

TÜRKİYE'DE KAMU KESİMİ VE ÖZEL KESİMDE BÜTÇE - KONTROL UYGULAMASININ GELİŞİMİ

Ahmet Cemkut Badem ¹

Vasfi Haftacı ²

Cevdet Yiğit Özbek ³

ÖZ

Bütçe ve Bütçe hakkı kavramları kamu harcamalarını kontrol etme anlamında ilk defa İngiltere’de 17. yüzyılda kullanılmaya başlanmış, oradan bütün Batı dillerine ve Türkçe’ye geçmiştir. Bütçeleme süreci, ülkelerin demokratik ve parlamenter sistemlerde kaydettikleri gelişmeye paralel olarak yön almıştır. Türkiye’de bütçe hakkı ve uygulaması İngiltere, Fransa ve diğer ülkelerdeki gibi ihtilal ve devrimler neticesinde değil, Osmanlı İmparatorluğu’nda idealist bir kısım devlet adamlarının ülke yönetimine Batı sistemlerini yerleştirme amacı içinde elde edilmiştir. Türkiye’de işletme bütçelerinin kullanımı ise diğer ülkelerdeki gibi özel sektör işletmelerinde başlamamış, Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) bu konuda öncü olmuştur. Çalışmanın temel araştırma soruları sırasıyla; bütçe uygulama fikrinin nasıl doğduğu, kamu kesimi ve özel kesimde bütçe uygulamalarının nasıl geliştiği, Türkiye’de tarihsel süreçte kamu kesimi ve özel kesimde bu gelişmelerden nasıl etkilendiği şeklindedir. Çalışmada araştırma sorularına uygun bir şekilde Türkiye’de bütçenin tarihsel gelişimi başlığı altında, önce dünyada bütçe hakkının doğuşuna değinilmiş, sonra Türkiye’de devlet bütçesinin gelişimi incelenmiştir. Son olarak işletmelerde bütçe anlayışının doğuşuyla, Türkiye’de işletmelerde bütçe yapma ve uygulama alışkanlığının başlangıç noktası ve gelişimi incelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bütçe Hakkı, Kamu Bütçesi, İşletme Bütçeleri, Türkiye’de Bütçe Uygulaması.

JEL Sınıflandırması: M40, M49, H61, H62.

¹ Doç. Dr., Kocaeli Üniversitesi, İ.İ.B.F., cemkutbadem@hotmail.com, ORCID ID: 0000-0001-5691-5742.

² Prof. Dr., Kocaeli Üniversitesi, İşletme Fakültesi, haftaci@kocaeli.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-7643-4049.

³ Prof. Dr., Kırklareli Üniversitesi, İ.İ.B.F., yigitozbek@klu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-5554-8124.

Atıf (Citation): Badem, A.C., Haftacı, V., .Özbek, C.Y. (2024). Türkiye’de Kamu Kesimi ve Özel Kesimde Bütçe - Kontrol Uygulamasının Gelişimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(27), 37-58.

DEVELOPMENT OF THE BUDGET-CONTROL PRACTICE IN PUBLIC AND PRIVATE SECTOR IN TURKEY

ABSTRACT

The concepts of budget and budget rights were first used in England in the 17th century in terms of controlling public expenditures and from there were transferred to all Western languages and Turkish. The budgeting process has developed in parallel with the progress made by countries in democratic and parliamentary systems. Budget rights and practices in Turkey are not a result of insurrections and revolutions, as in other countries. Instead, they were obtained by some idealist statesmen in the Ottoman Empire with the aim of placing Western systems in the country's administration. The use of business budgets in the private sector in Turkey did not start in business as it did in other countries; State Owned Enterprises (SOEs) were pioneers in this regard. The main research questions of the study are: How was the idea of budget implementation born, how did budget practices develop in the public and private sectors, and how were the public and private sectors affected by these developments throughout the historical process in Turkey? In the study, in accordance with the research questions, under the title of the historical development of the budget in Turkey, first, the emergence of budget rights in the world was mentioned, and then the development of the state budget in Turkey was examined. Finally, in Turkey, the birth of the idea of using budget implementation in business enterprises and the starting point in the habits of budget making have been studied.

Keywords: Budget Rights, Public Budget, Business Budgets, Budget Implementation in Turkey.

Jel Classification: M40, M49, H61, H62.

1. GİRİŞ

İnsanların çeşitli gereksinimlerini karşılamaya yarayan kıt kaynaklar, özel sektör ile kamu sektörü arasında bölünmek suretiyle özel gereksinimlerle, kamu gereksinimlerini karşılamada kullanılmaktadır (Aksoy, 1993: 1). Kaynaklarla gereksinimleri karşılama sorunu her bireyin, her sosyal ünitenin ve her kurumun karşısına çıkan ve çözülmesi gereken bir sorun oluşturmuştur (Feyzioğlu, 1984: 1). Parlamenter demokratik rejimlerde bütçeler kıt kaynakların kamu ve özel sektör arasında ve kamu içindeki dağılımını tayin etmektedirler (Aksoy, 1993: 1-2).

Bütçe sadece kamu kuruluşlarında değil, özel sektörde de kullanılmaktadır. Bütün bu kuruluşlar, kaynakların belirlenmesi, planlanmasında ve kontrolünde bütçe sistemlerinin faydalarını kabul etmişlerdir (Feyzioğlu, 1984:4). Özel işletmelerin, hükümetlerin mali olayların kontrolü ve organizasyonu için geliştirdikleri bütçe fikrini kendi kullanımları için çeşitli şekillerde düzenleyip kullanmaya başlamaları ile (Marple, 1946: 140) bütçe ve bütçeleme süreci, işletmelerin yönetim fonksiyonları olan işletme faaliyetlerini planlama, yürütme ve kontrol etmede yönetime yardımcı bir araç olarak yaygın şekilde kullanılmıştır (Hanson, 1966: 239).

Tarihsel süreç içerisinde özellikle batı toplumlarında bütçe uygulaması ile ilgili çok sayıda bilimsel çalışma bulunmaktadır. Bu makalenin yazımı sırasında tespit edilebilen uluslararası yazındaki çalışmalar sırasıyla; Gilman 1922, Cutter 1922, Lazarus 1924, Bruere 1925, Vieh 1925, Donner 1932, Hanson A.W. 1932, Theiss 1937, Marple 1946, Millians 1947, Burkhead 1956, Hanson E.I. 1966, ulusal yazındaki çalışmalar ise sırasıyla; Erçin 1938,

Erginay 1957, Ülkmen 1960, Cemalcılar 1965, İlal 1968, Gürsoy 1980, Feyzioğlu 1984, Falay 1989 şeklindedir.

Bu çalışmada öncelikle Türk dilindeki karşılığı '*bütçe*' olan sözcüğün kavram olarak gelişimine ve çeşitli açılardan bütçe tanımlarına yer verilmiştir. İzleyen bölümde Türkiye'de bütçenin tarihsel gelişimi başlığı altında önce dünyada bütçe hakkının doğuşuna değinilmiş, sonra Türkiye'de devlet bütçesinin gelişimi irdelenmiş, son olarak işletmelerde bütçe anlayışının doğuşuyla, Türkiye'de işletmelerde bütçe yapma ve uygulama alışkanlığının başlangıç noktası ve gelişimi incelenmeye çalışılmıştır. Sonuç ve değerlendirme bölümünde bir planlama ve kontrol aracı olan bütçenin doğuşundan günümüze değerlendirmesi hem genel hem de Türkiye özelinde yapılmıştır. Çalışmanın özgün değeri, literatürde kamu ve özel sektör açısından kısmen ve ayrı ayrı ele alınmış olan bütçe uygulamasının gelişim süreçlerinin hem dünya genelinde hem de Türkiye özelinde birleştirilerek ve aralarındaki oluşum bağlarını ortaya koyarak ele alan ilk çalışma olmasıdır.

2. BÜTÇE KAVRAMI VE BÜTÇE TANIMLARI

Bütçe kelimesi, Latince kökenli bir kelime olup, Latince'de *Bulga* kelimesinin karşılığıdır (Erçin, 1938: 4). Latince, *para torbası*, *küçük deri çanta*, *çekmece*, *kamu cüzdanı* gibi karşılıkları bulunan kelime, zamanla Fransızca'da *Bouge*, *Bougette* şeklini almış ve nihayet 17. yüzyılda *Budget* şeklinde İngilizce'de kullanılmaya ve bugünkü şekli ile anlaşılmaya başlanmıştır (Tüğen, 2006: 1).

Bütçe kelimesi orijinal olarak, kamu harcamalarını kontrol etme anlamında İngiltere'de kullanılmıştır (Theiss, 1937: 43). 17.yüzyılda, İngiltere'de bütçe görüşmelerine başlanacağı gün Maliye Bakanı, ödeneklerle ilgili belgeleri *deri bir çanta* içinde parlamentoya getirir ve bütçe görüşmelerine bu *çantanın açılması- opening the budget* ile başlanırdı (Burkhead, 1956: 2). Çantanın içinde;

- Geçmiş yıl hükümet harcamalarını gösteren bir muhasebe raporu,
- Bir mali tablo şeklinde sunulmuş, gelecek yıl harcamalarının tahmini,
- Tahmini harcamalar için gerekli kaynakları toplama yöntemlerini içeren öneriler

yer alırdı (Theiss, 1937: 43). Böylece *bütçe* kelimesi bütçe belgelerini içeren çanta yerine *devletin gelir ve giderlerinin yıllık tahminlerini gösteren belgeler* anlamında kullanılmaya başlanmıştır (Burkhead, 1956: 2).

Fransa'da, 17. ve 18. yüzyılın ilk yarısında bütçe kavramını ifade etmek üzere *Etat*, *Livre*, *Aperçu* gibi kelimeler kullanılmıştır. Jean Baptiste Say *bütçe* kelimesi yerine *balance* kelimesini teklif etmişse de bu deyim tutunamamıştır. Fransa'da bütçe kelimesinin kullanıldığı ilk resmi metin 1816 tarihlidir (Feyzioğlu, 1984: 12).

Türkiye'de 19. yüzyılın sonlarına kadar bütçe yerine *muavazene defteri*, *muavazene-i maliye* deyimleri kullanılmıştır. Buna rağmen ilk defa 1855 yılında Türkçe'ye giren *bütçe* kelimesinin 1961 ve 1982 Anayasaları ile kesin bir şekilde yerleşmiş bulunduğu kabul edilebilir (Feyzioğlu, 1984: 13).

Günümüzde işletmeler için oldukça güncel bir kavram olan bütçe ve bütçe kontrolü kavramı işletmelerden ziyade devlet bütçesi kavramına dayanmakta ve aslında devlet bütçesi tanımlarını yansıtmaktadır (Donner, 1932: 22).

Türk maliyeciler içinde bütçe; Erginay (1957: 8) tarafından *devletin yıllık irat ve sarf kestirimleri ve bunların bir onaya bağlı olması*, Ülkmen (1960: 196) tarafından *İzleyen yıl içinde iratların ve gerçekleştirilecek harcamaların öngörülmesini içeren bir yetki planı*, Feyzioğlu (1984: 14) tarafından *devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelecek bir dönem içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların yürütülüp uygulanmasına izin veren hukuki bir tasarruf*, Coşkun (2000: 12) tarafından *belirli bir dönemde devletin irat kaynaklarını ve harcamalarını ifade eden, kaynak ve harcamaları denkleterek, tahsilat ve ödeme amacıyla için ona salahiyet veren kanun* olarak çeşitli şekillerde tanımlanmıştır.

Türkiye’de kamu maliyesinin öncülerinden olan Ord. Prof. Dr. Nihat Sayar ise bütçeyi aşağıdaki bakış açısıyla tanımlamıştır (Tügen, 2006: 3);

“devlet, il ve belediye gibi kamu tüzel kişileri ile yarı resmi ya da özel teşekkül ve toplulukların, belirli bir dönem içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların yapılmasına önceden izin veren bir kanun, nizamname, kararname ya da idari bir tasarruf”

26 Mayıs 1927 tarihli ve 1050 sayılı Türk Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda ise *devlet daire ve müesseselerinin bir yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanma ve yürütülmesine izin veren bir kanun* şeklinde ifade edilmiştir (Aksoy, 1993: 9-10).

Yine 2003 tarih ve 5018 sayılı Türk Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 15. maddesinde bütçe için *Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur* ifadeleri kullanılmıştır (Tügen, 2006: 4).

İşletmeler için, kıyasıya rekabet koşullarının geçerli olduğu bir ortamda sadece tarihi belgelerden hareketle geçmiş dönem işlemlerini kaydeden iyi tutulmuş muhasebe kayıtlarının yetersiz kalması nedeniyle, özellikle I. Dünya Savaşından sonra Batılı ülkelerin sanayilerinde muhasebe verilerinden hareketle gelecek için iyi hazırlanmış iş planlarına gereksinim duyulmuş, işletme dünyasında bütçe olarak ifade edilen ve genellikle kamusal alanda kullanılan bu planlama aracı, bu yıllarda iş dünyası açısından dikkat çekici hale gelmiştir (Hanson, 1932: 34).

İşletmeler için gelecekteki gelirlerin düzeyini, maliyetleri ve giderleri tahmin eden, nakit akışını belirlemeye çalışan bir araç olan işletme bütçelerinin (Thomsett, 1997: 9) bilim adamları ve kurumlarca çeşitli tanımları yapılmıştır.

Türk bilim adamları içinde işletme bütçesi; Cemalcılar (1965: 3) tarafından *tespit edilen amaçlara ulaşmak için hazırlanmış, işletmenin bütün çalışmalarını kapsayan bir yönetim planı*, Koç-Yalkın (1985: 7) tarafından *işletme yönetimince izleyen hesap dönemi için belirlenen amaç ve hedeflerin formel ve numerik ifadesi*, Sevgener ve Hacıüstemoğlu (1993: 306) tarafından *önceden belirlenen hedeflere varabilmek işletmenin izleyen hesap döneminde takip edeceği politikayı ve gerçekleştireceği faaliyetleri akçesel terimlerle belirleyen bir belge veya belgeler seti*, Taner ve Öncü (1999: 37) tarafından *yönetim işlevlerinin planlama, koordinasyon ve kontrol olmak üzere en azından üçünü yoğun olarak üstlenen bir yönetim aracı*, Haftacı (2007:

1) tarafından *tutar olarak ifade edilen ve bir hesap dönemi içindeki gelirler ile harcamaların, kârlar ile maliyetlerin tahminini içeren faaliyet planı* olarak tanımlanmıştır.

İşletme bütçesi, devlet bütçesi sisteminden geliştirilmesine rağmen aralarında çeşitli farklılıklar vardır (Lazarus, 1924: 68).

- Devlet bütçesinde önce giderler için gerekli ödeneklerin saptanması, sonra gereksinme duyulan gidere göre gelirin elde edilmesi yolu uygulanır. Çünkü devlet egemenlik hakkına dayanarak gelir elde edebilir (Coşkun, 2000: 171). İşletmelerde ise ana amaç olan kâr hedefini gerçekleştirecek satış hacminin sağladığı gelirler belirlendikten sonra, bu gelir hedefinde katlanılacak giderler bütçelenir.
- Bir başka farklılık devlet bütçelerinin katılık ve esneksizlik özelliğinden kaynaklanır. Devlet kurumlarının harcamalarını belirli sınırlarda tutabilmek, uygulayıcıların takdirlerine yer vermemek için katılık ve esneksizlik özelliği devlet bütçeleri için gereklidir (Donner, 1932: 22). İşletme bütçeleri ise bu ölçüde katı ve esneksiz değildir. İşletme bütçeleri esnek özelliğe sahip olup, serbest düşünmeye ve akıllıca davranmaya yardım eder. İşletmelerde yönetim bütçenin değil, yöneticilerin elindedir ve bunlar ellerindeki bütçeyi gerekli durumlara göre her zaman ve kolaylıkla değiştirebilirler (Cemalcılar, 1965: 16). Hiçbir işletme statik değildir. İşletmelerin hepsi bazen fark etmeden de olsa genellikle değişim içindedirler. Bu yüzden iş dünyasındaki değişimlere ayak uydurabilmek için işletme bütçelerinin de esnek olması ve hatta aydan aya kontrol edilerek güncellenmesi gerekmektedir (Millians, 1947: 66).
- İşletme bütçesi ile devlet bütçesi arasındaki diğer bir farklılık devlet bütçesinde gelir ve giderlerin denk olarak bütçelenmesi, işletmelerde ise gelir ve giderlerin denkliliğinin temel amaç olmamasıdır. İşletmeler en azından faaliyetlerine devam edebilmek ve hayatlarını sürdürebilmek için belirli ölçüde kâr elde etmek zorundadırlar (Cemalcılar, 1965: 16).

3. TÜRKİYE'DE BÜTÇE-KONTROL UYGULAMASININ GELİŞİMİ

3.1. Genel Bakış

Bütçe kavramı uzun bir tarihi süreç içerisinde gelişmiştir. Bu tarihsel süreç içerisinde oluşan bütçe kavramı parlamentonun krallara karşı kazandığı “bütçe hakkı”ndan başka bir şey değildir (Akça, 1996: 3). Bütçe hakkı, çeşitli kaynaklardan elde edilecek olan gelirlerin ve yapılacak harcamaların miktarının, egemenlik hakkının bir ifadesi olarak millet tarafından belirlenmesidir (Dileyici ve Özkıvrak, 2001: 94). Gerçekten tarihi seyir itibari ile bütçe hakkı parlamentoların kamu gelirleri ile kamu giderleri üzerindeki yetkilerinin tanınması ile meydana çıkmaya başlamış ve bu hakları kavrayan bir şekilde yerleşmiş ve gelişmiştir (Feyzioğlu, 1984: 15).

Tarihte, Batı ülkelerinde krallık ile halk arasında vergileme konusunda çatışmalar olmuş, uzun süren mücadeleler sonunda nihayet kralın ancak halkın temsilcilerinden oluşan meclisin kabul etmesi halinde halktan vergi toplaması mümkün hale gelmiştir.

Bütçe hakkının tarihi gelişimine bakıldığında, bu kavramın ilk olarak İngiltere’de geliştiği gözlenir (Dileyici ve Özkıvrak, 2001: 94). İngiltere’de yönetimle halk arasındaki vergilemeye ilişkin ilk mücadelelerin 10. ve 11. yüzyıllarda ortaya çıktığı görülmektedir (Tügen, 2006: 6).

İngiltere kralı Yurtsuz John’un cemiyet üzerindeki salt kudreti, İngiliz yurttaş mümesillerinin yoğun çabaları neticesinde kısıtlanmış, 15 Haziran 1215 tarihinde kralı ve yurttaşları bağlayan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Sözleşmesi) adlı tarihi metin imzalanmıştır (Temel, 2019: 19). Bu metin, kralın vergi koyma ile ilgili yetkilerini kısıtlayan ve Halk Meclisine bu yönde yetki veren aşağıdaki yasa maddesini içermektedir;

“Kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve ‘yalnızca bir kere’ büyük kızımızın evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında krallığımızda genel onaylama olmadan hiçbir vergi ve yardım toplanamayacaktır. Bu sebeplerle de ancak makul bir yardım toplanabilir. Londra şehrinden de istenecek yardımlarda da benzer şekilde hareket edilecektir” (İlal, 1968: 216-7).

Daha sonraki aşamalarda meclis, kralın ve sarayın harcamalarını da onaylama yetkisini elde etmiştir. Üçüncü aşamada ise meclis, her yıl gelir ve giderleri önceden onaylama hakkına sahip olmuştur. Özetlemek gerekirse meclisin bu gelişmeler sonucunda bütçe hakkına sahip olması (Tügen, 2006: 5);

- Vergilerin ve diğer gelir kaynaklarının meclis tarafından onaylanması,
- Ödenek tahsisi ile harcamaların meclis tarafından onaylanması,
- Devletin gelir ve giderlerine ait onay işleminin her yıl meclis tarafından yeniden yapılması,

şeklinde üç aşamadan geçerek gerçekleşmiştir.

Fransa, İngiltere’den daha sonra bütçeyi onama hakkını elde etmiş ve uygulamaya daha geç başlamıştır. Ancak bütçecilikte klasik anlayışın esasını ortaya çıkarmış, Kıta Avrupası ülkeleri ve Türkiye de Fransız bütçe hukukunun temel esaslarını alarak klasik bütçeyi uygulamışlardır (Coşkun, 2000: 15). Almanya’da devlet teşkilatı, İngiltere ve Fransa’daki teşkilat yapısına benzememektedir. Bu ülkenin bütçe mevzuatı da Fransa ve Belçika mevzuatından alınmasına rağmen, onlara oranla çok geç gelişmiştir (Mutluer vd., 2005: 56-57).

İşletmelerde bütçe uygulaması ise I. Dünya Savaşından sonra, gelişmekte olan ve yoğun rekabetin gerçekleştiği Batı ekonomilerinde işletmelerin, devletlerin kamu gelir ve giderlerinin planlaması ve kontrolü için geliştirdikleri bütçe uygulamasını, kendi faaliyetlerinin planlanması yürütülmesi ve denetlenmesi amacıyla kullanma düşüncesiyle gelişmiştir. Devlet bütçesi uygulamasının daha geç olduğu ABD’de sanayiciler, devlet bütçesinin yararlarından esinlenerek işletme bütçelerini geliştirmişlerdir.

Sonuç olarak işletmelerde bütçe uygulama fikrinin kamuda bütçe uygulamasından ilham alarak geliştirildiği ve dayanağının ona bağlı olduğu kabul edilebilir. Gilman (1922: 260) Ulusal Maliyet Muhasebecileri Birliği (*National Association of Cost Accounting NACA*)’nin 1922 yılındaki kongresinde “modern anlamda işletme bütçelerinin kamu bütçesinden kalan bir tereke” olduğunu ifade etmiş, aynı kongrede Cutter (1922: 237) bu görüşü desteklemiştir. Vieh

(1925: 173), 'why the budget?', Bruere (1925: 665) 'budgeting-realistic method of business control' isimli çalışmalarında aynı yargıya arka çıkan görüşler yazmışlardır.

3.2. Türkiye'de Kamu Kesiminde Bütçe Uygulamasının Gelişimi

Türkiye'de bütçe hakkının kazanılması Osmanlı İmparatorluğu'na kadar uzanmaktadır. Osmanlı İmparatorluğu'nda bütçe hakkı, diğer ülkelerdeki gibi ihtilal ve devrimler neticesinde değil, idealist bazı devlet adamlarının ülke yönetimine batı sistemlerini getirme ve yerleştirme amacı içinde elde edilmiştir (Feyzioğlu, 1984: 23). Türkiye'de bu hakkın elde edilmesi ve kullanılması diğer ülkelere nazaran geç oluşmuş, diğer yandan bu hakkın kullanımı ve uygulaması İngiltere, Fransa ve diğer ülkelerdeki gibi başlayıp gelişmemiştir (Aksoy, 1993: 29). Bunun nedeni Türkiye'nin bugün egemen olduğu sınırlar dahil daha geniş bir coğrafya üzerinde ve üç kıtada altı yüz yıldan uzun bir süre Osmanlı İmparatorluğu'nun egemenliğini sürdürmüş olmasıdır (Tüğen, 2006: 13). Türkiye'de bütçe hakkının gelişimi Osmanlı İmparatorluğu dönemini de dikkate alarak Tanzimat öncesi dönem, Tanzimat dönemi ve sonrası ile Cumhuriyet dönemi şeklinde üç başlıkta incelenebilir.

3.2.1. Tanzimat Öncesi Dönem (1299-1839)

Bu dönemde devlet bütçe uygulamalarında dinin açık etkisi görülmektedir. İslam dininin esaslarına göre yönetilen imparatorluğun gelir ve gider yapısına ve uygulamalarına da İslam dini hakimdir. İmparatorluk gelirine göre gider yapar, toplanan gelirler belli giderlere tahsis edilirdi. Bugünkü anlamda bir bütçe anlayışına sahip olmayan bu sistemde, bütçe gelirlerini *şer'i* ve *örfi* gelirler meydana getirmekte idi. Zekat, öşür, cizye, haraç *şer'i* gelirleri oluştururken, mahalli ticaretten, zanaattan vb alınan vergiler *örfi* gelirleri meydana getiriyordu. İmparatorluğun kuruluş yıllarında en önemli harcamalar, yerleşim ve savaşla ilgili olmuştur (Tüğen, 2006: 13). Vergiye tabi tutulan esas alan tarımsal üretimdir. Bu dönemde şehirlerdeki ticaret ve sanayiden sağlanan vergi hasılatı ikinci derecede öneme sahip olmuştur (Öner, 2001: 109).

Osmanlılar kurdukları imparatorluk teşkilatında Selçukluların taşra-eyalet-vilayet örgütlenmesini esas almışlar ve onu korumuşlardır. Şöyle ki, Selçuklularda eyalet idaresinin mali işlerinin başı olan defterdar, Osmanlı İmparatorluğu'nun da mali işlerinin başı olmuştur. Osmanlılarda eyaletlerde mali işleri defterdar yardımcılarını yürütmüştür (Aksoy, 1993: 30). Osmanlı İmparatorluğu'nda bütçeler mali teşkilatın başı olan defterdarlık tarafından hazırlanırdı. Defterdar sadece devlet maliyesini yönetmez, devlet hesaplarını da tutar, muhafaza ederdi. Defterdarlık içindeki *defter eminliği* devlete ait önemli mali kayıtların tutulmasından bizzat sorumlu idi. Bütçe; merkezi devlet bütçesi, eyaletler bütçesi ve vakıf bütçesi şeklinde üçe ayrılmakta idi. Eyaletler ve vakıf bütçeleri merkezi devlet dışında hazırlanır, gelir ve giderleri ayrıntılı olarak merkezi devlet idaresine gönderilirdi. Merkezi devlet bütçesi eyalet ve vakıf bütçelerinden gelen gelirlerle birlikte hesaplanırdı. Gelirler tahmini olarak değil, bizzat devlet idaresine girdikten sonra belirlenir, yıllık olarak düzenlenirdi. Yıllık olma eski bir gelenektir. Fatih Kanunnamesi'nde *yılda bir kez defterdarlarım devlet işlerini yürüttüğüm yere gelip, gelir ve giderlerimi okuya, tören elbiselerini giye* ifadesi geçmektedir (Meriç, 1993: 231). Bütçe tamamlandıktan sonra defterdar, gelir ve gider cetvellerini sunuş bilgileri ile padişahın onayına sunar, padişahın oluru ile bütçe geçerlilik kazanırdı (Tüğen, 2006: 14). Gerçek anlamda

bütçe olmayan bu belgelere Osmanlılarda bütçe denmiyor, hazine gelir ve gider hesap özeti deniyordu. Ayrıca 16. ve 17. yüzyıllarda bütçe deyimi de henüz dünyada bilinmiyordu (Mutluer vd., 2005: 63-64). Tanzimat'a kadar geçen dönemde, tahmin esasına dayanan bir bütçe yapılması gereği hissedilmemiştir (Falay, 1989: 68).

Dolayısıyla bu dönemde gerçekleştirilen devlet gelir-giderlerine ait işlemlerin, bütçe tabiri ile değil Osmanlı Devlet Muhasebesi tabiri ile ifade edilmesi daha geçerli olacaktır.

3.2.2. Tanzimat ve Sonrası Dönem (1839-1923)

Maliye'de bugünkü merkeziyet usulü Tanzimat döneminde Sultan Abdülmecid tarafından 1839'da Mustafa Reşit Paşa'nın hazırladığı Gülhane Hatt-ı Hümayûnun ilan edilmesi ile başlamıştır. Bu yeni başlangıçta devletin karşı karşıya olduğu iç, dış, siyasi, ekonomik ve mali problemler, toprak düzenindeki bozulma etkili olmuştur. Tanzimat'la batılı ülke uygulamaları dikkate alınarak mevcut problemlerin aşılmasına çalışılmıştır (Tüğen, 2006: 15). 1839 tarihli Gülhane Hatt-ı Hümayûnu bir anayasa mahiyetindedir. Bu Anayasa'da;

“devlet, memleketin korunması, askeri ve bunun gibi harcamaları için irat kaynaklarını, halktan tahsil edeceği vergi ile karşılayacaktır. Ancak, tahsil edilecek verginin halkın ödeme gücü oranında belirlenmesi, hiç kimseden fazla vergi alınmaması, gerek vergi tarh-tahakkuk ve gerekse tahsili, memur ücretlerinin kurula bağlanması yönünde düzenleme yapılması...”

ifadeleri kullanılmış, bu ve diğer hususların yapılması için mali, idari, askeri ve adli ıslahatın yapılması irade olunmuştur (Bayır, 1993:19). Batı maliyesine yönelen bütün bu ıslahat vaatleri arasında bütçe kavramından söz edilmemiştir (Feyzioğlu, 1984: 26).

Osmanlı Devleti, 1854 yılında Rusya'ya karşı Kırım Savaşının hazırlıkları nedeniyle ilk defa müttefik Batı ülkeleri İngiltere ve Fransa'dan borç almak zorunda kalmıştır. Bunu 1855 yılında dış borçlanma takip etmiş, maliye için bir dış borç yükü belirlemiştir (Tüğen, 2006: 15). Batılı anlamda bütçelerin yapılmasında Osmanlı Devleti'ne borç vermiş yabancı alacaklıların da önemli bir rolü olmuştur (Öner, 2007: III). Bu yıllarda yeni bir borç talebi üzerine Osmanlı Devleti'nin mali durumunu incelemek için İstanbul'a gelen İngiliz Hobart ve Forster adlı kişiler, raporlarında gerçekçi bir bütçenin yapılması ve yayınlanmasından söz etmiş, ayrıca dış borçlanmalara aracılık eden Osmanlı Bankası yetkilileri de benzer önerilerde bulunmuşlardır (Mutluer vd., 2005: 65).

1855 yılında *Hazine-i Celile Muvazene Defterinin Sureti Tanzimine Dair Nizamname* adıyla tüzük çıkarılmış, bütçenin idari bir belge olarak önemi arttırılmıştır. Bu nizamnamede *bütçe* ifadesi yerine *muavazene defteri* ifadesi yer almıştır. Bu defter Maliye Bakanlığı'na hazırlanır, mali yılbaşı olan Mart ayından iki ay önce Bakanlar Kurulu'na sunulur, buradan da Tanzimat Meclisine gönderilirdi. Mecliste tamamı onanan bütçe Padişahın onayı ile geçerlik taşır ve uygulamaya 1 Mart-28 Şubat tarihleri içinde başlanırdı (Tüğen, 2006: 16). Ancak bu nizamname uygulanamamış ve batılı anlamda ilk bütçenin hazırlanması için 1859 yılında dördü Türk, üçü Batılı yedi üyeli İslahat-ı Maliye Komisyonu kurulmuş, bu komisyon 1863-1864 yılında ilk bütçenin yapılmasını sağlamıştır. Aslında bu bütçe yukarıda ifade edilen borçlanabilme işlemleri için düzenlenmiştir (Aksoy, 1993: 31). 1874 yılında bütçe ile ilgili ikinci nizamname *Devleti Aliyenin Bütçe Nizamnamesi* adıyla çıkarılmıştır (Öner, 2003: III). İkinci nizamnamenin birinciden farkı, vekiller heyetine sunulmadan önce yeni kurulan ve

içinde İstanbul'daki bankaların ve mali kuruluşların temsilcilerinin de bulunduğu *bütçe komiyonu* tarafından incelenmesidir. Siyasi ve hukuki açıdan bu uygulama da tam bir bütçe niteliği taşımamaktadır (Aksoy, 1993: 32).

Türkiye'de bugünkü anlamı ile bütçe hakkını resmen kabul ve ifade eden ilk kanun *Kanuni Esasi* olarak adlandırılan 1876 Anayasası'dır. Bu Anayasa'ya Fransız Anayasası'na benzer bir şekilde hem vergileri tasdik hakkına, hem de bütçe hakkına dair hükümler konulmuştur (Feyzioğlu, 1984: 28). İratların, bütün mükelleflerin ödeme güçleri oranında yasaya dayanılarak tahsili, vergi ve sair iratların yıllık olması, devletin gelir ve giderlerinin bölümler itibarıyla onaylanması, kesin hesap kanunu ve Sayıştay denetimi ile ilgili ilkeler Anayasa'da yer almıştır. Bütçenin hukuki ve siyasi yapısı, bu Anayasa ile sağlanmış olmasına ve ilk bütçenin de bu esaslara göre tasdik edilmesine rağmen Abdülhamit yönetimi başlayınca, kanun resmen iptal olmamış ama uygulaması ertelenmiştir. Bu yönetim 1908 yılına kadar tam 30 sene devam etmiştir (Aksoy, 1993: 32).

1908 yılında II. Abdülhamid tarafından ilan edilen II. Meşrutiyet, Anayasa'yı tekrar yürürlüğe koyarken, bütçe tasarısını hazırlayarak meclise sunmuş ve meclis görüşmeleri ile bütçe tasdik edilmiş, Türkiye'de hazırlık, tasdik ve uygulama anlamında ilk bütçe 1909 yılı bütçesi olarak kayıtlara geçmiştir (Aksoy, 1993: 33). Bu bütçe, sistematiği ve içeriği itibarıyla sonraki yıllar ve Cumhuriyet Dönemi bütçelerine temel oluşturan örnek bir bütçedir (Öner, 2007: III). Yine bu dönemde hükümet günün koşullarına uygun bir *Muhasebe-i Umumiye Kanunu* hazırlamış, bu Kanun 1911'de yayımlanmış, Sayıştay yeniden tesis edilmiş, vergi kanunları gözden geçirilerek yeniden düzenlenmiştir (Aksoy, 1993: 33). 1911 Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 1862 tarihli Fransız Muhasebe-i Umumiye Kararname'si temel alınarak yasalaşmış, bütçenin hazırlık, uygulama, devlet hesaplarını tutma ve denetleme anlamındaki süreçleri yasal bir düzene bağlanmıştır. Bütçe uygulamasında ilke ve kurallara ait temelleri atan Kanun, 1927 yılında aynı adla düzenlenen 1050 sayılı Kanun'la da benimsenerek 2006 yılına kadar yürürlükte kalmıştır (Mutluer vd., 2005: 67).

İç ve dış birçok nedenden dolayı bu ıslahatın bütçe denkliği bakımından etkisi görülmemiş, gerçekten meşrutiyet yönetimi denkliği sağlamak için borçlanmayı seçmek sureti ile borç yükünü çoğaltmış, I. Dünya Savaşı ve sonrası bütün bütçeler ilkelerinden uzaklaşmıştır (Feyzioğlu, 1984: 30).

Kanunlaşan son bütçe 1918 yılına aittir. Meclislerin toplanamaması nedeniyle 1919 yılı bütçesi düzenlenememiş, 1920 yılında yeniden toplanan Meclis, bütçe çalışmalarına başlayamadan İngilizler tarafından dağıtılmıştır (Mutluer vd., 2005: 68).

3.2.3. Cumhuriyet Dönemi (1923-...)

Osmanlı Devleti'nin yıkılışı ve Anadolu topraklarının işgali ile birlikte Anadolu'da Kurtuluş Savaşı başlamıştır. Mustafa Kemal Atatürk'ün önderliğinde yürütülen milli mücadele zaferle sonuçlandıktan sonra 1923 tarihinde Anadolu toprakları üzerinde bağımsız Türkiye Cumhuriyeti Devleti kurulmuş, Cumhuriyetle birlikte ülke yönetimi, gelişmiş Batılı ülkelerin ekonomik, mali, hukuki ve siyasi alanlarındaki uygulamalarını benimseyip, gerekli düzenlemeleri gerçekleştirmiştir (Tügen, 2006: 17).

1924 Anayasası'nda yer alan hükümler, bütçeyi görüşüp, tartışma ve onaylama yetkisinin münhasıran ve mutlak olarak TBMM'ne ait olduğunu göstermektedir (Aksoy, 1993: 34). Anayasa'nın 84. maddesinde *vergi, devlet masraflarına halkın pay vererek katılmasıdır*, 85. maddesinde *vergiler ancak kanunla salınır ve alınır* şeklinde yer alan ifadeler, verginin yasallığı ilkesini ve bu yetkinin halkın seçtiği meclise ait olduğunu ifade etmektedir. Bu Anayasanın 95. maddesinde *devlet gelirlerinin yıllık bütçelerle harcama yetkisine dönüşeceği*, 97. maddesinde *bütçe yasalarının yıllık belirleneceği* belirtilmiş, 96. maddede ise *bütçe dışında hiçbir suretle harcama yapılamayacağı* hükmü getirilmiştir. 98. ve 99. maddelerde, Kesin Hesap Kanunu'nun ilişkin olduğu yıl sonundan başlanarak en geç ikinci yılın Kasım ayı başına kadar TBMM'ye sunulacağı ifade edilmiştir (Tüğen, 2006: 17-18). Cumhuriyet Döneminin bütçe açısından ilk ve en önemli girişimi 1911 yılında çıkarılan Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun bazı değişikliklerle ve aynı adla 1927 yılında yeniden kabul edilmesidir (Mutluer vd., 2005: 68). Bu kanunla devlet gelirlerinin tahsil edilmesi, harcamaların gerçekleşmesi ve devlete ait taşınır ve taşınmazların tasarruf kuralları ile bütçe ve kesin hesap yasalarının şekil şartları ve düzenlenmelerindeki kurallar hükme bağlanmıştır (Aksoy, 1993: 35).

1960 yılında gerçekleştirilen ihtilalden sonra kurulmuş olan kurucu meclis tarafından hazırlanıp kabul edilen ve Türk halkının onayına sunulan 1961 Anayasası, 1924 Anayasası'ndakine benzer bir vergi tanımı yapmış ancak yenilik olarak *mali güce göre vergi verme* ifadesini koyarak vergilemede ödeme gücü esasını getirmiştir. Bu Anayasa'nın 126. maddesinde

“devletin ve kamu iktisadi teşebbüslerinin dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır. Genel ve katma bütçelerin nasıl yapılacağı kanunla gösterilir. Bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz”

hükmü getirilmiş, 128. maddede ise *kesin hesap kanunu tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemişse, ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak en geç bir yıl sonra, Bakanlar Kurulunca, TBMM'ne sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, tasarının verilmesinden başlayarak en geç altı ay içinde TBMM'ne sunar* hükmü yer almıştır (T.C. Maliye Bakanlığı, 1996: 615). Bu hükümlerle, 1924 Anayasası'nın uygulandığı dönemlerde 17 ay olan, hatta mali yıl başının Haziran'dan Mart'a alınması sonucu 20 aya çıkan ve uygulamada daha da uzun olan bu süre, bütçe denetimine hız kazandırmak için 12 aya indirilmiştir (Aksoy, 1993: 37). 1961 Anayasası ile getirilen diğer yenilik ise, 94. maddeyle Bakanlar Kurulunca her mali yılın başından üç ay önce TBMM'ye sunulacak olan bütçe tasarısına bir de *milli bütçe tahminleri* ilave etmek suretiyle, klasik bütçe hakkını, modern iktisat ve maliye görüşlerine paralel olarak milli ekonominin bütününe ait milli bütçeye doğru geliştirilmek istenmesidir (Feyzioğlu, 1984: 34).

1980 askeri harekatı ile 1961 Anayasası yürürlükten kaldırılmış, 1982 yılında yeni bir Anayasa kabul edilip uygulamaya konulmuştur. 1982 Anayasası'yla, 1961 Anayasası'nın bütçeye ve vergilere ilişkin hükümleri esas itibarıyla korunmakla beraber, Bütçe Kanun Tasarısı ve Kesin Hesap Kanun Tasarısı'nın TBMM'ne sunulması ile ilgili süreler kısaltılmıştır (Tüğen, 2006: 19). Bu uygulamanın nedeni 1961 Anayasası döneminde uzun yıllar kesin hesap kanun tasarılarının görüşülmemesidir (Mutluer vd., 2005: 73). Böylece, yeni yıl genel ve katma bütçe tasarıları mali yılbaşından 75 gün önce sunulurken, kesin hesap kanun tasarısı, ilgili mali yıl sonundan itibaren en geç yedi ay sonra sunulacak, Sayıştay kesin hesap kanunu tasarısının

verilmesinden itibaren en geç 75 gün içinde genel uygunluk bildirimini hazırlayıp TBMM'ye sunacaktır. Böylece bir önceki yıla ait kesin hesap kanunu tasarısı ile birlikte yeni yılın bütçe kanunu tasarısı bütçe komisyonunda görüşülüp genel kurulda birlikte karar bağlanacaktır (Feyzioğlu, 1984: 35).

Türkiye'de, kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenleme, özellikle kamu mali yönetiminin sınırlarını çizme, ortak terminoloji oluşturma, genel yönetim birimlerini kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ile sonuçları birleştirecek uygun bir muhasebe düzeni oluşturma, eski muhasebe düzeninin bütçe üzerine odaklanması ve nakit esasını benimsemiş olması, devlet mali istatistiklerini hazırlama, merkezi yönetim bütçesinin kapsamını, hazırlanma ve uygulanmasını belirleme, iç denetim ve dış denetim gibi konularda uluslararası gelişmelere uyum sağlama gibi gereksinimler üzerine 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Türkiye'de yeni yaklaşımlar getiren bu kanun ancak 01.01.2006 tarihinden itibaren tümüyle yürürlüğe girmiştir (Haftacı ve Badem, 2006: 86). 5018 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle 1927 yılından itibaren uygulanmakta olan ve *Mali Anayasa* olarak kabul edilen 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kalkmıştır. Ancak 2005 Mali Yılı bütçesine ilişkin Kesin Hesap Kanun Tasarısı 1050 Sayılı Kanun hükümlerine göre hazırlanmıştır (Çöker, 2007: III-IV).

5018 sayılı Kanun'un getirdiği yeni düzenlemelere 1982 Anayasası'ndaki bazı maddelerin uyum sağlayabilmesi için, 2005 yılında 5428 sayılı Anayasanın bazı maddelerini değiştiren yasa ile 1982 Anayasası'nın çeşitli maddelerinde yer alan *genel ve katma bütçelerin* ibaresi *merkezi yönetim bütçesinin* şeklinde değiştirilmiştir (Tüğen, 2006: 19).

16 Nisan 2017 tarihinde gerçekleştirilen referandum ile Anayasa değiştirilmiş, 24 Haziran 2018 tarihinde yapılan seçim sonucunda da Türkiye'de Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi olarak adlandırılan yeni hükümet sistemine geçilmiştir.

6771 Sayılı Kanun'la yasalaşan *Yeni Hükümet Sistemi*, 1982 Anayasası'nın yürütmeye ilgili hükmünde gerçekleştirdiği değişiklikle parlamenter sistemdeki yürütmenin çift yetki kullanım durumu kalkmıştır. Yani Cumhurbaşkanı ve Başbakan arasındaki yetki-sorumluluk bağlamındaki ilişkisizlik sorunu yok olmuştur (Temel, 2019: 15). Bu otorite karmaşası ile yetki ve sorumluluk dengesizliğini ortadan kaldıran yeni sistemi Cumhurbaşkanı R. Tayyip Erdoğan şöyle ifade etmektedir:

“Yürütmenin hâlihazırda iki olan başı, yani Cumhurbaşkanı ve Başbakan tek bir isimde birleşiyor. Böylece milletimiz, yetkiyi kime verdiğini, sorumluluğu kimin üstlendiğini, dolayısıyla gerektiğinde kimden hesap soracağını en başından biliyor” (Erdoğan, 2017: 11).

Yeni sisteme geçişte bütçe konusunda da çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır.

1982 Anayasası'nda mali konulara ilişkin hükümler dördüncü bölümünün birinci kısmında yer almıştır. Bu kısımda mali işlemler, 161. Madde *Bütçenin Hazırlanması ve Uygulanması*, 162. Madde *Bütçenin Görüşülmesi*, 163. Madde *Bütçelerde Değişiklik Yapılabilmesi Esasları*, 164. Madde *Kesin Hesap* başlığıyla düzenlenmişti. 6771 Sayılı Kanun'la getirilen değişiklikle bu dört madde hükümleri tek maddede (161. Madde) ve *Bütçe ve Kesin Hesap* başlığı altında toplanmıştır (Temel, 2019: 15).

Anayasa'nın yeni değişen 161. maddesi ile bütçeyi hazırlama yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilmiştir. Buna göre Cumhurbaşkanı bütçe teklifini Türkiye Büyük Millet Meclisine mali yılbaşından en az yetmiş beş gün önce sunar. Teklif, Bütçe Komisyonunda elli beş gün içinde görüşülerek, kabul edildikten sonra Genel Kurula sunulur. Teklif Genel Kurulda görüşülür ve malî yılbaşına kadar karara bağlanır. Bütçe kanununun süresi içinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. 161. maddede, geçici bütçe kanununun da çıkarılmaması halinde, yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesinin yeniden değerlendirilme oranına göre artırılarak uygulanacağı hükmü konularak, bütçe hakkında yasama ve yürütme arasında belirebilecek bir uyuşmazlığın neden olacağı işlevsizlik durumu önlenmiştir (Turan, 2018: 60; Alkan, 2018: 149; Akçakaya vd., 2018: 937).

6771 Sayılı Kanun'dan önce Kesin hesaba ilişkin 1982 Anayasası'nda 164. madde ile bağımsız bir düzenleme bulunmaktayken, yeni sistemde bu madde hükümsüzleşmiş, madde içeriği, 161. maddenin içine birtakım değişiklerle eklenmiştir. Bu noktada dikkat çeken yenilik Kesin Hesap Kanun Teklifinin Cumhurbaşkanı tarafından ilgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak en geç altı ay sonra TBMM'ne sunulacağı düzenlemesidir. Daha önceki düzenleme de 5018 sayılı KMYKK'nun 42. maddesi bu süreyi Haziran ayı sonu olarak belirlemiştir. Buradaki değişim daha önce 5018 Sayılı KMYKK ile belirlenen sürenin 6771 Sayılı Kanun'la Anayasa hükmü haline dönüştürülmesidir. Yani, Kesin Hesap Kanun Teklifinin TBMM'ne en son ne zaman arz edileceği bir yasada değil Anayasa'da hüküm altına alınmış olmaktadır.

3.3. Türkiye'de Özel Kesimde Bütçe-Kontrol Uygulamasının Gelişimi

İşletme bütçelerinin Türkiye'deki gelişimi özel işletmeler tarafından değil devlet eliyle olmuştur. Bunun nedeni özellikle 19. yüzyılın sonlarına kadar özel sektörün çok sınırlı kalması ve ancak devlet eliyle bir takım ticari işletmeler kurulmuş olmasıdır. Artarda süren Balkan, I. Dünya ve Kurtuluş Savaşları 10 yıl civarında devam etmiş, süre zarfında ülkenin varlıkları neredeyse yok olmayla yüz yüze kalmıştır. 1923 yılında ise Türkiye, Osmanlı Dönemi'nden küçük üretim atölyeleri dışında hiçbir kapsamlı sanayi tesisi alamamıştır. 18 Şubat 1923 tarihinde bu durumu düzeltmek amacıyla daha Cumhuriyet ilan edilmeden, İzmir'de *Türkiye İktisat Kongresi* düzenlenmiştir. Kongrede, özetle istiklal ilkesi çerçevesinde iktisadi gelişmenin özel teşebbüs marifetiyle sağlanması, bu amaçla hükümetin gereken yasal çerçeveyi çizmesi karara bağlanmıştır. İktisadi gelişmede en önemli dayanak olarak düşünülen hür teşebbüsün kuvvetlendirilmesi için gerçekleştirilen yasama çalışmalarına rağmen, özel teşebbüsün öngörülen gelişmeyi sağlayamaması, 1929 Ekonomik Buhranıyla birlikte iktisadi gelişmede Devletçilik ilkesinin ağır basmasına neden olmuştur.

Türkiye'de işletme bütçelerini ilk uygulayan kuruluşlar devlet eliyle kurulan kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT)'dir. KİT'lerin finansal durumları ve bütçeleri, kamu genel bütçesinden ayrı düşünülmüş, bu kuruluşlar bütçelerini kendileri düzenlemişlerdir.

İşletmelerde bütçelerin kullanılma düşüncesi, Amerika'da 1921 Bütçe ve Muhasebe Yasası'nın meydana getirdiği yeni bütçe sistemi kabul edildikten kısa bir zaman sonra gelişmiştir. Aslında işletmelerin bütçeler yaparak çalışması gerektiği konusundaki görüş daha eski olup, 1802 yılında Fredersdorf, 1811 yılında Reterson tarafından Almanya'da, 1825 yılında Cazaux tarafından Fransa'da işletme bütçeleri konusunda yazılar yazılmıştır (Cemalcılar, 1965: 13). Ancak 1922 ve 1932 yılları arasında uygulama anlamında işletme bütçesinin gelişimi

ABD’de gerçekleşmiş ve oldukça hızlı olan bu gelişme yaygınlaşarak devam etmiştir. Bu yıllarda Amerikan endüstri gruplarının ticari birliklerinin bütçe fikrini yaymadaki aktif çalışmaları bütçe kontrolü fikrinin gelişmesinde oldukça etkili olmuştur. Bu dönemde, bazı işletmelerde bütçe uygulaması yapılmazken, bazı işletmeler faaliyetlerinin bir bölümü için bütçe yapmış, bazıları ise bütün faaliyetlerini bütçelemek için çaba sarf etmişlerdir (Hanson, 1932: 34). Genellikle devlet bütçesi tipinde düzenlenen bu bütçeler işletme faaliyetlerine göre bölümsel olarak hazırlanmıştır (Theiss, 1937: 48).

I. Dünya Savaşından sonraki on yıl içinde işletme bütçeleriyle ilgili çok sayıda kitap çalışması yayımlanmıştır. İçeriklerinin çoğu muhasebe ve finansal yönetim olan bu kitapların ancak birkaç bölümü işletme bütçeleri ile ilgili olmuştur. Bu dönemde mühendisler, ticaret birlikleri, muhasebeciler, işletme yöneticileri, öğretimcilerin yaptıkları çalışmalar sonucunda bütçe yazını oldukça gelişmiş bütçe kontrolü ile ilgili ilk Uluslararası Tartışma Konferansı İsviçre’nin Geneva kentinde 1930 yılında International Management Institute tarafından düzenlenmiştir. Konferans’ta Amerika, Kanada, İngiltere, Belçika, Almanya, İsviçre ve Fransa başta olmak üzere 20 ülkeden yaklaşık 200 katılımcı aşağıda belirtilen konularda bildiriler sunmuştur (Theiss, 1937: 53).

- Politika belirlemede yardımcı bir araç olarak bütçe,
- Performans kontrolünde yardımcı bir araç olarak bütçe,
- Satış bütçesinin hazırlanması,
- Gider bütçesinin hazırlanması
- Stok ve çalışma sermayesi ihtiyacı için bütçeleme,
- Duran varlıklar için bütçeleme,
- Bütçe kontrol sistemine karşı direncin önlenmesi,
- Bütçe kullanımında yanlış anlamalar ve genel hatalar,
- Endüstri ilişkileri yönetimi ve bütçe,
- Bütçe ilkeleri ve usulleri
- Devlet bütçesi, işletme bütçesi karşılaştırmaları,
- Ulusal ve uluslararası ekonomik planlama

Konferans’tan sonra işletmelerde bütçe yapılması düşüncesi Avrupa’da hızla yayılmıştır (Cemalcılar, 1965: 15). Almanya bu konuda başı çekmiş, savaş sonrası endüstrisini yeniden inşa eden bu ülkede The Reichkuratorium (National Industrial Committee) sözü edilen konferanstaki gelişmelere dikkat çekerek planlamaya adapte olmaları için özel işletmelere uyarılarda bulunmuştur. Dr. Heinz Ludwig bütçe usulleri ile ilgili tezinde, Alman iş dünyasının ABD bütçe usullerini benimsemeleri gerektiğini belirtmiştir. Alman iş dünyası dergileri bütçeleme ile ilgili yazıları yayımlamışlar, Max H.Schmid and Heinz Pulvermann Alman bütçe yazınına önemli katkılarda bulunmuştur. Fransa’da bütçeleme ile ilgili çeviri olarak çeşitli yayınlar yapılmış, ABD’deki başarılı bütçe çalışmalarından örneklerle bahsedilmiş ve Fransa endüstrisine uyarlamalar yapılmıştır. Bunun dışında bu dönemde önemli bir makaleye rastlanmamıştır. İngiltere’de ise A. W. Willsmore’un 1932’de yayımladığı “işletme bütçeleri”

adlı eserde (İngiltere'deki ilk tam metin) bütçelemenin İngiliz ekonomisi için önemine dikkat çekilmiştir (Theiss, 1937: 54). Türkiye'de ise işletme bütçeleri ile ilgili bilinen ve bu adı taşıyan eserler sırasıyla İlhan Cemalcılar (1965), Cevat Sarıkamış (1972), Yüksel Koç-Yalkın (1977), Oktay Güvemli (1981), Hasan Gürbüz (1984), Cevat Manav (1990), Tuna Taner-Semra Öncü (1999), Vasfi Haftacı (1999-2015), Cem Niyazi Durmuş ve Vefa Toroslu (2013), Yüksel Koç Yalkın ve Volkan Demir (2015) tarafından yayımlanmıştır.

1929 dünya ekonomik krizi sonrası devletin ekonomiye müdahalesinin artması, piyasa sistemi içinde sınai ve ticari müesseseler oluşturulması ile birlikte pek çok ülkede ve Türkiye'de ekonominin çeşitli sektörlerinde çalışan Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) kurulmuştur. Bu nedenlere ek olarak Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulduğu yıllarda KİT'lerin kurulmaya çalışılmasının asıl amacı, Türkiye ekonomisinde sanayileşme temelli kalkınmanın sağlanması ve özel sektör ekonomisinde sermaye birikimi oluşturmaktır.

Türkiye'de 19. yüzyılın sonlarına kadar bilhassa hür teşebbüs dar kapsamda kalmış ve devlet tarafından bazı ticaret işletmeleri kurulmuştur. 1810 yılında çizme, askeri ayakkabı, askeri kemer imalatı için Beykoz Teçhizatı Askeriye Fabrikası kurulmuştur. Yine 1835 yılında fes, çuha, battaniye imalatı amacıyla Feshane ve İzmit Fabrikası, 1845 yılında çeşitli türlerde kumaş imalatı amacıyla Hereke Fabrikası, 1850 yılında pamuklu bez imalatı için Bakırköy Fabrikası, 1855 yılında pamuklu bezlerden konfeksiyon imalatı için Zeytinburnu Fabrikası kurulmuştur. 1863 yılında tarım sektörünü fonlamak amacıyla kurulan Memleket Sandığı, 1888 yılında Ziraat Bankası'na çevrilmiştir (Köseoğlu, 2005: 4).

Türkiye'de 1923 yılında Osmanlı'dan kalan küçük üretim atölyelerinin dışında imalat sanayii bulunmayıp, mevcut atölyelerde yaklaşık 80 bin işçi çalışmaktaydı. Ayrıca ülkenin temel ihtiyaçlarının çoğu ithal edilmekte idi. Osmanlı Maliyesi 1876 yılından Cumhuriyetin kuruluşuna kadar neredeyse iflas halinde olup devlet bütçe harcamasının 1/4'üne yakını dış borç ödemelerine gitmekte, kamu iratlarının da neredeyse yarısı köylülerden tahsil edilen aşar vergisinden meydana gelmekteydi. Kapitülasyonlar marifetiyle ülkeyi sömüren yabancı sermaye ise kendine yakın olarak bildiği azınlık gurupları ticari aracı olarak kullanmakta, böylece Türkleri iktisadi hayatın dışına itmeye çalışmaktaydı. Doğal olarak Kurtuluş Savaşı'ndan sonra ticari yaşamı idame ettiren Rumlar ve Ermenilerin ülkeyi terk etmek zorunda kalması iktisadi yaşamı felç etmiştir. Bundan dolayı ulusal tüccar ve sanayici geliştirmek elzem olmuştur (Özkan, 2007).

Türk topraklarını düşman istilasından kurtaran genç Türk yönetimi, 17 Şubat 1923 tarihinde İzmir'de, Cumhuriyetin ilanından önce, ülkenin her yerinden 1135 kişinin iştirak ettiği *Türkiye İktisat Kongresi'ni* toplamıştır. Kongre'nin açılış konuşmasını yapan Atatürk, genç Cumhuriyetin takip edeceği iktisadi gelişme yönteminin bu kongrede belirlenmesini istemiştir (Akkoyunlu, 2011: 53). Ayrıca Atatürk yabancı halka karşı devletin ekonomik yönden zayıflığını öne çıkaran şu ifadeleri kullanmıştır:

"Osmanlı Devleti hakikatte fiilen mahrum-u istiklal bir hale gelmiştir. Bir devlet ki tebaasına koyduğu vergiyi ecnebilere koyamaz; bir devlet ki gümrükleri için rüsum muamelesi ve saire tanzim hakkından mahrumdur. O devlet müstakil addedilemez" (Akalin, 2008: 26).

Bu Kongre'nin nihayetinde ekonominin temellerinin düzenlendiği *Ekonomi Andı* manasında kullanılan *Misak-ı İktisadi* kabul edilmiştir. Bu temel ilkelerde özet olarak istiklal

ilkesi çerçevesinde iktisadi gelişmenin hür teşebbüs vasıtasıyla sağlanması, devletin bu amaç çerçevesinde gereken yasal çalışmaları yapması kararlaştırılmıştır. Ayrıca bu süreçte Osmanlı Dönemi'nden kalan küçük üretim ve ticaret işletmelerin devlet marifetiyle çalıştırılmasına devam edilmiştir. İktisadi gelişmede asıl faktör olarak düşünülen hür teşebbüsün kuvvetlendirilmesi için 1924 yılında "*İş Bankası*", Osmanlı Devletinden devralınan bazı fabrikaları işletip ileride özel sektöre aktarmak üzere "*Sanayi ve Maaddin Bankası*" bilinen ilk KİT olarak kurulmuştur. 1927 yılında konut kredisi vermek üzere "*Türkiye Emlak ve Eytam Bankası*" tesis edilmiştir. 1927 yılında sanayi sektörünün gelişmesi için Teşvik-i Sanayi Kanunu çıkarılarak hür teşebbüse birtakım olanaklar sağlanmıştır. Tüm bu desteklere rağmen, hür teşebbüsün öngörülen gelişmeyi sağlayamaması, 1929 Ekonomik Buhranıyla birlikte iktisadi gelişmede Devletçilik ilkesinin öne çıkmasına vesile olmuştur (Akkoyunlu, 2011: 54-56).

Hükümetin parasal işlemlerini gerçekleştirmeye görevli Osmanlı Bankası, bu görevini 1930 yılında Merkez Bankası'na devretmiştir. Aynı süreçte Devletçilik ilkeleri öne çıkmaya başlamış olup Türk Sanayi ve Maadin Bankası'nın yönetim yetkisindeki tesisler 1932 yılında Devlet Sanayi Ofisine devredilmiş, bankacılık faaliyetleri ise aynı yıl kurulan Türkiye Sanayi Kredi Bankası'na geçirilmiştir. Devlet Sanayi Ofisinin Kuruluş Kanunu'nun gerekçesinde;

“ülkede kuvvetli müteşebbis olmadığından dolayı halkın ancak ufak kapasitede imalat işlerine girebildiği, ülkede ekonomik dengenin hızla sağlanması ve imalat imkanlarının oluşturulabilmesi amacıyla gerekli olan imalat işletmelerinin resen Devletçe oluşturulması ve çalıştırılması bir zorunluluktur”

şeklindeki ifade ile iktisadi eylemlerde temelden dönüşüm açıkça görülmektedir (Genel Rapor, 2001-2005).

Tüm bunlara rağmen *Karma Ekonomik Model*, 1933 yılında uygulamaya girmiştir. Devlet Sanayi Ofisi ve Türk Sanayi Kredi Bankası kurulu haliyle yerli imalat sektörünün ilerlemesini sağlamaktan çok hür teşebbüsü engellediği gerekçesi ile 3.6.1933 tarih ve 2262 Sayılı Kanunla kurulan Sümerbank'a devredilmiştir. Sümerbank bu kanunla, Devlet Sanayi Ofisi'nden devralınacak fabrikaları işletmek, devlet eliyle inşa edilecek bütün sınai tesislerin etüt ve projelerini hazırlamak, bunları yönetmek, başka şirketlere ortak olmak ve onlara mali yardımda bulunmak, tüm ülkeye ve kendi çalıştırdığı tesislere gerekli olan insan kaynağını yetiştirmek, imalat işletmelerine fon sağlamak ve onlara danışmanlık yapmak gibi konularda görevlendirilmiştir (Akkoyunlu, 2011: 56). 14.6.1935 tarih ve 2805 Sayılı Kanunla; Maden Tetkik Arama Enstitüsü'nce keşfedilen madenlerin çalıştırılması ve Elektrik İşleri Etüt İdaresince hazırlanacak projelere göre enerji imalatı ve iletimini yapmak amacıyla *Etibank* kurulmuştur. Temel imalat, maden ve enerji teşebbüslerinin kurulmasında, insan kaynağının yetiştirilmesinde, modern işletmecilik yöntemlerinin uygulanmasında Sümerbank ve Etibank, oldukça önemli görevler üstlenmiş ve ileriki süreçlerde kurulacak birçok KİT'in nüvesini meydana getirmiştir. Bu dönemde ayrıca Türkiye Şeker İşletmeleri A.Ş. ve Toprak Mahsulleri Ofisi gibi iktisadi devlet teşekkülleri de oluşturulmuştur (Özkan, 2007).

5 Şubat 1937'de gerçekleştirilen Anayasa düzenlemesi ile kalkınmanın baş yolunun *Devletçilik* olduğu ilkesini de içeren *Altı İlke* Anayasa'nın 1. maddesine eklenmiştir. KİT'lerin iktisadi hayatta yaygınlaşması, bunların yasal bir çerçeveye oturtulmasını zorunlu kılmıştır.

Yukarıda sayılan kuruluşlar 17.06.1938 tarih ve 3460 sayılı *İktisadi Devlet Teşekküllerinin Sevk ve Murakabesi Hakkındaki Kanun* ile tek tip bir hukuki statüye kavuşmuş ve KİT'ler bir araya toplanarak dağınlıktan kurtarılmıştır. Bu Kanun *Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatı ile İdare ve Murakebeleri Hakkında Kanun* adıyla 4.7.1938 tarih ve 3950 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Etibank, Sümerbank, T. C. Ziraat Bankası, Devlet Ziraat İşletmeleri Kurumu ve Denizbank bu Kanun hükümlerine tabi kılınmıştır (DPT, 1977: 5).

Genel bütçe dışında kendilerine belirli bir sermaye verilmiş, tüzel kişiliğe haiz, iktisadi alanlarda ticari esaslara göre, özerk bir tarzda yönetilmek üzere kurulmuş kamu teşebbüsleri olan KİT'ler, 1938 yılında 3460 sayılı, 1964 yılında 440 sayılı ve en son 1983 yılında 233 sayılı Kanun Hükümünde Kararnemelerle KİT'ler yasal çerçeve içerisine alınmıştır (Akça, 1996: 43).

1930'lu yıllardan başlayarak kurulan başlıca KİT'ler; Sümerbank, Etibank, Türkiye Demir Çelik İşletmeleri, Türkiye Selüloz ve Kağıt Fabrikaları, Türkiye Şişe Cam Sanayi A.Ş., Türkiye Çimento Sanayi A.Ş., Türkiye Gübre Sanayi A.Ş., Türkiye Petrolleri A.O., Petrokimya A.Ş., Şeker Fabrikaları A.Ş., Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu, Türkiye Süt Endüstrisi Kurumu, Et ve Balık Kurumu, Toprak Mahsulleri Ofisi, Türkiye Elektrik Kurumu, Türkiye Gemi Sanayi A.Ş. gibi kurumlardır. İdeolojik amaçtan çok, pragmatik yaklaşımla kurulan KİT'ler kuruldukları yıllardan itibaren Türkiye Ekonomisinin gelişmesine, mal ve hizmet üretimine, teknolojik ilerlemeye önemli katkılar sağlamış, özel sektör kuruluşlarına uygun girdi sağlayarak bu kuruluşların hızlı gelişimine katkı vermiştir (Tüğen, 2006: 91).

KİT'ler Türkiye'de planlama, uygulama ve denetleme anlamında *işletme bütçelerini* ilk uygulayan işletmelerdir. KİT'lerin finansal durumları ve bütçeleri kamu genel bütçesinden farklı düzenlenmiş, bu kuruluşlar bütçe araçlarını bağımsız olarak hazırlamışlardır (Tüğen, 2006: 94). Kaldı ki, KİT'lerin her birinin ayrı gelir ve giderleri, kâr/zarar durumları belirlenmez, genel bütçenin içine serpiştirilerek, giderleri ilgili bölümlere konulacak ödeneklerle karşılanırsa, bu teşebbüslerin mali durumlarını açıkça görmek mümkün olmayacaktır. Bu nedenle KİT'ler özel işletmeler gibi çalıştıkları için genel işletmecilik ilkelerine uymak durumundadırlar. Bunun için KİT'lerin ayrı birer tüzel kişilik olarak teşkilatlandırılması, bunlara ayrı sermaye tahsis olunması ve her biri için ayrı bütçe yapılarak ayrı hesaplar tutulması gerekli olmuştur. Ayrıca özel işletmelerde olduğu gibi KİT'lerde de sabit sermaye için uzun vadeli, çalışma sermayesi için kısa vadeli kredi kullanımına gereksinim duyulacaktır. Dolayısıyla bu işletmelere borçlanma yetkisi vermek zorunlu olmuştur. Bu nedenle özel işletmelere benzer hareket serbestisi sağlamak için KİT'leri genel bütçeden ayırıp bunlara özerk bütçe tahsis etmek elzem olmuştur. Türkiye'de işletme bütçelerinin en geniş uygulaması, özerk bütçeler adıyla KİT'lerde görülür. Genel bütçeden tamamen ayrı olarak düzenlenen bu bütçeler, TBMM'nin onayına, İhale Kanunları ve Sayıştay denetimine tabi değildir (Fezyioğlu, 1984: 80-90).

Türkiye'de planlama, uygulama ve denetleme anlamında *işletme bütçeleri* ilk olarak 1936 yılında Sümerbank Dokuma Fabrikaları'nda uygulanmıştır. 1936 yılından sonraki süreçte kurulmuş olan işletmelerin genel olarak Sümerbank'ta uygulanan işletme bütçeleri modelini benimsedikleri söylenebilir (Koç-Yalkın, 1985: 17).

KİT'lerin iktisadi hayatta yaygınlaşması, bunların yasal bir çerçeveye oturtulması zorunluluğundan dolayı kabul edilen 1938 tarih ve 3460 Sayılı yasaya göre, her KİT'in başında bir genel müdürlük ve yönetim kurulu olup, yönetim kurulu üyelerinin uzman kişilerden oluşması esas haline getirilmiştir. Her KİT, genel müdürlük tarafından yıllık bütçesini hazırlar, bütçe yönetim bütçesi ve işletme bütçesi olmak üzere iki kısımdan oluşur ve yönetim kulunca onanırdı. Yalnız yönetim bütçesi ve kadrolara ait kısım KİT'in bağlı bulunduğu Bakanlık tarafından ayrıca onaylanırdı. Onayı biten bütçenin bir nüshası Başbakanlık Genel Denetleme Heyetine gönderilirdi. Heyet, KİT'leri mali ve teknik bakımdan denetler, bunların amaçlarına, ticari ve sınai kurallara uygun, verimli çalışıp çalışmadığını araştırır, maliyet hesaplarını analiz eder, her KİT için ayrı bir rapor oluştururdu (Feyzioğlu, 1984: 91-92). Başbakanlık Genel Denetleme Heyeti, KİT'lerin iktisadiliği üzerine olumsuz tesir eden durumları, işletmelerin verim kayıplarını ve nedenlerini, incelemelerini dayandırdığı rakamların doğruluğunu önemle araştırırdı. Hazırladığı raporda toplu bakış ve temenniler, idari bünye, mali bünye, işletme faaliyetleri, işletme sonuçları, bilanço ve kâr zararın incelenmesi olmak üzere altı bölüm yer alırdı. Bu bölümler içinde özellikle (Sağlam, 1967: 202-206);

- “- Mali bünyede; işletmenin duran ve dönen varlıklarının, öz ve yabancı kaynaklarının verimlilik dereceleri üzerinde durulur,
- İşletme faaliyetlerinde; işletme bütçeleri ile yıl sonu fiili sonuçlar üzerinde karşılaştırma yapılır,
- İşletme sonuçlarında; özellikle üretkenlik ve kârlılıkla ilgili rasyolarla yıl sonu faaliyet sonuçları özet olarak sunulur,
- Bilanço ve kâr zararın incelenmesinde; varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarının incelenmesi ve oran analizi ele alınır”.

Heyet ayrıca, KİT'lerle ilgili hesap planlarının geliştirilmesi, tip bilançoların belirlenmesi, maliyet muhasebesi yöntemlerinin uygulamasından doğan aksaklıkların her yıl giderilmesi görevlerini de yürütmüştür. Ancak oldukça orijinal olan bu kurumun verdiği bilgilerin gerçek anlamda değerlendirilmesi ve karara bağlanması Başbakanlığa ve ilgili Bakanlığa ait olmuştur (Sağlam, 1967: 206).

II. Dünya Savaşı'nın bitimiyle özel sektör, dünya iktisadi yaşamında giderek kuvvetlenmeye başlamıştır. Türkiye nüfusundaki hızlı artış ve yetersiz kırsal kaynaklar sonucunda, şehirlere doğru başlayan özellikle genç nüfus göçü, gençlere yeni istihdam olanaklarının sağlanmasını ve dolayısıyla imalat sektörüne yatırım yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu dönemde de devlet, yeni fabrikalar, yeni teşebbüsler kurma yolunda öne çekmiştir. Çok partili hayata geçişle birlikte iktidar partisinin devletçiliğe karşı olmasına karşın KİT'ler kalkınmanın yürütülmesinde vazgeçilemez unsurlar olarak gelişmiş KİT'lerin kurulmasına devam edilmiştir (Akalin, 1981:370). 1952'de Et ve Balık Kurumu ile Denizcilik Bankası, 1953 yılında TCDD, 1954 yılında TPAO ve PTT, 1955 yılında TDÇİ ve SEKA kurulmuştur. 1960-1980 yılları arasında TEMSAN, TESTAŞ, Seydişehir Alüminyum, TEK, İskenderun Demir Çelik, ÇAYKUR başta olmak üzere çok sayıda KİT kurulmuştur (Köseoğlu, 2005: 6).

1960 yılında kurulan Devlet Planlama Teşkilatı ile KİT'ler planlı döneme geçmiştir. 1960 yılında kabul edilen 154 sayılı Kanun ile KİT'lerin bir bütün olarak ele alınarak yeniden düzenleme çalışmalarına başlanması öngörülmüştür. Bu bağlamda 3460 sayılı Kanun'un

getirdiği sistem, 22 yıllık bir uygulama sonunda 1960 sonra değiştirilmiş, 1964 yılında 440 sayılı Kanun'la yeniden düzenlenmiştir. Bu Kanun'la, 3460 sayılı yasada KİT bütçelerini ikiye ayırıp düzenleyen bölüm değiştirilmiştir. Düzenleme ile yönetim ve işletme bütçeleri bölümüne bir de *yatırım bütçesi* bölümü eklenmiştir. Genel müdürlük tarafından hazırlanacak yatırım bütçesi, bağlı bulunan Bakanlık ile Maliye Bakanlığı onayına tabi tutulmuştur. Ayrıca KİT'lerin uzun vadeli, yıllık yatırım ve finansman programları hazırlamaları, bu programların devlet kalkınma planına uygun olması zorunluluğu getirilmiştir. Yine, 3460 sayılı Kanun'da sermayesinin tamamı devlete ait olan kuruluşları KİT olarak niteleyen madde, sermayesinin yarısından fazlası devlete ait olan kuruluşların KİT sayılacağı şeklinde değiştirilmiş böylece KİT'lerin kapsamı genişletilmiş, özel sektöre KİT'lere ortak olma olanağı sağlanmıştır (Feyzioğlu, 1984: 97-98). 1961 Anayasası'nın *KİT'lerin Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi kanunla düzenlenir* hükmünü yerine getirmek amacıyla 1964 yılında çıkartılan 468 sayılı Kanun'da KİT'ler geniş bir şekilde tanımlanmıştır.

Bütün KİT'lerde modern işletme bütçeleri sisteminin yerleştirilmesi ile ilgili bir hüküm 1975 yılı İcra Planında yer almıştır. Bu hükme uygun çalışmaları yapmak üzere aynı yıl içinde *Devlet Planlama Teşkilatı Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonuna* bağlı *işletme bütçeleri hazırlama* alt komisyonu kurulmuştur. Devlet Planlama Teşkilatı, bu komisyon tarafından hazırlanan *Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçesi Rehberini* 1977'de yayımlamıştır (Koç-Yalkın, 1985: 18). Bu rehberde belirlenen ilkelere uygun olarak işletme bütçeleri sistemi 1973 yılında uygulamaya konan Tekdüzen Genel Hesap Planı, 27 KİT tarafından 1978 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır (Yazıcı, 2001: 178).

1980 askeri hareketından sonra Türkiye'de yönetim ve yapı sorununu çözmek iddiasıyla yapılan çalışmalar KİT'leri de kapsamış ve 1983 yılında 440 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmış, 1984 yılında 233 sayılı kanun hükmünde kararname ile KİT mevzuatı bugünkü halini almıştır. Düzenlemede, teşebbüs, müessese ve iştiraklerin tesisi, yönetimin atanması, denetimi ve tasfiyesi ayrıntılı olarak yeniden belirlenmiştir (Köseoğlu, 2005: 8). Ancak özellikle 1970'li yıllardan itibaren iç ve dış ekonomik, siyasi, idari vb olumsuz etkilerle KİT'ler büyük problemlerle karşı karşıya gelerek sürekli zarar eden kuruluşlar durumuna düşmüşlerdir (Tüĝen, 2006: 93). Ayrıca 1980 sonrasında yeni teşebbüslerin kamu eliyle kurulması yerine özel sektörün kuvvetlendirilmesi ve mevcut KİT'lerin özelleştirilmesi fikri ağırlık kazanmıştır. Bu dönemde daha önce kurulmuş olan KİT'lerin revize edilerek rekabete uygun hale dönüştürülmesi için çalışmalar yapılmıştır. PTT'nin Telekom ve PTT adında iki ayrı KİT'e dönüştürülmesi, TEK'in önce TEAş ve TEDAş, sonra TEAş'ın EÜAş, TEİAş ve TETAş'a dönüştürülmesi ilk akla gelen örneklerdir (Köseoğlu, 2005: 6). 1986 tarih ve 3291 sayılı kanun, KİT'lerin Bakanlar Kurulu tarafından, bunların müessese, iştirak ve işletme birimlerinin ise Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı Kurulu'nca özelleştirilebileceğini hüküm altına almıştır. Özelleştirme mevzuatı 1994 yılında kabul edilen 4046 sayılı Kanun'la son şeklini almış ve günümüze kadar uygulanmıştır. Bu Kanun'la Özelleştirme Yüksek Kurulu ve Özelleştirme İdaresi Başkanlığı kurulmuştur (Köseoğlu, 2005: 8). Özelleştirme çalışmalarının orta vadedeki temel amacı; dünya piyasalarına entegre olma, AB'ye tam üyelik hedefleri doğrultusunda ekonomide kamu ağırlığını azaltarak verimliliğin ve maliyet yapısının rekabet edilebilir seviyelere getirilmesi ve serbest piyasa koşullarının sağlanmasıdır. Türkiye'de son yıllarda gerçekleştirilen özelleştirme çalışmaları ile devlet petrol dağıtımı, hayvan yemi, süt ürünleri,

havaalanı yer hizmetleri ve çimento sanayi gibi alanlardan tamamen çekilmiş, tekstil, turizm, et ve balık ürünleri, deniz taşımacılığı alanlarında ise piyasadaki belirleyici konumunu özel sektöre devretmiştir. Kamu bankalarının özelleştirme çalışmaları ile mali sektörde kamu ağırlığının azaltılmasına çalışılmaktadır. Halen devletin tütün, içki, kağıt, gübre, petro kimya, ham petrol işleme gibi alanlarda tamamen, madencilik, liman işletmeciliği, doğalgaz dağıtımını gibi alanlardan da kısmen çekilmesi söz konusudur (Tüğen, 2006: 92).

Türkiye’de 1980 sonrası dönemde başlayan devletin ekonomideki ağırlığı azaltma politikaları sonucunda özel sektör işletmelerinin çoğalmaya başlamasıyla birlikte, bu işletmelerin de modern anlamda bütçeleme sistemlerini benimseyip uygulamaya başladıkları ileri sürülmektedir (Koç-Yalkın, 1985: 18).

4. SONUÇ

Bütçe kavramı kamu harcamalarını kontrol etme anlamında ilk defa İngiltere’de 17. yüzyılda kullanılmaya başlanmış ve oradan bütün batı dillerine ve sonra da Türkiye’ye geçmiştir.

Bütçe hakkı kavramı bir kurum olarak İngiltere’de ortaya çıkmış ve gelişmiştir. Bütçe, ülkelerin demokratik ve parlamenter sistemlerde kaydettikleri gelişme ile uyumlu ve ona paralel olarak doğmuş ve gelişmiştir. Tarihi gelişimi itibariyle önce vergilerin ve diğer gelir kaynaklarının parlamentolarda tasdiki gerçekleşmiş, sonra giderlerin tasdik edilmesine başlanmış ve en son olarak hem gelirlerin hem de giderlerin her yıl yeniden tasdik edilmesi işlemleri gerçekleşmiştir.

Büyük Britanya ve Kıta Avrupası’nda iki yüzyıldan daha uzun bir zamandan beri devlet bütçesi sisteminden yararlanılmasına rağmen, devlet bütçesi uygulamasının daha geç olduğu ABD’de sanayiciler, devlet bütçesinin yararlarından esinlenerek işletme bütçelerini geliştirmişlerdir. 1922 ve 1932 yılları arasında uygulama anlamında işletme bütçesinin gelişimi ABD’de gerçekleşmiş ve oldukça hızlı olan bu gelişme yaygınlaşarak devam etmiştir. Bu yıllarda Amerikan endüstri gruplarının ticari birliklerinin bütçe fikrini yaymadaki aktif çalışmaları bütçe kontrolü fikrinin gelişmesinde oldukça etkili olmuştur.

1895 -1920 yılları arası dönemde işletme bütçeleri, gelişme aşamalarından filizlenme dönemini geçirmiş, I. dünya savaşının sona erdiği 1920 sonrası dönem ise işletme bütçelerinin asıl gelişme dönemi olmuştur. Özellikle 1920’li yıllardan sonra işletme bütçeleri asıl gelişme hızını kazanmıştır.

Türkiye’de kamu bütçesi uygulaması diğer ülkelere göre çok geç olmuştur. Ayrıca Türkiye’de kamu bütçesi uygulaması İngiltere, Fransa ve diğer ülkelerdeki gibi ihtilal ve devrimler neticesinde başlayıp gelişmemiş, Osmanlı İmparatorluğu’nda idealist bir kısım devlet adamının ülke yönetimine batı sistemlerini getirme ve yerleştirme amacı içinde elde edilmiştir. Türkiye’de bütçe hakkının gelişimini Osmanlı İmparatorluğu dönemini de kapsayarak Tanzimat öncesi dönem, Tanzimat dönemi ve Cumhuriyet dönemi olmak üzere üç dönemde gelişme göstermiştir. Türkiye’de bugünkü anlamı ile bütçe hakkını resmen kabul ve ifade eden ilk kanun Osmanlı Devleti Tanzimat Sonrası Dönemi 1876 Anayasası’dır (Kanuni Esasisi).

Fransız Anayasası'na benzer bir şekilde hem vergileri tasdik hakkına, hem de bütçe hakkına dair hükümler konulmuştur. 1923 yılında kurulan Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nde bütçe hakkı ile ilgili yasal düzenlemeler 1924, 1961 ve 1982 Anayasaları'nda yer almıştır. 16 Nisan 2017 tarihinde gerçekleştirilen referandum ile Anayasa değiştirilmiş, 24 Haziran 2018 tarihinde yapılan seçim sonucunda da Türkiye'de Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi olarak adlandırılan yeni hükümet sistemine geçilmiş, Anayasa'nın yeni değişen 161. maddesi ile bütçeyi hazırlama yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilmiştir.

KİT'ler Türkiye'de planlama, uygulama ve denetleme anlamında *işletme bütçelerini* ilk uygulayan işletmeler olup finansal durumları ve bütçeleri kamu genel bütçesinden farklı düzenlenmiş, bu kuruluşlar bütçe araçlarını bağımsız olarak hazırlamışlardır. 1923 yılında Türkiye'de Osmanlı Dönemi'nden kalan küçük üretim atölyelerinin dışında imalat sektörü olmayıp, ayrıca ülkede kuvvetli müteşebbis olmadığından dolayı halkın ancak ufak kapasitede imalat işlerine girebildiği ülkede ekonomik dengenin hızla sağlanması ve imalat imkanlarının oluşturulabilmesi amacıyla gerekli olan imalat işletmelerinin resen Devletçe oluşturulması ve çalıştırılması bir zorunluluk olmuştur. Türkiye'de planlama, uygulama ve denetleme anlamında *işletme bütçeleri* ilk olarak 1936 yılında Sümerbank Dokuma Fabrikaları'nda uygulanmıştır. 1936 yılından sonraki süreçte kurulmuş olan işletmelerin genel olarak Sümerbank'ta uygulanan işletme bütçeleri modelini benimsedikleri söylenebilir.

Ancak özellikle 1970'li yıllardan itibaren iç ve dış ekonomik, siyasi, idari vb olumsuz etkilerle KİT'ler büyük problemlerle karşı karşıya kalan sürekli zarar eden kuruluşlar durumuna düşmüşler, ayrıca 1980 sonrasında Türkiye ekonomisinin dünya piyasalarına entegre olma, AB'ye tam üyelik hedefleri doğrultusunda ekonomide kamu ağırlığını azalma verimliliği ve maliyet yapısını rekabet edilebilir seviyelere getirme ve serbest piyasa koşullarının sağlama gibi amaçlarla özel sektörün teşvik edilmesi ve KİT'lerin özelleştirilmesi anlayışı ağırlık kazanmıştır. Türkiye'de *1980 sonrası* dönemde başlayan devletin ekonomideki görece ağırlığını azaltma politikalarına bağlı olarak özel sektör işletmelerinin artış göstermesiyle birlikte, bu işletmelerin de stratejik planlama ve kontrol faaliyetleri için modern anlamda bütçeleme sistemlerini uygulamaya başladıkları ifade edilebilir.

KAYNAKLAR

- Akalın, G. (1981). *Kamu Ekonomisi*. Ankara: Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Akalın, G. (2008). *Atatürk Dönemi Maliye Politikaları*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Yayınları. YN:2008/384.
- Akça, Y. (1996). *Bütçe ve Devlet Muhasebesi*. İstanbul: İÜİF Yay. YN: 555.
- Akçakaya, M. ve Özdemir, A. (2018). "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ve Siyasal İstikrar 1": *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi*, 53 (3) :922-944.
- Akkoyunlu, P. F. (2011). *Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Aksoy, Ş. (1993). *Kamu Bütçesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Alkan, H. (2018). "Cumhurbaşkanlığı Sisteminin Kurumsal Özellikleri ve Demokratikleşme Sürecine Olası Etkileri". *Türkiye İletişim Araştırmaları Dergisi*, Özel Sayı: 139-153.

- Bayır, A. (1993). *Bütçe Hükümleri 1808-1982*. Ankara: T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yay. YN:1993/13.
- Bruere, H. (1925). "Budgeting-Realistic Method of Business Control". *Forbes*, August: 663-686.
- Burkhead, J. (1956). *Government Budgeting*. New York: John Wiley and Sons.
- Cemalcılar, İ. (1965). *İşletme Bütçeleri*. Eskişehir: EİTİA Yay. 24-2.
- Coşkun, G. (2000). *Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Cutter, W.O. (1922). "How Executives Make Use of Budgetary Information". *NACA Yearbook: Proceedings of the International Cost Conference*, 237-241.
- Çöker, F. (2007). *Açıklamalı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat*. Ankara: Yeküd Yayınları.
- Dileyici, D. ve Özkıvrak, Ö. (2001). "Bütçe Anlayışındaki Değişim Süreci: Denk Bütçe İlkesinin Ereyyonu ve Açık Bütçe Politikası". *Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Dergisi*, 3/1:1-23.
- Donner, F. G. (1932). "General Motors Budgetary Control". *The Accounting Review*, 7/1: 22-30.
- Durmuş, C. N. ve Toroslu, V. (2013). *İşletme Bütçeleri*. İstanbul: Seçkin Yayınları.
- Edizdoğan, N. (1989). *Kamu Bütçesi*. Bursa: UÜ Basımevi.
- Erçin, C. (1938). *Bütçe Nazariyat ve Tatbikatı*. İstanbul: Devlet Basımevi.
- Erdoğan, R. T. (2017). "200 Yıllık Arayışın Ürünü: Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi". *Yeni Türkiye Dergisi*, Özel Sayı. 94: 9-14.
- Erginay, A. (1957). *Mukayeseli Bütçe*. Ankara: Ajans Türk Matbaası.
- Falay, N. (1989). *Maliye Tarihi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Feyzioğlu, B. N. (1984). *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Gilman, S. (1922). *Year Book*. National Association of Cost Accountants (NACA): Proceedings of The International Cost Conference.
- Gürsoy, B. (1980). *Kamusal Maliye (Bütçe)*. C.II. Ankara: AÜSBF Yay. YN:436.
- Haftacı, V. ve Badem, C. (2006). "Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni". *KOÜ SBE Dergisi*, 2006/2:83-107.
- Haftacı, V. (2007). *İşletme Bütçeleri*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Haftacı, V. (2015). *İşletmelerde Bütçe ve Kontrol*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hanson, E. I. (1966). "The Budgetary Control Function". *The Accounting Review*, 41/2: 239-243.
- Hanson, A. W. (1932). "The Relation of Cost Accounting to the Budgetary Control Problem". *The Accounting Review* 7/1:34-37.
- Horngren, C. (1965). *Accounting for Management Control-An Introduction*. US:Prentice Hall Inc.
- İlal, E. (1968). "Magna Carta". *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 34/ 1-4: 210-242.
- Koç, Y. (1972). *Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler*. Ankara: AÜ Basımevi.
- Koç-Yalkın, Y. ve Demir, V. (2015). *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*. Ankara: Nobel Yay.
- Koç-Yalkın, Y. (1985). *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Kohler, E. L. (1961). *A Dictionary for Accountants*. US: Prentice Hall Inc.

- Köseoğlu, M. A. (2005). *KİT'lerde Performans Ölçümü*. DPT Müsteşarlığı Uzmanlık Tezi Ankara: T.C. Başbakanlık DPT.
- Lazarus, A. (1924). "The Budget in Business". *The Annals Of the American Academy of Political and Social Science*, 113/5: 56-68.
- Manav, C. (1990). *Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Finansal Planlama*. Ankara.
- Marple, R. P. (1946). "Combining The Forecast and Flexible Budgets". *The Accounting Review*, 21/2: 140-148.
- Meriç, M. (1993). "Osmanlı Bütçe Sistemi". *DEÜ İİBF Dergisi*. 8/1.
- Millians, P. M. (1947). "Profit Planning and Budgetary Control". *The Accounting Review*, 22/1: 65-68.
- Moore, C. and Jaedicke, R. (1980). *Yönetim Muhasebesi*. Çeviren: Alparslan Peker. İstanbul: İÜ Yayınları. YN:2683.
- Mutluer, M. K, Öner, E. ve Kesik, A. (2005). *Bütçe Hukuku*. İstanbul: İBÜ Yayınları.YN:99.
- Öner, E. (2001). *Mali Olaylar e Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı APKK Başkanlığı Yayınları. YN:2001/359.
- Öner, E. (2003). *1917 Yılı Osmanlı Bütçesi*. Ankara: T. C. Maliye Bakanlığı APKK Başkanlığı Yay.
- Öner, E. (2007). *Osmanlı Bütçeleri*. Ankara: T. C. Maliye Bakanlığı SG Başkanlığı Yayınları.
- Özkan, M. (2007). *Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin Tabi Olduğu Mevzuat ve TBMM'nce Denetlenmesi Hakkında Mevzuatla İlgili Not*, [www.ydk.gov.tr/egitim notlari/](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/) (12.09.2007)
- Sağlam, D. (1967). *Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüsleri*. Ankara: AÜ SBF İİME Yayınları.YN:9.
- Sevgener, S. ve Hacırustemoğlu, R. (1993). *Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: MÜ Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.
- T. C. Başbakanlık, Devlet Planlama Teşkilatı (1977). *KİT'lerde Yönetimi Geliştirme ve İşletmeleri İyileştirme*. Özel İhtisas Komisyonu Raporu. http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/04_KamuİktisadiTesebYonetimiGelisletIyilestirme_%C3%96%C4%B0K.pdf (25.10.2019)
- T. C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (2006). *Genel Rapor 2001 - 2005*. Ankara: T. C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Yayınları.
- T. C. Maliye Bakanlığı (1996). *Tanzimattan Günümüze Devlet Bütçesi Mevzuatı*. Ankara: T. C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. 1996/3.
- Taner, T. ve Öncü, S. (1999). *İşletmelerde Planlama, Bütçeleme, Kontrol*. Manisa.
- Temel, R. (2019). "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nin Türk Maliyesine Getirdiği Yenilikler". *Akademik Bakış Dergisi*, 71:1-29.
- Theiss, E. L. (1937). "The Beginings of Business Budgeting". *The Accounting Review*, 12/1:43-55.
- Thomsett, M. C. (1997). *Bütçeleme ve Tahmin*. Çeviren: Ezgi Sungur. İstanbul: Epsilon Yayınları.
- Tüngen, K. (2006). *Devlet Bütçesi*. İzmir: Başsaray Matbaası.
- Ülkmen, İ. H. (1960). *Mahalli İdareler Maliyesi*. Ankara: AÜSBF Yayınları.
- Vieh, W.F. (1925). "Why The Budget?". *The Journal of Accountancy*, September, 173-179.
- Yazıcı, M. (2001). *Muhasebe Bilim Öğeleri*. İstanbul: MÜ Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yay.