



# Karşılaştırmalı Bir Perspektiften Kamu Mali Yönetiminde Türk Bütçe Sistemi ve Analitik Bütçe Sistemine Geçiş

Yrd. Doç. Dr. Esra Siverekli Demircan

Çanakkale 18 Mart Univ., Biga İİBF

## Özet

Bütçe devletin mali işlemlerinin kapsamlı ve bir bütün olarak görünmesini sağlayan mali araçlardan biridir. Bütçelerin, kamu mali yönetiminde kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların net olarak ortaya konulmasını sağlayacak şekilde belirli bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanması önemli bir gerekliliktir. Türkiye mali tarihinde, devletin mali işlemlerinin görülmesinde ve ekonominin yönlendirilmesinde her zaman önemli bir yere sahip olan bütçe; Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Öncesi Dönemde hesap cetveli niteliğini taşıyan belgeler iken, Tanzimat Sonrası Dönemde gerçek niteliğine kavuşmuştur.

Cumhuriyet Dönemi ile birlikte, bütçe özellikle hukuki açıdan mali yapının temelini oluşturan bir hüviyete sahip olmuştur. Bununla birlikte, bütçede harcamacı birimlerin ihtiyaçlarını dikkate alan klasik sınıflandırma anlayışı, Cumhuriyet döneminden 1973 yılına kadar devam etmiştir. 1973 yılı Türk Bütçe Sistemi için program bütçe sistemine geçiş bakımından yeni bir dönemin başlangıcı olmakla birlikte klasik bütçe sisteminin etkileri devam etmiştir. Kamu mali yönetiminde mali disiplin ve düzenin sağlanması ve denetime ağırlık verilen bir yapının benimsenmesi ile 1990'ı yılların sonlarında yeni bir bütçe sistemi olan Analitik Bütçe Sistemi'ne geçiş planlanmış ve 2004 yılında devlet tanımına giren tüm kuruluşlarda bu sistem uygulaması başlamıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Bütçe, Bütçe Sistemi, Türk Bütçe Sistemi, Analitik Bütçe Sistemi.

## Abstract (In Public Fiscal Administration Turkish Budgetary System and Transition to Analytical Budgetary System: A Comparative Perspective)

The budget is a major regulatory tool that provides all fiscal events in a modern society. However, it states basic financial, economical, institutional and functional aims in public fiscal administration. In this content, it is necessary that to make special classification in the budget. In the Turkish fiscal history, the budget almost has been an important regulatory tool providing all fiscal events and to direct national economy. Before Administrative Reforms the era of In the Ottoman Empire, budgets have been defined as slide rules. After Administrative Reforms In that era budgets have become more closer as their modern meanings.

Furthermore, In the Turkish Republic era it has been also a fundamental legal aspect of Turkish fiscal framework. On the other hand, the classical classification approach has been practiced in the budgetary process by the governmental bodies until 1973 and later time. After 1973, in Turkish public fiscal administration, in spite of transition to program budgetary system, the effects of classical budgetary system had been continued. In this subject, the analytical budgetary system has been planned at the end of 1990's. As a result, nowadays, The analytical budgetary approach has implemented by the Turkish governmental bodies to obtain fiscal stability and supervision.

**Key Words:** Budget, Budgetary System, Turkish Budgetary System, Analytical Budgetary System.

## 1. Giriş

Bütçe ve bütçeleme üzerine çok çeşitli tanımlar yapılmakla birlikte Devlet bütçesi, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Ka-

nunu'nda "Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren kanun" şeklinde, 5018

sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda "belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge" olarak tanımlanmıştır.

Bu tanımlardan yola çıkıldığında bütçe kanununda, Devletin yapmakla yükümlü olduğu hizmetler için gerekli giderler, bu giderleri yapmak için ihtiyaç duyulan kaynağın hangi gelirler ile karşılanacağı, bunların uygulanması ve yürütülmesine ilişkin hükümlerin yer alması gerektiği anlaşılmaktadır.

Gelir ve giderlerin bütçelerde çok çeşitli şekillerde gösterilmesi mümkün bulunmaktadır. Harcamacı kuruluşlarca yapılacak giderler alt alta sıralanarak, hangi kurumlar eliyle bu hizmetlerin yürütüldüğü ayrı olarak gösterilebildiği gibi; Devletin yaptığı giderlerin ekonomik anlamda ne ifade ettiğine göre bir ayırım yapılarak, Devletin hangi amaçlarla ne kadar gider yaptığı da belirlenebilir. İşte tüm bunların bütçe sınıflandırmasıyla ortaya konulabilmesi mümkün olmaktadır. Giderlerin ve gelirlerin belirli bir sistematik içinde sınıflandırılması ve aynı türdeki giderlerin ve gelirlerin kolaylıkla toplanabilmesi ve gelir ve giderlerin açık istatistiklerine ulaşılabilmesi için de bütçe kodlamaları geliştirilmiştir.

Bütçeleme sistemleri ve kodlama sistematığının tarihsel gelişimi incelendiğinde bütçe sınıflamasının Türk Bütçe Sisteminde çok değişik aşamalar geçirdiği görülmektedir. Çalışmada bu aşamalar; Cumhuriyet Öncesi Dönem ve Cumhuriyet Sonrası Dönem olarak inceleme konusu yapılacaktır. Cumhuriyet Öncesi Dönem; Tanzimat Öncesi ve Sonrası Dönem olarak incelenecek, Cumhuriyet Sonrası Dönem ise; 1923-1973 Dönemi, 1973-2004 Dönemi olarak incelendikten sonra, çalışma analitik bütçe sistemine geçiş ile son bulacaktır. Çalışmada dönemin bütçe ile ilgili ana hatlarına da kamu mali yönetiminde karşılaştırmalı bir perspektiften yer verilecektir.

## **2. Cumhuriyet öncesi Dönemde Türk Bütçe Sistemi**

1299 yılında büyük bir yerleşim alanında kurulan Osmanlı Devleti, kuruluş yıllarında oldukça güçlü bir maliye teşkilatına sahip olmuştur. Böylesi güçlü bir teşkilat yapısında oluşturulan gelir-gider cetvelleri ilk dönemlerde bir hesap cetveli niteliğinde olmuş ve bu dönemde bütçe kavramından tam anlamıyla söz etmek mümkün olmamıştır. Devletin ekonomik, siyasi ve iktisadi yapısına uygun olarak şekillenen bütçe kavramı ilk olarak Tanzimat sonrası dönemde 1876 Kanun-i Esasi ile hukuksal anlamda tarihteki yerini almıştır. Cumhuriyetin ilanı ile birlikte; bütçe anlayışındaki gelişme ve değişimler de hızlanmış ve Türk bütçe sistemi yeni dünya ekonomik anlayışındaki yerini almaya başlamıştır.

### **2.1. Tanzimat Öncesi Dönem (1299-1839)**

Osmanlı Devleti başlangıçta İslam mali usullerini kullanmış ve halifeler zamanında hazırlanan "Şeriat Bütçesi" ilk dönemlerde geçerliliğini korumuştur. Tahsis-i Varidat usulünün geçerli olduğu bu dönemde, gelirler ayrıca toplanmış ve giderlere tahsis edilmiştir. Bu dönemde, şeriat hükümlerinin geçerli olduğu mali mizan bir bütçe niteliğinden ziyade plan olma özelliğini muhafaza etmiştir (Taşlıyük, 1964:39). Bu dönemde şer-i ve Örf-i vergilerden oluşan kamu gelirleri bütçenin temelini oluşturmuş, harcama miktarını ise kamu gelirleri tayin etmiştir.

Tanzimat öncesi dönemde bütçeler; temeli II. Murat zamanında atılmış ve mali teşkilatın başı olan defterdarlık makamı tarafından hazırlanmaktaydı. Bu dönemde Osmanlı bütçe sistemi, merkezi devlet bütçesi, eyaletler bütçesi ve vakıflar bütçesi olmak üzere üç grupta toplanmıştır. Eyalet ve vakıf bütçeleri merkezi bütçeden ayrı hazırlanır ve eyalet ve vakıf gelirleri ayrıntılı olarak merkezi devlet yönetimine gönderilirdi. Merkezi devlet bütçesi de eyalet ve vakıfların bütçe gelirleri ile birlikte toplanır ve hesaplanırdı.

Bütçenin tamamlanması ile birlikte defterdar bütçe cetvelini divanda padişaha sunardı. Bütçe cetvelinin başında *mukaddime* yer alırdı. Buna o zaman ki ölçüler içinde "Bütçe Kanunu" gözüyle bakılırdı ve padişahın onayıyla gelir ve gider tahminleri geçerlilik kazanırken, mukaddime de bütçe kanunu gibi yasal bir güç kazanırdı.

Tanzimat öncesi dönemde, Osmanlı Devleti'nde belli hizmetlere, belli gelirlerin tahsisi suretiyle hem masraf alanının ve miktarının, hem de kaynak kullanımının sınırlandırıldığı görülmektedir. İmparatorluğun yükselme döneminde iyi işleyen bu sistem, gerileme döneminde aksamaya başlamıştır.

Osmanlı Devleti'nde bütçe kavramı; devletin gelir ve giderleri hakkında bilgi sahibi olabilmek, padişahları israftan alıkoymak, hazine işlemlerine düzen ve istikrar getirebilmek amacıyla oluşturulmuş ve bu kapsamda "Islahat Layihaları" ortaya çıkmıştır. Bu dönemde, İslam mali usullerine uygun olarak hazırlanan bir şeriat bütçesi var olmakla birlikte, gerçek anlamda bir bütçeden söz etmek mümkün değildir. Bu dönemden var olan bazı layiha ve ruznameler gerçek birer bütçe niteliğinde olmayıp, özelliklerini tam olarak belirlemek dahi mümkün olmamıştır (Coşkun, 1994:16).

Osmanlı Devleti'nde Tanzimata kadar gerçek anlamda bir devlet bütçesinin yapılamayışını Prof. Dr. Nihat FALAY; şeriata göre mali sistemin düzenlenmiş olmasına-, düzenlenen bütçelerin dönem sonları itibariyle bir tür hesap pusulası veya hesap cetveli niteliğinde olmasına, bütçe adı verilen belgelerin kendi aralarında bir seri oluşturulmamasına ve gelir ve giderlerin farklı sürelerle düzenlenmesi nedeni ile mali kriz ve karışıklığa yol açmasına bağlamıştır (Öner, 2001:102).

## **2.2. Tanzimat Sonrası Dönem (1839-1920)**

1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı ile Osmanlı Devleti'nin son 150 yılda içine girdiği gerilemeyi durdurmak, eldeki kaynakları değerlendirmek, kalkınmayı sağlamak ve yeni kanunlarla devlet yönetimini iyileştirmek amaçlanmıştır. 1841 yılında Maliye Nezareti yeniden

örgütlenerek, vergilerin türlerine ve toplanma yöntemlerine ilişkin kanunlar hazırlanmıştır (Güvemli, 1997:24). Vergilerin herkesin ödeme gücüne göre alınması padişahın ve sarayın özel harcamalarının devlet harcamalarından ayrılması konuları üzerinde durulmuştur.

Türkiye'de bütçenin hazırlanmasından sistematik olarak söz eden ilk yazılı metin, 1855 tarihini taşımaktadır. 1856 Islahat Fermanı ile yayınlanan bütçe nizamnamesi, bütçe konusunda önemli hükümler getirmiştir. Bu nizamnameyle, her yıl devletin bütün gelir ve giderleri saptanarak, "Muvazene Defteri" adıyla hazırlanan bir defter padişahın iradesine sunulmaktaydı. Bu düzenleme ile bütçe esasları getirilmekle beraber, bütçeyi hazırlama, onama yetkisi milleti temsil eden meclis yerine, tayinle ortaya çıkan bir meclise verilmiştir. Ancak bütçe, sonuçta padişahın onayı ile geçerlilik kazanmış ve mali yılbaşında uygulamaya konulmuştur.\* Bu dönemde, gelir ve giderlerin bütçeye uygunluğunun sağlanması, bütçenin bağlayıcı bir vesika olması, kesin hesapların yıl sonunda hazırlanması vb. işlemler Maliye Bakanlığı Teşkilatı içinde yer alan "Meclisi Muhasebe-i Maliye" dairesi tarafından üstlenilmiştir (Siverekli, 2002:112). Diğer yandan, Tanzimatla, merkeziyetçi bir idare tarzı kurularak harcamaların bir merkezden yapılması amaçlanmış, ancak bu sistem harcamaların daha da artmasında büyük rol oynamıştır (Tügen, 2003:14).

1855 döneminde yayınlanan nizamname bütçe sistemi ile ilgili hususlara düzen getirmesi bakımından önemlidir. Bütçe ile ilgili ilk nizamname olan ve 13 maddeden oluşan bu nizamnamenin; 1. maddesinde gelir ve giderlerin muvazene defterine kaydedilmesi, 2. maddesinde ise devlet giderlerinin tasnifi konuları yer almıştır. Buna göre devlet giderleri iki kısımda ele alınarak; birincisini dairelerin masrafları, ikincisini ise genel giderler oluşturmuştur. 3. madde gelirlerin tahsili konusunu ele almış, gelirler doğrudan tahsil edilen ve

\* Tanzimat sonrası dönemde bütçe dönemi 1 Mart-28 Şubat tarihleri arasında olup, bu dönem Tanzimat'tan önce de uygulanmıştır.

dolayısıyla tahsil edilen gelirler olarak iki kısımda incelenmiştir (Çakır, 2001:60).

Bu döneme ait ikinci "Bütçe Nizamnamesi" 1872 tarihini taşımaktadır. Bu nizamname ile ilk kez bütçe deyimi kullanılmış ve bütçenin hazırlanmasında masrafların önceliği ilkesinden vazgeçilmiş ve gelirler başa alınmıştır. Masraflar; kesin masraflar ve tali masraflar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bütçe tasarısının önce Bütçe Komisyonu'nda inceleneceğini belirten ilk resmi vesika bu nizamname olmuştur. Bütçe denetimine daha geniş yer verilmiş ve Sayıştay denetimi önem kazanmıştır (Gürsoy, 1980:87). Bu dönemde hazırlanan ilk muhasebe talimatnameleri, "Kameral Muhasebe Sistemi"\* benimsenerek hazırlanmıştır (Sönmez, 1994:111).

Osmanlı Devleti için klasik bütçe anlayışındaki bütçe ilk defa 1876 Anayasası ile getirilmiştir. Bu Anayasa ile devletin bütçesi tanımlanarak, vergilerin yıllık olması, gelir ve giderlerin bölümler itibarıyla onanması ve bütçenin yıllık olması ilkelerine yer verilmiştir. Ayrıca Sayıştay kontrolü ve kesin hesap kanunu esasları kabul edilmiştir. 1910 yılında yürürlüğe giren Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile bütçe uygulamaları, devlet harcamalarının yapılması, gelirlerin toplanması için yeni esaslar getirilmiştir. Fransız Genel Muhasebe Kanunu esas alınarak hazırlanan bu kanunla, bütçede safî hasılat usulü yerine gayrisafî hasılat usulüne geçilmiştir. 1914 yılında Birinci Dünya Savaşı'nın çıkması ve Osmanlı Devleti'nin savaşa girmesiyle birlikte bütçe konusunda yeni gelişmeler ortaya konulamamıştır.

### **2.3. Osmanlı İktisadi Dünya Görüşü İçinde Bütçenin Yeri, Önemi ve Temel İlkeleri**

Osmanlı Devleti'nde bütçe kavramı mali ve politik gelişmeler sonucunda ortaya çıkmış bir kavramdır. Osmanlı Devleti'nin kuruluşundan çöküşüne kadar geçen dönemde yaşanan iktisadi gelişmeler, devletin gelir ve giderlerine yansımış ve bütçe ve mali yapı arasındaki sıkı ilişki her

Bütçe rakamları, gelir-gider tahakkuku ve yapılan gelir tahsilatı, bütçe tertibine göre düzenlenen sistemdir. Mahsup işlemleri ile bütçe dışı borç ve alacak durumları gösterilmektedir.

zaman korunmuştur. Osmanlı maliyesinin aldığı şekle ve büründüğü özelliklere bağlı olarak devletin gelir ve gider kalemlerinde meydana gelen değişiklikler de bütçe kurumuna yansımıştır.

Osmanlı Devleti'nde giderlerin bileşim ve gelişimini açıklayan araç genelde bütçe olmuştur. Temel olarak Tanzimat'a dek tam bir bütçe anlayışından söz etmek mümkün olmadığından, bu döneme kadar kabul gören bütçe örnekleri mali düzenden ziyade, sınırlı devlet faaliyetlerinin sonuçlarını yansıtan bir hesap planı niteliğini taşımıştır.

Osmanlı bütçelerinin, ilgili meclisler tarafından gelecek bir yıllık dönemde bazı gelirleri toplamak ve belirli bazı giderleri yapmak konusunda hükümetlere verilen bir yetki ve uygulaması sıkı bir şekilde kontrol edilen bir çalışma programı niteliğinde olduğu görülür. Yine Osmanlı bütçeleri, devlet giderleri yapılırken, uyulması zorunlu olan tutarları göstermeyip, sonradan hesapları kapatılmak istenen bir mali yılın gelir-gider muhasebesinin bilançosunu gösterme özelliğine sahiptir (Siverekli, 2002:100).

Bütçenin denetim, yönetim ve planlama aracı olarak hizmet etme Özelliğine göre; geleneksel (klasik) bütçe, performans bütçe, program bütçe sistemleri kullanılabilir. Osmanlı Devleti'nde özellikle Tanzimat sonrası dönemde ortaya çıkan bütçelerde geleneksel bütçe sistemi benimsenmiştir. Geleneksel (klasik) bütçe sistemi, kamu hizmetlerinin nitelik ve miktarından ziyade, idari birimlerin ihtiyaçlarını dikkate alan ve harcamaların girdilere göre ayrıldığı basit bir bütçe sistemidir.

### **3. 1923-1973 Dönemi Türk Bütçe Sistemi**

Türkiye'de gerçek anlamda bütçenin hazırlanması, Cumhuriyet dönemi ile başlamıştır. Bütçe hakkı, tamamen Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne verilerek, vergi alma ve bütçe düzenlenmesi işleri kanunlara bağlanmıştır (Sönmez, 1994:14).

Bu dönemde, meşrutiyet döneminde var olan; bakanlar kurulu kararı ve padişahın iradesiyle ek ödenek ve olağanüstü ödenek ilave etme yetkisi sona erdirilmiş ve bütçe

ödeneklerinin ancak TBMM kararı ile arttırılabilmesi hükmüne bağlanmıştır (Öner, 2001:431).

Diğer yandan, 1924 Anayasası'nın 84. maddesinde yer alan "vergi devletin genel giderleri için halkın pay vermesi demektir" hükmü ile, Türkiye'de ilk kez vergileme olayı anayasal teminat altına alınmış ve bu Anayasa ile verginin kanuniliği ilkesi kabul edilmiştir.

1926 yılında, bütçe hesaplarının kapatılması usullerinden *egzersiz usulü* terk edilerek, *jestiyon usulü* kabul edilmiştir. 1927'de yeni *Muhasebe-i Umumiye Kanunu* (Genel Muhasebe Kanunu) yürürlüğe girmiş ve devlet muhasebelerinde defter ve hesaplar tiplleştirilmiştir (Sönmez, 1994:14).

Türkiye'de 1920-1973 yılları arasında uygulanmış olan geleneksel bütçe sisteminde kamu harcamaları kurumlar bazında sadece harcama kalemlerine göre sınıflandırılmıştır. Kuruluşlar itibariyle ödeneklerin, mal ve hizmet satın alınması için tahsisine dayanan bu bütçe sisteminde hizmet maliyet ilişkisinin kurulamaması sistemin eksikliklerinden birini oluşturmuştur (Tügen, 2003:105).

1920 yılı bütçesinde daireler sıralanmış ve bu sıralamaya fasıl numaraları verilerek maddeleme yöntemi kullanılmıştır. 1924-1949 yıllarında bütçeler muhasesatın nevi (Ödeneğin çeşidi), fasıl (bölüm), kısım (madde) olarak düzenlenmiştir. Bu dönemde bütçe harcamalarının işlevsel dağılımıyla ilgili hesaplamalarda, merkezi bütçeden diğer devlet kuruluşlarına yapılan aktarmalar ve devlet borçları ödemeleri dışta bırakılmıştır. Geride kalan harcamalar, harcamaları yapan bakanlıklar ve merkezi bütçeye bağlı genel müdürlüklerin işlev gruplarına göre sınıflandırılmıştır (Bknz:Şekil 1) (Tezel, 1986:380).



Şekil 1: 1926-1950 Dönemi Gerçekleşen Merkezi Bütçe Harcamalarının İşlevsel Dağılımı.

1949-1963 yılları bütçelerinde istatistiki bilgi derleme önem kazanmış ve kodlama düzenine geçilmiştir. 1949 yılı bütçesinde Ödeneğin çeşidindeki kısımlar ayrımı esas alınmış, genel ve katma bütçelerin tümünde aynı ayırım ve numaralandırmanın uygulanması Öngörülmüştür. Bu amaçla 101-600. bölümler cari, 700. bölüm yatırım, 800, bölüm devlet borçları için ayrılmıştır.

1950 yılına kadar bütçe harcamaları organik temele göre basit bir sıralamaya tabi tutulmuştur. Buna göre yapılan sınıflandırmada yalnızca devlet teşkilatı içinde yer alan idari birimlerin toplam harcamaları gösterilmiş, harcamaların dağılımı hakkında ayrıntılı bilgi verilmemiştir (Eker, 2004:92). 1950 yılından itibaren cari harcamalar, yatırım harcamaları şeklinde ikili bir tasnif uygulamaya başlanmış ve bu tasnif planlı döneme geçilen 1963 yılına kadar devam etmiştir (Öner, 2001:479).

1961 yılında planlı kalkınma modeli doğrultusunda Devlet Planlama Teşkilatı'nın kurulmasıyla birlikte hazırlanan 5 yıllık kalkınma planları ve yıllık programlar, bütçenin hazırlanmasında temel kriter oluşturmuştur. Bu kapsamda Devlet Planlama Teşkilatı tarafından, ülkenin büyüme, dış ticaret dengesi, fiyatlar dengesi, toplumun yatırım ve tüketim eğilimi ve kaynak kullanımının gösterildiği Milli Bütçe Tahmin Raporu hazırlanmaya başlanmıştır (Sönmez, 1994:55).

1964-1972 yılları bütçeleri 5 yıllık kalkınma planlarının yapılmaya başlamasıyla birlikte "hizmet bütçeleri" esasında hazırlanmış ve (A) cetvelinde; cari, yatırım, transfer ayrımı yapılmıştır. Devlet borçları transferlerde yer almış, bölüm sayıları azaltılmış, maddeler daha ayrıntılı hale getirilerek çoğaltılmıştır.

Türkiye'de 1923-1973 döneminde uygulanan bütçe sistemi geleneksel bütçe sistemi olmuştur. Bu sistemde, kamu idarelerinin harcamaları cari, yatırım ve transfer harcamaları şeklinde üçlü ayırıma tabi tutulmuştur. Daha sonra bu harcamaların alt bölümlerinde kapsamlarına giren harcama kalemleri gösterilmiştir. Bu sınıflandırmada, yasama organının yürütme organını denetim için yaptığı bölüm,

harcama kalemleri genel başlıklarını; maddeler de harcama kalemlerinin alt başlıklarını göstermiştir (Edizdoğan, 1989:141).

#### **4. 1973-2004 Dönemi Türk Bütçe Sistemi**

Türkiye'de Cumhuriyet döneminde bütçe sisteminin temelleri geleneksel (klasik) bütçe sistemi esasına göre atılmış ve bu bütçe sistemi 1973 yılına kadar mevcut eksikliklerine ve yetersizliklerine rağmen yürürlükte kalmıştır. Ancak, gelişmiş ülkelerdeki modern bütçeleme tekniklerindeki gelişmeler ve bu tekniklerin gelişine yolunda olan ülkelerde uygulamaya konulması ülkemizde de mevcut bütçe sisteminin gözden geçirilmesini ve yeni tekniklere geçilmesini gündeme getirmiştir (Tüğen, 2003:105).

Ülkemizde bütçeleme sisteminin yenileştirilmesi ve iyileştirilmesi ile ilgili yoğun çalışmalar esas itibariyle 1968 yılında Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü bünyesinde özel bir "Bütçe Reform Ünitesi" nin kurulmasıyla başlatılmış ve bu konuda yapılan etraflı incelemeler ve araştırmalar sonucunda *Program Bütçe Sisteminin* yeni bütçeleme sistemi olarak kabulüne karar verilmiştir (Kara, 1982:12).

Kaynak israfının önlenmesi ve hedeflere dengeli bir şekilde ulaşmak için bütçelerin hizmet programlarına göre düzenlenmesi esas alınarak kabul edilen program bütçe sistemi, hazırlık çalışmaları sonucunda 1 Mart 1973 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Kaynakların plana uygun olarak etkin bir biçimde kullanılması zorunluluğu, önceki dönemlerde uygulamada olan klasik bütçe sisteminden program bütçe sistemine geçişi gerektirmiştir. Program bütçe sisteminin esası, devletin hedeflere ulaşmak için yaptığı hizmetlerin Öncelik sırasına konulması ve bütçeleme fonksiyonlarının; program, faaliyet ve projeler esasına göre sınıflandırılmasıdır (Kara, 1982:13).

Program bütçe sisteminde harcamalar, ekonomik açıdan cari harcamalar, yatırım harcamaları ve sermaye teşkili ve transfer harcamaları olarak üçlü bir ayırıma tabi tutulmuştur.

1973 yılında kullanılmaya başlanılan program bütçe sistemi ile; geleneksel bütçe sisteminin sağladığı parasal denetim ve performans bütçe sisteminin hizmet verimliliği ve etkinliğin denetimi fonksiyonlarının yanında bütçenin stratejik bir planlama aracı olarak kullanılması amaçlanmıştır. Program bütçe sisteminde (A) cetveli cari (personel + diğer cari), yatırım, transfer ayrımıyla 100'ler 10'lar ve 1'ler şeklinde kodlanmıştır. Ancak Ödeneklerin kullanımında yaşanan sıkıntılardan kaynaklanan yıl içi bütçe işlemlerindeki aşırı artış ve o yıllarda işlemlerin bilgisayar ortamında yapılması imkanının bulunmaması dolayısıyla kesin hesap kanunları çıkarılamamış ve 1975 yılında 1'ler düzeyi uygulamasından vazgeçilmiştir. Daha sonra kuruluşlara inisiyatif verme ve işlem yükünü hafifletme amacıyla 1985 yılında bütçenin 10'lar düzeyinde kanunlaşması uygulaması terkedilmiş, ancak kesin hesaplar 101ar düzeyinde çıkarılmaya devam etmiştir (T.C.Maliye Bakanlığı, 2004).

Program bütçe sistemine geçerken hizmet maliyet ilişkisinin kurulması, program sorumlularının tespiti hedeflenmiş; ancak uygulamada yaşanan sıkıntılar nedeniyle geliştirilen çözümler sonucu, mevcut kodlama sistematigi, kurumların ana hizmet birimlerinin alt alta sıralanmasından ibaret olmuştur. Bazen söz konusu ayırıma da gidilmeyerek kuruluşun tüm faaliyetleri bir ya da iki programla sınırlandırılmış, aynı program kodları farklı kurumlarda farklı hizmetleri içermiştir. Bu durum mevcut sınıflandırmayı analize elverişli olmaktan uzaklaştırmış ve program sorumlularının, bütçeleme sonuçlarını bütçe sınıflandırmasından hareketle tespit etme imkanı kalmamıştır. Alt programlar programların diğer bir ifade ile ana hizmetlerin alt bölümlerini ifade etmesi gerekirken herhangi bir hizmetin maliyet unsurlarından bir tanesi alt programlarda izlenir hale gelmiştir. Faaliyet kodları alt programı oluşturan benzer işleri ifade etmesi gerekirken, ekonomik sınıflandırmanın eksikliklerini kapatmak amacıyla kullanılmaya başlanmıştır.

1990 sonrası dönemde, bütçe iki büyük harcama kalemi olan personel harcamaları

ve borç faiz ödemeleri arasında sıkışmıştır. Bütçe tahsisatları yapılırken, masrafçı dairelerin makro planlardan haberdar olmadan teklif vermeleri bütçenin doğruluk ilkesinden uzak hazırlanmasına yol açmıştır. Bütçe sistemi özü itibarıyla klasik bütçe sistemi içerisinde kalarak, şeklen program bütçeye geçmiş ve bütçenin plan ve programlarla ilişkisi oldukça zayıf kalmıştır (Friedrich Ebert Vakfı, 1995:25).

Diğer yandan, bütçenin plan ve programlara uygunluk göstermemesi makro hedeflere ters düşmesine yol açmıştır. Har-camacı dairelerde plan ve makro ekonomik hedefleri gözetmeden aşırı tahsisat talebinde bulunulması harcamalarda çarpık yapılanmaya neden olmuştur (Friedrich Ebert Vakfı, 1995:27-28).

Program bütçe uygulamasında, sınıflandırma sistematığının kaybedilmiş olması, yeterli bir kurumsal sınıflandırma ve fonksiyonel sınıflandırma yapılamamış olması nedeniyle analize elverişli bir ortam yaratılamaması ve mevcut kodlamanın uluslararası karşılaştırmaların yapılmasına imkan vermiyor olması yeni bütçe sınıflandırması arayışlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

1995 yılında kamunun yeniden yapılandırılmasını amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında yeni bir bütçe sınıflandırması üzerine çalışmalar başlatılmış, 1998 yılında IMF uzmanlarıyla birlikte çalışılarak GFS (Government Finance Statistics) Devlet Mali İstatistikleri esasına dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur. Bu sınıflandırmanın 1999 yılında 4 kuruluşta test edilmesi kararlaştırılmış ancak, proje hedeflerindeki değişiklikler nedeniyle, pilot olarak seçilen kuruluşlardan sadece Hacettepe Üniversitesi'nde otomasyon desteği olmaksızın test edilerek kesin hesap çıkarılmıştır. Daha sonra bu uygulamaya bir süre ara verilmiş ve Avrupa Birliği'ne katılım sürecinde bütçe kodlamanın uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. 1998 yılında tamamlanmış olan yeni bütçe kod yapısı yeniden gözden geçirilerek GFS deki değişikliklere ve Avrupa Birliği'nde uygulanan ESA'95 (European System of

Integrated Economic Accounts) standardına uygun hale getirilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2004).

Yukarıdaki gelişmelerin ışığında 10.12.2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kanun, "kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolün sağlanmasını amaçlamıştır (Bayar, 2003:47).

### **5. Kamu Mali Yönetiminde Türk Bütçe Sistemine Yeni Bir Bakış: Analitik Bütçe Sistemi**

1995 yılında başlayan kamu mali yönetimin yeniden yapılandırılması ile ilgili Çalışmaların neticesinde kamu mali yönetimine kazandırılan yeni bütçe kodlaması ile Türk Bütçe Sistemi de değişikliğe uğramıştır.

Bir alt yapı çalışması olan bütçe kodlamasını ile yeni ve istenilen bütçeleme sistemlerinin uygulanması söz konusu olmuştur. Yeni bütçe kodlamanın getirdiği önemli yenilikler, detaylı bir kurumsal kodlamayla program sorumlularının tespitine imkan vermesi, mevcut bütçede var olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın sağlanması, aynı kodlamanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olması, uluslararası karşılaştırmalara imkan vermesi ve ölçmeye ve analize elverişli olması olarak sıralanabilmektedir. Bu özellikleri ve özellikle de analize elverişli istatistiki veriler üretmeye imkan vermesi nedenleriyle yeni bütçe kodlaması Analitik Bütçe Sınıflandırması olarak adlandırılmıştır (T.C.Maliye Bakanlığı, 2004).

Analitik bütçe sınıflandırması; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere üç ana gruptan oluşmakta olup,

fonksiyonel sınıflandırma ile ekonomik sınıflandırma arasında ayrıca finansman tipi sınıflandırma yer almaktadır.

Analitik bütçe sınıflandırmasının test edilebilmesi için Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü ile Hacettepe ve Ege Üniversiteleri pilot kuruluş olarak seçilerek bu kuruluşların 2002 yılı bütçeleri yeni bütçe kodlaması sistematiğine uygun olarak hazırlanmış ve 2002 yılı Ocak ayından itibaren de mevcut kod yapısına paralel olarak uygulama başlatılmıştır. 2003 yılı bütçe hazırlık süreci öncesinde verilen eğitim seminerleri neticesinde, bu altı kuruluş dışındaki diğer genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idarelerin analitik bütçe sınıflandırmasına uygun bütçelerini de hazırlamaları ve seçilen bir birimlerinde paralel uygulama yürütmeleleriyle birlikte analitik bütçe sınıflandırması uygulaması yaygınlaştırılmıştır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2004).

Konsolide bütçe kapsamındaki kurum ve kuruluşların 2004 Yılı Bütçeleri Analitik Bütçe Sınıflandırmasına göre hazırlanarak kanunlaşmış ve 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Analitik bütçe sınıflandırmasının;

\* 01.01.2005 tarihinden itibaren mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlarla özel bütçeli kurum ve kuruluşlarda,  
\* 01.01.2006 tarihinden itibaren döner sermayeli kuruluşlar ile diğer kurum ve kuruluşlarda (kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) tamamen uygulamaya geçirilmesiyle, genel devlet tanımına giren tüm kurum ve kuruluşların mali planlarının ve mali raporlarının uluslararası standartlara uygunluğu sağlanarak konsolide edilebilir hale getirilmesi, performans esaslı bütçelemeye temel teşkil edebilmesi ve mali yapıda saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması hedeflenmiştir.

Bütçede yer alan gelir ve giderlerin izlenmesinin mümkün olması, kamu harcamalarının ekonomik faaliyetler üzerindeki etkilerinin analizine imkan sağlaması ve uluslararası karşılaştırmalar yapılmasının mümkün olması analitik

bütçe sisteminin temel özellikleri arasında yer almıştır (Unakıtan, 2003:20).

Analitik bütçe sınıflandırması dört bölümden oluşmaktadır. Bunlar;

(1) *Kurumsal Sınıflandırma*; Siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesi esasına dayalı olan bu sınıflandırma dört düzeyli bir kod yapısından oluşmuş ve aynı anayasal otoriteye tahsis edilen kaynakların aynı kodda yer alması benimsenmiştir.

- birinci düzey; bakanlıkları ve ana yasal olarak eşdeğer kurumları,
- ikinci düzey; birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı müsteşarlar gibi sorumlu birimleri,
- üçüncü düzey; ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimleri,
- dördüncü düzey; destek ve lojistik birimleri kapsamaktadır.

(2) *Fonksiyonel Sınıflandırma*: 1973 mali yılında program bütçe sisteminin uygulamaya konulmasından bu yana, bu bütçe sisteminden beklenen optimum faydanın sağlanamamasının en büyük nedeni olarak gösterilen ve bir türlü gerçekleş tirilemeyen fonksiyonel sınıflandırma; devlet faaliyetlerinin türünü göstermek üzere tasarlanmıştır. Dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan oluşturulmuştur (Cura, 2003).

- birinci düzey; devlet faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmıştır,
- ikinci düzey; ana fonksiyonlar programlara bölünmüştür,
- üçüncü düzey; nihai hizmetleri göstermektedir,
- dördüncü düzey; muhtemel ihtiyaçlar için boş tutulan kod grubu olarak oluşturulmuştur.

(3) *Finansman Tipi Sınıflandırma*: Genel devlet tanımına giren bütün kurumları kavrayabilmek için ihtiyaç duyulan, devirli ödenekleri izlemek için geliştirilmiş, harcamanın hangi kaynakla finanse edildiğini gösteren ve tek haneli koddan ibaret olan bir sınıflandırmadır. Finansman tipi kodlar; genel ve katma bütçe, sosyal güvenlik kurumları, özerk kuruluşlar, döner sermayeler, özel



ödenekler, dış proje kredileri ve bütçe dışı fonlardan oluşmaktadır (Cura, 2003).

(4) *Ekonomik Sınıflandırma*: Ekonomik sınıflandırma ile, devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin, milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi hedeflenmiştir. Bu sınıflandırma, gelirlerin, harcama ve borç vermenin, finansmanın (gelir-gider farkı) sınıflandırması şeklinde üç bölümden oluşmuştur (T.C.Maliye Bakanlığı, 2004: 2005 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi).

Türkiye'de uygulanan mevcut bütçe sisteminin etkinliğinin artırılması ve program bütçe sisteminden kaynaklanan aksaklıkların giderilmesi amacıyla öngörülen "Analitik Bütçe Sistemi" kamu mali yönetimine yeni bir bakış açısı kazandırmıştır. Bu sistemin uygulanması ile, bütçe politikasının esnekliğini ve seçiciliğini arttırmak, bütçe hazırlığını, uygulamasını, uygulama sonuçlarını daha ayrıntılı ve sistematik olarak planlamak, izlemek ve değerlendirmek, kamu kurumlarının yürüttükleri hizmetleri, finans kaynaklarını ve maliyetlerini izlemek, program hedeflerini ve sonuçlarını takip etmek amaçlanmıştır.

Kamu mali sisteminin uluslararası ölçütlere uygun hale getirilerek, yeniden yapılandırılmasında bütçe reformunun payı büyüktür. Bu kapsamda atılan analitik bütçe sistemi adımıyla önemli bir mesafe kat edilmiştir. Diğer yandan, kamu mali yönetiminde bütçe reformu ile birlikte, devlet maliyesinin ihtiyaç duyduğu mali disiplin ve iyileştirmelerin sağlanması da önemli bir gerekliliktir.

## 6. Sonuç

Bütçe, devletin gelir-gider yapısını gösteren mali bir plan olma özelliği ile birlikte; ekonomide fiyat istikrarının sağlanması, gelir dağılımının düzeltilmesi, yatırımların teşvik edilmesi, ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması gibi ekonomiyi düzenleyici ve yönlendirici niteliklere sahip bir mali araçtır. Bütçenin sahip olduğu işlevleri yerine getirebilmesi için bütçenin düzenleniş şekli oldukça önemlidir. Bütçede gelir ve giderlerin nasıl

sınıflandırılacağı gösteren bütçe sistemleri, ekonomi tarihinde farklı süreçlerden geçmiştir.

Türkiye'de mali tarih süreci içerisinde yer alan bütçe olgusu, günümüze kadar farklı sistemlerin uygulandığı bir görünüm arz etmiştir. Osmanlı Döneminde bütçe olarak ifade edilebilecek belgeler ile Tanzimat dönemi ile birlikte bütçe olarak düzenlenen mali planlarda kullanılan sistem, geleneksel bütçe sistemi olmuştur. Gelir ve giderlerin harcamacı kuruluşların ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla sınıflandırıldığı bu sistem, hizmet-amaç ve bütçe-plan ilişkisini göz önünde bulundurmamıştır. Devlet için bir hesap planı olma Özelliği taşıyan bu belgelerde yer alan tasnif basit, sade ve ana hizmet gruplarının yer aldığı bir tasnif olmuştur.

Cumhuriyetin ilanı ile birlikte bütçe Çalışmalarında da modernizasyona gidilmiş ve özellikle vergilerin kanuniliği ve bütçe hakkı ile ilgili önemli adımlar atılmıştır. Bununla birlikte, bütçe sistemi geleneksel bütçe sistemi olarak uygulanmıştır. Türk kamu mali yönetiminde 1973 yılı program bütçe sistemine geçiş bakımından önemli bir dönem olmuştur. Ancak bu dönemden sonra hazırlanan bütçeler kamu mali yönetiminde yaşanan aksaklıklar ve yetersizlikler, sistemin iyi oturmamış olması, sınıflandırma problemleri, uygulama problemleri gibi nedenlerden dolayı geleneksel bütçe sisteminden öteye geçememiştir. Hazırlıkları 1990'li yılların sonlarında başlayan "Analitik Bütçe Sistemi"nin 2004 yılında devlet tanımına giren tüm kuruluşlarda uygulanmaya başlanması ile birlikte; bütçe sınıflandırılmasına da yeni bir bakış açısı kazandırılmış ve bütçe ile mali düzen ve denetimin sağlanması amaçlanmıştır. Nitekim, mali araç olan bütçenin, kendinden beklenen işlevleri yerine getirmesi düzenleniş şekli olan bütçe sistematigi ile yakından bağlantılıdır.

## Kaynakça

- Bayar, D., (2003), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?", Maliye Dergisi, Sayı: 144, ss:47-62.  
Coşkun, G., (1994), Devlet Bütçesi, Turhan Kitabevi, Ankara.

- Cura, S., (2003), "Türkiye'de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması", Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: XVIII, Sayı: 1, İstanbul.
- Çakır, C., (2001), **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, Küre Yayınları, İstanbul.
- Edizdoğan, N., (1989), **Kamu Bütçesi**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa.
- Eker, A., (2004), **Kamu Maliyesi**, İzmir.
- Friedrich Ebert Vakfı, (1995), "Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi", **Ekonomi Forumu**, İstanbul.
- Gürsoy, B., (1980), **Kamusal Maliye-Bütçe (İkinci Cilt)**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:436, Ankara.
- Güvemli, O., (1997), "XVIII. Yüzyıl Sonlarına Kadar Osmanlı Hazineleeri", **Yaklaşım Dergisi**, ss:24-34.
- Kara, M., (1982), **Program Bütçenin Türk Kamu Yönetiminde Uygulanması**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1982/240, Ankara.
- Öner, E., (2001), **Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı Yayın No:2001/359, Ankara.
- Siverekli, E., (2002), "Osmanlı Devleti'nde Bütçe Uygulamaları", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 18, ss: 97-123.
- Sönmez, N., (1994), **Kamu Bütçesi ve Bütçe Politikası**, Anadolu Matbaacılık, İzmir.
- T.C.Maliye Bakanlığı, (2004), "Analitik Bütçe Sınıflandırması", <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje1/proje1.html>.
- T.C.Maliye Bakanlığı, (2004), "2005 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi", <http://www.bumko.gov.tr/mevzuat/brehber.htm>.
- Taşlıyük, U., (1964), **Mali İdare Prensipleri ve Tatbikatı ile Bütçe**, Ticaret Matbaacılık, İzmir.
- Tezel, S.Y., (1986), **Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi: 1923-1950**, Yurt Yayınları, Ankara.
- Tügen, K., (2003), **Devlet Bütçesi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Unakıtan, K., (2003), "2004 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması (TBMM Genel Kurulu)", **Maliye Dergisi**, Sayı:144, ss:5-46.

| Günlük Petrol Tüketimi (varil) |             | Kişi Başına Elektrik Tüketimi (2001-Kw-saat) |        | Yıllık Elektrik Üretimi (KW/Saat) |               |
|--------------------------------|-------------|--|--------|-----------------------------------|---------------|
| ABD                            | 19.7 milyon | Norveç                                       | 29.290 | ABD                               | 3.719 trilyon |
| Japonya                        | 5.4 milyon  | İzlanda                                      | 28.260 | Çin                               | 1.42 trilyon  |
| Çin                            | 4.9 milyon  | Kanada                                       | 18.212 | Japonya                           | 1.037 trilyon |
| Almanya                        | 2.71 milyon | Finlandiya                                   | 16.273 | Rusya                             | 846.5 milyar  |
| Rusya                          | 2.38 milyon | Lüksemburg                                   | 15.602 | Kanada                            | 566.3 milyar  |
| Brezilya                       | 2.2 milyon  | ABD  | 13.241 | Almanya                           | 544.8 milyar  |
| Hindistan                      | 2.0 milyon  | Fransa                                       | 8.351  | G. Kore                           | 290.7 milyar  |
| Kanada                         | 2.0 milyon  | İsrail                                       | 6.591  | İtalya                            | 258.8 milyar  |
| Fransa                         | 1.96 milyon | Güney Kore                                   | 6.632  | İspanya                           | 222.5 milyar  |
| İtalya                         | 1.87 milyon | Rusya  | 6.081  | Meksika                           | 198.6 milyar  |
| İngiltere                      | 1.7 milyon  | İtalya                                       | 5.770  | Türkiye                           | 116.6 milyar  |
| Suudi Arabistan                | 1.36 milyon | Yunanistan                                   | 5.082  | Tayland                           | 97.6 milyar   |
| Endonezya                      | 1.02 milyon | Türkiye                                      | 1.849  |                                   |               |
| Avustralya                     | 872 bin     | Endonezya                                    | 469    |                                   |               |
| Singapur                       | 722 bin     | Sudan  | 81     |                                   |               |
| Tayland                        | 715 bin     | Kamboçya                                     | 18     |                                   |               |
| Türkiye                        | 635 bin     |  |        |                                   |               |
| Mısır                          | 538 bin     |  |        |                                   |               |

**Kaynak:** Referans Gazetesi, 13.10.2004

**Kaynak:** Referans Gazetesi, 28.07.2004

**Kaynak:** Referans Gazetesi, 15.09.2004