

**BÜTÇEDE KAYIT DIŞI VE YANILTICI İŞLEMLER:  
BÜTÇE DENETİMİNDE SAYIŞTAY’IN ROLÜ VE ETKİNLİĞİ**

LES OPÉRATIONS NON- REGISTRÉES ET FAUSSE DU BUDGET:  
LE ROLE ET L’EFFICACITÉ DE LA COUR DES COMPTES DANS LE  
CONTROLE DU BUDGET

**Dr. Elif Sibel PÜRSÜNLERLİ \***

**ÖZET**

Bu çalışmada, öncelikle bütçede kayıt dışı ve yanılıcı işlemler hakkında genel bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Bu işlemler, bütçede açıklığı ve aleniliği bozmakta ve bütçe büyüklüklerinin gerçek tutarlarının görünmemesine neden olmaktadır. Bütçede gerçek büyüklüklerin görünmemesi de, ekonomi ve maliye politikalarının gerçekçi olarak uygulanmalarına engel olmaktadır.

Bütçede yer alan kayıt dışı ve yanılıcı işlem türleri ve büyüklükleri ortaya konulduktan sonra, bu işlemlerin hangi nedenlerle ortaya çıktıkları açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmada, ayrıca, Sayıştay’ın bütçe denetimindeki rölü ve önemi ile kayıt dışı ve yanılıcı işlemler üzerindeki denetimi incelenmeye ve değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Sayıştay denetiminin kayıt dışı ve yanılıcı işlemlerin ortadan kalkması konusunda yetersiz olduğu görölmektedir. Bunun sonucunda da, hükümetlerin uyguladıkları politikanın bir göstergesi olan bütçe gerçek durumu ortaya koymaktan uzak olmaktadır.

Çalışmanın son bölümünde ise, bütçede yer alan kayıt dışı ve yanılıcı işlemlerin ortadan kaldırılması veya azaltılması için yapılması gereken düzenlemeler ve Sayıştay’ın rolü konusunda öneriler getirilmeye çalışılmıştır.

Bütçede, kayıt dışı ve yanılıcı harcamaların ortadan kaldırılması ve bütçe denetiminde Sayıştay’ın etkinliğinin artırılması, kuşkusuz bütçenin daha gerçekçi olması sonucunu doğuracaktır. Bütçenin gerçeği yansıtmaması da uygulanan ekonomik ve mali politikaların başarısında önemli bir rol oynayacaktır.

---

\* Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ekonomi- Maliye Bölümü  
Araştırma Görevlisi.

## RESUMÉ

Dans ce travail, les informations sur les opérations non-registrées et fausses du budget sont essayés d'être principalement représentées.

Ces opérations-la, en détériorant la transparence et la publicité de budget, détériorent aussi l'exactitude budgétaire. L'apparition des chiffres fausses dans le budget, empêchent aussi l'application véritable des politiques économiques et financières.

Après avoir mis en apparence les opérations non-registrées et fausses du budget, les raisons d'apparition de ces opérations sont essayées d'être indiquées.

Dans le travail, le rôle et l'importance de la Cour des Comptes sur le contrôle budgétaire et sur les opérations non-registrées et fausses sont aussi essayé d'être analysés.

Le contrôle de la Cour des Comptes à propos de la disparition des opérations non-registrées et fausses reste insuffisant. Pour cette raison, le budget qui doit représenter l'indice du programme suivi par le gouvernement, reste loin de montrer la véritable position.

Dans la dernière partie du travail, le propositions réglementaires pour pouvoir disparaître ou diminuer les opérations non-registrees ou fausses et le rôle de la Cour des Comptes sont essayées d'être présentées.

La disparition des opérations non-registrées et fausses du budget et l'enforcement de l'efficacité du contrôle de la Cour des Comptes, rendra sans doute le budget plus réaliste. Le budget qui représente la réalité, jouera un rôle plus important à la réussite des politiques économiques et financières.

**Anahtar kelimeler:** bütçe, denetim, kayıt dışı, Sayıştay

**Les mots clés:** le budget, le contrôle, non-registré, Cour des Comptes

### **BÜTÇEDE KAYIT DIŞI VE YANILTICI İŞLEMLER:**

### **BÜTÇE DENETİMİNDE SAYIŞTAY'IN ROLÜ VE ETKİNLİĞİ**

#### **I- BÜTÇEDE KAYIT DIŞI VE YANILTICI İŞLEMLERLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR**

Anayasanın bütçenin hazırlanması ve uygulanması ile ilgili 161. maddesinde: "Devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişiliklerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır. Mali yıl başlangıcı ile genel ve katma bütçelerin nasıl hazırlanacağı ve uygulanacağı kanunla belirlenir" ifadesi yer almaktadır.

Bütçe, hukuki tarafı ile; devletin gelirlerini toplamasına izin, giderlerini yapmasına da yetki veren bir kanundur<sup>1</sup>. Buna göre, devlet, bir yıl süresince bütçe kanununda belirtilmesi koşuluyla harcama yapabilmekte ve gelir toplayabilmektedir<sup>2</sup>.

Bütçede kayıt dışı işlemler hiçbir kamu kurum ve kuruluşunun bütçesinde veya bilançosunda gelir veya gider olarak kaydedilmemekte, bu işlemlerle ilgili muhasebe kayıtlarının da, işlemlerle ilgili gelir veya gider niteliği gizlenmekte, birtakım işlemlerin de muhasebe kayıtları bulunmamaktadır<sup>3</sup>.

Yanılıcı işlemlerin ise, bütçede muhasebe kayıtları bulunmakta, ancak, ait oldukları hesaplara değil farklı hesaplara kaydedilmekte, dolayısıyla bütçe içerisinde yanlış sonuç doğuracak kayıtlar ortaya çıkmakta<sup>4</sup>, bazı işlemler ise bütçe ile ilişkilendirilmeksizin gerçekleştirilmektedirler<sup>5</sup>.

Bütçe büyüklükleri, ekonominin bütününe olan etkisi nedeniyle, takip edilen en önemli göstergelerden biridir. Bu nedenle bütçe açığının ve bu açığın nasıl giderileceğinin eksiksiz olarak gösterilmesi gerekmektedir<sup>6</sup>. Ancak, uygulamada, bütçe kapsamında yapılması gereken bir çok harcamanın veya gelirin kayıt dışı kalması, veya ilgili oldukları hesaplar dışındaki hesaplara kaydedilmeleri, gerçek bütçe açığının görünmemesine veya olduğundan farklı görünmesine neden olmaktadır<sup>7</sup>.

## II-KAYIT DIŞI VE YANILTICI İŞLEM TÜRLERİ

Kayıt dışı ve yanılıcı işlemler aşağıda açıklanmıştır.

### a- Devlet muhasebesinde hiç kaydı olmayan işlemler:

Kayıt dışı giderlerin önemli bir bölümü, borçlanma yoluyla elde edilen kaynakların bütçede kullanılması sonucunda ortaya çıkmaktadır.

Kayıt dışı dış borç kullanımı, bütçeye kaydedilmeyen dış borç kullanımı, Ekonomik Reform Kredisi kullanımı, Deprem kredisi kullanımı,

<sup>1</sup> **AKDOĞAN Abdurrahman:** *Kamu Maliyesi*, Geliştirilmiş 6. Baskı, Ankara 1997, sh. 277.

<sup>2</sup> **MUZELLEÇ Raymond:** *Finances Publiques*, 10 ème Edition, Paris 1997, sh. 132.

<sup>3</sup> **Sayıştay:** *Hazine İşlemleri Raporu, 2001*. Ayrıntılı bilgi için bkz. **MEHL L. BELTRAME P. :** *Dictionnaire Encyclopedique des Finances Publiques*, Paris 1999, sh.33.

<sup>4</sup> **DERVEL François:** *Finances Publiques*, 7 ème Edition, Paris 1996, sh.67.

<sup>5</sup> **Sayıştay:** *Hazine İşlemleri Raporu 2001* ve ayrıntılı bilgi için bkz. **KONUKMAN Aziz :** “*Bütçenin Adı Var*” Ekonom, S.2, Eylül 1996, sh.20-21.

<sup>6</sup> **BOUVIER Michel, ESCLASSAN Marie Christine, LASSALE Jean Pierre:** *Finances Publiques*, 9 ème Edition, Paris 1998, sh.14.

<sup>7</sup> **PICARD Jean Francois:** *Finances Publiques*, Paris 1997, sh.64.

IMF'ye (International Monetary Fund) ödenen gider, bono verilerek ödenen faiz, tahvil faizi ödemesi bütçede kaydı bulunmadan gerçekleştirilen giderler olarak ortaya çıkmaktadır<sup>8</sup>.

Bütçede kaydı bulunmayan gelirler ise; TCMB (Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası) değerlendirme farkı geliri, TCMB değerlendirme farkı mahsubundan oluşmaktadır.

Bazı borçlanma işlemleri ile nakit kaynak temin edilmeden bir takım giderler finanse edilmekte ve nakit akışı olmasa bile reel ödeme gerçekleşmekte ve Hazine borcu doğmuş olmaktadır<sup>9</sup>.

Görev zararı ödemelerinin nakden karşılanması yerine, kuruluşlara aynı miktarda iç borçlanma senedi verildiğinde, bir mahsup işlemi gerçekleşmekte, ancak, bu işlemde oluşan borç ve gider nedeniyle Hazine hesaplarına nakit giriş çıkışı olmamaktadır<sup>10</sup>.

#### **b- Devlet muhasebesine yanlış sonuç verecek şekilde kaydedilen tutarlar:**

Bütçe, devletin bir yıl içinde gerçekleştirmeyi öngördüğü gelir ve giderleri gösteren bir programdır. Bu programın açık ve net olması ve gerçeği yansıtması gerekmektedir. Ancak, hükümetler, mevcut ekonomik durumu olduğundan olumlu göstermek amacıyla bütçe büyüklükleriyle oynama yoluna gidebilmektedirler. İlgili oldukları hesaplar dışındaki hesaplara kaydedilen gelir ve giderler bütçe büyüklüklerinin olduğundan farklı görünmesine neden olmaktadır.

Yanılıcı sonuç doğuracak şekilde kaydedilen işlemlerle ilgili olarak ise muhasebe kayıtları bu şekilde gerçekleştirilmemektedir. Bu işlemlerle ilgili olarak borç kayıtları yapılmakta, ancak, karşılığında yapılan gider bütçe gideri olarak kaydedilmemektedir. Bunun yerine işlem, bütçe gideri dışında bazı başka hesaplara yazılmaktadır<sup>11</sup>.

Devlet muhasebesinde bu tür giderlerin gizlenmesini sağlayan bazı "torba hesaplar" bulunmaktadır (değer değişimleri hesabı, dış borç hareketleri hesabı, tahvil hareketleri hesabı). Bu hesaplara, gider niteliğinde olan birçok işlem kaydedilebilmektedir. Ancak, yıl sonunda hesaplara yapılan kayıtlar devir vermemekte ve sıfırlanmaktadır.

Hesapların adı, bunlarda kayıtlı tutarların gider olduğunun anlaşılmasına engel teşkil etmektedir. Ancak, bu hesaplardaki işlemlerin

<sup>8</sup> **Sayıştay:** *Hazine İşlemleri Raporu 2000 ve Sayıştay: İzleme Raporu 2001.*

<sup>9</sup> **Sayıştay:** *Hazine İşlemleri Raporu 2000 ve Sayıştay: Hazine İşlemleri Raporu 2001.*

<sup>10</sup> **Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü :** *Kamu Hesapları Aylık Bülteni*, S.47, Ekim 2001, sh. 12.

<sup>11</sup> **ARSLAN Ahmet:** "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim", *Maliye Dergisi*, S. 40, Mayıs-Ağustos 2002, sh. 83.

hepsinin gider olarak dikkate alınması da mümkün değildir. Zira, farklı mahiyette bir çok işlem bir arada kaydedildiği için, yıl sonunda, bu hesapların, yayınlanan verilere dayanılarak ayrıştırılması mümkün olmamaktadır. Öte yandan, bu uygulama ile, devlet borçlarının gerek vadelerini gerekse yapılarını bilmek mümkün olmamaktadır<sup>12</sup>.

Borçlanma yoluyla elde edilen kaynaklar, çeşitli kamu kuruluşlarına aktarılmakta, bu tutarlar, devlet muhasebesine alacak olarak kaydedilmekte, ancak, söz konusu kaynak transferi hiçbir şekilde bütçe ile ilişkilendirilmemektedir.

Kur farkları bütçede borç ve alacak işlemleri arasında dengeleyici bir kayıt olarak ortaya çıkmakta ve bütçede kayıtlı bazı işlemlerin gerçek tutarlarının görünmesine engel olmaktadır<sup>13</sup>.

Kayıt dışı ve yanıtıcı işlemler dahil bütçe büyüklükleri Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1: Bütçe büyüklükleri ve kayıt dışı ve yanıtıcı işlemler dahil bütçe büyüklükleri (2000/2001) trilyon TL

2000 yılı	Bütçe büyüklükleri	Kayıt dışı ve yanıtıcı işlemlerin büyüklükleri	Kayıt dışı ve yanıtıcı işlemler dahil bütçe büyüklükleri
Gelirler	33.440	3.227	36.667
Giderler (*)	46.705	10.162	56.867
<b>Açık</b>	<b>13.265</b>	<b>6.935</b>	<b>20.200</b>
<b>2001 yılı</b>			
Gelirler	51.812	6.588	58.400
Giderler(*)	80.379	79.308	159.687
<b>Açık</b>	<b>28.566</b>	<b>72.720</b>	<b>101.286</b>

.Kaynak: www. maliye.gov.tr, Sayıştay Hazine işlemleri raporu 2000, 2001 ve Maliye Bakanlığı Yıllık Ekonomik Rapor 2001 verileri kullanılarak hesaplama yapılmıştır.

<sup>12</sup> AKÇA Yusuf: *Bütçe ve Devlet Muhasebesi*, İstanbul 1996, sh. 217.

<sup>13</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. AKÇA, sh. 168 vd.

(\*) Bütçe emanetleri ve avanslar dikkate alınmak suretiyle hesaplama yapılmıştır.

Tablo 2: Bütçe büyüklükleri ve kayıt dışı ve yanılııcı işlemler dahil bütçe büyüklüklerinin gayrı safi milli hasıla içindeki payları (%)

2000 yılı	Bütçe büyüklükleri/GSMH	Kayıt dışı ve yanılııcı işlemler /GSMH	Kayıt dışı ve yanılııcı işlemler dahil bütçe büyüklükleri/GSMH
Gelirler	26.6	39.1	29.1
Giderler	37.1	45.1	45.2
Açık	10.5	16.0	16.0
2001 yılı			
Gelirler	28.8	3.6	32.5
Giderler	44.7	44.1	88.9
Açık	15.9	4.0	56.4

Kaynak: www. die. gov. tr. verileri esas alınarak hesaplama yapılmıştır.

-Cari fiyatlar ile gayrı safi milli hasıla rakamları kullanılarak hesaplama yapılmıştır.

GSMH rakamları, 2000 yılı için 125.596.129 trilyon TL, 2001 yılı için ise 179.480.078 trilyon TL'dir.

### III-KAYIT DIŞI VE YANILTIICI İŞLEMLERİN ORTAYA ÇIKIŐ NEDENLERİ

Bütçede, kayıt dışı ve yanılııcı işlemlerin büyük bir çoğunluğu borçlanma işlemleriyle bağlantılı olarak ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışı bütçe

işlemleri, genellikle bütçe kanunlarında yer alan hükümlerden kaynaklanmaktadır.

Bütçe kanunlarında yer alan düzenlemeler ile, bazı giderlerin doğrudan bütçe dışında izlenmesine (gider kaydedilmemesine) yetki verilmektedir. Türkiye’de bütçe kanunlarında yer alan hükümlerle, yürütme organına ödenek ve harcamaları artırma konusunda önemli yetkiler verilmektedir. Bunun, bütçenin başlangıç dengesini bozma yönünde etkileri bulunmaktadır<sup>14</sup>.

Ayrıca, giderlerin, karşılığında özel tertip iç borçlanma senedi verilmesi yoluyla karşılanması da bütçe kanunlarında öngörülmektedir. Bu uygulama da gelir ve giderlerin bütçe dışında kalması sonucunu doğurmaktadır.

Gelir ve gider kayıtlarının kurumların yetkisine bırakılması da, işlemlerin kayıt dışı kalmasına neden olmaktadır.

Bütçe kanunlarında yer alan düzenlemeler sonucu yapılan işlemlerin bütçe gelir ve giderlerinin gerçeği yansıtmaması, gelir ve giderlerin TBMM (Türkiye Büyük Millet Meclisi) ve Sayıştay denetimi dışında kalması sonucunu doğurmaktadır.

Hem borçlanmalar hem de bütçe işlemlerinin büyük bir bölümü Hazine bünyesindeki hesaplarda takip edilmektedir. Devlet Borç Saymanlığı ve Hazine İç Ödemeler Saymanlığı, devlet borçlarının izlenmesi ve bütçe işlemleri ile ilgili hesapları tutan birimler olarak ortaya çıkmaktadırlar.

Kamu dış borçlarıyla ilgili işlemler ise, Dış Borçlar Hesabı, Kredi Anlaşmaları Hesabı ve Kullanılacak Dış Krediler Hesabı adı altında ve Hazine bünyesinde oluşturulan hesaplardan yürütülmekte ve bütçe ve bütçe denetimi dışında bırakılmaktadır<sup>15</sup>.

Bütçede, ayrıca, iç ve dış borç faiz ödemeleri faiz giderleri hesabı dışında “bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabından da yapılabilmektedir. Bu hesaptan ayrıca, Emekli Sandığı, SSK (Sosyal Sigortalar Kurumu) ve Bağ-Kur’ a da ödeme yapılabilmektedir<sup>16</sup>.

Devlet iç ve dış borç ödemelerinin faiz giderleri hesabı dışında ayrı bir hesapta görünmesi, faiz harcamalarının olduğundan daha düşük görünmesine neden olmaktadır. Bu da, faiz hariç fazlanın olduğundan daha yüksek çıkması sonucunu doğurmaktadır.

<sup>14</sup> **BATIREL Ömer Faruk:** *Kamu Bütçesi*, 7. Baskı, İstanbul 1994, sh.79.

<sup>15</sup> **Sayıştay:** *Hazine İşlemleri Raporu 2000* ve **Sayıştay:** *Hazine İşlemleri Raporu 2001*.

<sup>16</sup> **Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü :** *Kamu Hesapları Aylık Bülteni*, S.48, Kasım 2001, sh. 15.

Ülkelerin borç ödeme kapasitesinin bir göstergesi olan faiz hariç fazla rakamının doğruluğu ise ülkelerin ekonomik politikalarında önemli bir rol oynamaktadır.

#### **IV- BÜTÇE DENETİMİNDE SAYIŞTAY'IN ROLÜ**

Sayıştay'ın bütçe denetiminde oldukça önemli bir rolü bulunmaktadır. Kayıt dışı ve yanıltıcı işlemlerin tespiti ve ekonomiye olan olumsuz etkilerinin ortaya konulması açısından da Sayıştay'ın hazırladığı raporlar ve genel uygunluk bildirimlerinin önemi büyüktür. Bununla birlikte, Sayıştay'ın bütçe üzerindeki denetimi ve yaptığı tespitler, bütçede yer alan kayıt dışı ve yanıltıcı işlemlerin ortadan kalkmasında yetersiz kalmaktadır. Sayıştay bütçeyi yargı, yasama ve idari olmak üzere üç aşamada denetlemektedir.

#### **A- BÜTÇENİN YARGI DENETİMİNDE SAYIŞTAY'IN ROLÜ**

Bütçenin yargı denetimi Sayıştay'ca, uygulamadan sonra gerçekleştirilmektedir. Yargı denetimini iki şekilde incelemek gerekmektedir. Genel ve katma bütçeli idareler, kesin harcama cetvellerini mali yıl başından itibaren 9 ay içerisinde Maliye Bakanlığı'na ve Sayıştay'a göndermektedirler. Sayıştay da sayman hesapları üzerinden inceleme yapmaktadır. Bu hesapların incelenmesi sonucunda, beraat, zimmet ya da tazmin kararı vermektedir<sup>17</sup>.

#### **B- BÜTÇENİN YASAMA DENETİMİNDE SAYIŞTAY'IN ROLÜ**

Bütçenin yasama denetimi ise üç aşamada gerçekleştirilmektedir.

Uygulamadan önceki yasama denetimi. Bakanlar Kurulu, bütçe kanunu tasarısını, mali yıl sonundan 75 gün önce, diğer bir ifadeyle en geç 17 Ekim akşamına kadar TBMM'ye (Türkiye Büyük Millet Meclisi) sunmak zorundadır. Bu tasarı, öncelikle meclis Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülür ve 55 gün içerisinde Meclis Genel Kurulu'na sevk edilir. Meclis Genel Kurulu da, mali yıl sonundan önce görüşmeleri tamamlayıp Cumhurbaşkanı'nın onayına sunar. Bu süreç içinde yapılan denetim yasama organının yaptığı ön denetimdir<sup>18</sup>.

Uygulama sırasında ise, gerçekleştirilen işlemlerle ilgili olarak, soru, gensoru, genel görüşme istemi ve Meclis araştırması istenebilmektedir.

<sup>17</sup> **COŞKUN Gülay:** *Devlet Bütçesi (Türk Bütçe Sistemi)*, 6. Baskı, Ankara 2000, sh. 269.

<sup>18</sup> **BULUTOĞLU Kenan, KURTULUŞ Erciç:** *Bütçe ve Kamu Harcamaları*, 2. Baskı, İstanbul 1988, sh.134.



Sayıştay'ın bütçenin yasama denetimi üzerinde, uygulamadan sonra gerçekleştirdiği denetim de büyük önem taşımaktadır. Bakanlar Kurulu, hazırladığı kesin hesap yasa tasarısını, mali yıl sonundan itibaren 7 ay içinde TBMM'ye sunmaktadır. Kesin hesap yasa tasarısı, bütçe kanunu tasarısı ile birlikte, mali yıl sonundan önce karara bağlanmaktadır<sup>19</sup>.

Sayıştay, ayrıca, sayman hesaplarını inceleyerek, genel uygunluk bildirimini hazırlamaktadır. Kesin hesap yasa tasarısının TBMM'ye sunulduğu tarihten itibaren 75 gün içinde genel uygunluk bildirimini vermek zorundadır<sup>20</sup>.

### **C- BÜTÇENİN İDARİ DENETİMİNDE SAYIŞTAY'IN ROLÜ**

Bütçenin idari denetimi de uygulama sırasında ve uygulama sonrasında olmak üzere iki aşamada gerçekleşmektedir.

Sayıştay'ın bütçeyi uygulama sırasındaki denetimi, öncelikle taahhüt aşamasında gerçekleşmektedir. Bu denetimi, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile Sayıştay ortaklaşa olarak yürütmektedirler. Yapılacak olan ödemelerin önceden Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nce tescil edilmesi gerekmektedir. Yapılacak olan sözleşme ve taahhütlerin ve kurumların harcamalarını gerektiren sözleşmelerin de Sayıştay'ca tescil edilmesi gerekmektedir<sup>21</sup>.

Bir borcun ödeme emrine bağlanması aşamasında da Sayıştay'ın rolü bulunmaktadır. Borç, ödeme emrine bağlanmadan önce, zaman bakımından denkliğin sağlanması amacıyla, Hazine'nin vize etmesi gerekmektedir. Bu ödemenin Hazine'nin yanı sıra, Sayıştay tarafından da vize edilmesi gerekmektedir.

Bütçenin uygulamadan sonraki denetiminde de Sayıştay'ın önemli bir rolü bulunmaktadır. Saymanlar, aylık olarak düzenledikleri harcama cetvellerini, uygulama sonrasında, Maliye bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne incelenmek üzere göndermektedirler. Bu denetime Sayıştay da katılmaktadır<sup>22</sup>.

### **V- SAYIŞTAY'IN BÜTÇE ÜZERİNDE ETKİN BİR DENETİM GERÇEKLEŞTİREMEMESİNİN NEDENLERİ**

Sayıştay, bütçenin her aşamasında bütçeyi denetleme rolünü üstlenmiştir. Sayıştay, kayıt dışı ve yanılıcı işlemlerin yanı sıra, bütçe uygulamalarındaki olumsuzlukları da tespit etmektedir. Ancak, Sayıştay mevzuattaki ve uygulamadaki aksaklıklar nedeniyle bütçe denetimini etkin bir biçimde gerçekleştirememektedir.

<sup>19</sup> **AKSOY Şerafettin:** *Kamu Bütçesi*, İstanbul 1993, sh. 387.

<sup>20</sup> **BATIREL,** 115.

<sup>21</sup> **GÜRSOY Bedri:** *Kamusal Maliye (Bütçe)*, C.2, Ankara 1980, sh.432.

<sup>22</sup> **GÜRSOY,** 440.

Sayıştay'ın etkin bir bütçe denetimi gerçekleştirememesinin belli başlı nedenleri aşağıda ortaya konulmaya çalışılmıştır.

-Türkiye'de tasarılar, Plan ve Bütçe Komisyonu'na, Sayıştay'ca düzenlenen genel uygunluk bildirimleriyle birlikte sunulmaktadır. Sayıştay, bu yolla bütçenin uygulamadan sonraki yargı denetimini gerçekleştirmektedir. Kesin hesap yasa tasarılarında, kuruluşlara ait gider izahnamelerinin, hizmetin önemini, gelişimini, hedeflerini, hedeflere ulaşılp ulaşılmadığını, ulaşılmamışsa bunun nedenlerini ve ödeneklerin kullanımını göstermesi gerekirken, gider izahnamelerinde, bütçe gerekçesindeki şekil ve esaslara ilişkin ayrıntılı bilgiler elde edilememekte, ödeneklerin aşılma nedeni görülmemektedir.

-Gider izahnameleri kimi zaman yetersiz kalmakta, kimi zaman da hiç verilmemektedir.

-Gider izahnamelerinden de gelirdeki sapmaların nedenleri anlaşılammaktadır.

-Ödenekleri artırmanın tek yolu ek ödenek alınmasıdır. Ek ödenek alınması ise ancak yasa ile olmaktadır. Ancak kurumlar "kaydedilen ödenek" uygulamasıyla her yıl bütçenin temel ilkelerinden biri olan "ön izin" ilkesini aşmaktadırlar.

Gider izahnamelerinin yetersizliği nedeniyle, bu ödenek üstü harcamanın nedenleri de anlaşılammaktadır. Kesin hesap yasa tasarısının TBMM'de onaylanmasıyla, her yıl, ödenek üstü harcamalara yasallık kazandırılmış olunmaktadır. Bu durum, yürütme organının, yasama organının kendisine verdiği yetkiyi, ödenek üstü harcama yaparak aşan hükümetin aklanması sonucunu doğurmaktadır.

-Sayıştay Kanununun 28. maddesine göre iç ve dış borçların hem kayıtlarının tutulması hem de denetiminin Sayıştay tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Sayıştay'ın iç ve dış borçların yönetimine ilişkin olarak TBMM'ye bildirdiği görüşlerde çoğu zaman olumsuz eleştiriler olmasına rağmen, genel uygunluk bildirimlerinin verilmesi ile, bu olumsuzluklar göz ardı edilmiş ve kayıt dışı harcamalar yasal prosedüre uygun olarak gerçekleştirilmiş olmaktadır.

-TBMM, Sayıştay ve Cumhurbaşkanlığı bütçeleri Sayıştay tarafından denetlenmediği için, bu bütçeler konusunda Sayıştay'ın genel uygunluk bildiriminde gider izahnameleri bulunmamaktadır. Bu bütçelerin denetlenmemesi 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 127. maddesine dayandırılmaktadır. 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 127. maddesinde:" TBMM; Cumhurbaşkanlığı ve Sayıştay'ın giderleri, bu kanun çerçevesinde tahakkuk ettirilerek ödenir. Maliye Bakanlığı ile Sayıştay'ın bunlar üzerinde hiçbir inceleme hakkı yoktur. Genel bütçenin düzenlenmesi sırasında idare amirleri, bu bütçelere ilişkin rakamları Maliye Bakanlığı'na bildirir. Her yıl sonunda düzenlenecek kesin hesap cetvellerinin bir örneği

Hazine genel hesabına dahil edilmek üzere Maliye Bakanlığı'na gönderilir". İfadesi yer almaktadır.

-Sayıştay'ın KİT'ler üzerinde de denetim yetkisi bulunmamaktadır. KİT'ler (Kamu İktisadi Teşebbüsleri), İDT (İktisadi Devlet Teşekkülleri) ve KİK'ler (Kamu İktisadi Kuruluşları) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, ilgili bakanlık, Maliye Bakanlığı ve TBMM denetimine tabi bulunmaktadırlar.

-Sayıştay Kanunu'nun 87. maddesinde, genel ve katma bütçeli idarelerin mal hesaplarına ilişkin olarak Sayıştay'ın TBMM'ye "rapor- mal kesin hesabı" sunması öngörülmüşken, bu görev yerine getirilmemektedir.

-Gelişmiş ülkelerde, Sayıştay konumundaki kuruluşlar, performans denetiminin ölçütlerini kullanarak denetim yapmaktadırlar. Türkiye'de ise, Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, anayasal bir zorunluluk olduğu için her yıl vermektedir. Ancak, bu bildirim, bütçe uygulamalarının performansını ve yasalara uygunluğunu denetlememektedir. Kesin hesap yasa tasarısının TBMM'de onaylanması da bir formalitenin yerine getirilmesi şeklinde gerçekleşmekte ve bütçenin yasama denetimi gerektiği gibi gerçekleştirilmemektedir.

-Çeşitli alanlarda ve çeşitli kuruluşlara bağlı olarak oluşturulan üst kurullar da bütçe denetimini olumsuz yönde etkilemektedir<sup>23</sup>. 4743 sayılı kanunun " özel kanunlarda kamu tüzel kişiliğini haiz olarak kurulmuş olan üst kurulların yıllık hesaplarının denetimi Sayıştay'ca yapılır" hükmünü içeren 7. maddesinin ilk fıkrası " özel kanunlarla kurulmuş kamu tüzel kişiliğini ve idari ve mali özerkliğini haiz kurul, üst kurul ve bunlara bağlı kurumların yıllık hesapları başbakanlık tarafından belirlenen Başbakanlık müfettişi, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu denetçisi ve Maliye müfettişinden oluşan bir komisyon tarafından denetlenir..." ifadesini taşımaktadır. Yapılan bu düzenleme ile kimi zaman bağımsız özerk kuruluşlar kimi zaman da bağımsız idari otoriteler olarak adlandırılan otoriteler Sayıştay denetimi dışına çıkarılmaktadır. Rekabet Kurumu, Telekomünikasyon Kurumu gibi önceden Sayıştay denetimi kapsamında bulunan ve Şeker kurumu Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu gibi Başbakanlık Yüksek denetleme Kurulu'nca denetlenen özerk kurumlar da bu komisyonun denetimine verilmiştir.

- Fonlar da Sayıştay denetimi dışında bulunmaktadır. 1993 mali yılından itibaren fonlar önemli ölçüde bütçe içine alınmış, harcamalarında kullanılacak ödenekler, fonla ilgili bakanlık bütçesinin transferleri içine konulmaktadır. Bütçeye alınmayan fonun gelirlerinden ise kesinti yapılmak suretiyle bütçeye gelir kaydedilmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin Kamu

<sup>23</sup> 30.01.2002 tarih ve 4743 sayılı "Mali Sektöre Olan Borçların Yeniden Yapılandırılması ve

Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun" yürürlüğe girmiştir.

İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında 3346 sayılı Kanun ile ilgili 28.01.1988 gün ve 1987/12 Esas; 1988/3 Karar sayılı kararında, yasaya bırakılan, denetleme esaslarının düzenlenmesidir. Yasayla düzenleme yapılırken, kimi kuruluşların denetim dışında tutulması, anayasaya aykırı bir uygulama olmaktadır.

## **VI- SONUÇ VE DEĞERLENDİRME**

Türkiye'de, kayıt dışı ve yanılıcı uygulamalar nedeniyle bütçe büyüklükleri gerçek durumu ortaya koymaktan uzaktır. Dolayısıyla, uygulanan ekonomik ve mali politikalar da gerçeği yansıtmamaktadır.

Sayıştay'ın bütçe denetimindeki rolü ve öneminin büyüklüğü tartışılmazdır. Bununla birlikte, mevzuattan kaynaklanan aksaklıklar ve uygulamadaki eksiklikler nedeniyle etkin bir bütçe denetimi gerçekleştirememektedir. Sayıştay denetiminin kayıt dışı ve yanılıcı işlemlerin ortadan kalkması konusunda yetersiz olduğu görülmektedir.

Bütçede, kayıt dışı ve yanılıcı harcamaların ortadan kaldırılması ve bütçe denetiminde Sayıştay'ın etkinliğinin artırılması, bütçenin daha gerçekçi olması sonucunu doğuracaktır.

Bütçenin gerçeği yansıtması da uygulanan ekonomik ve mali politikaların başarısında önemli bir rol oynayacaktır.

Sayıştay'ın kayıt dışı ve yanılıcı işlemler başta olmak üzere bütçe denetimindeki etkinliğinin artırılmasına yönelik olarak yukarıda belirtilen konularda düzenlemelere gidilmesi bütçede kayıt dışı ve yanılıcı işlemlerin azaltılması ve daha açık ve şeffaf bir bütçeye oluşturabilmek açısından olumlu bir uygulama olabilecektir.