veya hesabında para olmayabilir. Dolayısı ile nakit yokluğundan ödeme yapılamaz. İşte bu türden devlet adına borç olarak tahakkuk etmiş ancak fiilen ödenememiş “ ödemeler “ bütçenin emanet dediğimiz sistemi ile bir hesapta “emanet olarak” tutulurlar. Ne zamanki nakit mevcudu imkan verir, o zaman bu emanetler çözülr ve ödeme yapılır. Sistemimizde bütçe içi ve bütçe dışı emanet adı ile bu türden yaratılmış sözleşmeye dayanmayan borç stokları bulunur ve bunlar yıl içinde bazen ödenerek çözülrler ya da bazen ödenmeyerek biriktirilirler. Emanet çözümesi nakden ödeme yapma, emanet biriktirilmesi ise ödemelerin nakden kısıtlanması anlamına gelir.

Avanslar: Önceki bölümlerde devlet adına bir gider yapılabilmesi için bir hizmetin alınması veya bir malın teslim alınmasının önemli olduğunu belirtmiştik. Ancak bu durumda bir harcama tahakkuk ettirilerek bütçeye gider yazılır. Yani ödenek kullanılır. Bazı durumlarda ise bir işin devlet için yaptırılması ön ödeme veya avans dediğimiz sisteme ihtiyaç duyurur. Örneğinin bir okul inşa edecek olan müteahhide işe başlaması için avans verilir. Ortada henüz teslim alınmış bir iş yoktur. Dolayısı ile bizim sistemimizde ödenek kullnılarak bir harcama yapılamaz. Onun yerine ödenek kullanmadan avans verilerek bir harcama yapılır. Daha sonra iş tamamlandığında bu avans yapılacak ödemelerden mahsup edilerek kapatılır. Bu durumda avans verilmesi devletin alacağını arttırır avansın mahsup edilmesi ise devletin alacağını azaltır. Avans verilmesi bütçeye gider yazmadan harcama yapmayı, avansın mahsubu ise bu tutarın bütçe gideri olarak yazılması ama karşılığında bir nakit hareketinin olmaması anlamına gelir. Emanet ve avans ileride bahsedeceğimiz gibi bütçe ve hazine nakit açıkları arasındaki farkların en önemli nedenlerindedir.

2. Hazine İşlemleri – Hazine Nakit Yönetimi

Genel Olarak Hazine Kavramı: “ Hazine yöneticinin kökleridir”- Hazine yöneticinin gerçek yüzüdür”²

Hazine bütçe uygulamasında son derece kilit rol oynayan bir kuruluştur. Zira bütçe uygulaması demek ödeneklerin hayata geçirilmesi, gelirlerin toplanması ve kuruluşların iş programlarına göre ihtiyaç duydukları ödemelerin yapılması demektir. Dolayısı ile bütçe uygulamasında devamlı olarak ihtiyaçların karşılanması sorunu vardır ve Hazinesinin görevi bu ihtiyacı karşılamaktır. İhtiyacın karşılanması ise aslında bir denkleştirme sorunudur. Ya da hazine saymanlarının deyimi ile “ekmeği pekmeze denk getirmektir”. Bu denkleştirme işine biz nakit yönetimi adını veriyoruz. Hazine bu işi yaparken eğer devletin normal gelirleri giderlerini karşılamıyorsa o zaman borçlanma yapma durumunda da kalabilir. Dolayısı ile Hazine bu borçlanmayı en uygun vade ve koşulda yapmak durumundadır. Buna da kısaca “borç yönetimi “ adını veriyoruz. Hazinesinin nakit ve borç yönetimi kapsamında yaptığı işlere de “hazine işlemleri” adını veriyoruz.

Hazine fonksiyonu aslında bu ihtiyaçla birlikte bir temsil fonksiyonunu da beraberinde getirir. Zira devlet adına gelirlerin toplandığı ve harcamaların yapıldığı yer olarak aslında devlet adına elde edilen varlıkların ve yine devlet adına girilen yükümlülüklerin hesabı hazine tutulur. Bu açıdan hazine devletin mali yönden tüzel kişiliğini temsil eder. Bunun anlamı aynı bir şirketin bilançosunda olduğu gibi devletin de aktifi (taşınır ve taşınmaz varlıkları) , ve pasifi (borç ve diğer yükümlülükleri) hazine tarafından temsil edilir. Bu açıdan nasıl ki bir şirketin bilançosu güçlü ise (varlıkları yükümlülüklerini karşılıyor ve aşılıyorsa yani net değeri pozitifse) o ülkenin yönetimi de o kadar güçlü olur. Aksi halde o ülkenin yönetimi pek de o ülkenin yöneticilerinin elinde olmaz. M.Kemal Atatürk’ün deyimi ile “ *Cumhuriyetin kudreti her sahada ve milli müdafaa sahasında da ihtiyaçlarını karşılayan Hazinesinin intizamındadır.*”³

Bu açıdan Hazinesinin fonksiyonlarını şu şekilde sıralayabiliriz.⁴

Devletin malvarlığını temsil etmek. (Ülkemizde bu fonksiyonu taşınmaz mallar bakımından Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü yerine getirir)
Devletin nakit akımını düzenlemek (Haznedarlık fonksiyonu)
Madeni para basımı (Darphane Hazineye bağlıdır)
KİT’lerde hazine hissesini temsil (Kamu payı temsil fonksiyonu-Hazine de KİT Genel Müdürlüğü vardır. Özelleştirilecek KİT’lerde bu temsi ÖİB’ye geçer))
Devlet adına yükümlülük yaratmak ve kamu açıklarını finanse etmek (Borçlanmaya karar vermek ve uygulamak-Kamu Finansmanı Fonksiyonu-Hazinede hem bu fonksiyonu hem de haznedarlık fonksiyonunu ifa eden Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü vardır)

Bu yukarıda saydığımız görevler hazinesinin klasik fonksiyonlarıdır. Devletin ekonomideki rolüne, uluslararası gelişmelere bağlı olarak zaman içinde Hazine fonksiyonlarına yenileri eklenmiştir. Modern fonksiyonlar diyebileceğimiz bu fonksiyonlar

² M.Eğilmez (1995), Hazine ,Tütünbank Yayınları

³ 1 Kasım 1936 Meclis açılış konuşmasından

⁴ Eğilmez,s.15-16

Dış ekonomik ve finans işlerini yürütmek (Hazine Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü vardır.)

Uluslararası ekonomik kuruluşlarda devleti temsil (Hazinenin IMF, Dünya Bankası, Asya Kalkınma Bankası, OECD, Avrupa İmar bankası gibi pek çok kuruluşta temsilcileri vardır) Finans piyasalarını düzenleme (Hazine Bankacılık Genel Müdürlüğü vardı. BDDK kurulduktan sonra bir fonksiyon artık bir Hazine fonksiyonu olmaktan çıktı)

Görülebileceği gibi hazinenin pek çok ve karmaşık fonksiyonu vardır. Ülkemizde Hazine bunların yanısıra Yabancı sermaye ve reel sektörün teşvik politikalarını da yönlendirir.

Hazinenin bu işleri yaparken diğer kurumlarla da ilişkisi vardır.

Gelir İdaresi ile ilişkileri; Hazine gelirlerin toplandığı yer olmakla beraber gelir ve özellikle vergi politikalarının belirlendiği yer olmayabilir. Bunu genellikle gelir idareleri yapar. Eskiden Maliye Bakanlığına bağlı olan Gelirler Genel Müdürlüğü şimdi özerk olduğu söylenen Gelir İdaresi başkanlığı olarak vergi politikalarını uygulamak ve tahsilâtını düzenlemekle yükümlüdür. Bunların aldıkları kararlar hazinenin nakit akımlarını etkiler. O açıdan bu politikalardan hazinenin haberdar olması gerekir. Örneğin yeni vergi konması, vergi affı gibi kararlar hazinenin haberi olmadan alınırsa ciddi sorunlar ortaya çıkabilir.

Bütçe İdaresi ile ilişkileri; Bütçenin gerek hazırlanma gerek uygulanma aşamasında Hazineye büyük rol düşer. Hem hazine ödeneklerinin tahmininde (Bütçe ödeneklerinin % 50'ye yakın kısmı hazineye aittir) hem de bütçe açığının finanse edilebilir düzeyde tutulması açısından bütçe hazırlanırken Bütçe idaresi ile birlikte çalışmak durumundadır. Bütçe uygulamasında da hazinenin nakit planlarının ödeneklerin serbest bırakılması ile koordine edilmesi gerektiğini önceden belirtmiştik.

Bankacılık otoritesi ile ilişkileri; Hazine piyasalardan borçlandığı için bankacılık kesiminin sıhhati çok önemlidir. Bu açıdan bankacılık otoritesinin (BDDK-TMSF) alacağı kararlar Hazine borçlanmasını yakından etkileyebilir. Bu açıdan iki kurumun koordineli çalışması önemlidir. Bankaların zararları bir kriz durumunda Hazineye karşılandığı için Bankacılık kesimi hazine açısından her zaman bir risk olabilir. Bu riskin iyi yönetilmesi için iki kurumun işbirliği şarttır.

Merkez Bankası ile ilişkiler; Uygulamada Hazine en fazla merkez bankası ile işbirliği içinde çalışır. Bu ilişkinin bir boyutu kurumsaldır. Hazine TCMB de çoğunluk hissesine sahiptir. Dolayısı ile TCMB politikalarında söz sahibi olması beklenir. Eskiden daha ağırlıklı olan bu durum 2002 yılındaki yeni TCMB kanunu ile değişmiş ve Banka oldukça özerk bir yapıya kavuşmuştur. Hazine halen Para Komitesinde gözlemci sıfatı ile temsilci bulundurmaktadır. Hazine ile Merkez Bankası arasındaki ikinci ilişki ajanlık ilişkisidir. TCMB Hazinenin hesaplarının tutulduğu iç ve dış borç ödemeleri dahil diğer ödemelerinin büyük bölümünün yapıldığı yerdir.

“ Hazine çiftliğin sahibi ise Merkez bankası onun vekilharıcıdır ”⁵

Hazinenin TCMB ile likidite yönetimi açısından yakın ilişkisi vardır. Hazine borçlanmasının piyasalarda para bırakıp bırakmayacağı fazla likiditenin TCMB tarafından piyasadan nasıl çekileceği gibi hususlar iki kurumun koordinasyonunu gerektirir. TCMB nin faiz politikası hazinenin borçlanmasını etkileyebilir. Bu konularda da işbirliği ve bilgi alışverişi gerekebilir.

Bir diğer boyut döviz yönetimidir. TCMB nin döviz rezervlerinin kompozisyonu (Euro, dolar Yen vb) ile hazinenin yapacağı dış borç ödemelerinin kompozisyonunun uyumlu olması

⁵ İsmail Türk (1976), Maliye Politikası ve Çağdaş Bütçe Teorileri

açısından iki kuruluşun koordinasyonu (Dış Borç yönetimi ile döviz rezervi yönetimi) çok önemlidir. Hazinesin TCMB nin döviz rezervlerini dikkate almadan vereceği kararlar ile TCMB nin Hazinesinden habersiz yapacağı dövize müdahaleler dış borç ödemeleri, dövize dayalı diğer bütçe ödemelerini olumsuz etkiler.

Hazine ile TCMB arasında eskiden çok önem taşıyan ancak 2002 yılında yürürlüğe giren yeni TCMB ile yürürlükten kaldırılan kısa vadeli avans (KVA) uygulamasıdır. Bu basitçe Hazinesin Merkez Bankasından para bastırıp (senyoraj hakkını kullanarak) nakit ihtiyacını karşılaması anlamına gelir. Eskiden Hazine TCMB den bütçe ödeneklerinin % 15 ine kadar avans kullanabilirdi. Bunun adına “dalgalı borç” denirdi. Dalgalı borç dönemsel olarak gelirin giderin altında kaldığı zaman Hazinesin TCMB den para çekip aradaki farkı ödemesi, gelirlerin giderlerden fazla olduğu zamanda ise aldığı bu borcu TCMB’ye geri ödemesi esasına dayanırdı. Bu nedenle bu hesaba Hazine Kısa Vadeli Avans hesabı adı verilmişti. Ancak zaman içinde bütçe açıkları arttıkça Hazinesin kısa vadeli olarak çekip sonra ödemek için kullandığı bu hesap giderek Hazinesin hep para çektiği ama ödemeyi yapmadığı bir yükümlülük haline geldi. Böylece bir anlamda piyasadaki para arzının genişlemesine ve enflasyona yol açıldı. 1994 krizinden sonra çıkarılan bir yasa ile bu avans limiti önce % 12 ye sonra % 6’ya en sonra da % 3’e düşürüldü. 2002 yılında da tamamen kaldırıldı. Kaldırılması özellikle AB süreci açısından da gerekliydi. Zira bugün hiç bir AB ülkesinde bu yola başvurulmamaktadır.

Türk Hazinesinin Tarihine kısa bir bakış ⁶

“ Ve Başdefterdar cümle malımın nazırı olup umur-ı alem ana müfevvezdir. Anın izni olmadan bir akçe ne dahil ne haric-i Hazine ola ”⁷

“Benim vezirim,

Akçe olsa verir idim, lakin bu makule şeylere sarf ittiğimiz Darphane’nin zuhurat akçesi ne keyfiyetdeler bilür misin ? Hiç bir akçe kodduğumuz yok daima sarf ediyoruz...Miri’den haremeyn’in alacağı için üçyüz kise ceb-i hümayunundan viresin. ...Bundan ziyade olamaz, zira ceb-i hümayununda dahi akçe yokdur⁸”

Türk hazinesi Osmanlıdan bu yana her zaman nakit sorunu içinde olmuştur. Ancak bilinen anlamda ilk Hazine örgütlenmesi fatih zamanında yapılmıştır. Bu dönemde Hazine-i amire (Devlet Hazinesi) , Hazine-i Hassa (Padişahın özel hazinesi-ceb-i hümayun), ve Hazine-i Haremeyn (harem üyelerine tahsis edilen hazine) olarak üç hazine mevcuttu. Bu son iki hazine bir nevi örtülü ödenek olarak çalışmaktaydı. Bunlar hariç tutulacak olursa Fatih döneminde tek bir devlet hazinesinden bahsetmek mümkündür. 17 yy dan sonra Osmanlının duraklama ve gerileme dönemlerinde savaşlar, isyanlar ganimet düzeninin tıkanıklığa uğraması, imparatorluğu bir mali bunalım içine sokmuştur. Bu dönemde Hazine birliğinin parçalandığı ve ufak ufak hazineler oluştuğu görülür. İrad-i cedid (yeni gelirler) hazinesi

⁶ M.Eğilmez (1995) Hazine ve Yavuz Cezar (1986) Osmanlı Maliyesinde Bunalım ve Değişim Dönemi, Alan Yayıncılık .

⁷ Fatih Kanunnamesinden Defterdarın padişahın vekili olduğu ve onun haberi olmadan Hazineye ne bir kuruluş girmesi ne de çıkmasının mümkün olmayacağını ifadesidir. Bir başka deyişle Hazine birliğinin temelidir.

⁸ Osmanlının 17 yy.da mali sorunlarının başlamasından sonra ”Zamanın padişahının kendisinden kaynak talep eden (muhtemelen devlet hazinesinde para kalmadığı için padişahın özel hazinesinden finansman isteyen) vezirine verdiği yanıtıdır. Yine de haremeyn hazinesinin ihtiyacı için kendi özel hazinesinden (ceb-i hümayun) 300 kese vermeye razı oluyor ama kendisinde de para kalmadığından da şikayetçi oluyor. Zuhurat Akçesi: Acil ihtiyaçlar için bir kenarda saklanan para.

Gemi yapımlarının finanse edilmesi için kurulan tersane hazinesi, hububat alımlarının finansmanı için zahire hazinesi gibi,.Bu şekilde çoğalan hazineler zamanımızda görülen bütçe dışı fonlar gibi Osmanlıda da mali disiplini bozmuş ve gelirlerin büyük kısmı devlet hazinesine girmeden harcanır olmuştur. Tanzimat ile birlikte bu dağınıklığa bir son verilemsine girişilmiş ve hazine-i maliye (maliye hazinesi) adı altında tek ve merkezi hazine sistemine geri dönmüştür. Tanzimat Fermanı ile birlikte Hazine-i Hassa ve hazine-i haremeyn kaldırılmış ve padişah ve ailesine devlet hazinesinden maaş bağlanmıştır.

Cumhuriyet döneminde Haine maliye Bakanlığı içinde yer almıştır. Uzunca bir süre Nakit İşleri müdürlüğü olarak faaliyet gösteren hazine, daha sonra Hazine genel Müdürlüğü olarak faaliyet göstermiş. 1960 dan sonra ise Dışişleri bakanlığı bünyesinde yer alan ekonomik işlerin kendisine bağlanması ile Hazine Genel Müdürlüğü ve Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatı Genel Sekreterliği olarak aynı bakanlık bünyesinde 1983 yılına kadar faaliyet göstermiştir. Daha sonra Maliye Bakanlığında ayrılarak Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı olarak başbakanlığa bağlanmış, 1995 yılından itibaren de ayrı bir Müsteşarlık olarak Başbakanlığa bağlı ancak Başbakanın görevlendirdiği bir Devlet bakanına bağlı bir yapılanmaya gidilmiştir.Bu nedenle bu devlet bakanı ya ekonomi bakanı ya da hazine bakanı gibi isimlerle adlandırılmaktadır.

Bugün bu ad altında bir çok fonksiyonu yürüten Hazinenin en klasik fonksiyonunun nakit işlemleri olduğunu belirtmiştik. Kamuda para akımlarının yönetimi anlamında gelen bu fonksiyonu aşağıda inceleyelim.

Hazine İşlemleri- Parasal Akımların Mekanığı

Hazine devletin gelirlerinin toplandığı ve giderlerinin yapıldığı yerdir.Nasıl ki bir aile bütçesinde sürekli olarak eve giren maaş,kira geiri vb ile çocukların okul parası, ev kirası araba taksidi ödemek için gelir ile gider arasında bir denkleştirme çabası varsa aynı şey devlet için de sözkonusudur. Evin babası şehir dışında okuyan çocuklarına harçlık göndermek isteyecektir. Dolayısı ile elindeki paray ihtiyaç duyan ama başka şehirde oturan çocuğuna yollamanın hesabını yapacaktır. Yine eğer maaşı eline geçmeden daha önceki bir zamanda ödemesi gereken bir yükümlülüğü varsa aradaki farkı denkleştirmek için borç bulmak isteyecektir. İşte aile babasının karşı karşıya bulunduğu bu soruna denkleştirme sorunu diyoruz. Bu örnekte olduğu gibi denkleştirme hem yer (çocuğuna para gönderme) hem de zaman (gelir akımları ile ödeme akımları arasında zaman uyumsuzluğunu giderme) bakımından sözkonusudur.İ şte aynı ihtiyaç yanı devlet gelir ve giderlerinin yer ve zaman bakımından denkleştirilmesi olarak klasik hazine fonksiyonu şeklinde karşımıza çıkar.

1. **Zaman bakımından denkleştirme:** Devlet hazinesine çeşitli kaynaklardan çeşitli nedenlerle para akımları olur. Bunlar vergi gelirleri, taşınmaz mal kira gelirleri, devlete ait işletmelerin temettü gelirleri, harçlar,özelleştirme gelirleri vb gibi olabilir. Bu gelirlerin bir kısmının tahsil zamanı bellidir. Örneğin kurumlar vergisi Nisan ayından itibaren üçer aylık dönemlerle tahsil olunur. KDV muhtasar beyannameleri her yılın 20sinde yatırılır vb. Bir kısım gelirlerin ise ne zaman ve nasıl geleceği belli olmaz.Bazen beklendiğinden az bazen beklendiğinden fazla gelir gelebilir. Bazı gelirlerin akımı mevsimsel koşullara bağlıdır. Dolayısı ile devlet hazinesine gelecek gelirler dalgalı bir seyir izler. Buna karşılık devletin ödemeleri daha belli ve düzenlidir. Maaşların, borç ödemelerinin ne zaman yapılacağı bellidir.Bunların ertelenmesi genellikle mümkün olmaz. Buna karşılık bazı harcamaları (mal ve hizmet satın alımları)

dalgalı bir seyir izleyebilir. Bunlar örneğim emanet yolu ile bir süre ertelenebilir ama bunlar üzerinde eğer baskı oluşursa o zaman ödeme yoluna gidilir. Dolayısı ile devletin gelirleri zaman içinde dalgalı bir seyir izlese de giderleri daha düzenli yapılmak durumundadır. İşte zaman bakımından denkleştirme gelir ve gider akımları arasında zaman bakımından oraya çıkan bu dengesizlikleri gidermek demektir. Bunun mekanizması ise nakit tayinlaması (emanet biriktirme) ya da borçlanma ile hatta ikisi bir arada kullanılmak suretiyle olur. Ama temel mekanizma son tahlilde borçlanmadır. Zaman bakımından denkleştirmede borçlanmanın öngörülebilirliğinin ve devamının sağlanmasının bir aracı da Hazinesin kasalarında belli miktarda nakit tutmasıdır. Hazine en az 15 günlük en fazla 1 veya duruma göre 2 aylık ihtiyacı kadar bir nakdi kasasında rezerv olarak tutup, bu tür zaman uyumsuzlukları için hazırlıklı olmayı da bilmelidir.

2. Yer Bakımından denkleştirme-TEK Hazine Hesabı Sistemi: Bazen zaman bakımından gelir ve gider akımlarında denkleştirme sorunu olmasa dahi bu sefer yer açısından denkleştirme sorunu ortaya çıkabilir.⁹ Örneğin İstanbulda toplanan nakit gelirler ile yapılan harcamalar arasında bir nakit fazlası olabilir. Hakkari'de ise toplanan gelirler az harcamalar fazla yani nakit noksanı durumu ortaya çıkabilir. Hazinecilik fonksiyonu İstanbul'un fazlasının Hakkari'ye gönderilebilmesi ve hakkari'deki devletin yükümlülüklerinin karşılanması anlamına gelir. Ülkede 81 il ve bu illerin ilçeleri gözönüne alındığında belli bir anda kamunun gelirleri ile giderlerinin nakit fazlası olan yerlerden nakit noksanı olan yerlere yönlendirilecek şekilde yönetilmesinin bir sistem ihtiyacını doğurduğunu söyleyebiliriz. İşte bu sistem 1970li yılların başlarında yaratılan "Tek Hazine Hesabı Sistemi veya kısaca Tek Hesap" olarak bilinir. Tek Hesap özünde bir taşra hesabıdır. Hazinesin bir de merkez hesapları olarak bilinen hesapları vardır. (Kutu: 8)

Kutu: 8: Hazine Merkez Hesapları

Çeşitli yasalara göre toplanan gelirler hazinenin TCMB de bulunan hesaplarına girer. Örneğin İzmit Körfez Vergi dairesine TÜPRAŞ'ın yatırdığı ATV (Akaryakıt Tüketim Vergileri) bu daire tarafından Hazinesin TCMB nezdindeki hesaplarına aktarılır. Hazine ödemelerini de yine bu hesaptan yapar. Hazinesin TCMB dışında bir de Ziraat bankası Ankara Merkez Şubede tuttuğu hesapları vardır. Bunlar Ziraat bankası kanalı ile hazinenin yaptığı bazı ödemeler için tutulur. Örneğin SSK, BAĞKUR transferleri gibi. Bazı gelir tahsilatları buradaki hesaplara girer. TCMB ve TCZB de tutulan bu hesaplara Merkez hesapları diyoruz. Bu hesapların belli başlıları şunlardır.

1. TCMB 410 sayılı Hazine cari hesabı: TCMB de tutulan en işlek Hazine hesabıdır. Önemli vergi dairelerinin tahsilatları buaraya gider. Hazine de buradan memur maaş ödemeleri, tarımsal transferler, Merkezde yer alan kuruluşlar (MSB; TBMM, Başbakanlık ve DSİ, TCK gibi diğer devlet daireleri gibi) için ödemede bulunur.
2. TCMB 411 sayılı Devlet Borçları hesabı. İç borçlanma kağıtları satış gelirleri, döviz hesabından aktarmalar gibi borçlanma hasılatlarının girdiği, borç ödemelerinin yapıldığı ana hesaptır.

⁹ Uygulamada yer ve zaman sorunu daima birlikte ortaya çıkar

3. TCMB 85 sayılı Döviz hesabı : Hazinesinin yaptığı dış borçlanmalar buraya girer. Dış Borç ödemesi yapılacağı zaman buradan döviz bozdurularak 411 sayılı hesaba aktarılıp ödeme yapılır.

4. TCMB Risk Hesabı: Borç Yönetimi kanununa göre oluşturulan yeni bir hesaptır. Hazinesinin yüklendiği garantili borçlar buradan ödenir. Bunun karşılığında kuruluşlardan yapılan geri alımlar da buraya girer. Aradaki fark bütçeden kapatılır.

5. TCZB Mevduat Hesabı: Bir kısım vergi dairelerinin tahsilâtları hazinece TCMB yerine TCZB de tutulur. Bu TCZB ye hen bir nakit desteği anlamına gelir hem de hesapları burada tutulan Sosyal Güvenlik kuruluşları başta olmak üzere bazı ödemeler bu hesaplardan yapılır.

Bu hesaplar günlük olarak takip edilir. Kamu kurumlarının da bütün hesaplarının TCMB veya muhabiri sıfatıyla TCZB de tutulması yasa gereğidir. Buna kamu Haznedarlığı ilkesinin bir gereği diyoruz.

Şimdi TEK hazine hesabının nasıl işlediğine bakalım. Bunun için önce Merkez ve taşra kavramları hazine nakit yönetimi açısından ne ifade ediyor önce ona bakmamız gerekmektedir. Merkez hazine dilinde Ankarada hazine Müsteşarlığının Kamu Finansmanı genel Müdürlüğü İç Ödemeler saymanlığınca izlene 410 sayılı hesaba gelirleri yatan vergi daireleri ile bu hesaptan giderleri ödenen bakanlık merkez saymanlıklarını ifade eder. Hangi vergi dairelerinin Merkez, hangi gider saymanlıklarının merkez sayılacağına maliye bakanlığı Hazine ile de koordine ederek karar verir. Genellikle önemli gelirleri olan vergi daireleri ile özelleştirme ve diğer önemli gelirler merkez gelirleri olarak 410 sayılı hesaba alınırlar. Zira devletin en önemli ödemeleri de yine merkezden (Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü) yapılır. (410 sayılı hesap 411 ve 85 sayılı hesaplarla karşılıklı çalışır.) . Buna karşılık bütün vergi daireleri ,(Merkez hesaba alınmayan) , mal müdürlükleri, gider saymanlıkları (Merkez saymanlıkları hariç) taşra sayılır ve bunların gelir gider hesapları arasındaki denkleştirme TEK hesap kanalı ile yapılırdı.

Eski Sistem

TEK Hesabın en önemli özelliğinin taşradaki nakit fazla ve noksanlarını yer bakımından denkleştirmesi olduğunu söylemiştik. Eski zamanlarda katır sırtında nakit taşıyarak sürdürülen bu sistem günümüzde ülke çapında en çok şubesi olan TCZB aracılığı ile yani kamu bankacılık sistemi aracılığı ile yapılmaktadır. Bu hesabın en belirgin özelliği yer bakımından denkleştirmenin fiili nakit aktarımı yolu ile değil taşrada bir saymanın hesabında nakit olup olmadığına bakılmaksızın nakit ihtiyacının TCZB aracılığı ile “otomatik ödeme” yolu ile hesapların yerinde denkleştirilmesidir. TCZB bu otomatik denkleştirmeyi önce ilçelerdeki şubeleri aracılığı ile ilçe mal müdürlüklerinin hesaplarında ilçe düzeyinde sonra il düzeyinde en sonra da Ankara merkez Şubedeki TEK hesap sistemi üzerinden TCMB aracılığı ile Hazine ile hesaplaşarak yapmakta ve nihayetinde taşrada ülke düzeyinde bir nakit fazlası varsa bu hazineye aktarılmakta nakit noksanı varsa bu zaten TCZB tarafından yerinde karşılandığı için bir anlamda TCZB hazineyi kısa bir süre finanse etmiş olmaktadır. Daha sonra TCZB nin bu alacağı Hazinesinin 410 sayılı hesabından TCZB’ye ödenmektedir. TEK Hesapta hazine ile TCZB arasındaki hesaplaşma Perşembe sabah başlayıp Çarşamba akşamı sona eren haftalık dönemlerle yapılmaktaydı.¹⁰

¹⁰ Eskiden TEK hesap sonucu da haftalık olarak belli olurdu. Soz zamanlarda TEK hesap sonuçları günlük olarak izlenebilmekte ancak mahsuplaşma yine haftalık yapılmaktadır.

Bunu bir örnekle açıklayalım. Örneğin Mardin İlini ve Midyat ve Nusaybin İlçelerini ele alalım. Bu iki ilçede yer alan Mal müdürlüklerinin TCZB de birer hesabı vardır. Topladıkları gelirler buraya yatar ve ödemelerini de buradan çek yazarak yaparlar. Malmüdürlükleri de aslında sayman fonksiyonu ifa ederler. Aynı şekilde Mardin ili merkezinde de Mardin İl defterdarlığı vardır. Yine buradaki vergi dairesine de gelirler yatar ve ödemeler defterdarlık muhasebe müdürlüğü aracılığı ile yapılır. Şimdi Mardin İlinde nakit hareketlerine bakalım

Eski Sistemde TEK Hesabın İşleyişi

Mardin Defterdarlığı	- 125	TCZB Mardin Merkez Şube	+ 125
Kendi geliri	400	Defterdarlık Nakit Noksanı	150 –İlçeler nakit fazlası 25 arasındaki farkı Mardin TCZB hesapta nakit olup olmadığına bakmaksızın finanse etmiş olup TCZB Hazineden bu il için alacaklı
Kendi Gideri	550		
Nakit Noksanı	-150		
İlçeler Nakit Fazlası	+ 25		
Midyat malmüdürlüğü	- 75	TCZB Midyat Şubesi	+ 75
Kendi Geliri	200	Midyat Mal Müdürlüğünün nakit noksanını hesabında para olup olmadığına bakmaksızın karşılıyor	
Kendi Gideri	275		
Nakit Noksanı	-75		
Nusaybin Malmüdürlüğü	+ 100	TCZB Nusaybin Şubesi	- 100
Kendi Geliri	300	Nakit fazlasını alıp Merkez Şubede mahsuplaşıyor.	
Kendi Gideri	200		
Nakit fazlası	+ 100		

Taşrada görüldüğü gibi bir saymanın hesabında para olup olmadığına bakılmaksızın TCZB hazine adına ödeme yükümlülüğünü yerine getirmekte ve böylece Hazinenin bir yerden bir yere para aktarmak gibi sorunu olmamaktadır. Ya da saymanın nakit fazlası varsa TCZB bunu bir müddet elinde tutmakta ve bunun belki gecelik faiz yolu ile avantajını sağlamakta gerekiyorsa bu fazlayı il içinde hesaplar arasında mahsuplaşmaktadır. Yukarıdaki örnekte TCZB il düzeyinde Mardindeki devlet harcamalarını finanse etmiştir. Dolayısı ile Hazineden alacaklıdır. Buna karşılık örneğin Tekirdağ da devletin tahsilatı il düzeyinde net bazda olumlu olmuş ve nette TCZB nezdindeki hesaplar pozitif bakiye vermiş olabilir. Yani bu durumda da Hazine alacaklıdır. İşte yurt düzeyinde her ildeki TEK hesap bakiyeleri Ankara daki TEK Hesapta toplandığında ortaya çıkan net haftalık sonuç TCZB yi alacaklı gösteriyorsa bu farkı Hazine TCMB deki 410 sayılı Hesabından TCZB ye öder. Eğer nette Hazine alacaklı ise o zaman TCZB bu parayı Hazinenin 410 sayılı hesabına yatırır.

Görüldüğü gibi TCZB Hazinenin belli dönemlerde verdiği TEK Hesap açığını TCMB deki ana hesaba devrederken, kendi imkanlarıyla bu açığı kapatmakta, bunu Hazineye borç yazmakta ama karşılığında bir faiz almamaktadır. Buna karşılık hazinede Ziraat bankası nezdine tuttuğu mevduat hesabına faiz talep etmemektedir.

TEK hesap böylece yer bakımından denkleştirme işi görürken öte yandan Hazine merkezde önemli ödemeleri yaparken kendisine TEK hesaptan nasıl bir ek imkan veya yük geleceğini de hesaplamak ve merkezdeki nakit yönetimini (merkezde yer bakımından bir denkleştirme sorunu olmadığına da dikkat çekelim) zaman bakımından borçlanarak denkleştirirken TEK hesabın artı veya eksisini de borçlanma tutarlarını belirlerken dikkate almak durumundadır Dolayısı ile bir noktada yer bakımından denkleştirme ile zaman bakımından denkleştirme birbiri ile çok yakın ilişkili bir görünüme kavuşmaktadır. Özellikle TCZB'ye verilen görevler

nedeni ile oluşan görev zararları yüzünden TCZB geçmişte sık sık TEK hesap artı verdiğiğinde bunu alamadığı görev zararı alacakları nedeni ile içine düştüğü likidite sıkıntısı (bankacılık deyimi ile ankes problemi) yüzünden kendisi kullanıp Hazineye aktarmamış Hazine bunu son dakikada öğrendiği zaman borçlanma miktarlarını arttırmak zorunda kalıp piyasalara daha yüksek faizödemek durumunda kalmıştır. Bu tür TCZB'nin görev zararı alacaklarının da tetiklediği finansman sorunları 2002 de yapılan düzenlemelerle Hazinesin Ziraatin bu tür açıklarını önceden kapatması ile ortadan kalkmış bulunmaktadır. TEK hesabın bir diğer aksayan tarafı ise cazibesidir. Taşrada ödemeler otomatik olduğundan TCZB sayesinde nakit sıkıntısı çekilmez. Bu nedenle bir çok kuruluş merkezden kurtulup taşra saymanı olmaya çalışır. Merkez nakit sıkıntısı çekerken taşranın daha rahat ödeme yapması zaman zaman bazı kuruluşların taşraya kaçmalarına ve hazinenin nakit problemlerinin artmasına yol açmıştır.

Yeni Sistem

Şimdiye kadar açıkladığımız TEK hesap sisteminin işleyişi Eylül 2007 yılından itibaren neredeyse tamamen değiştirilmiştir. SAY2000i (Saymanlıklar 2000 de internette projesinin logosu) projesinin tamamlanıp tüm ülke çapı saymanlık sisteminin on line bir hale gelmesi ile birlikte artık TEK hesabın işlemesi için TCZB'nin otomatik ödeyici olarak işlev görmesine gerek kalmamıştır. Zira tüm saymanlık hesapları ve nakit ihtiyaçları artık bir gün önceden Hazinesin Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü İç Ödemeler Biriminin bilgi sistemine aktarılmakta ve Hazine ertesi gün kendi 410 sayılı cari hesabından yine Ziraat bankası kanalı ile (ancak bu sefer sadece aracı banka olarak) tüm saymanlıkların hesabına nakit transfer edebilmektedir. Böylece hem nakit ihtiyaçlarının tek merkezden kontrolü, hem olası sıkışıklıkların önceden görülmesi ve tedbir alınması hem de Ziraat üzerinde zaten 2002 yılındaki düzenlemelerden sonra kalkmış bulunan otomatik ödeyici durumunun tekrarı olasılığı ortadan şimdilik kaldırılmış durumdadır. Bu yeni sisteme TEK HAZİNE CARI HESABI sistemi denilmektedir.(GENİŞLETİLECEK)

II. DEVLET HESAPLARININ İZLENMESİ: Devlet Muhasebesi, Mali Raporlama ve Mali Saydamlık)

Devlet Muhasebesinin Genel Özellikleri ve Tarihçesi

Devlet Muhasebesi devletin ve diğer kamu kuruluşlarının mali işlemlerine ait bilgilerin toplanması, kayıt ve sınıflandırılması, analiz edilip yorumlanması suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlanmasına ilişkin bilgi sisteminin tümünün genel adıdır diyebiliriz.

Devlet muhasebesi buna göre

- Yetkililerin karar almasına yardımcı olmak
- Devletin faaliyet sonuçlarını ortaya koymak
- Bu faaliyetlerin (hizmetlerin) maliyetini ortaya koymak
- Kamu sektöründe gerekli planlamaların yapılmasını sağlayacak alt yapıyı temin etmek

Gibi amaçlar içerir. Bu amaçlar içinde tahmin edilebileceği gibi devlet muhasebesi sadece karar alıcılara değil vatandaşlara, özel sektöre (yerli yabancı yatırımcılar), araştırmacılara da gerekli bilgileri sunma durumundadır. Devlet muhasebesinin önemli bir amacı da faaliyet sonuçlarının başlangıçta bütçelenmiş gelir ve giderlerle uygunluğunu sağlamaktır.

Muhasebeden üretilen verilerin aynı zamanda performans analizi ile de kullanılması sözkonusudur. Stratejik planların performans programlarına dönüştürülmesi ve faaliyetlerin maliyetlendirilip, performans hedeflerin ölçümü için muhasebe verilerine ihtiyaç vardır. Bu anlamda devlet muhasebesi devlet faaliyetlerinin 3E kuralına uygun yürütülüp yürütülmediği konusunda da faydalı bilgiler verebilir.

Devlet muhasebe sistemi tarih içinde bazı değişimler göstermiştir. Bu konuda belli başlı 5 aşamadan söz etmek mümkün bulunmaktadır. Kabaca ifade etmek gerekirse çok önceleri devletin faaliyetlerinin dar olduğu zamanlarda sadece gelir gider kaydı ile ilgilenirken, devletin gelişen faaliyetleri doğrultusunda devletin borç ve alacakları ile mal varlığını da izleyen bir gelişim göstermiştir. Ancak her dönem bir sonrakine önemli bir değer katmıştır.

1. Aşama : Devlet muhasebesine giden yoldaki ilk kayıtlar eski Çin ve Hindistan uygarlıklarında tespit edilebilmektedir. Burada temel amaç kralın malının çalınıp çırpılmaktan korunmasını sağlayacak bir kayıt sisteminin tutulmasıdır. Özellikle hasat kayıtları bunlar üzerinden alınan vergiler, yapılan harcamalar kayıt altına alınmıştır. Bu ihtiyaç uzun yıllar boyu hemen hemen her ülkede kendini göstermiştir.
2. Aşama: Bu dönem 16 .YY in ilk yarısı ile 18inci YY. kapsar. Özel muhasebe sistemlerinde çift kayıt sistemine geçilmişken devlet muhasebe sistemi hala tek kayıt sistemine oturmaktadır. Alman - Avusturya kaynaklı kameral muhasebe sistemi bütün bu mali işlemleri sistematize eden merkezi bir yapı kurarak kralın malının kayıtlarını tutan departmanların işlemlerini düzene sokmayı amaçlamaktadır. Kameral sistemde muhasebe aynı zamanda kanıtlama sistemi olarak kullanıldığı için zaman içinde kralın hesapları ile vergi verenlerin arasındaki bir çok sorunun da kaynağını oluşturmuştur.
3. Aşama: Muhasebe artık sadece kralın hesaplarının tutulduğu bir defter bütünü olmak yerine tutulması ve raporlanması açısından kralın yetkilerinin kısıtlandığı ve parlamentonun kamu kaynakları üzerinde söz sahibi olduğu bir dönemin (19 yy) ürünü olarak yasal bir içerik kazanmıştır. Bu açıdan halka ve parlamentoya hesap verecek bir devlet muhasebesi anlayışı ağırlık taşımaktadır. Bu mevzuat esasında bütçe yasalarına da temel teşkil eden muhasebe ilkelerine de atıfta bulunmaktadır. Kralın harcama sorumlulukları, parlamentonun ve devlet görevlilerin kamu kaynağı toplanırken ve harcanırken hangi kontrol mekanizmalarına tabi olacağı da bu kaynaklarda yer almaktadır.
4. Aşama: 20 yy da devletin ekonomik hayatta yeni roller üstlenmesi muhasebenin yapısını da değiştirmiştir. Büyük altyapı yatırımları, devletin ticari faaliyetleri yavaş yavaş devlet muhasebesini özel sektör muhasebesine yaklaştırmıştır. Muhasebe artık sadece gelir ve gider kaydı değil aynı zamanda, yatırım projelerinin değerlendirilmesinin yapıldığı, devletin hak ve yükümlülüklerinin takip edildiği daha karmaşık bir yapıya doğru evrilmiştir.
5. Aşama. Günümüzde devlet faaliyetlerinin yerine getirilmesinin en önemli aracı olarak bütçeler artık bir istikrar ve bölüşüm politikası araçları oldukları kadar bu politikaların ne kadar başarılı olarak yerine getirildiği ile de ilgi çekmeye başlamışlardır. Bu fonksiyonun ne ölçüde yerine getirildiğinin ölçümü muhasebeye yeni bir açı getirmiştir. Muhasebe artık maliye politikasının etkinliğinin ölçüm aracı olmuştur.

Devlet Muhasebe Sistemleri

Devlet muhasebe sistemleri de tarihsel süreç içinde kendilerinden beklenen fonksiyonlara göre şekillenmiştir. Devlet muhasebe sistemlerini şekillendiren görüşleri ikiye ayırmak mümkündür.

Klasik Görüş olarak adlandırılan görüş devlet muhasebesini daha çok devletin işlemlerinin bütçeye uygunluğu açısından ele alır ve muhasebeyi gelir gider kaydı temelinde bütçe ile ilgilendirir.(Bütçe Bu açıdan klasik görüş sadede akım değişkenlerle ilgilenir ve devletin malvarlığı muhasebe kayıtlarına konu olmaz. Bunun gerekçesi devletin malvarlığının olmadığı, bu malvarlığının gerçek sahibinin bireyler olduğudur. Devletin malvarlığı olduğu kabul edilecek olursa mal varlığını arttırma çabası içine girer.halbuki devletin asıl amacı malvarlığını arttırma olmamalıdır.Kaldı ki devletin malvarlığını hesaplamak da güçtür o nedenle bunun muhasebesinin tutulması da mümkün değildir.

Çağdaş görüşe göre ise; devlet muhasebesi devletin malvarlıklarını da gelir ve giderleri kadar takip edip kayıt altına almalıdır. Yani muhasebe sadece bütçe odaklı olmamalı aynı zamanda yürüttüğü politikalar nedeni ile ortaya çıkan borç ve alacak durumlarını bir bilanço mantığı içinde kaydetmelidir. Devletin aldığı bir bina bütçe açısından gider sayılmakla beraber malvarlığı açısından faydasız uzun döneme yayılacak bir varlık niteliğindedir.dolayısı ile bunun sadece mal oluş değeri ile bütçeye gider kaydı yapılması yetmez. Bu malvarlığının ilerideki durumu, elden çıkarılması durumundaki değeri vb faaliyetler için bir varlık olarak da takibi gerekir.Devlet malvarlığının klasik görüş yanlılarına göre sahibi olmasa dahi bunun kaydını tutup hesabını vermesi lazımdır.

Bu görüşler paralelinde devlet muhasebe sistemlerinin çeşitlerini dört başlık altında izleyebiliriz.

1. Kameral Muhasebe Sistemi: Tipik bir klasik görüş sistemidir. Başta da söylediğimiz gibi devletin (kralın) kayıtlarının nakit bazda ve gelir gider olarak özel sistematik cetvellerde gösterilmesi esasına dayalıdır. Devletin borç ve alacakları ile malvarlığı bu sistemde gözükmez.
 - a. Eski kameral sistem: sadece gelir ve gider kasa hareketi olarak izlenir. Kase defteri ile gelir ve gider ayrıntı defteri vardır. Az personel ve düşük maliyet avantajı sağlar. Ancak hem kasa hem de gelir gider ayrıntı defterlerinin veznedar (aynı şahıs) tarafından tutulması bir sakıncadır.
 - b. Yeni kameral sistem: gelir gider ayrıntı defterlerine tahakkuk satırları ilave edilmiştir. Dolayısı ile sadece nakit esasına dayanmaz. Dolayısı ile tahakkuk tahsilat farklarının izlenmesi mümkün olur. Kasa ve gelir gider muhasebesi ayrı servisler tarafından tutulur. Bu da hesapların denetimini kolaylaştırır. Ancak bu sistemde de hesapların malvarlığını göstermemesi devam etmektedir.
2. Schneider Muhasebe Sistemi: Bu da klasik görüş paralelinde bir sistemdir. Kameral istemin daha gelişmiş halidir. Bu sistemde bütçe gelir ve gideri takip edildiği gibi mahsup işlemleri, bütçe dışı borç ve alacak işlemleri de izlenmektedir. Yevmiye defteri ilk kez burada kullanılmaktadır. Çift kayıt sistemi de bu yöntemin önemli bir özelliğidir. Kar zarar hesabı yapılmaya elverişli olması da diğer bir özelliğidir.
3. Constante Muhasebe Sistemi: Bu modern görüşe yatkın bir sistemdir. Çift kayıt esastır. Sadece gelir gider kayıtları değil malvarlığı kayıtları da izlenebilmektedir. Böylece Devletin malvarlığındaki artış ve azalış da izlenebilmektedir.
4. Logismogafi Muhasebe Sistemi: Bu sistem constante sistemi ile hemen hemen aynı özellikleri taşır. Bütçe hesapları ve malvarlığı hesapları aynı anda tutulur. Ancak mal sahibi devlet ve görevli devlet memurları şeklinde bir hesap ayrıştırmasına gider. (sayman hesabının ayrı olması gibi). Tutulan defter ve bu defterlerin niteliği açısından daha gelişmiş olup hizmet maliyetlerini görmeye de imkân sağlar.

Devlet Muhasebesinde Kayıt Yöntemleri

Devlet muhasebesinde mali işlemlerin nasıl kaydedileceği konusunda kullanılan belli başlı yöntemler nakit ve tahakkuk bazlı veya taahhüt kayıt yöntemleri olarak bilinmektedir. Hangi bazın seçileceği daha çok o ülkedeki devlet idaresindeki gelenek ve doğal gelişimin bir sonucudur. Burada bir rasyonel aramak çoğu kez mümkün bulunmamaktadır.

Devlet muhasebesinde kayıt yöntemleri konusunda tercihleri belirleyen hususları yine de sistematize etmeye çalışacak olursak burada bir bütçe sisteminden neyin beklendiği ile paralel olarak kayıt yönteminin de ona göre değişiklik gösterebilecektir. Bu açıdan bir ülkenin bütçesi iki amaca da hizmet edebilir. Birincisi bütçe bir **fonlama** aracı olarak görülebilir. İkincisi ise bütçe bir **kısıtlama** aracı olarak kullanılabilir. Eğer karar alıcılar (hükümet ve parlamento) bütçeye bir fonlama aracı olarak bakıyorlarsa bu temel olarak o sistemde bütçe ödeneklerinin bir program veya projenin tüm hayatını etkileyecek şekilde tahsis edildiği anlamına gelir. Teorik olarak bu fonlar bir kez tahsis edildikten sonra ileriye yönelik olarak yükümlülükler oluştururlar ve bunun sonucu olarak kanun koyucular bugün alınan kararların ileride nasıl bir yükümlülük yarattığını buna göre hangi program ve projelerinin fonlanması gerektiğine ve/veya bir projenin devam edip etmeyeceğine karar verirler. Bu durumda taahhüt veya tahakkuk bazlı muhasebe sisteminden bahsediliyor demektir.

Buna karşılık bir bütçenin karar alıcılar gözünde bir fonlama aracı olma yerine bir ekonomik ve mali istikrar aracı olarak kullanılma fonksiyonu ağır basıyorsa o zaman bütçenin açığının finansmanı ve onun finansal piyasalardaki parasal sonuçları önem taşıyor demektir. Bu durumda ise bütçe hesaplarını izlemeye odaklanan yani kısa dönemli gelişmeleri izlemeye yönelik bir başka deyişle mali işlemler oldukça onları izleyen bir sistem daha uygun olacaktır ki buna da nakit bazlı sistemler diyoruz.

Tarihsel olarak bakıldığında batı ülkelerinde önceleri proje yatırımları için finansman sağlama aracı olan bütçelerin ileriye yönelik etkilerinin görülebilmesi için daha çok ticari muhasebeye yakın bir biçimde tahakkuk muhasebesi ile işe başlamışlar, ancak 1970 li yıllardan itibaren ekonomik istikrar kaygılarının ağır basması ile birlikte nakit tabanlı muhasebeye ağırlık verilmiş fakat 1990'lı yıllarda tekrar tahakkuk muhasebesine dönüş başlamıştır.

Sonuç olarak devlet muhasebesinde kayıt yöntemlerini bir ucunda nakit bazlı muhasebe bir ucunda ise tahakkuk bazlı muhasebenin olduğu bir yelpazeye oturtabiliriz. Bunların arasında iki sistemin karışımı şeklindeki ara yöntemler yer almaktadır. Şimdi bu sistemlere daha yakından bakalım.

1.Nakit Bazlı Muhasebe Sistemleri: Bu muhasebe nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeder. Bu sistemde harcamalar nakden ödendiklerinde gelirler ise nakden tahsil olunduğlarında bütçeye gelir ve gider olarak kaydolurlar. Bu sistemde gelir ve giderlerin hangi döneme ait oldukları ile ilgilenilmez ancak hangi dönemde etki yaptıkları ile ilgilenilir. Böyle bir sistemde mali raporlar bütçe gelir ve tahminlerini nakit girişlerini ve çıkışlarını açılış ve kapanış nakit varlıkları kapsar.

Nakit bazlı muhasebe sistemleri devletin sahip olduğu malvarlıklarını, en saf formlarında ise borç ve alacakları da kaydetmezler.

Bu sistem basit olması, anlaşılabilir olması nedeni ile yönetimi kolay bir sistemdir. Başta da söylediğimiz gibi özellikle nakit bazda takip edilen bir sistemden ölçülen bütçe açığının finansal ve parasal etkileri kolay gözükeceği için istikrar programlarında bu tür açıkların

takibi açısından da nakit esaslı sistem daha uygun sonuçlar verir. Sonuç olarak nakit esaslı muhasebe bütçe odaklı muhasebe sistemi olarak da nitelendirilir.

2. Değiştirilmiş Nakit Esası: Bu sistem de özünde nakit esaslı gibi çalışır. Ancak farkı mali yılın hesabının 31 Aralık akşamı kapatılmaması ve bir sonraki yılın belli bir süresi için (genellikle bir ay) açık tutulmasıdır. Böylece bir işlem nakden takip eden yılda gerçekleşirse dahi eğer bu örneğin bir aylık süre içinde nakit işlemi oluşmuşsa o zaman bu işlem önceki yıl hesaplarına aktarılır. Böylelikle nakden ait olduğu (ortaya çıktığı) yılda gerçekleşmeyen ancak bir sonraki yılın ilk ayında nakden gerçekleşen bir işlem (örneğin 2007 yılının son günü ortaya çıkan bir müteahhit alacağı 2008 'in 31 Ocakına kadar nakden ödenirse) bu işlem 2007 yılına bütçe gideri olarak yazılacaktır. Görüldüğü gibi bu sistemin tek faydası mali işlemlerin ait oldukları yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır. Bu işleme Türk Bütçe Sisteminde mahsup işlemi (İngilizce float-dalgalanmaya bırakmak) adı verilir. KMYKK'nun 51 inci maddesi bu süreyi bir ay olarak belirlemiş ve zorunlu durumlarda bunun giderler için 1 aya, diğer işlemler için 5 aya kadar uzatılması konusunda Maliye Bakanına yetki vermiştir.

3. Değiştirilmiş Tahakkuk Esaslı Muhasebe: Bunun özelliği aşağıda göreceğimiz tahakkuk esaslı muhasebe ile aynı felsefeye dayanır. Ayrıldıkları nokta bu sistemin arsa, arazi, bina taşıt gibi maddi duran varlıkların bu sistemde muhasebe kayıtlarına alınmamasıdır. Bu nedenle muhasebede maddi duran varlıklar ile ilgili aşınma payı ayrılması, yeniden değerlendirme vb işlemlerin kaydı gerekmez. Bu açıdan nakit esasına göre daha kapsamlı tam tahakkuk esasına göre ise daha dar ancak anlaşılması daha kolay bir sistemdir. Bu açıdan bütçe odaklı değildir. Borç ve alacakları kaydeder. Aynı şekilde ileride yükümlülük doğuracak taahhüt ve garantileri de kaydeder.

4. Tahakkuk Esaslı Muhasebe: Bu sistemde mali işlemler nakden gerçekleşip gerçekleşmediklerine bakılmaksızın ortaya çıktıkları anda muhasebeleştirilirler. Bu açıdan bakıldığında gelirler nakit olarak tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın tahakkuk etmiş (yani devlete ödenebilir hale gelmiş devlet için bir hak teşkil etmiş) işlemleri, giderler ise nakden ödenip ödenmediğine bakılmaksızın tahakkuk eden giderleri (hak sahibi adına oluşmuş ödeme emirlerini) ifade eder. Bu durumda tahakkuk eden gelir ve giderler tahakkuk ettikleri yılın hesaplarına dahil edilirler. Tahakkuk esaslı sistemde alacaklar borçlar ve maddi duran varlıklar tam olarak gösterilir. Giderler maddi duran varlıkların aşınma payları dahil olarak kaydolurlar. Dolayısı ile bir projenin veya programın bütün maliyetleri burada görülebilir. Dolayısı ile performansa dayalı bütçe için daha faydalıdır. Bu açıdan bugün veya geçmişte yapılan her işlemin bugüne ve daha ileriye yönelik etkilerini görmek mümkün olur. Bu sistemde nakit esaslı muhasebeden farklı olarak bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosu çıkarılabilir.

Eski ve Yeni Devlet Muhasebe Sistemlerimiz

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (MUK) döneminde en önemli sorun devletin tüm kurumlarını kapsayan bir muhasebe düzenlemesi olmamasıdır. Bu nedenle kamu hesaplarının aynı baza getirilmesi ve içinden bütün devlet sektörünün mali durumunu bir bütün olarak gösteren tablolar üretilmesi mümkün olmamıştır. Eski sistemimiz ağırlıklı olarak nakit esaslı bir muhasebe sistemidir. Ancak nakit esasındaki mahsup yönü ile (float) değiştirilmiş nakit esasına da uzanır. Öte yandan tahakkuk etmiş giderlerin emanetlerle ilişkilendirilmesi, nakit dışı borç ve alacakları da içermesi nedeni ile değiştirilmiş tahakkuk esasının da unsurlarını

içinde barındırmaktaydı. Bu açıdan değiştirilmiş nakit ve değiştirilmiş tahakkuk esasları arasında bir konumu bulunmaktadır. Eski sistemin fazla bütçe odaklı olması ve yeterli mali tablo üretilmemesi, standart eksikliği 5018 sayılı yasa ile giderilmeye çalışılmıştır.

5018 sayılı yasa ile muhasebe sistemi belli bir standarta oturtulmuştur.

- Md 49: *Devlet muhasebe sistemi mali raporların düzenlenmesi ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulup yönetilir.*
- Buna göre;
 - KİT'ler hariç tüm kamu idareleri kapsanacaktır
 - Uluslararası standartlar benimsenecektir
 - Kamu kaynağı kontrol eden herkesin sorumluluğunun takibine imkan verecektir
 - Yöneticilerin yönetim ihtiyacına ve karar vermesine (ileriye tahmin etmesine-bugün alacakları kararın ilerideki sonuçlarını görmeye) yardımcı olacaktır
 - Devlet Muhasebe Standartları Kurulu kurulacaktır
 - 1.1.2006 dan itibaren Merkezi Yönetim (Genel+Özel+DDK) ve SGK ile Yerel Yönetimler)
 - 1.1.2007 tarihinden itibaren Döner sermaye ve fonlarda tek düzen hesap planı uygulanmaya başlanacaktır.

Bu kapsamda 5018 sayılı yasanın devlet muhasebesinden beklentileri şunlardır.

- Kayıtların tahakkuk esasına göre tutulması (md 50 ve 51)
 - Bütçe işlemleri açısından nakit
 - Faaliyetler açısından tahakkuk
- Tüm faaliyetlerin kayıt altına alınması
 - Sadece bütçe odaklı değil bütçe ile ilişkilendirilmeyen işlemlerin de kapsanması
 - Saydamlık sağlanması
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların da kayıt altına alınması (amortisman muhasebesi)
- Ödenek ve Nakit Planlaması ve OVMP için veri sağlanması
 - Ödenek yokluğundan ödenemeyen borçlar (323 sayılı hesap)
 - Taahhütler
- Devlet Borçlarının Mali raporlanmasına kolaylık
- Kesin hesabın muhasebeden çıkması (analitik bütçe sınıflaması bağlamında)
- Vergi Harcamalarının raporlanması (Kısmen- Vergi indirim ve iadeleri gibi)

Sonuç olarak, devlet muhasebe sisteminin yeni yasa ile belli ilkeleri genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun bir biçimde ortaya koyduğunu ve bunlardan hareketle üretilen istatistik verilerle kamu hizmetinin maliyetinin hesaplanması imkanının getirildiğini söyleyebiliriz.

Mali raporlama ve mali saydamlık;

1. Mali raporlamanın önemi ve hedef kitlesi

Muhasebe sistemlerinin kaynak kullanımı ile ilgili düzgün ve standart bir bilgiyi nasıl üretebileceği konusuna yukarıda değindik. Kamu kaynaklarının kullanımı sırasında devletin zor kullanarak vergi toplaması yetkisinin sınırlandırılmasının bütçe sistemlerinin gerisinde yatan önemli bir faktör olduğunu biliyoruz. İşte toplumun devleti yönetenlerin kaynakları nasıl kullandığını bilmek istemesi (daha doğrusu çıkar gruplarının) muhasebeyi sadece devlet yöneticilerine bilgi sunan bir araç olmaktan çıkmasını ve topluma da bilgi sunmasını gerektirmiştir.

Topluma devlet muhasebesi verilerinden hareketle bilgi sunulması da bizi mali raporlama kavramına getirmektedir. Mali raporlama bu anlamda dört fonksiyon ifa edebilir.

a. Devlet muhasebesi ve bundan türetilen mali tablolar yöneticiye karar vermesinde yararlı olur.

b. Meclise hükümet politikalarını değerlendirme, onaylama ve hesap sorma imkanı getirir. Esasında hükümetler bu konuda parlamentoya bilgi vermekle yükümlüdürler. Meclise sunulan kesin hesap kanununu bu anlamda bir mali rapor sayabiliriz. Alınan ödenekler ile ne yapıldığının hesabı bu raporla verilir. Meclis de bu hesabın doğru olup olmadığını Sayıştay vasıtası ile inceler. Meclise bunun dışında da hem 1050 hem de 5018 ile belirlenmiş başka raporlar da sunulur. Bunlara bütçe hazırlığı konusunda değinmiştik. İleride tekrar bakacağız.

c. Muhasebe ve mali raporlamanın üçüncü hedef kitlesi vatandaşlardır. Vatandaşların ve devletin mali bilgiyi birbirleri ile paylaşması demokrasinin bir gereği olmakla beraber, bir başka husus da devletin verdiği hizmetlerin nereye yöneldiğinin bilinmesi ihtiyacıdır. Devletin eğitim, aşı yapısı, transfer harcamalarını hangi gruplara, hangi cinsiyetlere, bölgelere yaptığı özellikle teknoloji çağında önem taşır. Vatandaşlar bu bilgilere ulaşmak isterken, devletler de vatandaşlara nasıl hizmet ettiklerini göstermek için bu bilgiyi kendilerine göre sunmak isteyebilirler. Kuşkusuz verilen enformasyonun veren açısından bazı riskleri de vardır. (Kamu sektörünün performansı gibi). Buna rağmen aşağıda göreceğimiz nedenlerle bugün giderek mali saydamlık taleplerinin artması sonucunda bu verilerin temini artık gereklilik halini almıştır.

d. Mali raporlamanın 4 üncü hedef kitlesi uluslararası kuruluşlardır. Bunlar da bir ülkede kamu sektöründe ne olup bittiğine bakmak ve yatırım kararlarını buna göre vermek isterler. Özellikle IMF-WB gibi kuruluşla program yapan bizim gibi ülkelerde bütçe üzerine getirilen performans kriterleri muhasebe bilgisine dayalı mali raporlamanın önemini daha da arttırmıştır.

2. Mali raporlamanın ilkeleri :

Devletin hazırladığı mali raporların kabul görmesi yani kredibilitesinin olması bazı temel ilkelerin varlığını gerektirir.

- a. **Meşruiyet (Legitimacy)** : Devletin mali tabloları içerik ve sunum şekli itibariyle bu tabloları talep edenler tarafından kabul edilebilir olmalıdır. Bu nedenle bu tablolar belli üzerinde anlaşılabilir standartlar üzerine oturmalıdır. (Bu standartlar konusunda E.Kararaslan makalesine bakılabilir). Bu da uluslararası standartların önemini gösterir. (GFS, ESA95,SNA gibi)
- b. **Anlaşılabilirlik (Understandability)**: Mali tabloların hesap vermenin bir aracı olduğunu söylemiştik.Hesap vermek açıklama yapmaktır. Açıklamada bulunmak ise karşı tarafın bunu anlayabilmesini gerektirir. Bu ise hesaplarımızın ve mali tablolarımızın anlaşılabilir olması demektir.Anlaşılabilirlik ilginin içeriğini bozmadan basi ve açık bir ahle getirilebilmesidir.
- c. **Güvenilirlik** : Mali raporlamanın güvenilirliği meşruiyeti ile de ilişkili olmakla beraber başka unsurlar da içerir.
 - Öncelikle kesinleşmiş rakam mı,tahmin mi kullanıldığı
 - Tahmin kullanılıyorsa yöntemi
 - Hem tahmin yöntemi hem de hesap yöntemi değişiyorsa bunun hemen bildirilmesi (Bütçe kodlaması,cetvellerde yaşanan durum)
 - Güvenilirlik tutarlılık anlamına gelmez (ürdün)
 - Veriyi kullananların değişiklikleri kendilerinin keşfetmesi verilere duyulan güveni azaltır.
- d. **Uygunluk (relevance)**: Hazırlanan mali raporların kullanım ihtiyaçlarına uygun olması beklenir.Aslında bu anlamda vatandaşların ihtiyacının çok üstünde kapsamlı ve teknik ayrıntı ile dolu raporlar üretilmesi çok anlamlı olmayabilir.
- e. **Karşılaştırılabilirlik (Comparability)** Mali enformasyon ve raporlamanın karşılaştırılabilirliği iki boyutta ele alınabilir.Birincisi bir devletin veya bir harcamacı kuruluşun hesapları zaman içinde karşılaştırılabilir olmalıdır. Varsa değişiklikler açıklanmalı, seriler yeni hali ile geriye götürülebilmelidir. İkincisi ise devletin hesaplarının başka ülkelerle karşılaştırılabilmesidir.
- f. **Verinin Zamanında üretilmesi (timeliness)** : Geciken veri veri sayılmaz.Gecikme değişik nedenlerle oluşabilir. Verinin denetimi zaman alabilir.Verinin hukuka uygunluğu zaman alabilir.sistemler yetersizdir.Verdi çıkabilir ama titizlik nedeni ile zaman alabilir.Verinin güvenliliği ile zaman arasında (c ile f arasında) bir trade off vardır.Böyle bir durumda zaman daha önemlidir.
- g. **Tutarlılık (Consistency)** : Bu karşılaştırılabilirlikle de ilgilidir.Verdi,zaman,sınıflama, muhasebe temeli açısından tutarlı olmalıdır.Tutarlılık aynı zamanda meşruiyet sağlar. Kuruluş tutatlı

olacağım diye eskiyen sistemini korumak gibi bir tutarsızlığa da gitmemelidir. Tutarlılık tutuculuk değildir.

- h. Faydalı olma (usefulness) :** Mali raporlamanın devletin mevcut ve gelecekteki kaynak kullanımı konusunda hem vatandaşa hem de kuruluşlara yeterli onlara vererek anlayışlarına katkıda bulunmasıdır.

3. Ülkemizde mali raporlamanın durumu

Ülkemizde devlet muhasebesine dayalı veri ve rapor üretmenin geçmişi oldukça eskiye dayanmakla beraber, mali raporlama ve verinin istenen verimi ve saydamlığı sağladığını söylemek oldukça güçtür. Önceden mali raporlama yakın geçmişe kadar parlamentoya bilgi sunma olarak algılanmaktaydı. Bunu IMF ve Dünya Bankası ile olan ilişkiler geliştikçe ve bir program mantığı içinde bu kuruluşlara sunulması gereken tablolar izledi. Ancak mali raporlamanın belli standartlarda sunulması çabası son yıllara münhasır bir olay olarak görülebilir.

Bütçe ile ilgili mali raporlama sistemine bakacak olursak, MUK (Muhasebe-i Umumiye Kanunu mali raporlamanın nasıl yapılacağı konusunda bir şey söylememekle beraber bütçe meclise sunulurken Yıllık Ekonomik Rapor, milli bütçe tahmin raporu ve bütçe gerekçesi TBMM'ne sunulan belgelerdir. Ancak bunlar kısmen devlet muhasebesinden türetilmekle beraber , istatistik temelli verilerdir. Meclise sunulan diğer önemli bir belge ise Kesin Hesap kanunudur.

Buna karşılık KMYKK da mali istatistikler konusu özel olarak düzenlenmiştir. (52,53 ve 54 üncü maddeler) . Bunları incelediğimizde mali raporlamanın uluslar arası standartlara uygun olması gerektiği, kapsamının genişlediği (genel yönetimin tümü) ,zaman açısından düzenlemeler getirildiği (özellikle 53 üncü madde), Sayıştay'a bunların standartlarının değerlendirilmesi gibi görevler yüklendiği görülmektedir.¹¹ Öte yandan KMYKK'nun 18 inci maddesi Bütçe TBMM'ye sunulurken

- a) Bütçe gerekçesi (Orta vadeli Mali Plan'ı da içeren)
- b) Yıllık Ekonomik Rapor (1050 de de vardı)
- c) Vergi harcamaları cetveli (vergi indirim ve istisnaları nedeni ile vazgeçilen tutarlar)
- d) Kamu Borç Yönetimi raporu
- e) Genel Yönetim Kapsamındaki idarelerin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ve izleyen iki yıla ait gelir gider tahminleri
- f) Mahalli İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumlarının bütçe tahminleri
- g) Merkezi Yönetim bütçesinden yardım alan ancak merkezi yönetim bütçesi içinde olmayan kurumların listesi

Gibi dokümanların bütçe kanununa eklenmesini hüküm altına almıştır.

Bu hükümler bir bütün olarak değerlendirildiğinde KMYKK'nun MUK'a oranla çok daha kapsamlı ve düzenli bilgi sunumunu amaçladığı anlaşılmaktadır. Kuşkusuz burada önemli olan uygulama niyeti ve kapasite meselesidir. Bunun dışında bu mali istatistikleri

¹¹ Örneğin İngiliz Ulusal Denetim Ofisi hükümetin ekonomik varsayımlarının tutarlı , anlamlı ve ihtiyatlı olup olmadığı konusunda görüş açıklayabilmekte ve rapor yayınlamaktadır.

değerlendirecek bunların uluslar arası standartlara uygun olup olmadığı konusunda kamuoyunu bilgilendirecek olan Sayıştay'ın bu konudaki kapasitesi de ayrı bir konudur.

KMYKK bütçe yılı başında bu raporların TBMM'ne sunulmasını hüküm altına alırken, 30 uncu maddesi (Bütçe Politikası - Gelir ve Giderlerin İzlenmesi) Genel Yönetim Kapsamındaki İdarelerin bütçeler uygulamaya başladıktan sonraki ilk altı ay sonuçlarını, gelecek altı aya ait beklentileri, hedef ve faaliyetleri değerlendirdikleri bir yarıyıl raporu çıkarmalarını öngörmektedir. Maliye Bakanlığı da bu doğrultuda bir rapor hazırlamaktadır. Buna genelde Ekonomik ve Mali Durum Yıl Ortası Güncelleştirme raporu adı verilmektedir.

Yeni KMYK da mali raporlama ile birlikte getirilmesi öngörülen bir diğer rapor dokümanı ise “**faaliyet raporlarıdır**”. KMYKK'nın 41 inci maddesinde düzenlenen faaliyet raporları maddesi aslında hesap verilebilirlik açısından önem taşıyan ve harcama sürecinin sonunda stratejik planda ve performans programında amaçlanan hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını açıklayan bir rapor sistemi olarak tasarlanmıştır. Buna göre 41 inci madde faaliyet raporlarını bir kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından her yıl düzenlenmesini öngörmektedir. Bu raporlar

- a) Faaliyetlerin stratejik planlama ve performans göstergelerine erişim derecesini
- b) Varsa sapmaların nedenlerini belirtecek şekilde hesaplanacaktır.

Üst yönetici bunu yaparken kendine bağlı birimlerin faaliyet raporlarını konsolide edip İdare Faaliyet raporunu maliye Bakanlığı ve Sayıştay'a verecektir. Ayrıca kamuoyuna açıklayacaktır. Mahalli İdarelerin faaliyet raporları da İçişleri Bakanlığınca derlenip Maliye Bakanlığı, Sayıştay'a verilecek ve kamuoyuna açıklanacaktır.

Mali saydamlık

Mali saydamlık konusu artık KMYKK'da da yer alacak şekilde önem taşıyan bir kavram haline gelmiştir. Buna göre mali saydamlık (md 7) her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında devletin mali işlemlerinin yapısı, uygulanacak politikalar, mali hesaplar ve projeksiyonlarının kamuya açık olması anlamına gelir.

I. MALİ SAYDAMLIK VE MALİ SAYDAMLIĞIN İZLENMESİ¹²

Kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili olarak son yıllarda geliştirilen söylemlerin en popüler olanlarından birisinin devlet hesaplarında saydamlığın sağlanması olarak ortaya çıktığı görülmektedir. **Saydamlık, bunun yanında hesap verilebilirlik gibi kavramların giderek daha çok konuşuluyor olmasının arkasında belli başlı iki neden bulunmaktadır.** Bunlardan birincisi, başta IMF olmak üzere uluslararası kuruluşlar tarafından uluslararası finansal mimarinin son 5-6 yıldır yaşanan finansal krizlerden sonra yeniden yapılandırılması çalışmalarında mali saydamlığa giderek artan şekilde vurgu yapılmasıdır. İkincisi ise; biraz da bu uluslararası atmosferin etkisi ile ulusal düzeyde de kamu hesaplarının saydamlığı

¹² Bu konuda ayrıntılı bir değerlendirme için bkz. Ferhat Emil, Hakkı Hakan Yılmaz “ Mali Saydamlık İzleme raporu”, TESEV yayını , 2004 İstanbul

konusunun tartışılmaya ve bu konuda toplumsal talebin bir ölçüde de olsa artmaya başlamasıdır.

Mali saydamlığı “devletin işleyişi ve yapısının, uygulayacağı maliye politikaları konusundaki niyetlerinin, devlet hesapları ve projeksiyonlarının kamuya açık olması” olarak tanımlamamız mümkündür. Ya da bu tür teknik tanımları bir kenara bırakarak **saydamlığı halk diliyle devletin millettten aldığı kaynaklarla ne yaptığı hakkındaki tüm hikayeyi ve gerçekleri topluma doğru bir biçimde anlatması olarak da tanımlayabiliriz. Bununla bağlantılı olarak mali saydamlık “devletin yaptığı mali işlerle ilgili gerçeklerden tasarruf etmediği” bir durumu anlatır.**

Bugün saydamlık talep etme durumunda olmanın birinci önkoşulu vatandaşın ödediği vergilerin nereye harcandığını sorgulanmaya başlanması ihtiyacıdır. Saydamlık talebi önemli ölçüde bütçe süreçlerine ilgi gösterilmesi ile paralellik arz etmektedir. Vergi ödeme bilinci ile de ilintili olan bu husus bir kaç noktadan hareketle ele alınabilir. Bütçe başta da belirttiğimiz gibi bir sosyal sözleşmedir. Bu sosyal sözleşmenin tarafları olarak vatandaşın ve onun temsilcileri olan milletvekillerinin bu sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerini doğru değerlendirebilmeleri için icra organının önlerine getirdiği bütçe teklifini değerlendirebilecek bilgi ve kapasiteye ihtiyaçları vardır. Vatandaşların tek tek bütçe uzmanı olmaları beklenemez. Ancak hiç olmazsa bütçe dokümanları ve raporlarını onlar için yorumlayacak; sade ve basit bir biçimde hükümetlerin kendilerinden topladıkları kaynaklarla geçmişte ne gibi işler yaptıkları ve gelecekte ne gibi işler yapacaklarını açıklayabilecek oluşumlara (sivil toplum örgütleri, sendikalar, meslek odaları gibi) ihtiyaçları vardır. Bu kuruluşların bütçe süreçlerinin her aşamasını (hazırlık, parlamentoda görüşme, uygulama sonuçları, denetim) izlemeye yönelik yapılar geliştiremediği ve vatandaşların bu sürece katılmasına imkan sağlayacak mekanizmaları hayata geçiremediği ortamlarda saydamlık talebi için gerekli bir önkoşul yerine gelmemiş demektir.

Ekonomik krizler saydamlık yokluğundan da kaynaklanan bir çok maliyete yol açarken artık sadece uluslararası finansal kuruluşların değil ulusal dinamiklerin ve kamuoyunun da saydamlık konusunda taleplerinin az da olsa artmaya başlamasına yol açmıştır. Bunun sonucunda ekonomik programın sonraki aşamalarında kamu mali yönetiminde saydamlığın sağlanması daha bir önem taşıyor hale gelmiştir.

Saydamlık konusu AB gibi bölgesel entegrasyonlarda birliğe katılacak ülkelerin yönetim sistemlerinde bazı asgari şartları sağlamaları bağlamında da ele alınabilmektedir. Bu anlamda, birliğe geçiş dönemi içinde aday ülkelere yönelik olarak geliştirilen mali kriterlerin her biri içinde saydamlık bir ön koşul olarak getirilmektedir.

Geçiş sürecini tamamlamış ve birliğe üye olan AB üyesi ülkelerde saydamlığın geliştirilmesi ise kamu yönetimine olan saygı ve güveninin artırılması bağlamında demokrasinin kalitesinin yükseltilmesi olarak algılanmakta ve hayata geçirilmektedir.

Mali saydamlık uluslararası boyutta bir ölçüde borç verenlerin risklerini azaltma ve alacaklarını garanti altına alma çabalarının bir unsuru olarak görülebilirse de kanımızca mali saydamlık aslında kendisini ulusal boyutta daha fazla “hissettirmesi gereken” bir konudur. Burada hissettirmesi gereken derken bu nokta özellikle vurgulanmak istenmektedir. Zira uzun zamandır **bir çok ülkede o ülke vatandaşlarınca mali saydamlığın talep edilmesi ancak bu saydamlığın olmamasının maliyetleri hissedildiği ölçüde mümkün olmaktadır.** Bunun ülkeden ülkeye değişen bir çok nedenleri olmakla beraber mali saydamlık meselesinin devlet hesaplarının karmaşıklığı, teknik boyutunun fazlaca uzmanlık gerektirmesi, devlet muhasebesi gibi mali saydamlıkla yakından ilgili konuların hemen her ülkede soğuk ve sıkıcı konular olarak algılanması gibi nedenlerle toplumların günlük yaşamlarında faiz, borsa, döviz gibi alanlara oranla fazlaca ilgi uyandırmadığını söylemek mümkündür. Özellikle sivil toplum tipi örgütlenmelerin az olduğu, vergi ödeme bilincinin pek bulunmadığı toplumlarda mali saydamlık kendiliğinden talep edilen bir konu olmaması yüksek bir olasılıktır.

Halbuki tarih boyunca iktisadi ve siyasi rejimlerin totaliterlikten demokrasiye doğru evrilmesinde ve yöneticilerin kamu kaynakları üzerindeki kullanım yetkilerinin kurallara bağlanmasında bütçeler birer sosyal sözleşme fonksiyonunu yerine getirmişlerdir. Bu sosyal sözleşmenin aynı zamanda bir yetki devri içerdiğini gözden uzak tutmamak gerekmektedir. Günümüzde bu yetki devri ulus adına onun temsilcisi durumunda olan parlamentonun bütçeyi onaylaması suretiyle icra organına kaynak bulmaya (vergi ve benzeri yükümlülükler salmaya) ve harcama yapmaya yetki vermesi şeklinde kendisini göstermektedir. Buna karşılık icra organı da devraldığı bu yetkinin siyasi ve hukuki sorumluluğu ile karşı karşıya bulunmaktadır.

Bu anlamda, **bütçe hakkının kullanılmasında devlet hesaplarının saydamlığının çok büyük önemi vardır.** Zira toplumdaki alınan kaynakların nasıl ve nereye kullanıldığının hesabının verilebilmesi bütçenin devlet ile toplum arasında bir sosyal sözleşme olma niteliğinin en önemli unsurudur. Bu hesabın kaynaklara tasarruf edenler tarafından en iyi biçimde verilebilmesi öncelikle toplumun bu konuda doğru biçimde bilgilendirilmesini gerektirmektedir.

Konuya bu açıdan yaklaşıldığında toplumca bütçelerin kullanımı ile ilgili hesabın sorulması ve bunun için mali saydamlık talep edilmesinin doğal ve otomatik bir süreç olması gerektiği akla gelse de; yukarıda söz ettiğimiz nedenlerden dolayı bunun her zaman böyle olmadığını da gözden uzak tutmamak gerekmektedir.

Durum böyle olunca mali saydamlık meselesinin ulusal boyuttaki önemi ilk aşamada daha çok finansal krizlerin etkisi ile ve bu konuda kendilerini görevli kılan uluslararası kuruluşların (IMF, WB, AB, OECD) inisiyatiflerini takip etmekle sınırlı kalmaktadır. Kuşkusuz krizlerin maliyetinin aynı zamanda saydamlık eksikliği ile orantılı bir biçimde artıyor olması ve bu durumun sosyal sorunlara yol açması giderek kamu sektörünün etkinliğinin bir başka deyişle, devlet mekanizmasının düzgün ve saydam çalışmamasının krizlerin oluşmasındaki rolünün de sorgulanmasına yol açmaktadır. Bu durum, daha sonra bu alanda bir vatandaş ve sivil toplum örgütlenmesinin bu yönde bir talep yaratmasını beraberinde getirmekte ve ulusal ve uluslararası dinamikler saydam devlet yapısı konusunda örtüşmeye, karşılıklı olarak birbirlerini etkilemeye ve böylece ulusal düzeyde de bu konuda bir sinerji yaratmaya başlamaktadır.

Bu ihtiyaçlardan yola çıkarak mali saydamlığın sağlanmasının bir yolu olarak belli bir sistematik içerisinde hükümetlerin bu alanda atacağı adımların ve uygulayacağı politikaların periyodik olarak takip edilip, geliştirilecek somut kriterler bazında ulaşılan sonuçların kamuoyuna yansıtıldığı bir “Mali Saydamlık İzleme Endeksi” oluşturulmaya çalışılmıştır. **Endeksin temel amacı, ülkemizde mali saydamlığın düzenli olarak ölçülmesi suretiyle, problemleri olarak görünen alanlar ile geliştirilmesi gereken konuların saptanması ve mali saydamlığın düzey olarak gelişiminin ortaya konması şeklinde ifade edilebilir. Endeks bu noktadan hareketle esasında bir tür algılama endeksi olarak tasarlanmıştır.** Bir başka deyişle endeks değerlendirmeye katılanların mali saydamlığı kişisel gözlem ve tecrübelerinden hareketle nasıl algıladıklarının ölçülmesi üzerine kuruludur.

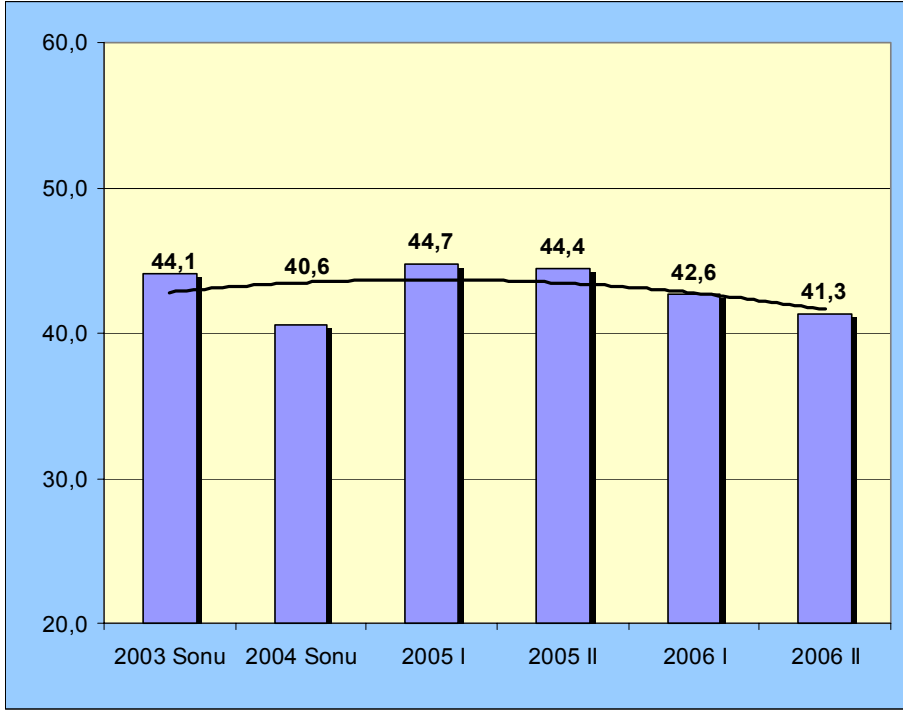
Değerlendirme formu toplam altı ilkeye karşılık gelen altı bölüm ve toplam 108 sorudan oluşmaktadır. Bu ilkeler sırasıyla:

- I. Kamu Sektörünün Ekonomide Sahip Olduğu Rol ve Sorumlulukların Açık Olması.
- II. Kamuoyuna Bilgi Sunma ve Raporlama Düzeyi.
- III. Bütçenin Hazırlanma ve Onaylanma Sürecinde Açıklık.
- IV. Bütçenin Uygulanma ve Kontrol Sürecinde Açıklık.
- V. Kesin Hesapların Parlamento Tarafından Onaylanması ile Mali Sonuçların Dış Denetiminde ve Değerlendirilmesi Sürecinde Açıklık.
- VI. Mali İstatistiklerin Raporlanmasındaki Kurumsal Bağımsızlık ve Güvenilirlik

Bu altı ilkeye dayalı soru formları alanlarında uzman 20 civarındaki kişiye (Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Hazine,DPT,STK temsilcileri, basın) doldurtularak 100 üzerinden bir saydamlık puanı hesaplanmaktadır.

Bu endeksin son durumu aşağıda yer almaktadır.

*Mali Saydamlık Genel Endeks Değerlerindeki Gelişme**


















* Sembollerin taşıdığı anlamlar izleyen tabloda yer aldığı şekilde IBP standartlarına göre değerlendirilmiştir

67+			Çok Olumlu
50-66			Olumlu
33-49			Olumsuz
0-33			Çok Olumsuz

Mali saydamlığın genel endeks değerine katkı yapan ana ilkeler açısından bakıldığında ise “mali istatistiklerin raporlanmasında kurumsal bağımsızlık ve güvenilirliğin” en düşük değerine indiği, bunu “bütçenin hazırlık ve uygulama sürecindeki açıklığın” izlediği ve diğer ilkeler açısından da önceki yıllara oranla endeksin düşüş yönünde eğilim gösterdiği anlaşılmaktadır. Mali Saydamlık Endeksinin daha da aşağıya düşmesini engelleyen en önemli ana ilke ise “kamu sektöründe rol ve sorumlulukların açık olması” ilkesidir.

Alt İlkeler Bazında Mali Saydamlık Puan Kartı

Ana İlke	Alt İlke (En Düşük Değer)	Alt İlke (En Yüksek Değer)
I. KAMU SEKTÖRÜNÜN EKONOMİDE SAHİP OLDUĞU ROL VE SORUMLULUKLARININ AÇIK OLMASI	Vergi ve benzeri yasal yükümlülüklerin anlaşılabilir ve herkese eşit derecede uygulanabilir olması 	Kamu Görevlilerinin tabi olduğu etik standartların mevcudiyeti ve açıklığı 
II. KAMUOYUNA BİLGİ SUNMA VE RAPORLAMA DÜZEYİ	Bütçe dokümanlarının anlaşılabilir olması ve STK'larla işbirliği  	Bütçe dokümanlarının tam ve ayrıntılı bilgi setini kamuoyuna sunması 
III. BÜTÇENİN HAZIRLANMA VE ONAYLANMA SÜRECİNDE AÇIKLIK	Maliye politikalarının maliyetlerinin açıklanması  	Merkezi kuruluşlar arasında rol ve sorumlulukların açık olması 
IV. BÜTÇENİN UYGULANMA VE KONTROL SÜRECİNDE AÇIKLIK	Vergi idaresinin politik etkilerden uzak olması  	Mali raporlamanın standart ve düzenli olması 
V. KESİN HESAPLARIN PARLAMENTO TARAFINDAN ONAYLANMASI İLE MALİ SONUÇLARIN DIŞ DENETİMİNDE VE DEĞERLENDİRİLMESİ SÜRECİNDE AÇIKLIK	Dış denetim raporlarının elde edilebilir ve anlaşılabilir olması 	Kesin hesapların süresinde ve ilgili tarafların anlayacağı açıklıkta parlamentoya sunulması 
VI. MALİ İSTATİSTİKLERİN RAPORLANMASINDAKİ KURUMSAL BAĞIMSIZLIK VE GÜVENİLİRLİK	Model varsayımlarının açık olması ve bağımsız kurumlar tarafından denetlenmesi  	Harcama ve gelir tahminlerinin gerçekçi ve güvenilir olması 

Türkiye saydamlık sonuçlarına karşılaştırmalı bir çerçevede bakmak için, bir önceki raporda başlattığımız çalışmayı devam ettirerek, Türkiye verileri Uluslararası Bütçe Projesi (International Budget Project-IBP) sivil toplum örgütünün bütçenin açıklığı çalışması sonuçları ile karşılaştırılmıştır.¹³

Karşılaştırma iki çerçevede yapılmıştır. Öncelikle 2004 yılında IBP tarafından açıklanan 36 ülkeye ait sonuçlar bizim çalışmamız sonucunda elde edilen mali saydamlık sonuçları ile karşılaştırılmıştır. İkinci aşamada ise yine IBP tarafından 2006 yılında açıklanan ve ilk defa Türkiye'nin de içinde olduğu saydamlık çalışması sonuçları ile anket sonuçlarının değerlendirilmesi yapılmıştır.

2004 çalışmasına göre, IBP değerlendirmesindeki 67 ve üstü endeks değeri “çok olumlu”, 66-50 arası “olumlu”, 49-33 arası “olumsuz” ve 33’den az olan endeks değeri ise “çok olumsuz” olarak sınıflandırılmaktadır. Buna göre, Türkiye, 36 ülke ortalamasının üç temel kategoride de altında kalmaktadır. Yapısal reformlar ile birlikte Türkiye’de mali saydamlık alanında sağlanan gelişmelere rağmen, ülkemiz bu sınıflamada oransal olarak hala “olumsuz” görünümünden kurtulamamış görünmektedir.

Tablo 8. Türkiye ve IBP Mali Saydamlık Karşılaştırmalı Endeks Sonuçları

	2004		2005	2006
	IBP, 36 ülke ortalaması	Türkiye	Türkiye	Türkiye
Bütçe Dökümanlarında Açıklık	56,0	36,3	41,1	40,4
Bilgi Sunma ve Raporlama	44,0	42,1	43,4	39,7
Kamuoyunun ve Parlamentonun Katılımı	40,0	40,6	42,3	39,9

IBP'nin 2006 yılında açıkladığı ve esas olarak 2005 yılı sonuçlarını yansıtan en son çalışmasına göre ise, Türkiye, Bütçe Açıklığı (Open Budget Index) endeks değeri olarak 59 ülke arasında 41 puan ile 36. sırada çıkmıştır. Bu çalışmada 81 ve üstü endeks değeri “kapsamlı bilginin sunulduğu”, 80-61 arası “önemli düzeyde bilginin sunulduğu”, 60-41 arası “bazı bilgilerin sunulduğu”, 40-21 arası “az bilginin sunulduğu” ve 21’den az olan endeks değeri ise “bilginin sunulmadığı” durum olarak kategorize edilmiştir. Buna göre, Türkiye 59 ülke arasında bazı bilgilerin sunulduğu kategori içinde yer almıştır.

¹³ Bkz. <http://www.internationalbudget.org/>

IBP Bütçe Açıklığı Endeks Sonuçları, 2006

	Ülkeler	% Değer		Ülkeler	% Değer
1	Fransa	89	31	Kazakistan	43
2	İngiltere	88	32	Gana	43
3	Yeni Zelanda	86	33	Hırvatistan	42
4	Güney Afrika	85	34	Malavi	41
5	Slovenya	81	35	Endonezya	41
6	ABD	81	36	Türkiye	41
7	Peru	77	37	Bengaldeş	40
8	İsveç	76	38	Arjantin	39
9	Polonya	73	39	Honduras	38
10	Brezilya	73	40	Zambiya	37
11	Güney Kore	73	41	Nepal	36
12	Norveç	72	42	Gürcistan	33
13	Romanya	66	43	Uganda	31
14	Botsvana	65	44	Ekvator	31
15	Çek Cumhuriyeti	64	45	Azerbeycan	30
16	Kolombiya	57	46	Kamerun	29
17	Hindistan	52	47	Cezayir	28
18	Yeni Gine	51	48	El Salvador	27
19	Namibya	51	49	Arnavutluk	24
20	Pakistan	51	50	Bolivya	20
21	Filipinler	51	51	Nijerya	20
22	Ürdün	50	52	Nikaragua	20
23	Meksika	50	53	Fas	19
24	Kenya	48	54	Moğolistan	18
25	Tanzanya	48	55	Mısır	18
26	Bulgaristan	47	56	Burkina Faso	11
27	Sri Lanka	47	57	Çad	5
28	Rusya	47	58	Angola	4
29	Guatemala	46	59	Vietnam	2
30	Kostarika	44		Ortalama	46

Sonuç olarak, Türkiye’de kamu sektöründe mali saydamlığı ölçmek için kullandığımız endeks ile hemen hemen benzer nitelikleri taşıyan IBP endeksi sonuçları paralel sonuçlar vermekte ve yapılan tüm yasal düzenlemelere rağmen, ülkemizde mali saydamlık uygulamada olumsuz bir görüntü vermekte ve uluslararası karşılaştırmalarda da yerimiz pek iç açıcı bir konumda bulunmamaktadır.¹⁴

¹⁴ Ders Notlarının mali saydamlık bölümü Ferhat Emil ile Hakan Yılmaz’ın Mali saydamlık konulu çalışmalarına dayanmaktadır.

IV. BÜTÇENİN DENETİMİ – Hesap Verilebilirlik - Denetim Usulleri- Denetim Kavramları ve Sayıştay Denetimi

Buraya kadar anlattıklarımız esas olarak bütçe ile kaynakları kullanma yetkisi alan hükümetlerin uygulamada bu kaynakları nasıl kullandıkları , bunun yöntemleri ile ilgili konulardır. Bundan sonra ise sıra bütçe döngüsünün son aşaması olan kaynakların nasıl kullanıldığına hesabının verilmesi yani bütçe denetimidir. Aslında bütçede kaynakların nasıl kullanıldığı konusu bütçenin ağırlıklı olarak dış denetimini yani Sayıştay denetimini kapsar gibi görünüyorsa da denetim konusu özünde dış denetimi de içine alan daha geniş bir kavram olup bütçe ile kamu kaynaklarının kullanım konusu özünde demokratik toplumlarda hesap verme kavramı ile çok yakından ilgilidir.

Bu bölümdeki açıklamalarımızı alt başlıklar itibariyle bir kaç noktada ele alacağız. Bunlardan ilki bütçe hesaplarının kapatılması ile ilgili bazı teknikler ve mevzuat uygulaması olacak. İkinci başlık hesap verme kavramı üzerine bazı açıklamaları içerecek. Üçüncü başlığımız denetim meselesine değişik açılardan kavramsal bir bakış açısı getirecek. Dördüncü başlığımız ise Sayıştay denetimi ile ilgili olacak.

1. Bütçe hesaplarının kapatılması : Bütçenin denetimi (özellikle dış denetimi) açısından önem taşıyan ilk husus hesapların kapatılmasıdır. Saymanlarca hesapların kapatılması ve daha sonra bu hesapların Maliye Bakanlığınca kesin hesap kanun tasarısına dönüştürülerek TBMM ‘ye gönderilmesi ve bu hesapların dış denetim organı olarak Sayıştayın bu hesapları incelemesi süreci öncelikle hesapların nasıl kapatılacağına dair usullere bakılmasını gerektirir.

Bu konuda dikkati çeken ilk konu hesap kapatılmasının aslında bir dönemin kapatılması ile olan bağlantısıdır. Bu da aslında bildiğimiz gibi bütçelerin bir dönem için uygulandığını ifade eder. Yani parlamentolar hükümetlere bütçe yapma yetkisini bir dönem için verirler. Bu dönemde adına “mali yıl denilen” bir yılı ifade eder. Ülkemizde mali yıl eskiden 1 Martta başlarken 1970’li yılların başından itibaren takvim yılı ile eşanlı olarak başlamaktadır. Bütçeler yıllık olarak uygulandıklarında bu harcamaların o yıl içinde gerçekleştirilmesini ve gelirlerin yine o yıl içinde toplanmasını ve gider ile gelir toplama mevzuatlarının da o yıl içinde uygulanması için Hükümete yetki verilmesi, yıl sonu geldiğinde de o yılın defterinin kapatılması anlamına gelir. Buna karşılık daha önce de dile getirdiğimiz gibi devletin o yıla ait bazı giderlerinin yapılması veya gelirlerinin toplanması hemen mümkün olmayabilir. Ya da bürokratik işlemlerin yetiştirilmesi mümkün olmayabilir. Bu giderlerin yapılması veya gelirlerin toplanması bir sonraki bütçe yılına kalabilir. O zaman bütçe hesaplarının kapatılması işi sonraki yılın bütçesine kalabilir. Bu duruma örneğin ülkemizde bütçe harcamaları ile ilgili Aralık ateşi adı verilen yıl sonu harcama eğilimlerinin yükselmesi ile birlikte tahakkuk işlemlerinin yoğunlaşması ve ödemelerin yetiştirilememesi hallerinde çok rastlanılır. Bu gibi hallerde klasik maliye kitaplarında da yer alan iki tür yöntem uygulanır.

- a. Egzersiz Usulü (Hesap dönemi yöntemi): Bu sistemin esasları bütçe yılı (mali yıl) sonuna kadar yetiştirilemeyen işlemlerin bir sonraki yıl bütçesi yürürlüğe girerse dahi önceki yılın toplanamayan gelirlerin toplanmasına veya ödemesi önceki yıl tamamlanamayan giderlerin ödemesinin tamamlanana kadar ; önceki yıl bütçesinin (yani bu işlemlerin ait olduğu yıl bütçesinin) hesaplarının kapatılmaması anlayışına dayanır. Dolayısı ile egzersiz usulü bir önceki mali yıl bütçesinin bir sonraki mali yılın içine girmiş olarak kendi dönemine ait işlemler fiilen tamamlanana kadar (tahakkuk etmiş gelirler

tahsil edilene ve giderler ödenene kadar) yaşatılması demektir. Bu yöntem aslında bütçelerin yıllık olma ilkesine ters düşen ve bir anlamda bir bütçenin kesin hesabının parlamentoya sunulmasının gecikmesine de yol açma sakıncası taşıyan bir yöntemdir. Bu açıdan bu tür hesap kapatma işlemi fazla uygulanmamaktadır.

b. Jestiyon Sistemi (Yönetim Dönemi – Zaman-ı İdare Hesabı) :

Bu sistemin özü hesapların yönetim dönemi (en geniş anlamı ile bütçe yılı) itibariyle tutulup kapatılmasıdır. Örneğin 5018 sayılı kanun bütçe hesaplarının mali yıl esasına göre tutulacağını ifade ederken aslında yönetim dönemi esasına göre bütçe hesaplarının kapatılacağını öngörmektedir. 51 inci maddede de muhasebe esasları belirtilirken daha önce vurguladığımız gibi kamu gelir ve giderlerinin tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterileceği ifadesi hem tahakkuk hem de yönetim dönemi esasları açısından önem taşır. Zira yine KMYKK göre bütçe gelirleri tahsil edildikleri, bütçe giderleri de ödendikleri dönemin mali yıl bütçesinde muhasebeleştirilir. Bu anlamda bizim yeni muhasebe sistemimiz kayıtlara alma konusunda tahakkuk , ödeme ve bütçe hesaplarına geçiriliş açısından nakit esasına ağırlık veren bir sistemdir. Yani Yönetim dönemi sistemine göre bir gelir tahakkuku hangi döneme ait olursa olsun tahsil edildiği dönemde ise gelir olarak kaydolunur . Gelir açısından jestiyon sistemi tam anlamı ile uygulanırken (nakit esaslı muhasebe ile) giderlerde hesap kapatma konusunda bazı istisnalar getirilmesi gider sisteminde tahakkuk yönteminin esas (tahakkuk esaslı muhasebe) alındığını gösterir. Bu istisnalara göre bütçe yılı içinde ödeme emri belgesine bağlandığı halde herhangi bir nedenle ödenemeyen tutarlar emanet hesabına alınır ve bir sonraki yıl bütçesinin döneminde ödenseler dahi tahakkuk ettirildikleri yıl bütçesi hesabında gider olarak gözükürler. Aynı şey avans işlemleri için de sözkonusudur. Avans olarak bütçe yılı içinde ödenen bir bedel şayet işin tamamlanması gelecek yıla kalmışsa (yüklenme artığı) iş bittiğinde o yılın (bir sonraki yılın) bütçesine gider yazılır.Bu yüklenme artığının ödeneği bir sonraki yıla devredilir. Kalan ödenek iptal edilir.

Görüldüğü gibi jestiyon esaslı bir bütçe yılı içinde işlemlerin tamamlanmasına yöneliktir. İşlemler tamamlanmamışsa yukarıdaki istisnalar hariç ödenekler iptal olunur. Bu istisnalar kısaca mahsup işlemleri olarak bilinirler ve KMYKK ile 1050 sayılı yasada bir bütçe yılına ait ama gelecek bütçe yılında gerçekleşen işlemlerle ilgili mahsuplar mali yılın bitiminden sonra bir ay içinde tamamlanırlarsa ait oldukları yıl bütçesine kaydolunurlar. Buna float da denir. Değiştirilmiş nakit esaslı da bu mahsup dönemini sağlamak için getirilmiştir. Jestiyon isteminin yararı bütçenin bir yıl içinde tamamlanıp kesin hesabın daha hızlı çıkmasını sağlaması açısından yıllık olma ilkesinin uygulanmasını kolaylatırır. Bu açıdan egzersiz sistemine göre daha elverişlidir.

2. Hesap verilebilirlik ve denetim:

i. Hesap verilebilirlik kavramı ile denetim kavramı genellikle birbiri ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Gerçekten de özellikle ülkemizde hesap verme yanlış iş yapan görevlinin adaletle hesap vermesi ve bunun temelinde de denetimin yattığı şekilde algılanagelmıştır. Bu algılama genelde doğru olmakla beraber yeterli değildir. Zira hesap verilebilirlik bu algılamanın da üstünde bir anlam taşır. Aslında demokratik

toplumlarda hesap verilebilirlik mekanizmasının kanımızca 3 boyutu vardır ve adalete hesap verme bunlardan sadece birisidir.

- a. *Açıklama yapma*: Siyasetçinin ve kamu görevlilerinin yaptıkları işler ve aldıkları kararlar konusunda talep gelmeksizin de kamuoyunu bilgilendirmeleridir. Mali raporlama esas olarak bir hesap verme mekanizması aracıdır. Bu bilgilendirmenin açık ve anlaşılabilir, öngörülebilir ve uluslararası karşılaştırmalara imkan verebilir standartlarda olması beklenir.
- b. *Cevap Verebilme*: Siyasetçinin ve kamu görevlilerinin kendilerine Parlamentodan veya kamuoyundan gelecek sorulara yanıt vermeleri gerektiğini ifade eder. Bu açıdan Bilgi Edinme Kanunları, Devlet sırları ve Ticari sırlar konusundaki yasalar, Meclis soru önergeleri cevap verme konusundaki sınırları ve kuralları belirleyen en önemli mekanizmalardır.
- c. *Sorumlu Tutulma*: Bu anladığımız anlamda adalete hesap verme demektir. Siyasetçinin ve kamu görevlisinin kendilerine devredilen yetkinin kullanımı ile ilgili olarak aldıkları kararlardan ve onların sonuçlarından sorumlu tutulabilmeleridir.

Hesap verme sorumluluğunun iyi işlemesi için siyasetçi ve kamu görevlisinin görev ve sorumluluklarının sınırı çok iyi çizilmelidir. Aksi halde kimin neden sorumlu olduğunun belli olmadığı sistemlerde veya herkesin herşeyden sorumlu gibi gözüktüğü yapılarda sorumluluk mekanizmaları sulandırılmış sorumluluk şeklini alır ve orada iyi işleyen bir hesap verme mekanizmasından bahsedilemez.

Sonuç olarak hesap verme mekanizması şu üç soruya yanıt aramalıdır,

- o Kim sorumlu olacak ?
- o Neden sorumlu olacak ?
- o Kime karşı sorumlu olacak ?

Hesap verme mekanizmasının iyi işlemesi için performansla ilişkisinin de kurulması lazımdır. Genelde kamu sektöründe hesap verme sorumluluğu yukarıdaki “c” şikkı ile ilintili olarak kamu görevlilerinin sorumluluğu hem kendi kuruluşları içinde hem de dış denetim organına karşı paranın nasıl harcandığı ve ne sonuçlar elde edildiği üzerine kuruludur. Bakanların sorumluluğu ise parlamento ve kamuoyuna karşıdır. Bunu aşağıdaki şekilde yeni KMYKK daki aktöler açısından aşağıdaki şekilde daha kolay görebiliriz.

KİM SORUMLU	KİME KARŞI SORUMLU	SORUMLULUK BOYUTU	ARAÇLAR
Bakan	Parlamento Kamuoyu	Siyasal – Vatandaşa karşı	Raporlar, açıklamalar, soru önergeleri, (Yüce divan, seçim sandığı)
Kamu İdaresi başkanı	Bakan, Parlamento, Kamuoyu	Yönetmel – Bakan aracılığı ile vatandaşa karşı	Rapor, açıklama, bildirimler (memur yargılaması)
Harcama yetkilisi	Kamu İdaresi Başkanı	Yönetmel	Rapro, açıklamalar, bildirimler, istatistikler

Hesap verme sorumluluğu konusundaki bu açıklamalardan sonra şimdi mali yönetim sistemimizdeki denetim ve sorumluluk mekanizmalarına geçelim. Bu bizi Bütçenin denetimi konusuna getirmektedir.

Aslında bu konulara önceki derslerde örneğin mali kontrol yetkilisini anlatırken değnmiştik. Ancak burada bu konuyu daha sistematik bir biçimde ele alacağız.

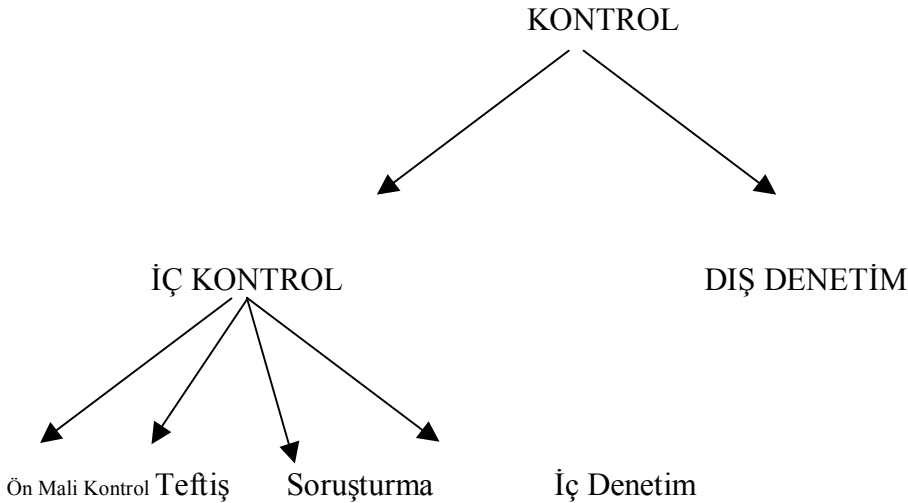
iii. Bütçenin denetimi :

Bütçenin denetimi denince yukarıda belirttiğimiz gibi akla hemen sayıştay denetimi geliyor olmakla beraber bütçenin sayıştay denetimine gelmeden önce de geçirdiği denetim aşamaları vardır. Bunlar bütçe uygulamalarının iç kontrolü, ön mali kontrolü, iç denetimi, teftişi, gibi mekanizmalar olabilir. Görüleceği üzere burada birden fazla kavram vardır. Hatta bunlara yüksek denetim, performans denetimi, uygunluk denetimi gibi kavramları da ekleyecek olursak ortada ciddi bir tanımlama sorunu olduğunu görürüz. Bu nedenle, biz önce bu kavramları ele alacağız daha sonra bunlar 1050 ve 5018'e nasıl yansıyor ona bakacağız.

- a) Denetim Kavramları: Ülkemizde bşraz da Türkçe tanım kavram tanımları eksikliğinden dolayı bu tür tanımların tam olarak yansıdığından söz etmek mümkün değildir. Bu nedenle bizde denetim, kontrol, teftiş, soruşturma gibi kavramlar birbirlerinin yerine kullanılmaktadırlar. Oysa ki başka ülkelerde bu kavramlar birbirinden farklı anlamlar taşırlar

Denetim= Audit
Kontrol= Control
Teftiş = Inspection
Soruşturma= Investigation yerine kullanılmaktadır.

Bu kavramların birbiri ile ilgisini şu şekilde kurmak mümkündür.



Aslında bir nevi şemsiye kavram olarak kontrol yönetimin en temel fonksiyonu olarak ele alınmaktadır. Kamu parasının nasıl kullanıldığı konusunda da kontrolbize önemli ipuçları verir. Bu paranın iyi ve yerinde harcanıp harcanmadığını ancak iyi düzenlenmiş kontrol sistemleri söyleyebilir.

İç Kontrol olarak adlandırılan kontrol sistemlerine yönetim (management) kontrol sistemleri de denir. İç kontrol faaliyeti özünde yönetimin kendi kendisini kontrol etmek üzere geliştirdiği sistemlerdir. Ne demek istediğimizi biraz açalım. İç kontrol bir başka deyişle yönetimin kendi hedeflerini gerçekleştirmesini sağlamak için ihtiyaç duyduğu bilgi ve güvenceyi sağlayan yönetim araçlarını ifade eder. Burada kilit kavramlardan birisi güvencedir. Bu ise bir başka kavramı çağrıştırır. O da risktir. Kamu parasının kullanımında bunu yerli yerinde kullanmaya etkileyecek risklerin saptanması kontrol sisteminin en önemli özelliğidir. Bu açıdan iç kontrol bu riski en aza indirecek şekilde “ yönetimin kaynakları israf etmeden kullanmasını, belirlediği amaçlara ulaşmasını ve bu konuda kendisine güvenli ve düzenli bilgi verecek karar destek sistemlerini oluşturmasını sağlayacak örgütlenme ve işlem süreçlerini ifade eder. Yönetim iç kontrolü sağlarken ön mali kontrol bir araç olarak kullanılabilir. Ön mali kontrolü burada fazla incelemeyeceğiz. Zira buna daha önce değinmiştik. Hemen belirtelim ki bir iç kontrol unsuru olarak ön mali kontrol eski önemini kaybetmiş gözükmemektedir. İç kontrol aynı zamanda iyi bir musahsebe sisteminin kurulmasını gerektirir. Performansın izlenmesi bir iç kontrol örneğidir. Yöneticilerin çalışanları ile etkili bir iletişim mekanizması kurması bir kontrol aracıdır. Envanterin kontrolü, ödeme belgelerinin saklanması sağlayacak kayıt ve belge düzeninin kurulması bir iç kontrol örneğidir. Aynı şekilde satın alma sistemlerinin kurulması ve takibi iç kontrole örnek gösterilebilir. İç denetim ise iç kontrol sistemlerinin işleyişinin denetlenmesidir. İç kontrol yönetimin bir fonksiyonu iç denetim ise yönetimin kendi kurduğu iç kontrol sistemine üçüncü bir göz ile bakılmasını sağlayacak sistemi ifade eder. Bir anlamda iç kontrol yönetimde karşılaşılabilecek riskleri kontrol etmeye, iç denetim ise iç kontrolün zaafalarını kontrol etmeye (kontrolün kontrolü) ve yönetimi bu açıdan uyardırmaya ve ona danışmanlık hizmeti vermeye yönelik bir sistemdir. İç denetim bu anlamda yöneticiye yardımcı olacak bir misyona sahiptir. Bu anlamda iç denetçiler yöneticiye bağlıdırlar. İç denetçi esasında iki temel fonksiyon ifa eder. Birisi mali denetimdir. İç denetçi burada bütçe ve mali sistemin nasıl işlediğine bakar. Bunların etkinliğine bakılır. Nerede risk var o ölçülmeye çalışılır. Gerekliyse işlem bazında da denetim yapılır. İkinci denetim şekli performans denetimidir. Amaçlara ve performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığına bakılır. İç denetçinin raporları aynı zamanda dış denetime de ışık tutar. Bunun dışında da iç denetçinin bağlantılı fonksiyonları 5018 de yer almaktadır. (Bkz Kutu : 8)

Kutu 8 : İç Denetçinin Fonksiyonları

5018 Md 63 : İç denetim kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak, geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacı ile yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan **danışmanlık faaliyetidir.**

5018 Md 64 İç Denetçinin görevleri:

- a. Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek (İç denetim temel fonksiyonu)
- b. Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak, önerilerde bulunmak,
- c. **Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak (Mali Denetim Fonk)**
- d. **İdarenin harcamalarının mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının , amaç ve politikalara, kalkınma programına, staretjik planlara, performans planlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek, (Performans değerlendirmesi fonksiyonu)**
- e. Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin **sistem denetimini** yapmak, bu konularda önerilerde bulunmak,(danışmanlık fonksiyonu)
- f. Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,(danışmanlık fonksiyonu)
- g. Denetim sırasında ve denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastladığında ilgili idarenin en üst amirine bildirmek (ihbar fonksiyonu)

Teftiş ise ülkemizde denetim dendiğinde ilk akla gelen mekanizmadır. Aslında teftiş daima korkutucu bir şekilde hata bulan cezalandıran ceberrut bir kontrol sistemi olarak algılanmıştır. Yeni kontrol kavramları içinde teftiş idarenin belli fonksiyonlarını derinlemesine inceleyen bu alandaki standartları kontrol eden bir görev ifa eder.Örneğin itfaiye sisteminin teftişi dendiğinde itafiyecilerin kemiklerini kırmaya yönelik bir sistemden değil, itfaiye sistemini iyileştirecek , sistemin aksaklıklarını mühendis gözü ile inceleyen , standartlar saptayan bu standartların uygulanmasını izleyen düzenleyici bir fonksiyonu ifade etmekteyiz. Ancak ülkemizde yeni KMYKK ve özellikle Cumhurbaşkanınca veto edildikten sonra askıya alınan kamu Yönetimi kanunun taslağında iç kontrol ve iç denetim konusunda değinilmekle beraber teftiş fonksiyonu kaldırılmak istenmiştir. Aslında bu kaldırılmak istenen fonksiyonun pek de yukarıda saydığımız çağdaş teftiş fonksiyonu ile ilişkisi olmayıp, daha çok yolsuzluk ve usulsüzlüklerin tesbiti ve cezalandırılması fonksiyonu ifa eden işlere yönelik olduğu görülmektedir. Yeni denetim anlayışında ise bu soruşturma olarak ifa edilen fonksiyonda kendisini bulmaktadır. Dış denetim ise harcama sonrasında yapılan ve kurumun dışında genelde parlamento adına hareket eden bağımsız bir denetim kuruluşunca (Yüksek Denetim Organı-SAI-Sayıştay) yapılan denetimi ifade eder.

Sonuç olarak kontrol faaliyetlerinden iç kontrol ve iç denetimin bütçe uygulaması ve sonrasında kurumtarafından yürütülen bir fonksiyon (bu arada teftiş ve soruşturmanın da gerektiğinde devreye girebileceğini de gözden uzak tutmayarak) olduğunu, harcama sonrası dış denetimin ise uygulama tamalandıktan sonra gelir ve giderlere ilişkin bütçe işlemlerinin ve idari faaliyetlerin parlamento tarafından verilmiş yasal yetkiler ve amaçlar açısından denetleme olduğunu burada vurgulayabiliriz.

1050 ve 5018 açısından Bütçenin Denetimi – İç Kontrol ve İç Denetim Boyutu ile

MUK ile getirilen sistem esas olarak bir ön mali kontrole dayalı denetim sistemidir ve bunun merkeziyetçi bir model olduğunu söylemiştik. Maliye ve sayıştay vizeleri ve yine Maliyeye bağlı saymanlar aracılığı ile bir harcamacı kuruluş kendi dışındaki bir kuruluşun kontrolüne tabi tutulmaktadır. Böyle bir ortamda kuruluşun bir nevi dış ön mali kontrole tabi olması nedeni ile kendisi için etkili bir iç kontrol sistemi ve onunla ilintili bir iç denetim sistemi geliştirmesi için hiç bir güdü ve yasal yetkisi yoktur. Bu anlamda 1050 sayılı yasada yöneticiler iç kontrol sistemini ancak mevzuata uygunluk endişesi ile kurmak durumundadır. Ortad fazla bir gönüllülük yoktur. 5018 sayılı yasa ise felsefe olarak bu denetim sistemine karşı bir söylem benimsemiş gözükmektedir. 55.inci maddede bir iç kontrol tanımı yapılmıştır. Bu iç kontrol tanımında hem harcama öncesi kontrol hem de harcama sonrası iç denetim olarak ele alınmıştır. Daha önce belirttiğimiz gibi aslında 5018 de tanımlanan anlamı ile harcama öncesi kontrol bir mali kontrol yetkilisi tarafından üstlenildiği için 1050 den pek de fazla ayrılık göstermiyordu. Bu açıdan 5018 deki tanım ve onun getirdiği mali kontrol yetkilisinin çağdaş bir iç kontrol mekanizması olduğunu söyleyemeyiz. Mali kontrol yetkilisinin kalkması ile kamu idarelerinin üst yöneticileri ile harcama yetkililerinin gerçekten yönetim sorumluluğu anlamında bir iç kontrol mekanizması getirmeleri dah da önem kazanacaktır.

1050 sayılı yasa iç denetim ile ilgili bir düzenleme öngörmemiştir. Ancak her kurumun içindeki teftiş Kurulu ve Kontrolörler kendi anlayışlarına göre idareye danışma hizmeti verirken aynı zamanda soft bir iç denetim fonksiyonu da ifa etmekteydiler. Ancak bunun yine de günümüzdeki anlamı ile bir iç denetim fonksiyonu olmadığına dikkat çekmek gerekir. İç denetimin özünde iç kontrol sistemlerinin denetimi olduğunu ve iç denetçinin bu fonksiyonu ifa ederken mali denetim de yapabildiğine dikkat çekmiştik. 1050 sayılı yasada hüküm olmamasına rağmen 5018 sayılı yasa 63 üncü maddesinde iç denetçilik sistemini tanımlamıştır. Bu tanım aşağı yukarı günümüzdeki anlamı ile iç denetçiye karşılık gelmektedir. İç denetçi bu tanıma göre, nesnel risk analizleri yapıp kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek, kaynakların itı kullanılması için öneriler yapmak, mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak, harcama sonrasında ise yasal uygunluk denetimi yapmak olarak özetlenebilir. Eğer iç denetçi denetimleri sırasında soruşturmalık bir durum saptarsa bunu da üst yöneticiye bildirmekle görevlidir. Acak bndan sonrasının ne olacağı biraz meçhuldür. Halen iç denetçilerin bütün kamu idarelerinde görevlendirilmesi (mahalli idarelerde 10 binin üstü) görevlendirilmesi sözkonusu olup buna ilişkin standartlar hazırlanma aşamasındadır. Bunları Maliye bakanlığına bağlı İç denetim Koordnasyon kurulu belirleyecektir.

Görüleceği üzere 5018 harcama öncesi ve harcama sonrası denetimde iç kontrol ve iç denetçi vasıtası ile bu denetimlerin önce kurum bünyesinde yapılması esasını getirmektedir. Herne kadar klasik maliye güdüsü ile mali kontrol yetkilisi getirilmiş ise de bunun da kaldırılması öngörüldüğünden yasal altyapı daha çağdaş hal gelmiştir diyebiliriz. İç denetçilerin ise uygulamasını görmek gerekmektedir. Çünkü bu klasik teftiş fonksiyonundan daha farklı bir yapıya geçiş ve kurumsal kapasite anlamına gelmektedir.

Dış Denetim – Sayıştay Denetimi

Dış denetim idarenin dışında kamu iarelerinin kaynak kullanımını ve sonuçlarını denetleyen mekanizmaya denir. Yukarıda idarenin kendi içindeki kontrol ve denetim mekanizmalarını gördük. Ancak yetkiyi devreden paralemntonun bu yetkinin nasıl kullanıldığını bir de kendi gözü ile denetlemesi de gerekir. Bu tıpkı bir şirketin kendi iç denetim ve kontrol mekanizmaları olduğu halde bağımsız bir dış denetim kuruluşunun da o şirketin hesaplarını incelemesi anlamına gelir. Kamu sektöründe de ise bu işi parlamentolar adına yapan organlara dış denetim kuruluşları ya da genel olarak kabul edilen ifadesi ile “ yüksek denetim kuruluşları” adı verilir. Yüksek denetim bu anlamda idarenin kendisine emanet edilen kaynakları etkin, verimli, tutumlu bir biçimde kullanıp kullanmadığını , bunları kullanırken mevzuata uyup uymadığını parlamento (dolayısı ile millet) adına denetlerler.

Dünyada bu görevi yapan kuruluşlara SAI (Supreme Audit Institutions) , Ulusal Denetim Kurumları (NAO-National Audit Offices) , Hesap mahkemeleri (Court of Accounts) gibi adlarla anılırlar. Bunların dünyada dış denetim sistemi standartlarını oluşturmak için oluşturdukları birliğe de INTOSAI denir. Bu kuruluşun 1977 de kabul ettiği LİMA bildirgesi ile dış denetimin bazı esasları Kutu (9) de yer almaktadır.

Kutu 9 : Lima Bildirgesi İlkeleri

1. Dış Denetim kurumu başkanının parlamento tarafından atanmalı ve doğrudan parlamentoya bağlı olmalıdır.
2. Denetim görevlerinin anayasal güvence altına alınmalı ve kanunla tanımlanmalıdır
3. Bütün kamu idareleri denetim kapsamındadır ve denetçiye istenen belgeleri vermekle yükümlüdür.
4. Denetçi mali işlemleri ve kamu idarelerinin mali tablolarını denetlemekle yükümlüdür.
5. Faaliyetler 3E kapsamında denetlenmelidir.
6. Raporlar parlamentoya verilir ve basılmak suretiyle kamuoyuna açıklanırlar.
7. Denetçiler mesleki yeterliliğe sahip olmalıdır. (Denetçi denetlediği konuyu bilmelidir.)

Yüksek denetim kurumlarının örgüt yapıları yukarıdaki ifadelerden de görüleceği gibi farklı özellikler göstermektedir. Yine de günümüzde bu kurumlarda iki türlü örgütlenme modeli vardır. Bunlardan birisi “*Ofis Tipi*” örgütlenmedir. Daha çok Anglo - Sakson geleneğindeki ülke idarelerinde (ABD, İngiltere, Kanada gibi) benimsenen bu sistemi “*Kurul Tipi*” (Türkiye, Fransa, Belçika, gibi kıta Avrupası sayıştayları) örgütlenmeden ayıran en önemli özellik birinci tip denetim kurullarının yargı fonksiyonuna sahip olmamasıdır. Ofis tipi sayıştaylar denetim sonuçlarını parlamentoya bildirirken, kurul tipi sayıştaylar denetim sonuçlarını hem yargılama yolu ile hükme bağlarlar hem de parlamentoya rapor ederler.

Dış denetim kurumları geleneksel olarak uygunluk denetimi de denilen finansal denetim yaparlar. Finansal denetim mali tablolar ve işlemler üzerinden mevzuata uygunluk denetimidir. Son zamanlarda ise bu tür denetim yerine daha çok performans denetimi ağırlık kazanmaya başlamıştır.

Ülkemizde dış denetim-Sayıştay

Ülkemizdeki dış denetim kurumu devlet (1050 sayılı yasaya göre genel ve Katma Bütçeli kuruluşlar 5018'e göre genel devlet) için Sayıştaydır. Buna karşılık KİT'lerin denetimi TBMM adına YDK (Yüksek Denetleme Kurulu) tarafından yapılır.

Ülkemizde Sayıştayın kuruluşu Tanzimat dönemine kadar gider ve 1876 anayasasında anayasal bir kuruluş olarak yer alan Divan-ı Muhasebat (Hesap Mahkemesi) bugünkü Sayıştay'ın temelini teşkil eder. Cumhuriyet döneminde de varlığını Divan-Muhasebat olarak ve hep yargısal yönü ile devam ettiren kurumun 1945 yılında adı Sayıştay olarak değiştirilmiştir. Daha sonra tekrar eski adına dönem kurumun adı bu sefer 1961 Anayasasında tekrar Sayıştay olarak değiştirilmiş olup, Sayıştayın görev ve yetkileri 1967 yılında çıkarılan 832 sayılı Sayıştay Kanununda yeniden tanımlanmıştır. Bu kanunda yapılan en önemli değişiklik 1996 yılına ait olup, Sayıştayın verimlilik ve etkinlik denetimi yapmasına imkan tanınmıştır. Sayıştay Kanununun 5018 paralelinde değiştirilmesi ile ilgili bir yasa taslağı da TBMM de beklemektedir. Bu değişiklik tasarısında YDK'nın da Sayıştay bünyesine alınması öngörülmektedir.

Ülkemizde yargısal bir hesap mahkemesi özelliğı taşıyan Sayıştayın hukuki durumu hep tartışılmalıdır.¹⁵ Sayıştaya 1982 Anayasasının 160 ıncı maddesinde iki görev verilmiş görülmektedir. Birincisi genel ve katma bütçeli idarelerin bütün gelir ve giderlerini denetlemek, ikincisi ise sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamaktır. Her ne kadar Anayasanın yargı bölümünde Yüksek yargı organı olarak Sayıştaya yer verilmemişse de yargısal kararlar vermesi, kararlarının başka bir yargı organında temyiz edilememesi gibi durumlar dikkate alındığında Sayıştayın da bir yüksek yargı organı olması gerektiğini ileri sürenler de vardır.

Sayıştay bir yargısal denetim kuruluşu olarak, Dairelerden, temyiz Kurulundan oluşur. Daireler Kurulu ve Genel Kurul gibi karar organları da vardır. Sayıştayın sahada denetim görevini sayıştay denetçileri yapar. Sayıştay savcısı dahir nevi iddia makamıdır.

832 Sayılı sayıştay yasası Sayıştayın görevini denetim yapma, yargılama ve Meclise rapor verme olarak sıralamaktadır.

1. Sayıştayın Denetim Görevi: (1050 ve 5018 ile karşılaştırmalı olarak) Sayıştayın denetim görevinin özü kamu harcamalarının hukuki açıdan düzgün yapılıp yapılmadığının ortaya konması ile 3E kuralına uygun yapılıp yapılmadığını tesbit etmektir. Bu açıdan 1050 sayılı yasada ve 832 sayılı yasada ifadesini bulan bir de ön denetim görevi (kadro ve ödenek vizesi, sözleşme tescili gibi) varken 5018 sayılı yasa bu denetimleri ortadan kaldırmıştır. Bu açıdan sayıştayın denetimi harcama sonrası dış denetim olarak anlaşılmalıdır. Sayıştayın harcama sonrası denetimini de uygunluk denetimi ve performans denetimi olarak ikiye ayırabiliriz.
 - a. Düzenlilik (Uygunluk Denetimi - (Compliance Audit)) : Adından anlaşılacağı ve bu denetim yöntemi kamu kaynaklarının usulüne uygun olarak toplanıp yine usulüne uygun olarak harcanıp harcanmadığının ortaya konmasıdır. Bu açıdan yukarıda belirttiğimiz gibi Bu denetim sisteminin esası belge üzerinden (evrak- müsbite) yapılması ve hemen hemen bir kuruluşun tahakkuk belgesine bağlanan her bir işleminin

¹⁵ Bu konuda ayrıntılı bilgi için Kesik, Mutluer, Öner (2005) s.362-365 'e bakılabilir.

mevzuata ,ödeneğe uygun harcanıp harcanmadığının incelenmesi yolu ile yapılır. Dolayısı ile denetçiler ya o kuruluştta sayman hesaplarını inceleyerek ya da çuvallarla Sayıştaya gönderilen sayman evrakını inceleyerek bu denetimi gerçekleştirmeye çalışırlar. Denetçiye karşı birinci derecede mali sorumlu 1050 sayılı yasaya göre sayman ve tahakkuk memurudur. Denetçi denetimi sırasında dikkatini çeken hususları saymana, tahakkuk memuruna, ya da evrakta imzası,onayı bulunan diğer sorumlulara yazı ile sorar. Bu işleme Sayıştay “istihzası” /sorgu-clearance denir. Bu sorgu ile sorumlulardan yazılı savunma istenir. Sorgulara 30 gün içinde yanıt vermezse idari ve cezai yaptırım uygulanır. Sorgu sonrasında denetçi verilen yanıt olumlu bulursa herhangi bir işlem tesis edilmez. Yanıt yeterli bulunmazsa bu sefer bu denetçi raporuna alınır ve yargılama yapılmak üzere sayıştay yargısı süreci başlar.

Sayıştayın usul denetimi çoğu kez esasın gözden kaçırılmasına, denetimlerin uzun zaman almasına ve sorumluların sorumluluktan kaçmak için mevzuata uymayı etkin çalışmaya tercih ettikleri bir durum yaratır. Kaldı ki işlem bazında denetim yapılması Sayıştayın tüm kuruluşları denetlemesinin uzun zaman almasına hatta bazen bazı işlemleri hiç denetleyememesine yol açar. (Eleman yokluğundan dış temsilciliklerin uzun süre denetlenememesi gibi).

- b. Performans denetimi: Bu muhtelif vesilelerle belirttiğimiz gibi kaynakların Ê ilkesine göre kulalnılıp kullanılmadığının denetlenmesidir. Buna “yerindelik” denetimi adı verilir.Esasen Sayıştay kanununun Sayıştayın bu türden bir denetim yapmasına imkan verdiğini söylemiştik. Fakat Sayıştayın şimdiye kadar bu anlamda gerçek bir performans denetimi işine girdiği söylenemez. Bir kaç pilot uygulama ve rapor dışında Sayıştay Perfromans denetimi yapamamıştır. Zira performans denetimi yapılabilmesi için kuruluşarın stratejik planlarının, hedeflerinin, bun hedeflere ulaşılp ulaşılamayacağını test edilmesini sağlayan performans göstergelerinin olması kuruluşun idari yapılanmasının yetki ve sorumlulukların buna göre tanımlanması gerekmektedir. Bu türden ölçüt ve yapıların olmadığı yerde Sayıştayın performans denetimi yapması sözkonusu olamaz ve nitekim olmamıştır. Bu konuda ikinci bir eksiklik de Sayıştayda bu konuda yeterli kapasitenin olmamasıdır. Bu açıdan yetişmiş personelin de siyasi yaklaşımlarla tasfiye edilmesi Sayıştayın performans denetimi konusunda ciddi bir kapasite eksikliğidir. Bu konuda son zamanlarda AB ile bazı projeler geliştirilmeye çalışılmaktadır.

5018 sayılı yasa bu açıdan hem sayıştaya performans denetimi görevi vermekte (Md 68) hem de sorumlulukları buna göre düzenleme çabası içine girerek (performansa dayalı bütçe) Sayıştaya bu tür denetimi yapabileceği bir alan açmaktadır.Bu konuda mali sorumluluk ve hesap verme sorumluluğunun 1050 ve 5018 de nasıl görüldüğünü aşağıdaki tabloda görebiliriz.

Mali Sorumluluk Hesap verme sorumluluğu ve Bütçeleme İlişkisi

	Mali Sorumluluk	Hesap Verme Sorumluluğu
Kimler ?	1050; Sayman ve Tahakkuk Memuru 5018; Harcama yetkilisi, Gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi	1050 ; Bakan, İta amirleri 5018 ; Bakan, Üst yönetici, harcama yetkilileri
Neden	Harcama-Girdi	Performans (harcama girdi, sistem, süreçler, faaliyetler, çıktı ve sonuçlar)
Kime Karşı	1050 ; Sayıştaya 5018; Sayıştaya	1050; Bakan parlamentoya, diğerleri bakana; ita amirleri bakana 5018; Bakan parlamentoya , üst yönetici parlamento ve bakana, harcama yetkilileri üst yöneticiye Genel: Hepsinin son tahlilde kamuoyuna
Bütçe Anlayışı	Klasik bütçe (1050 ve 5018)	1050 ; Belirsiz 5018; Performansa dayalı bütçe
Sonuç	Sayıştay Yargısı	Meclise Raporlama

Sayıştayın performans denetimi yapmasının sonucu nasıl bitecektir ? Yani sayıştay performans denetimi sonucu olumsuz bir durumla karşılaşır mı ? Zira sayıştay bir yargı kuruluşudur. Bu açıdan bakıldığında bir yargı kuruluşu olarak sayıştayın durumu meclise ve sorumluların Bakanına bildirmesi ve performans olumsuz olan yöneticinin eğer bunda kendi rolü varsa belki performans sözleşmesi yolu ile görevinden alınması sözkonusu olabilecektir. Ama burda bir sayıştay yargısının devreye girmesi (mali sorumluluk hali dışında) düşünülmemelidir.

2. Sayıştayın Yargı Görevi: Yukarıdaki açıklamalarımızdan görüleceği gibi Sayıştay denetçisinin raporları (mali sorumluluk açısından) ilgili daireye gönderilir. Sayıştay savcısının mütlaasından sonra daire üyesi hesapları inceler. Bu süreç gerekirse uzman diğer denetçilerin de görüşlerinin alınmasından sonra ilgili Daire sorumluların hesabından dolayı
 - i. Hesaplar uygunsa sorumlular hakkında beraat
 - ii. Değilse doğan zarar ile ilgili tazmin
 - iii. Doğan zarar suç unsuru da oluşturuyorsa zimmet

Kararları verilebilir. Bu son durum mevzuatta açıkça yazmasa da suç unsuru nulu olan durumlar için geçerlidir. Bunların temyiz , karar düzeltme vs aşamalarından sonra kesinleşmesi ile sayıştay yargı süreci tamamlanmış olur.

3. Sayıştayın Rapor Sunma Görevi: Sayıştayın hem 1050 de hem 832 sayılı yasa da Meclise bazı raporlar sunması öngörülmüştür. Bu raporların en önemlisi uygunluk bildirimidir. Anayasanın 164üncü maddesi gereğince Maliye Bakanlığınca biten bütçe yılının kesin hesap kanun tasarısı o mali yıl sonundan itibaren en geç 6 ay içinde Bakanlar Kurulu tarafından Meclise sunulur. Bunun bir örneği de Sayıştaya gönderilir. Bu tasarı sayıştay kesin

hesap grubu tarafından aynı bütçe yılına ait sayıştaya gönderilen (Mali yıl bitiminden itibaren 7 ay içinde) sayman kesin hesapları ile karşılaştırılarak tasarıdaki ödeneklerin kullanım durumu birbirlerini tutp tutmadığı konusunda uygunluk bildirimini (statement of conformity) hazırlanır. Yıl başından 75 gün önce meclise verilmesi gereken Genel uygunluk bildiriminin verilmesi bir anlamda hesapların ibrası olmakla beraber halen bitmemiş denetim sonuç ve yargısını etkilemeyeceğini de gözden uzak tutmamak gerekir. 5018 bu konuda 1050 den farklı bir düzenleme yapmamış sadece genel uygunluk bildiriminin idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporları da dikkate alınarak hazırlanır şeklinde 43 üncü maddede bir ifade kullanmıştır.

Kesin hesap kanun tasarıları ve genel uygunluk bildirimleri meclisin plan bütçe komisyonunda ve sonra genel kurulda görüşülüp kabul edilmesi gerekir. Maliye Bakanlığının meclise sunduğu kesin hesap kanun tasarısı aslında Hazine genel hesabı denilen bir kavramın (Hazine hesab-ı umumisi) bir alt kalemidir. TBMM'ye aslında devletin genel gelir ve giderlerini kapsayan bir Hazine genel hesabı verilir ve bu hesap hem kesin hesabı, hem gerekçesini hem gider kesin hesabını , gelir kesin hesabını ve her bir il ve kuruluşun gelir ve giderlerini gösterir. Kesin hesap bir bütçe yılının ödenekleri üzerinden hazırlanırken Hazine Genel hesabı hem gelir hem her türlü gider (bütçe içi ve dışı) ayrıntıları içeren daha kapsamlı bir metindir. (Kutu : 9)

Kutu 9 : Kesin Hesabın Mecliste Görüşülmesi

Kesin hesap kanun tasarısının Mecliste görüşülmesi aslında bir yılın başında parlamentonun verdiği kaynak kullanma yetkisinin nasıl kullanıldığının yıl sonunda sorgulanması anlamına gelir. Bu açıdan parlamentonun kesin hesap kanun tasarısına gerekli ilgiyi göstermesi beklenir. Ancak gerçek hayatta kesin hesap kanun tasarısı gelecek yılın bütçesinin parlamentoda görüşülmesi sırasında ele alınır. Dolayısı ile vekillerin ilgisi yeni kaynakların dağıtımını üzerine olur. Önceki yılın bütçesinin ne olduğu bizim parlamntomuzdan pek sorgulanmaz ve çok kısa sürede görüşülüp kabul edilir. 5018 çalışmaları sırasında ya Kesin Hesap Komisyonu kurulması ya da Plan Bütçenin Kesin hesabı özel gündemle görüşmesi gibi konular da ele alınmışsa da çıkan kanunda eski sistem devam ettirilmiştir.

Yeni Yaklaşımlar Eklenecek

Sayıştay bunun dışında Hazine İşlemleri raporu, devlet borçları raporu ve uygun görülecek diğer raporları da hazırlar.

5018 sayılı yasanın 42' inci maddesi ise kesin hesap kanunu hazine genel hesabından daha kapsamlı metinler sunulması sistemini getirmiştir. Hazine alacakları ,garantiler,devlet borçları gibi. 1050 ye göre daha kapsamlı bir merkezi yönetim tanımlandığı için kesin hesabın kapsamı da genişlemiştir. Buna göre düzenleyici kuruluşların kesin hesabı, özel bütçeli kuruluşların kesin hesabı da böylece parlamentonun denetim kapsamına alınmıştır.

5018 sayılı kanun 68inci maddesi ile Sayıştayın vereceği raporlar konusunda sayıştaya bazı görevler vermiştir. Buna göre dış denetim raporları hazırlamak,

41inci maddede yer alan faaliyet raporları konusunda görüş bildirmek, 54üncü maddeye göre mali istatistikler hakkında görüş bildirmek de sayıştayın görevleri arasındadır.

Sayıştay raporlaması ile ilgili bir değerlendirme: Sayıştay eskiden beri parlamentoya verdiği uygunluk bildirimleri dışında kamuoyunun anlayabileceği türden bir raporlamayı bir türlü yerine getirememiştir. Bu konuda tek istisna Hazine borçlarına ait 1995 den bu yana (2004 yılına kadar) vermediği uygunluk bildirimidir. Bu açıdan kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı konusunda Sayıştay raporlarına bakarak fikir edinme durumu pek olmaz. Bunun bazı istisnaları (örneğin Yap İşlet Devret, enerji, İzmit su gibi) kuşkusuz olmakla beraber uluslararası standartlara uygun bir sayıştay raporlaması pek yoktur.

Sayıştayın ve TBMM ile Cumhurbaşkanlığının denetlenmesi : 1050'ye göre Sayıştayın kendi hesapları Meclis hesaplarını inceleme komisyonu denilen ve milletvekillerinden oluşan bir komisyonca denetlenirdi. Ancak son zamanlarda ülke sayıştaylarının hesaplarının da bağımsız denetçilerce denetlenmesi konusunda tartışmalar başlamıştır. Bu konuda tek bir eğilim olmamakla beraber bu tartışmalar ülkemizdeki durumu da etkilemiş ve 5018 ile (Md 69), Sayıştayın hesaplarının da TBMM başkanlık komisyonunca görevlendirilecek ve bir komisyon şeklinde çalışacak denetim elemanları tarafından denetlenmesi sistemi getirilmiştir. Aynı usule TBMM de tabidir. Cumhurbaşkanlığının da bu usulle denetlenmesi düşünülmüşse de Cumhurbaşkanlığı makamı (A.Necdet SEZER) Sayıtay denetimine tabi olmayı tercih etmiştir.

Sayıştayın denetim kapsamı ile ilgili son gelişmeler: 832 sayılı yasa, 1050 sayılı yasa ve diğer bazı mali mevzuat bir bütün olarak ele alındığında Sayıştayın denetim kapsamının eskiden çok daraltıldığını görüyoruz. Bütçe dışı fonlar, düzenleyici kuruluşlar ve kamu kaynağı kullanan başka kuruluşlar bütçe dışına çıktıkça sayıştay denetimi de daralmıştır. 5018 Sayıştay'ın genel yönetim (Merkezi Yönetim+Yerel Yönetimler+Sosyal Güvenlik Kurumu) kapsamındaki bütün kamu idarelerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu da sayıştay'ın mevcut kapasitesi ile ilgili soru işaretlerini gündeme getirmiştir. Bu arada sık sık tartışılan ve AB tarafından da zaman zaman gündeme getirilen savunma harcamalarının denetimi konusunda da değinmekte yarar vardır. Sanılanın aksine bütün askeri harcamalar (MSB, Jandarma, Sahil güvenlik,polis,emniyet) Sayıştay denetimine eskiden beri tabidir. Sadece Anayasada Askeri malvarlıkları ile denetim de özel usullere olması öngörülmüş ve gizlilik esası getirilmiştir. Daha sonra Anayasanın bu maddesinde değişiklik yapılarak Sayıştay'ın askeri malları denetlemesi de imkan dahiline girmiştir. Ancak Sayıştay yasası halen çıkmadığı için bu denetimin hayata geçirilmesi mümkün olmamıştır.