

MODERN BÜTÇE VE MUHASEBE TELÂKKİLERİ MUVACEHESİNDE TÜRK DEVLET MUHASEBESİNİN DURUMU

Hikmet SAĞCI

Maliye Vekâleti Muhasebat Umum Müdürü

Bütçe ve Muhasebe, Malî idarenin birer âleti olan bu iki müesseseden biri hakkında verilecek malûmattan diğeri tefriğe imkân yoktur. Çünkü bütçe mevzuunda görülen tekâmül, makesini Devlet muhasebesinde bulmakta başka bir ifade ile bütçede kaydedilen yenilikler, muhasebede yer alan hesapların teşekkül tarzına ve kuruluşuna tesir etmektedir.

Biri önceden diğeri sonradan yapılan birer hesap ameliyeleri olmaları dolayısıyledir ki, yekdiğeriyle yakinen ilgili bulunan bu iki müesseseden biri olan «Türk Devlet Muhasebesi» hakkındaki mevzuumuza girmeden önce, bütçe ve muhasebesinin tekâmül seyri üzerinde kısa bir izahta bulunulması faydalı olacaktır.

I

BÜTÇE VE MUHASEBE TELÂKKİLERİNDE KAYDEDİLEN TEKÂMÜL

A — Klâsik bütçe ve muhasebe anlayışı :

Yakın bir zamana kadar Devlet bütçesinin vazifesi, liberal iktisat rejiminin Devlete tanıdığı mahdud ve muayyen hizmetleri karşılamaktan ibaret telâkki ediliyordu. Vatandaş hukukuna dayanan ana yasa devletine geçilmenin bir neticesi olan bu rejimde, iktisadî hayata vâki olacak her türlü devlet müdahalesi reddedildiğinden, devletin vazifesi, idarî mercilerin tesis ve faaliyetine münhasır kalıyor, bu faaliyetleri tesbit eden devlet muhasebesi de mevzu itibarıyla bu yoldaki bir devlet bütçesi ve bu bütçenin realizasyonundan ibaret bulunuyordu.

Mahdut gayeli olan böyle bir bütçe rejiminde devlet muhasebesinin gayesi de devlet varidat ve masraflarının, kontrolü temin edecek şekilde tesbitinden, yani bütçe ile tahsiline mezuniyet verilen varidatın ve icrasına selâhiyet verilen masarifin sene nihayetindeki neticelerinin, bütçedeki tertip tarzına göre, tasnif ve tesbitinden ibaretti. Bu sebeplerledir ki, kitaplarda devlet muhasebesinin gayesi ve rolü hakkında «bütçenin hazırlanması, tasdiki ve tatbikinde uygulanan usullerin hey'eti umumiyesidir», «Varidat ve masrafları, kontrolü temin gayesiyle, tesbit ve tasnif etmektir» şeklinde tarifler yapılmıştır.

Ancak, 19 uncu asrın ortalarında en yüksek seviyesine ulaşan liberalizm, bir taraftan büyük sermayeye istinat eden sanayi ve ticaretin muazzam inkişafını sağlamış ve fakat diğer taraftan bu büyük inkişaf, iktisadî ve içtimâî sahada Devlet müdahalesine bir zemin hazırlamıştır. Bu sebeplerle 19 uncu asrın ikinci yarısında devletin yapıcı ve tanzim edici vazifelerinin bu sahalara teşmili istekleri kuvvetlenmiş ve nihayet liberal kapitalizmin sebep olduğu içtimâî ve iktisadî muvazenesizlikler, Devleti, cemiyet içinde birinci plânda rol oynamağa mecbur ettiğinden, liberalizm yavaş yavaş yerini sosyalizm ve devlet müdahaleciliğine terketmeye başlamıştır. Çünkü kapitalist rejim, servet taksiminin mecrasını değiştirmiş ve bu halin neticesi olarak zaman zaman vuku bulan fazla istihsal buhranları, içtimâî sefaletlere yol açmıştır.

Her ne kadar istihsal ve istihlâk muvazenesizliğinden vukua gelen buhranlar, bidayette liberal iktisat mekanizmasının normal işleyişi ile bertaraf edilmiş ise de, kapitalist iktisadî gelişmeyi kamçılayan âmillerin azalması bu muvazenesizliklerin sık sık tekerrürünü intaç etmiş ve bu halin sebep olduğu içtimâî felâketler, evvelâ devleti içtimâî ve iktisadî hayatın nazımı ve nihayet sevk ve idare edici rolüne geçirmiştir.

Bu suretle yüz seneden fazla bir zaman sağlamlığını muhafaza eden doktrinler temellerinden sarsılmış, bu halin neticesi olarak iktisadî düşüncelerde vukua gelen değişiklikler yeni doktrinlere yol açmıştır.

Birinci Dünya Harbi, bunu takip eden Büyük iktisadî depresyon, genişliğini bilhassa bütçe sahasında bulan o derece büyük bir değişikliğin mevlûdu olmuştur ki, Prof. Maurice Duverger'nin dediği gibi düne kadar sağlamlığına inanılan bilgiler üzerinden artık bir sünger geçirilmesi iktiza etmiştir.

B — Modern bütçe ve muhasebe anlayışı :

Modern bütçe ve muhasebe anlayışı, hukukî olmaktan ziyade iktisadî bir kisveye bürünme istikametine çevrilmiş bulunmaktadır. Yukarıda kısaca işaret olunan tesirler, Devlet fonksiyonları merkez sıklentinin, emniyeti temin noktasından, içtimaî ve iktisadî hizmetler üzerine kaymasına sebep olmuştur. Bu gün artık yegane meseleyi, Devletin emniyet ve bakası teşkil etmemekte, siyasî camiaya dahil fertlerin yaşama imkânlarının geliştirilmesi devletin emniyet ve bakası kadar ehemmiyetli görülmektedir.

Bu sebeplerledir ki, içtimaî ve iktisadî sahalardaki faaliyetlerde birinci plânda rol alan devletin, gelir ve giderlerin alelâde hesabı bir tahmininden ibaret olan bütçe ile, kendisinden beklenen vazifeyi ifaya imkân bulunamadığından, bütçe sistem ve tekniğini bu günün devlet ve iktisadî hayatı icaplarına uydurmak zarureti karşısında kalınmıştır. Bu hal, Batı Devletlerini yıllardan beri meşgul eden ve halen dahi tam bir hal çaresi bulunamayan bir problem halindedir.

A — Millî Muhasebe ve Bütçe.

Devletin içtimaî ve iktisadî sahalarda kendisine tahmil edilen vazifeleri başarabilmesi, cemiyet içinde nazım ve sevk ve idare edici bir rol ifâ edebilmesi ancak o cemiyetin bütün faaliyetleriyle birlikte kavranmasıyla kabildir. İşte Birinci Cihan Harbi ve onu takiben 1929 da Amerika'da başlayan büyük iktisadî depresyon karşısında alınan tedbirler ve bu tedbirlerin iktisadî hayat üzerindeki müsbet tesirleri, Mali bütçenin, kendisinden pek çok daha geniş olan «Millî iktisadî bütçenin» ancak basit bir parçasını teşkil ettiği fikrini meydana çıkarmış ve bütçenin bu mânadaki anlamı ancak İkinci Dünya Harbi sıralarında inkişaf ederek tatbik sahası bulmuştur.

Millî iktisadî bütçe, Millî iktisadî hayatın geleceğe ait bir tahlildir ve hükümetlerin, tahmin edilen konjonktüre uygun bir faaliyet programı tesbit etmelerine yardım eder : İktisadî bütçeye bazan «İstikbale muzaf hesaplar» da denilmektedir. Bu hesaplar, konjonktür hakkında elde edilen malûmattan istifade edilerek tanzim edilirler. Bu sayededir ki, Hükümetler gelecekteki konjonktürün umumî seyrini görebilmek imkânına sahip olmak suretiyle iktisadî inkişafını, iktisadî hayat üzerine yapacağı âni ve menfi tesirlerin zararlı neticelerine karşı zamanında lüzumlu tedbirleri alabilmek

imkânına sahip olurlar. İşte bu tahlilî hesapların ve bunlara istinaden yapılan tahminlerin hey'eti mecmuası millî iktisadî bütçeyi teşkil etmektedir. Aşağı yukarı ancak 15 seneden beridir ki, bazı memleketlerde, millî iktisadî hesapları ve bunun istikbale matuf bir ifadesi olan millî iktisadî bütçeyi hazırlayacak bürolar vücuda getirilmiş bulunmaktadır.

Fransa millî muhasebe servisi şefi M. Claude Gruson millî iktisadî hesaplarla millî bütçe hakkında şu izahatı vermektedir. «İktisadî hesaplar geçmişteki muayyen bir devrenin, iktisadî ve malî mevzularla alâkalı bütün hesaplarını gösteren kemmi bir tarifidir. İktisadî hesapların gayesi, bir sene zarfında gerek istihsal gerek ithalât yolu ile millî topluluğun temin ettiği mal ve hizmetler yekûnunun muhtelif ihtiyaçlara göre nasıl kullanıldığını göstermektedir. İktisadî hesaplar ancak geçmiş bir senenin istihsal hacmi ile âmme hesapları, haricî ticaret muvazenesi ve o sene zarfında tevzi edilen ücretler belli olduktan sonra tesbit edilebilir. Böylece bunlar, istihsal ile gelirin teşekkül ve tevzii hakkında bilinen parça parça malûmatın bir hesap sentezini teşkil eder.

Birbirini takip eden muhtelif senelerin iktisadî hesapları bu şekilde tesbit edilince, iktisadî faaliyet ve muvazenenin karakteristik noktalarının zaman içinde ve muhtelif âmillerin tahtı tesirinde nasıl bir inkışaf seüri takip ettiğini müşahede etmek mümkün olur. Memleketin iktisadî tarihçesinin bir tablosunu teşkil eden ve mahiyetlerine göre değişik karakterler arzeden bu hesap serilerinin tetkik ve tahlili, gelecek bir sene zarfında iktisadî hesapların ne şekilde tecellî edeceğini önceden kestirmek imkânını sağlar. İşte, iktisadî hesapların tahminlerden ibaret olan bu kısmına iktisadî bütçe denilmektedir. İktisadî bütçenin gayesi; istihsal ve ithalât, tahmin edilen şekilde tahakkuk ettiği takdirde gelecek bir sene zarfında elde edilecek mal ve hizmetlerin, istihlâk, âmme hizmetleri, yatırım ve ihracat ihtiyaçları arasında en tatminkâr şartlarla ne şekilde taksim edilebileceğini göstermektir.» Söylemeye lüzum yoktur ki, millî iktisadî bütçe, maziye ait hesapların tefsirine istinat ettiğinden bu bütçenin doğru bir şekilde tanzim edilebilmesi ancak bu hesapların gayet dakik ve sahih olmasıyla kabildir. Gerek bu noktadan, gerek diğer noktalardan bu hesaplar, ekonomileri olgunlaşan memleketlere has bir keyfiyettir.

Belçikada, âmme muhasebesini millî muhasebe içine ithal için çalışmış olan komisyon, hazırladığı raporunda «millî muhasebe, umumiyetle bir seneden ibaret olan muayyen bir devrede bir mil-

letin iktisadî faaliyetlerini umumî ve sentetik hesap tabloları şeklinde ifade etmek tekniğidir.» diye tarif edilmekte ve «eğer millî iktisadî faaliyetleri gösteren bu hesap tabloları geçmiş bir yıla ait ise bunlara millî hesaplar; yok eğer istikbalde ait bir devrenin tahminlerini gösteriyorlarsa o zaman millî bütçe ismini alır.» denilmektedir.

Millî muhasebe, topluluğun her bir âzasının birer iktisadî unsur olarak yapmış oldukları iktisadî muamelelerin hey'eti mecmuasını tesbite uğraşır. Hiç şüphesiz ki, topluluğun iktisadî faaliyetlerini teker teker tesbite imkân yoktur. İktisadî unsurların esash bazı karakterleri gözönünde tutularak faaliyetleri bakımından mütecanis iktisadî birlikler teşkil edecek şekilde guruplandırılması lâzımdır. Bu guruplandırılma, memleketin iktisadî faaliyeti hakkında edinilecek malûmatın derecesine göre tehavvül edebilir ve bahis mevzuu olan her iktisadî gurup için bunların faaliyetini gösteren bir hesap tanzim olunur.

Bu dokümanlar üzerinde yapılacak bir tahlil, ilgili makamlara millî tahammül gücünün hudutları ve en kuvvetli olduğu noktaları gösterir. Bu, malî politikanın umumî istikametini tayin, alınacak verginin nevini intihap ve nihayet bir yıl zarfında yapılacak olan masrafların azamî hududunu tesbit ameliyesinde mühim bir rol ifa eder. Diğer taraftan böyle bir tahlil ameliyesinin, umumî iktisadî gelişme ve bu gelişmenin memleket üzerinde hasıl ettiği tesirler bakımından yapılacak diğer bir tahlil ile birlikte kullanılması konjonktürel bir malî siyasetin takibini kolaylaştırır.

B — Devlet bütçesi, Devlet muhasebesi.

Bütün bu faaliyetlerle ulaşılması istenilen gaye; iktisadî bakımdan devlet bütçesi muhtevasının, müessese ve merciler ihtiyacından ziyade halkın hayatî zaruretlerine taallük etmesi, bu sebepten dolayı da siyasî bakımdan bütçenin mes'uliyet hissini taşıyan bir iktisadî idare ve maliye politikasına matuf gayretlerin doğurduğu ihtiyaçları ve bunların sebepleriyle karşılık imkânları ve kaynakları arasındaki münasebeti vazıh bir halde beyan edebilmesi ve nihayet içtimai bakımdan da bütçenin, malî yükü mukavemetin en az bulunduğu sahaya kaydırmamasıdır.

Bu gaye acaba tahakkuk ettirilebilmiş midir? Bu hususda yapılan bir çok denemelere rağmen henüz tatmin edici bir çareye vasıl olunamadığı belirtilmektedir. Malûm olduğu üzere Devlet bütçesi

sistem ve tekniğinin yeni icaplara uydurulması mevzuunda yapılan çalışmaların muhakkak ki en önemlisi Amerikada teşkil edilen Hoover Komisyonu tarafından yapılmıştır. Bu komisyona; parlamento-ya vazih bir siyasi gidişin temini maksadiyle, âmme maliyesi ihtiyaclarını, âmme hizmetlerinin haiz bulunduğu mübremiyet derecesine göre sınaî maliyet hesaplarına benzeyen bir plânlamayı mümkün kılacak bir program bütçesinin tanzimi işi verilmişti. Hoover komisyonu «bütçe ve muhasebe sistemi» hakkındaki Şubat 1949 tarihli tavsiyeleri arasında «federal devletin bütçe telâkkisi; vazife, faaliyet ve projeye müstenit bir bütçenin kabûli suretile islâh olunmalıdır.» diye tavsiyede bulunmuş ve devlet muhasebesinin de muhtelif gayelere hizmet etmesi, Hükûmetin idarî işlerinin kaçınılmaz ve zarurî bir aleti olması, tahsisatların durumunu, gerçekleşen bütçe gelir tahminlerinin vus.atini, fiilî masraf ve gelirlerin ilerleyişini, işletme masraflarile diğer masrafları göstermesi icabettiğini ve nihayet bu muhasebenin icra organı tarafından kongreye gönderilen Malî raporların temelini teşkil etmesi iktiza ettiğini belirtmiştir.

1950 tarihli kanunla Birleşik Amerika'da tatbikine girilen ve Performance bütçe smi verilen bu bütçede siklet merkezi, yapılacak iş veya görülecek hizmetin umumî mahiyeti ve nisbî ehemmiyeti üzerinde toplanmakta ve bütçe tanziminde en mühim noktayı da yapılacak iç veya hizmetler ile bu iş veya hizmetlerin neye mal olacağı noktası teşkil etmektedir.

Ancak burada ileride temas edeceğimiz bir noktaya başka bir yönden temas edelim. Amerika Federal Devlet bütçesinin diğer bazı memleketlerde olduğu gibi bir servet bilânçosu ve sermaye plânlamasını ihtiva etmemesi keyfiyeti, tenkide şayan bir nokta olarak ileri sürülmektedir. Çünkü Federal bütçede, İsveç bütçesinde olduğu gibi, sermaye ve işletme masrafları yekdiğerinden ayrılmamıştır. İsveç bütçesi strüktürüne hâkim olan nazariyeye göre; Hükûmet muamelelerindeki malî sıhhat, hükûmet muameleleri ile sebebiyet verilen Devlet servet durumundaki değişiklikler ile ölçülür. Servet çoğalması veya servet azalması aynen hususî iktisatta olduğu gibi âmme iktisadı için de Devlet İktisadî idaresinin en mühim kriteriyumu sayılmaktadır. Bu nazariyeye istinaden İsveç bütçesinin strüktüründe evvelâ cari gelir ve giderler kesin şekilde ayırdedilerek bir işletme bütçesine mevzu teşkil etmekte; sermaye gelirleri ile sermaye giderleri de bir sermaye bütçesinde yer almaktadır. İşletme bütçesindeki gelir ve giderler arasında beliren fark, bütçenin gelir fazlasını veya açığını teşkil etmekte ve tabiatile bu fazla

veya açık da o Malî yıl için servet mevcudunda zuhur eden değişikliklerde kendini göstermektedir. Bu suretle İsveç bütçesi sistemi çok titiz bir işletme hesabına ve bunun yanında gayet itinalı bir sermaye hesabına sahip bulunmaktadır. İsveç'te, izah ettiğim muhasebe tarzı 1937 yılında yıllık bütçe muvazenesi terkedilip devri muvazene usulüne geçilmek suretile bir kat daha takviye edilmiş ve 1947 yılını müteakip Millî bütçe hazırlıklarından sonra İsveç bütçesi, memleket ekonomisi plânlamasının bir cüz'ü haline inkılâp etmiştir.

Bu izahattan anlaşılacağı üzere İsveç, ilmî bir servet hesabının geliştirilmesinde Amerikadan ileri durumda bulunmaktadır. İsveç'te ise, evvelâ muhasebe bakımından gayet sistemli şekilde tasnif edilmiş bir servet hesabı mevcuttur.

Performance bütçe, gerçi bir terakki ve muhakkak ki malî sahada oldukça mühim bir vasıtaadır. Ancak bu bütçenin hazırlanması hususunda yapılan tecrübelerden elde edilen neticelerin, eski sistemin hususî hizmetlere dayanan resmî mercilere göre taksim ve inşa edilmiş bütçesinden fazla ileri gidemediği ve bu vasıtanın, vazolunan gayelere tekabül etmediği; Hoover komisyonunun da, diğer islâhat denemeleri gibi, müesseseler prensibine yani merciler ihtiyacına göre tertiplendirilen ve masraf çeşitlerine göre tahlil edilen malî bütçeye sadık kaldığı ileri sürülerek Hoover komisyonu tecrübelerinin; hizmet plânu gibi teknik bir vasıta, daha başka cihazlardan ikmaline lüzum görmeden istikamet veren bir mefhum şeklinde ele alındığından, beklenen neticelerin elde edilememesi sonucunu tevhit etmek suretile muvaffakiyete ulaşamadığı belirtilmektedir.

Gerçi merciler esasına dayanan bütçelerin ihtiyaca cevap vermemesi keyfiyeti, Performance bütçe dolayısıyla yapılmış bir tenkit değildir. Bundan çok daha evvel Hollanda ve İsveç bütçelerinde bu sistemin muhtelif noktalardan itmamına gidilmiştir. Nitekim Hollanda, vaktile Maliye Nezareti Bütçe ve Muhasebat Umum Müdürlüğü ifa eden Prof. Dr. Abram Mey'in idaresi altında bütçe sistemini, ticarî muhasebeye temas eden tahlili bir işletme muhasebesi ve servet hesabına birleştirmiştir. İsveç ise yukarıda işaret olunduğu üzere âmme maliyesini sermaye iktisadî karakterine uydurabilmek gayesile bir adım daha atmıştır.

Bu bahisteki konuşmama nihayet vermeden önce, Devlet bütçelerinin yeniden tanzimi hususunda, son zamanlarda Almanya'da yapılan çalışmalar meyanında mevzuu yeni bir anlayışla ele alıp

yeni bir hal tarzı tavsiye eden ve bu sebeple nazarı dikkati geçen bir projeye, Hamburg eyâleti projesine kısama temas edeceğim.

Bu hususta verilen izahata göre; Hamburg projesi ilk defa olarak iktisadî plân, malî plân ve icra plânlarının fonksiyonlarına dayanarak, malî hâdiselerin üç cepheden mülâhazasına elverişli bir hizmet ve program plânının tanzimini mümkün kılacak bir sistemi geliştirmektedir. Sistemde iktisad plânın fonksiyonu, bütçenin tanzimi sırasında mevcut bulunan âmme vazife ve hizmetlerle bunlara tahsis edilen masrafları bir arada ve sistemli bir düzen içinde tenkide hazır bir vaziyete koymaktır. Malî plânın fonksiyonu ise, masraflar ile hizmet ve hizmetten faydalananlar arasındaki münasebeti, gelir imkânlarını ve hizmete tekabül eden gelir menbalarını tebarüz ettirmesidir. İcra plânınıninki de, iktisadî plânda derpiş olunan hizmetleri ve bu hizmetler için malî plânda gösterilen karşılık yolları ve gelir kaynaklarını münferit mercilere tevzi etmektedir.

Görülüyor ki, Hamburg projesi üç istikametli bir muhakeme tarzına göre üç türlü tertiplenecek bir düzenin plânlanmasını ve hesaplanmasını istilzam ettirmekte ve projede hizmet plânı, Devlet ihtiyaçlarının mübremiyet derecesi ve karşılanma imkânlarını plân ve hesap bakımından temas haline getirmek için yardımcı bir vasıta olarak kullanılmaktadır. Bu mülâhazalardan dolayı proje, yeni nizama ait ekonomik bir gayenin tesbiti zaruretinden hareket etmekte ve Devlet bütçesinin tanzimile muhasebesine esas ittihaz edilecek işletme iktisadî metodunu bu gayeden istihraç eylemektedir.

II

TÜRK DEVLET MUHASEBESİNİN DURUMU

Modern bütçe ve muhasebe anlayışına bu suretle kısaca temas ettikten sonra asıl mevzuumuz olan Türk Devlet Muhasebesinin bu telâkkiler muvacehesindeki durumuna geçiyorum.

Malûm olduğu üzere bir muhasebenin tam ve mükemel olabilmesi için o muhasebenin işletme faaliyetlerinin seyrini vazih bir şekilde göstermesi ve bu faaliyet seyrinden tevellüt edecek maddî, hukukî ve iktisadî neticeleri sarih olarak tesbit etmesi lâzımdır.

Devletin ekonomik ve sosyal sahada ifa edeceği hizmetlerin bir plânı ve aynı zamanda bir icra vasıtası olan bütçesine ait tatbikatın tam olarak kontrol edilmesi, bu tatbikat faaliyetinin seyir ve

neticelerinin vazıh olarak gösterilmesi, faaliyetin rasyonel olup olmadığının tesbit edilmesi devlet muhasebesinin mevzu ve gayesini teşkil eder. O halde bir devlet muhasebesinin tam ve mükemmel addedilebilmesi için, bütçe tatbikatının kontrolünü temin edecek şekilde organize edilmiş bir kontrol muhasebesi olması, bu muhasebenin Devlet faaliyetlerini seyir ve neticelerle birlikte aksettirmesi ve nihayet bu muhasebenin, faaliyetin müsmiriyet derecesini gösteren hesapları ihtiva etmesi iktiza etmektedir.

Devlet muhasebemizin bu günkü seklinin izahına geçmeden evvel, bütçe sistemimize ve muhasebenin Cumhuriyet devrinden itibaren geçirdiği istihaleye kısaca temas edeceğim.

Bütçe sistemimiz, 1927 tarihli muhasebei umumiye kanununa istinat etmektedir. Merciler esasına dayanan ve bu sebeple maddeler itibarile tertiplenmiş masrafların müfredatını gösteren bütçemiz; maaş, ücret, yolluk, malzeme, yatırım ve benzerlerine tahsis edilen paralar yekûnu ihtiva etmekte, fakat bu tahsisatlardan yapılan harcamalar kanalile hangi programların yürütüldüğünü göstermemektedir. Buna mukabil son senelerin iktisadî kalkınma hareketlerinde Devletin faaliyeti oldukça genişlemiş ve hattâ bizzat yaptığı büyük mikyastaki yatırımlarla iktisadî kalkınmada bizzat rol almıştır.

Bu vaziyet muvacehesinde Hükûmet, bütçe hakkındaki görüşlerini 1954 yılı bütçe lâyihasına ait esbabı mucibede şöylece hülâsa etmektedir.

«Mevzuatımız, bütçe devresini bir sene olarak kabul etmiş bulunduğundan Hükûmetin icraatını bir sene gibi dar bir çerçevede tutmak zarureti hasıl olmakta ve uzun vadeli inkışaf programlarının bu mahdut zaman ölçüsü içerisinde gelişmelerini takip etmek ve çok defa mümkün olmamaktadır. Bilindiği veçhile, senelik bütçelerin bu kifayetsizliğini telâfi maksadile, garp memleketlerinde zaman zaman yıllık bütçe ile bir konjonktür devresinin met ve cezirlerini ihtiva edecek devri bütçe veya muayyen bir malî iktisadî programın neticesi alınıncaya kadar geçecek devreye ait programlaştırılmış bütçe fikri ortaya atılmış ve hattâ bu fikirler yer yer tatbik mevkiine konulmuştur. Ancak gelir tahminlerinin bir seneden öteye isabetle yapılamaması, iktisadî faaliyet devreleri hakkındaki bilgilerin henüz kâfi bulunmayışı gibi sebepler yüzünden, gine hemen hemen hiç bir memlekette devri bütçe fikri daimi bir tatbikat sahası bulamamış, programlaştırılmış bütçe ise ancak işletmecilik unsuru galip bulunan bazı idarelerce benimsenmiştir.»

Bununla beraber, son dört beş senedir bütçe gerekçelerinde, geniş bir programa dayanan masrafların kategorik bir terkiibinden başka bir şey olmayan fonksiyonel tasnifine yer verildiği, diğer taraftan da bir çok kusurlu ve noksanlı tarafları bulunmakla beraber bazı dairelerin standart masrafları ve ünite iş ölçüsünü elde etmek mevzuunda gayret sarfettikleri, tahsisat taleplerine ait mucip sebeplerde müşahede olunmaktadır. Gerek bu durum gerek muhasebei umumiye kanununun umumî revizyonu, istikbalde bir program bütçesinin memleketimizde tesisine yardım edecek bir başlangıç teşkil etmektedir. Ancak ileride böyle bir sistemi kurup yürütmek için, bu bütçe için lüzumlu bazı temel şartların tahakkukunu temin edecek gerekli tedbirlerin bu günden alınması şarttır.

Devlet muhasebemize gelince; muhasebe sistemimizin yeni ihtiyaçlara cevap verecek şekilde islahı mevzuu üzerinde son senelerde ısrarla izhar olunan temenniler, yapılan çalışmalarla bu gün için artık tahakkuk safhasına girmiş bulunmaktadır.

Mevcut sistemin islâh edilmiş şeklinin izahına geçmeden evvel, tahakkuk ettirilen işin ehemmiyet ve şumul derecesi hakkında daha iyi bir fikir verir maksadile, Cumhuriyet devrinden itibaren devlet muhasebemizin geçirdiği safhalar üzerinde kısaca duracağım.

A — Tarihçe :

1 — 1340 tarihli hesap talimatnamesi : Meşrutiyet devrinin ilk bütçesine ait kat'î hesabın çıkarılması maksadile kurulan ve bir nevi kameral muhasebeden başka bir şey olmayan 1325 tarihli hesap talimatnamesi, islâh edilmek ve tamamen muzaaf usule istinat ettirilmek suretile mazbut bir bütçe muhasebesi haline ifrağ edilmişti. Bu suretile Mart/1341 tarihinde tatbik mevkiine giren 1340 tarihli talimatname ile kabul olunan sistemin; bütçe muhame-natından tahakkuk eden varidatla tahsilâtı senesi içinde tahsil edilmeyerek ertesi seneye devrolunan bakayayı, gönderilen tahsisatla buuna müstenit sarfiyatı ve nihayet yılın tahsilâtı ile masarifi irae edecek şekilde kurulmuş olduğu yeknazarda göze çarpmaktadır.

Ancak sistemin istinat ettiği muzaaf usul, muhasipler tarafından lâykile kavranamadığından tatbikatta bir takım aksaklıklar meydana gelmiş, bu sebeple muhasiplerden hesap alınamaz bir vaziyete düşülmüş, bazı hesapların meczi suretile yapılan tadelâta rağmen sistemin yürütülmesine imkân olmadığı anlaşılması üzerine 1928 senesinde devlet muhasebesinde muzaaf usulün terki cihetine gidilmiştir.

2 — Hazinenin usulü hesabiyesine dair talimatname : 1928 yılında tatbik edilmeye başlanılan bu talimatname ile malsandıklarında kullanılmakta olan esas defteri, hesaplarda sür'at ve suhulet temin edemediği mucip sebebiyle kaldırılarak yerine tasnif yevmiyesi ikame olunmuş, bir takım hesapların işleyiş tarzlarının değiştirilmesi, bir kısım hesapların da birleştirilmesi suretiyle sistem basite irca olunmuş ve bu şekilde devlet muhasebesi nevi şahsına münhasır bir sistem haline getirilmiştir.

Bununla beraber denilebilir ki, bu talimatname ile kaldırılan varidat ve masraf tahakkuklarıyla muhasesat hesaplarının boşluklarını doldurmak üzere kullanılan varidat ve masraf müfredat defterleri, muhasebeye bir nevi kameral muhasebe vasfını vermiş, tasnif yevmiyesinde açılan hesaplardan bir kısmının, isimleri başka başka olmakla beraber, karşılıklı işletilmesi de sisteme muzaaf usulün bazı faydalarını temin etmiştir. Sistemin umumî muhasebe prensiplerine nazaran arzettiği aykırılık haricinde, bu usulün belli başlı mahzurlarını; varidat ve masraf neticelerinin muallâkta kalması, irsalât hesaplarının mahiyet itibarile yekdiğerinden ayrı bir takım hesapları da içine alması dolayısıyla kontrolünün sağlanamaması gibi hususlar teşkil etmiştir, denilebilir.

Haklı olarak bir çok tenkitlere maruz kalan tasnif yevmiyesi sistemi, 20 senelik bir tatbik devresinden sonra 1948 yılında terk olunmuştur.

3 — Devlet muhasebesi genel yönetmeliği : Uzun bir hazırlık ve tecrübe devresinden sonra 1948 takvim yılı başında yürürlüğe konulan bu talimatname ile yeni bir muhasebe sistemi tesis olunmuştur. Tesis olunan sistemin, nevi şahsına münhasır olan tasnif yevmiyesine nazaran en bariz vasfı, muzaaf usule istinat etmesi ve kayıt harici kalmış bir takım kıymetleri muhasebeleştirmesidir. Filhakika bu talimatnamenin kabulüne dair olan 4.7.1946 tarihli Malî Müşavere Komisyonu raporunda; kayıt usullerine ait hükümlerle bir muzaaf muhasebe tesis edildiği, kayıt şekli bakımından daha pratik olduğu, muhasebede yer alması lâzım gelen ve kayıt harici tutulan bazı kıymetleri hesaplara ithal eylediği zikredilmiştir.

Ancak kayda şayandır ki, bu sistem, muzaaf usule müstenit bir bütçe muhasebesi olmakla beraber tasnif yevmiyesi izlerinden tamamen kurtulamamış, bütçeye müteallik bütün hesapları kayıt ve tesbit eden mazbut bir muhasebe kuramamıştır. Başka bir ifade ile, sistem ana hatları itibarile kameral muhasebeden ayrılırken vari-

dat ve masraf tahakkukları gibi bir takım hareketleri muhasebe harici bırakmak suretile bir taraftan da ona bağlı kalmıştır.

Sistemin arzettiği bu umumî manzara bir tarafa bırakılacak olursa, tasnif yevmiyesi usulünde memzucen muamele gören bir takım kıymet hesapları mahiyetlerine göre ayrılmış, diğer taraftan Devlet hesapları içerisinde yer almayan ve tamamen hususî kayıtlarla muhasebe dışı tedvir olunan «dış borçlar, iştirakler, döner sermayeler, müteahhit bonolar, hazine kefaletleri, esham ve tahvilât, kasa ve bankadaki hazine altınları.» gibi kıymetler, muhasebe kayıtları içerisinde alınmıştır. Bundan başka malsandıkları tarafından bakiyeleri ertesi mali yıla devrolunan hesapların karşılıkları genel merkez hesabı namile açılan bir hesapta toplanmış, merkezde hazine fonu adını taşıyan bu hesaba, defteri kebir kayıtlarına göre bütçe gelir ve giderleri hesaplarının zimmet ve matlup bakiyeleri aktarma edilmek suretile bütçe neticelerinin muallâkta kalmaktan kurtarılması ve nihayet devletin bir takım borç ve alacaklarının muhasebeleştirilmesi suretile de, nakıs da olsa, bir hazine bilânçosunun hazırlanabilmesine imkân verilmesi istenilmiştir. Şurasını hemen kaydedelim ki irsalât hesapları mekanizması matlup olan şekilde işlemediğinden hazine bilânçosunun çıkarılmasına imkân bulunamamıştır.

4 — 1953 tarihli muhasebe talimatnamesi : 1948 tarihli muhasebe talimatnamesi hakkında Türk ve Ecnebi Müttehassısar tarafından yapılan;

a) Sistem, hedef ve gayesi belli ve ihtiva ettiği hesapların mahiyeti vazih bir sistem değildir.

b) Sistem, muzaaf usulün kaidelerini ihmal ederek kâh hesapların kapanış şeklini meskût bırakmış, kâh mukabil hesabı tayin edemiyerek hesapların tek taraflı solde edilmesi cihetine gitmiştir.

c) Sistem, ilmî kaidelere dayanmayan bir takım kayıt formalitelerinden ibarettir.

ç) 1948 tarihli muhasebe talimatnamesile çizilen hesap plânı, muhtelif muamelelerin hususiyetleri ve tevlit ettikleri neticelere göre bir tasnifle aralarındaki irtibat tayin edilmeden ve bütün muamelelere ait hareketlerin teknik esaslar dairesinde muhasebeleştirilmesinin icapları gözönünde tutulmadan tesbit olunmuştur.

Şeklindeki tenkitler gözönünde tutularak yapılan çalışmalar sonunda 1953 tarihli talimatnamesi hazırlanmış, kısmî bir tecrübe tatbikatına tâbi tutulduktan sonra mayıs 1953 tarihinde yürürlüğe konulmuştur.

1953 tarihli talimatnamenin izharında hâkim olan zihniyet; evvelâ mükemmel bir devlet muhasebesinin ne vermesi iktiza ettiğini tesbit, saniyen mevzuat ve mevcut imkânlar nisbetinde bunun ta-hakkukunu te'minden ibaret olmuştur. İşte 1953 tarihli talimatna-me ile tesis olunan sistemde, ilk şart olarak, Devletin çeşitli faali-yetleri ile ilgili hareketlerinin hususiyetlerini ve tevlit ettiği neti-celeri tam bir sıhhat ve vuzuh ile aksettirmeye imkân verecek bir esasa istinat edilmiştir. Talimatnamede gözönünde tutulan ikinci mühim nokta da; sistemin gerek bütçe muhasebesi, gerek kapital muhasebesi icaplarına uygunluğunun ve bu iki muhasebe arasında bir irtibatın sağlanması olmuştur. Bunun içinde hesapların iyice ka-rakterize edilerek bir taraftan bütçe tahmin hesapları, bütçe he-sapları, blâncio hesapları ve nazım hesaplar zaviyesinden tasnifi ya-pılmış; diğer taraftan da bu hesapların bütçe muhasebesinin mev-zuunu teşkil eden muhtelif fonlara göre gruplandırılması cihetine gidilmiştir. Başka bir ifade ile; bütçe kanunlarında müstakil birer başlık olarak kabul edilen âdi bütçe, yatırım bütçesi, hususî ge-lirler, istikraz ve itfalar ayrı ayrı mütalâa olunmuştur.

Kabul olunan yeni sistemin tesisinde hâkim olan ana prensip-lere dair bu kısa izahattan sonra, şimdi sistemin devlet faaliyet-lerini ne şekilde tesbit edeceğine ve bu tesbite medar olacak ma-lûmatın hangi esaslarla temin olunacağına kısaca temas edelim.

Yukarıda da işaret olunduğu veçhile tesis olunan sistemde he-saplar dört ana gruba tefrik olunmuştur. İsimlerinden de anlaşıla-cağı veçhile bu gruplamada klâsik hesap tasniflerinin tesirinde ka-lınmadan devlet faaliyetlerinin şekillendirilmesi gayesi görülmüş-tür. Filhakika ;

- 1 — Bütçe tahmin hesapları : Faaliyetin mebdeini teşkil eden tahmin ve tahsisleri,
- 2 — Bütçe hesapları : Fiili faaliyeti,
- 3 — Blâncio hesapları : Faaliyetin neticesinde devletin iktisap edeceği hak ve vazifeleri,
- 4 — Nazım hesaplar : Faaliyetin muhtıra kayıtlarını tesbit ve hareketleri takip etmektedir.

Detay malûmatı verecek olan tâli hesap gruplarının tayininde de mevcut örneklere bağlı kalınmadan memleketimizin hususiyetleri, mevzuat, değişmesi mümkün olmayan faktörler nazarı itibare alınmış ve faaliyetin akışına muvazi esaslar kabul edilmiştir.

Devlet muhasebe sistemimizin ıslahına müteallik çalışmaların yapıldığı sırada muhasebenin makineleştirilmesi mevzuu üzerinde de durulmuş, neticede delikli kart usulüyle Devlet muhasebimizde temerküz ve mekanizasyonun mümkün olduğu sonucuna varıldığından muhasebenin bu teknik vasıtalarla teşhizi cihetine gidilmiş, kısmî tecrübelerden sonra, gerekli plân ve mekanizasyonun icap ettirdiği formüller tesbit edilerek 1954 malî yılı başında kat'î ve umumî tatbikata geçilmiştir. Bu suretle gerek muhasebe sistemimizde yapılan değişiklik, gerek hesapların sür'at ve sıhhatle teşekkülünü temin edecek olan mekanizasyon sayesinde Devlet her an için :

- 1 — Sabit ve mütedavil kıymetlerini,
- 2 — Borç ve alacaklarını,
- 3 — Yatırımlarını,
- 4 — Bütçe hareketlerini; tahminler, tahakkuklar ve fiili hareketlerle bunların birbirleriyle olan irtibatlarını görebilecektir. Hü-lâsa olarak devletin aktif faaliyeti sağlanacak ve devlet faaliyeti neticelerini her yılın bütün istihaleleri ile bilmuhasebe takip edebilmesi imkânına sahip bulunacaktır.

Yukarıda izahını yaptığım muhasebe sistemimizin tetkik ve tenkidini; Orta Doğu Âmme Enstitüsünde beraber çalıştığım Prof. Dr. Abram Mey'den, vaktile Hollanda bütçe ve muhasebesini ıslah etmiş bir mütehassıs olması sıratile ricada buldum.

Mumaileyhin, Siyasal Bilgiler Fakültesi işletme iktisadî ve muhasebe doçenti kıymetli arkadaşım Dr. Cumhur Ferman'la birlikte beş aya yakın bir zaman muhasebimizde yapmış olduğu çalışma sonunda, zamanın Maliye Vekili Sayın Hasan Polatkan'a vermiş olduğu rapordan bir cümleyi aynen alıyorum. «Malî politikanızın tedvir ve kontrolü iyi bir şekilde yapılabilmesi için, bütçenizin strüktürü, yeni tatbikine başlamış olduğunuz muhasebe sistemine uy-durulmalıdır.»

Devlet muhasebe sistemimizde yapılan reform ve hesapların sür'at ve sıhhatle teşekkülünü temin edecek mekanizasyon tabiatıyla bizi bir devlet blânçosu çıkarılması meselesi ile karşı karşıya bırakmaktadır.

Devlet muhasebemizin istinat ettirildiği yeni sistemde devlet patrimuanına dahil bütün unsurların kontabilizasyonu derpiş edilmiş olmasına rağmen, devletin bilûmum emvalinin idare ve muhasebesini, çizdiği dar hudutlar içinde mütalâa eden muhasebei umumiye kanunumuzun nakit hesabı ile ayniyat muhasebesini, muhasebelerini de tefrik ederek yekdiğerinden ayrı hükümlere raptetmesi ve hattâ devlete ait ayniyatın mühim bir kısmının idare ve muhasebesini Maliyenin, Divanı muhasebatın ve Tesriî kuvvetin teftiş ve mürakebesi haricinde bırakması, hükme raptettiği diğeri ayniyatın muhasebesini de suiistimal endişesi ile, içinden çıkılmaz bir hale getirmesi sebepleriyle devletin menkul kıymetlerine ait bu muhasebeden bir netice elde etmek imkânı sağlanamamıştır.

Devlete ait gayri menkullere gelince; Muhasebei umumiye kanunumuz bu nevi emvalin de sadece cins ve kıymetleriin muhtevi bir defteri kebirin Maliye Vekâleti tarafından tutulmasını hükme bağlamakla iktifa etmiştir.

Muhasebei umumiye kanunumuzun menkul emvale ait arz ettiğim karışık hükümleri dolayısıyla bu emvalin mazbut bir halde bulunmaması; gayrimenkul emval hakkındaki takip ve müeyyideden mahrum nakis hükümleri sebebiyle de mevcut kayıtların bu emvalin ancak bir kısmını göstermesi ve mevcut kayıtların gayrimenkullerin geçirdiği kıymet tahavvüllerini irae etmemesi noktalarından bu emval bu gün için matlup olan şekilde bir kontabilizasyona esas olmaktan uzak bulunmaktadır.

Bu itibarla matlup olan şekilde bir devlet bilançosunun çıkarılabilmesi için evvel emirde menkul ve gayrimenkul emvalin muhasebeleştirilmesinde ne gibi esaslara istinat edileceği hususunda kat'î bir karara varılması, bundan donra aktive edilecek emvalin mahiyetinin tesbit olunması, sabit kıymetlerin bir tasnifinin yapılması ve nihayet iktisap, iştirâ veya ikame kıymetleriyle amortisman mevzuları üzerinde esash bir şekilde durulması gerekmektedir. Bu hususlar hal edilmedikçe muhasebemizde açıldığına işaret ettiğim sabit ve menkul kıymetlerle amortisman hesapları, matlup olan şekilde işletilemeyeceğinden bütün anasını ihtiva eden bir devlet bilançosu çıkarılmasına tabiatile bu gün için imkân görülememektedir.

Ancak menkul emvalin kontabilizasyonuna imkân sağlanınca-ya kadar bu kıymetlerin Muhasebei Umumiye Kanunu hükümlerine göre tutulması gerekli muhasebesinden, bu husustaki talimatnameyi islâh suretile, elde edilecek senelik neticelerin ve gayrimenkul

emvalde de bu güne kadar tesbit edilebilmiş olan kıymetlerin bu hesaplara aktarılması suretiyle Devlete ait bu gibi emval hakkında kısmen bir fikir verebilecek endikatif mahiyette bir bilânçonun çıkarılması mümkündür. Âmme maliyesinin idare, muhasebe ve mürakabesini günün telâkkilerine uygun bir şekilde tedvinini derpiş eden Muhasebei Umumiye Kanunumuza ait tadilât, kanuniyet kesbedinceye kadar da bu yolun takibi zaruridir.

İzahatıma son vermeden evvel bir noktaya daha temas etmek faydeli olacaktır. O da Devlet faaliyetlerinin vüs'at ve şümülünü, bütçe ile verilen tahsisatla tayin ve tahdit etmenin kâfi olmadığı noktasıdır. Bu husus bizi Devlet hizmetlerinde maliyet mevzuuna götürür ki, hizmetlerin müsmiriyet derecelerini tesbit etmek suretiyle bu hizmetlerde rasyonalizasyonu temin etmesi bakımından bu mefhumun devlet muhasebelerinde yer alması tavsiyeye şayandır.

Türk devlet muhasebesinde de maliyet mefhumuna yer verilmesi, bazı hizmetlerin esaslı bir şekilde mürakabesini sağlaması ve elde edilecek neticelerin dikkati çeken taraflarında gerekli tedbirlerin alınması için idareyi tazyik etmesi bakımlarından lüzumlu ve faydeli olur kanaatindeyim. Ancak bu hususun temini yetmişmiş teknik personelin mevcudiyetine, geniş bir organizasyonun vücuduna ve bunlar vasıtasıyla bir takım norm maliyet hesaplarının çıkarılmasına ve maliyet bütçelerinin yapılmasına bağlıdır.

Bu sebeplerle maliyet mefhumunun devlet muhasebemizde ileride yer alabilmesi imkânlarını sağlayacak çalışmalara bu günden başlanılmasını lüzumlu görmekteyim.

İstanbul, 4 Haziran 1956