T.C.
Hitit Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı
Siyaset ve Sosyal Bilimler Bilim Dalı

TÜRKİYE'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME: SORUNLAR VE ÖNERİLER

İpek DOĞAN

Yüksek Lisans Tezi

Çorum 2018

TÜRKİYE'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME:

SORUNLAR VE ÖNERİLER

İpek DOĞAN

Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı,

Siyaset ve Sosyal Bilimler Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi Veysel DİNLER

Çorum 2018

KABUL VE ONAY

İpek DOĞAN tarafından hazırlanan "Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme: Sorunlar ve Öneriler" başlıklı bu çalışma, 07/05/2018 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Nuray ERTÜRK KESKİN

Dr. Öğr. Üyesi Veysel DİNLER

Dr. Öğr. Üyesi Neslihan KOÇ

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Mehmet EMKURAN
Enstitü Müdürü

T.C.

HİTİT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(……/……/2018)

İpek DOĞAN

İmza

ÖZET

DOĞAN, İpek. *Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme: Sorunlar Ve Öneriler*, Yüksek Lisans Tezi, Çorum, 2018.

Bütçe, yasama organı tarafından yürütme organına gelirlerin alınmasına izin, giderlerin yapılmasına yetki verilen ekonomik bir plan, siyasi bir belgedir. Bütçe hakkının yer aldığı ilk belge Magna Carta'dır. İngiltere'de ortaya çıkan bu belgeden diğer ülkeler ve Türkiye de etkilenmiş, Tanzimat Döneminde modern anlamda bütçeler klasik bütçe sistemine uygun yapılmaya başlanmıştır.

Türkiye'de mali anayasa kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu gelişen ve değişen kamu mali yönetimine uyum sağlayamadığından 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiş ve uygulanmaya başlamıştır. Türkiye'de mali anlamda reform niteliği taşıyan 5018 sayılı Kanunla bütçenin hazırlanma, uygulanma ve denetlenme süreci tümüyle değişmiş ve performans esaslı bütçe sistemine geçilmiştir.

Bu çalışmanın amacı Türkiye'de uygulanmakta olan performans esaslı bütçe sistemini anlamak, hazırlama, uygulama, onaylama ve denetleme sürecinde karşı karşıya kaldığı sorunları değerlendirmek ve çözüm önerileri sunmaktır. Bu kapsamda tezde öncelikle bütçe kavramı ve bütçe hakkının tarihsel gelişimi İngiltere, Fransa, Almanya, ABD ve Türkiye'de ele alınmıştır. İngiltere, Fransa, Almanya, ABD ve Türkiye'de PEB sistemi incelenerek Türkiye için bazı sonuçlara ulaşılmaya çalışılmıştır. Son olarak Türkiye'de uygulanan PEB sisteminde yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri ele alınmıştır.

Anahtar Sözcükler: Bütçe Hakkı, Performans Esaslı Bütçeleme

ABSTRACT

DOĞAN, İpek. *Performance - Based Budgeting In Turkey: Issues And Suggestions*, Master Thesis, Çorum, 2018.

The budget is a political document, a political document authorized by the legislature to authorize the receipt of income from the executive body, and to authorize expenditures. Magna Carta is the first document that deals with the budget. It emerged in Britain that also affected other countries and Turkey, the Tanzimat Period budgets in the modern sense began to be made according to the common budget system.

Turkey in the fiscal constitution adopted Accounting No. 1050-I could not adapt to the evolving and changing to the General Law on public financial management in 2003 5018 Public Financial Management and Control Law was adopted and began to be implemented. With the Law No. 5018, which has financial quality in our country, the process of preparation, implementation and supervision of the budget has been completely changed and a performance based budget system has been introduced.

The purpose of this study was to understand the performance-based budget system is being implemented in Turkey, preparation, implementation, validation and assess the problems faced in the audit process and provide solutions. In this context, the thesis primarily historical development of the concept of the right budget and the budget of Britain, France, Germany, the USA and Turkey were discussed. Britain, France, Germany, the USA and Turkey by examining the PEB system has tried to reach some conclusions for Turkey. Finally, the problems experienced in the PEB system applied in Turkey and solutions were discussed.

Key Words: Budget Right, Performance - Based Budgeting

TEŞEKKÜR

Bu çalışma hazırlanırken benden bilgisini, tecrübesini, sabrını ve sevecen tavırlarını esirgemeyen danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Veysel DİNLER'e teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Jüride bulunan Doç. Dr. Nuray ERTÜRK KESKİN'e ve Dr. Öğr. Üyesi Neslihan KOÇ'a sunmuş oldukları katkılardan dolayı müteşekkirim.

Bu günlere ulaşmamda haklarını hiçbir zaman ödeyemeceğim annem Menzade DOĞAN, babam Veysel DOĞAN, kardeşim Mustafa DOĞAN'a ve çalışma sürecinde bana her türlü fedakârlığı ve sabrı gösteren canım eşim Yusuf ÖZER'e minnettarım. İyi bir akademisyen ve insan olmam için desteklerini her zaman hissettiğim değerli hocalarıma şükranlarımı sunarım. Bu çalışmanın hazırlanmasına katkı sunan herkese çok teşekkür ederim.

İpek DOĞAN

İÇİNDEKİLER

ÖZET…… i
ABSTRACT…….. ii
İÇİNDEKİLER…….. iii
KISALTMALAR……... vi
TABLOLAR…….. vii
GİRİŞ…… 1

BİRİNCİ BÖLÜM

BÜTÇE KAVRAMI VE BÜTÇE HAKKININ TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1. BÜTÇE KAVRAMI…….. 5
1.2. BÜTÇE HAKKININ TARİHSEL GELİŞİMİ…….. 6
1.2.1. Genel Olarak …… 7
1.2.2. Batı'da Gelişmeler…… 11
1.2.2.1. İngiltere…… 12
1.2.2.2. Fransa……... 17
1.2.2.3. Almanya……... 18
1.2.2.4. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)……. 19
1.2.3. Türkiye'de Gelişmeler……. 20
1.2.3.1. Osmanlı Klasik Dönemi……... 21
1.2.3.2. Osmanlı'da Tanzimat Dönemi……..……... 23
1.2.3.3. Kanuni Esasi Sonrası……... 28
1.2.3.4. Cumhuriyet Dönemi……. 31

İKİNCİ BÖLÜM

BÜTÇE SİSTEMLERİ: PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME VE TÜRKİYE UYGULAMASI

2.1. BÜTÇE SİSTEMLERİ…… 42
2.1.1. Klasik (Geleneksel) Bütçe Sistemi…….. 42
2.1.2. Performans Bütçe Sistemi……. 44
2.1.3. Program Bütçe Sistemi…….. 45
2.1.4. Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi……. 47

2.1.5. Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi……... 48
2.1.6. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi……... 49
2.2. BATI'DA PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME…….. 49
2.2.1. ABD…….. 51
2.2.2. İngiltere……. 53
2.2.3. Fransa…… 54
2.2.4. Almanya…… 56
2.3. TÜRKİYE'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME…….. 58
2.3.1. Bütçenin Hukuki Dayanağı……... 60
2.3.1.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu…… 61
2.3.1.2. 5018 Sayılı Kanunda Bütçe…….. 63
2.3.2. Bütçe Uygulaması: Analitik Bütçe Sınıflandırması…….. 69
2.3.2.1. Giderlerin Sınıflandırılması……..…… 70
2.3.2.2. Gelirlerin Sınıflandırılması……..……. 80

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEMEDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. YAŞANAN SORUNLAR……... 87
3.1.1. Genel Sorunlar……..……. 88
3.1.1.1. Nitelikli ve Etkin Personel Yetersizliği…….. 89
3.1.1.2. Kamu Personel Rejiminde Ödül-Ceza Yönteminin Bulunmaması 89
3.1.1.3. Kamu Kurumlarının Yeniliğe Direnmesi…… 90
3.1.1.4. Kurumlar Arası İletişim Eksikliği……... 91
3.1.2. Hazırlama Süreci……... 92
3.1.2.1. Giderlerin ve Gelirlerin Gerçek Durumu Yansıtmaması……. 92
3.1.2.2. Fayda-Maliyet Analizinin Etkisizliği……... 94
3.1.2.3. Bütçe Takviminde Zamanlama Sorunu…… 96
3.1.3. Onaylama Süreci……... 97
3.1.3.1. TBMM Görüşmeleri Sorunu…… 98
3.1.3.2. TBMM'nin Etkinliği Sorunu……... 98
3.1.4. Uygulama Süreci……... 99
3.1.4.1. Bütçe-Plan Bağının Tam Olarak Sağlanamaması…… 100

3.1.4.2. Raporlama Faaliyetleri ve Verilerin Güvenilirliği Sorunu…….. 104
3.1.4.3. Bütçe Kanunlarında Bütçe Dışı Hükümlerin Bulunması……. 105
3.1.4.4. Performans Bilgisi ve Ölçümü İle İlgili Sorunlar…… 106
3.1.5. Denetim Süreci…….. 109
3.1.5.1. Performans Denetim Sorunu…… 110
3.1.5.2. İç Denetim Sorunu……... 113
3.2. ÖNERİLER…….. 114
3.2.1. Genel Öneriler……. 114
3.2.2. Hazırlama Süreci……. 116
3.2.3. Onaylama Süreci……. 117
3.2.4. Uygulama Süreci……. 118
3.2.5. Denetim Süreci…… 119
SONUÇ……. 121
KAYNAKÇA……. 124

TABLOLAR

Tablo 1	**:**	1863-1864 Masarif (Gider) Bütçesi……..	26
Tablo 2	**:**	1863-1864 Varidat (Gelir) Bütçesi…….	27
Tablo 3	**:**	1990-1995 Yılları Bütçe Dengesi……..	58
Tablo 4	**:**	Analitik Bütçe Kod Yapısı Genel……..	71
Tablo 5	**:**	Kurumsal Sınıflandırma Anahtarı…….....	72
Tablo 6	**:**	Fonksiyonel Sınıflandırma I. Düzey Kod Yapısı…….....	72
Tablo 7	**:**	Fonksiyonel Sınıflandırma II. Düzey Kod Yapısı…….....	73
Tablo 8	**:**	Genel Kamu Hizmetleri III. Düzey Kod Yapısı…….	73
Tablo 9	**:**	Finansman Tipi Sınıflandırma I. Düzey Kod Yapısı….....	75
Tablo 10	**:**	Ekonomik Sınıflandırma I. Düzey Kod Yapısı…….....	76
Tablo 11	**:**	Personel Giderleri II. Düzey Kod Yapısı……..	76
Tablo 12	**:**	Sözleşmeli Personel Kod Yapısı……	77
Tablo 13	**:**	Mal ve Hizmet Alım Giderleri II. Düzey Kod Yapısı……..	78
Tablo 14	**:**	Kırtasiye ve Büro Malzemesi Alımları IV. Düzey Kod Yapısı.	78
Tablo 15	**:**	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergilerde Kod Yapısı…..	80
Tablo 16	**:**	Vergi Gelirleri II. Düzey Kod Yapısı…….	81
Tablo 17	**:**	Sosyal Güvenlik Gelirleri II. Düzey Kod Yapısı……..	82
Tablo 18	**:**	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri II. Düzey Kod Yapısı…….	82
Tablo 19	**:**	Mal Satış Gelirleri IV. Düzey Kod Yapısı……..…...	83
Tablo 20	**:**	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler Kod Yapısı……..	83
Tablo 21	**:**	Diğer Gelirler II. Düzey Kod Yapısı……..	84
Tablo 22	**:**	Devlet Payları IV. Düzey Kod Yapısı……..…..	84
Tablo 23	**:**	Sermaye Gelirleri Kod Yapısı……	85
Tablo 24	**:**	Türkiye Bütçe Şeffaflık Endeksleri……	87
Tablo 25	**:**	Performans Esaslı Bütçelemenin Unsurları……..	100

KISALTMALAR

ABD	**:**	Amerika Birleşik Devletleri
C.	**:**	Cilt
ABS	**:**	Analitik Bütçe Sınıflandırması
çev.	**:**	Çeviren/çevirenler
der.	**:**	Derleyen/derleyenler
DPT	**:**	Devlet Planlama Teşkilatı
Ed./ed.	**:**	Editör/editörler
Is.	**:**	Issue (sayı)
KB	**:**	Kalkınma Bakanlığı
KİT	**:**	Kamu İktisadi Teşebbüsü
m.	**:**	Madde
MB	**:**	Maliye Bakanlığı
MEB	**:**	Milli Eğitim Bakanlığı
ODTÜ	**:**	Orta Doğu Teknik Üniversitesi
OECD	**:**	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
par.	**:**	Paragraf
PEB	**:**	Performans Esaslı Bütçeleme
S.	**:**	Sayı
s.	**:**	Sayfa
ss.	**:**	Sayfa numaraları arasında
T.	**:**	Tarih
TBMM	**:**	Türkiye Büyük Millet Meclisi
V.	**:**	Volume (cilt)
Vb.	**:**	Ve benzeri
vd.	**:**	Ve diğer yazarlar
VET	**:**	Verimlilik, etkililik, tutumluluk

GİRİŞ

İlk toplumdan günümüze kadar o toplumda yaşayan bireylerin ihtiyaçlarının karşılanması için mali kaynaklara ihtiyaç duyulmuştur. Bu mali kaynakların başında da vergiler gelmiştir. Vergiler, devletin kamu hizmetlerinin sağlanmasında alınan en doğal bedeldir.

Anayasal hareketlerin temelinde vergiler bulunmaktadır. Tarihte ilk defa İngiltere'de kralın keyfi vergilendirme yetkisini sınırlandırmak amacıyla 1215 yılında Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta) imzalanmış, bu belge ile "temsilsiz vergi olmaz" ilkesi benimsenmiş ve kralın keyfi vergilemesinin önüne geçilmiştir. Devletin gelir toplama yetkisi kraldan alınmış parlamentoya verilmiştir. Böylelikle devletin gelirlerini toplama, giderlerini yapma yetkisi veren bütçe hakkı ortaya çıkmıştır. Bu belge Fransa, Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD) gibi gelişmiş ülkeleri etkilemiştir.

Bütçe; devletin, kuruluşun, ailenin veya herhangi bir kişinin gelecekte belli süreyi içeren gelir ve gider tahminlerinin bütünüdür. Bütçenin iki temel unsuru bulunmaktadır: gelir ve gider. Kamu kurumlarının gelir ve giderlerini gösteren belge, finansman planıdır. Kamu kurumlarında bütçe olmazsa olmazdır.

Bütçe hakkı ile birlikte en ilkel bütçe sistemi olan klasik bütçe sistemi ilk olarak İngiltere'de uygulanmaya başlamıştır. Küçük, gelir gider eşitliğini temel alan denk bütçe anlayışı benimsenmiştir. Klasik bütçeden sonra farklı ülkelerde program bütçe, torba bütçe, planlama-programlama bütçeleme gibi farklı bütçe sistemleri uygulanmıştır. Ancak hiç biri harcamalarda beklenen verimliliği sağlayamamıştır.

19. yüzyıla gelindiğinde devletlerin faaliyet alanları artmış, bu gelişme kamu giderlerinin artmasına yol açmıştır. Bu kapsamda kamu kaynaklarının daha verimli, ekonomik, etkin ve tutumlu nasıl kullanılacağının yolları araştırılmaya başlanmıştır. Kamu kurumlarının kaynak tahsisi süreci olan bütçe sisteminin değiştirilmesi ve performans esaslı bütçe sistemine (PEB) geçilmesi öngörülmüştür. PEB sistemi ile kamu kaynaklarının verimlilik, etkililik ve tutumluluk (VET) ilkelerine uygun kullanılacağı düşünülmüştür.

Türkiye'de bu konuda yapılan akademik çalışmalar incelendiğinde; Ahmet Özen'in, "Performans Esaslı Bütçe Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği" adlı doktora çalışmasında bütçe sistemleri, planlama-programlama bütçe sisteminin sorunları

ele alınmış, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde PEB sistemi değerlendirilmiş, Türkiye'de PEB sistemine geçişte yaşanan problemlere yer verilmiş ve sistemin etkinliğine yönelik öneriler sunulmuştur. Bu tez çalışmasının bu çalışmadan farkı, Türkiye'de PEB sisteminde yaşanan sorunları ele almış ve öneriler getirmiştir. A. Kemal Çelebi ve Birol Kovancılar, "Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Teorik ve Pratik Sorunları" adlı makalesinde sorunlara yer vermiştir. Kuddisi Yazıcı, "Türkiye'de Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Yaşanan ve Yaşanabilecek Sorunlara Çözüm Önerileri" adlı makalesinde çözüm önerilerine yer vermiştir.

Yukarıda sözü edilen akademik çalışmalardan farklı olarak bu tez çalışmasında bütçe sorunları hazırlama, uygulama, onaylama ve denetleme açısından ele alınmış, yeni sorunlar belirlenmiş ve çözüm önerileri sunulmuştur. Bu tez çalışmasının konusu ve kapsamı itibariyle Türkiye'de belli bir boşluğa katkı sağlaması beklenmektedir. Bütçe ve bütçe hakkı kavramsal bir çerçevede, tarihsel süreç içerisinde incelenerek, İngiltere, Fransa, Almanya, ABD ve Türkiye'de bütçe hakkının gelişimi, performans esaslı bütçeleme, bütçe yetkisinin yer aldığı anayasalar, kanunlar ve çeşitli raporlar çerçevesinde PEB sisteminde yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri çalışmanın özgün yönünü oluşturmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de kamu yönetiminde performans esaslı bütçe sistemi uygulanırken hangi sorunlarla karşılaşıldığını ortaya koymak ve bu sorunlara çözüm üretmektir.

Türkiye'de neden PEB sistemi uygulanmaktadır?

PEB sisteminden beklenen fayda sağlanmış mıdır?

PEB sisteminin sorunları nelerdir?

PEB sistemi mevcut haliyle uygulanmalı mıdır?

Bu sorunları azaltmak için neler yapılabilir?

PEB sistemi yerine yeni bir sistem getirilebilir mi?

Kamu kaynağının her geçen gün daha verimli, daha etkin ve ekonomik kullanılması için bütçe sistemleri değiştirilmekte, geliştirilmekte ve yeni bir sistem önerilmektedir. Günümüzde Türkiye'de kullanılan performans esaslı bütçe sistemi verimlilik, etkililik ve tutumluluğu sağlayamamıştır. Bu çalışma, bu iddialar ve yaklaşımlar çerçevesinde kamu kurumlarında performans esaslı bütçe sisteminin

sorunlarını ortaya koyarak ve bu sorunlara çözüm önerileri sunarak literatüre katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu çalışmada bütçe hakkının dünyadaki tarihsel gelişiminde ve performans esaslı bütçe sisteminde İngiltere, Fransa, Almanya ve ABD incelenmiş, diğer ülkelere yer verilmemiştir. Türkiye'deki PEB sisteminde Sayıştay Denetim Raporları, anayasalar, kanunlar, yönetmelikler, Bakanlar Kurulu Kararları, TBMM tutanaklarından yararlanılmış, diğer raporlar ve tutanaklar incelenmemiştir. PEB sistemi anlatılırken stratejik plan, faaliyet raporu ve performans programı ayrı başlık halinde incelenmemiştir. Bütçe sistemlerinden klasik, performans, planlama-programlama, sıfır tabanlı, performans esaslı ve program bütçe sistemine yer verilmiş, diğer bütçe sistemleri ele alınmamıştır.

Bu çalışmada tek bir çeşit veriden yararlanılmamış olup, önemli bir veri çeşitliliğinden söz edilebilir. Türkiye'nin anayasa metinleri, kanunlar, mali mevzuat, Orta Vadeli Programlar, Orta Vadeli Mali Planlar, Bakanlar Kurulu Kararları, Sayıştay denetim raporları, TBMM tutanakları, OECD raporları ve bilimsel yayınlar (kitap, makale, tez vb.) bu çalışmada kullanılan verilerdir. Anayasa metinleri, kanunlar, Bakanlar Kurulu Kararları, yönetmelikler, plan, program ve raporların tümü internetten sağlanmıştır. Sitelerin mümkün olduğu kadar resmi bir site olmasına özen gösterilmiştir. Kaynaklara atıf yapılmasında anlam bütünlüğünü korumak için özellikle dipnot tekniği kullanılmıştır. Tezdeki verilerin tümünün metin olması ve özellikle hukuk normlarını içermesi yöntem olarak içerik analizini gerektirmiştir.

Bu çalışma Türkiye'de kamu kurumlarında uygulanmakta olan performans esaslı bütçelemenin sorunları ve çözüm önerilerini ele almayı amaçladığından; bütçe, bütçe hakkının tarihsel süreçte dünyada ve Türkiye'de gelişimi, bütçe sistemleri, dünyada ve Türkiye'de performans esaslı bütçeleme konusunu incelemeyi gerektirmektedir. Sözü geçen konular tanımsal ve tanıtıcı düzeyde ele alınacak, sorunlar ve çözüm önerileri detaylandırılacaktır.

Türkiye'de PEB sistemi, sorunları ve çözüm önerilerinin üç aşamada ele alınması konunun kolay anlaşılması için gerekli görülmüştür. Bu nedenle öncelikle bütçe kavramı ve bütçe hakkının tarihsel gelişimi ele alınacaktır. İkinci aşamada bütçe sistemleri, PEB ve Türkiye uygulaması, üçüncü aşamada PEB sisteminin sorunları irdelenecek ve çözüm önerileri anlatılacaktır.

Birinci bölüm "Bütçe Kavramı ve Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi" ana başlığı altında iki alt başlıktan oluşmaktadır. Birinci alt başlıkta, bütçe ile ilgili kavramsal çerçeve anlatılacak olup; ikinci olarak dünyada ve Türkiye'de bütçe hakkının tarihsel gelişiminden söz edilecektir. Bu kapsamda İngiltere'de Magna Carta ile başlayan süreç diğer ülkeleri de etkilemiştir. Fransa, Almanya ve ABD'de bütçe hakkının ortaya çıkışı ele alınacak, Türkiye'de Osmanlı Devleti'nden başlayan tarihsel sürece yer verilecektir. Osmanlı Devleti'nde bütçe her dönem vardır ancak bugünkü anlamda planlama aracı olan bütçe Tanzimat Dönemi ile birlikte ortaya çıkmıştır. Tanzimat'tan önce bütçe yapılmış olan gelir ve gideri gösteren cetvel niteliğindedir. Tanzimat'la birlikte önceden planlanan, parlamento tarafından onaylanan modern bütçeler yapılmaya başlanmıştır. Türkiye'de anayasal düzen ile bütçe iç içedir. Bütün anayasal metinlerde bütçe hükümlerine rastlanmaktadır. Kanuni Esasi ile başlayan 1982 Anayasası ile son bulan anayasa metinlerinde yer alan bütçe hükümleri incelenmiştir.

İkinci bölüm, "Bütçe Sistemleri: Performans Esaslı Bütçeleme ve Türkiye Uygulaması" ana başlığını taşımaktadır. Bu ana başlık altında bütçe sistemleri, dünyada ve Türkiye'de PEB sistemi anlatılacaktır. Bütçe hakkının ortaya çıktığı İngiltere, Fransa, Almanya ve ABD'de PEB sistemi ele alınacak ve Türkiye uygulamasından söz edilecektir. İngiltere, Fransa, Almanya ve Türkiye'de PEB sistemine geçilmeden önce bazı reformlar yapılmıştır. Bu reformlar ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Türkiye'de PEB sistemine geçiş süreci ele alınacak ve reform kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile analitik bütçe sınıflandırmasına yer verilecektir.

Üçüncü bölüm, " Türkiye'de Performans Esaslı Bütçelemede Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri" ana başlığını taşımaktadır. Bu ana başlık altında Türkiye'de PEB sisteminde hazırlama, uygulama, onaylama ve denetim sürecinde yaşanan sorunlar irdelenecek ve çözüm önerileri sunulacaktır.

Sonuç olarak, stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemiyle ilgili düzenlemeler değerlendirilmiş, Türkiye'de uygulanan sistemin sorunları ele alınmış ve çeşitli öneriler sunulmuştur. Son olarak tezde kullanılan kaynaklara (kitap, makale, tez, internet kaynakları, raporlar, mevzuat ve mahkeme kararları vb.) sistematik bir biçimde verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BÜTÇE KAVRAMI VE BÜTÇE HAKKININ TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1. BÜTÇE KAVRAMI

Bütçe kavramı köken olarak, Latince *bulga* kelimesinden gelmekte olup tarihsel süreçte İngiltere'de hazine bakanının parlamentoya kamu kaynağını deri çanta ile taşımasından dolayı kamu çantası veya cüzdanı anlamında kullanılmıştır.[1] Bütçe kavramı daha sonraları İngilizce'de *budget*, Fransızca'da *bougette*, Almanca'da *haushalt* olarak kullanılmaya başlanmıştır.[2]

Bütçe sözlük anlamı olarak devletin, kuruluşun, ailenin veya herhangi bir kişinin gelecekte belli süreyi içeren gelir ve gider tahminlerinin bütünüdür.[3] Başka bir anlatımla bütçe, devlete ait gelirlerin toplanmasına izin veren, giderlerin yapılmasına yetki veren gelir ve giderin nasıl yapılacağını öngören bir finansman planı, belge veya kanundur.[4] Bütçe, hem meclisi denetleme hem de planlama aracıdır.[5]

Bütçe bir takas işlemidir, bir mal veya hizmete ayrılan kaynakla, başka bir mal veya hizmetten toplanan gelirler arasında değiş-tokuştur. Bütçe bir seçimdir; alternatif mal ve hizmetler arasından bir mal ve hizmet demetinin seçilmesi ve kaynak ayrılması sürecidir. Bütçe, geleceğe yönelik maliyetlerin, gelirlerin ve kaynakların tahmin edildiği bir politika aracıdır.[6] Bütçe, politika aracı olarak siyasal erki elinde bulunduran seçilmiş vekillerle, bunları yönetme yetkisi veren vatandaşlar arasındaki ilişkileri gösteren bir belgedir.[7]

Rene Stourm'e (1837-1917) göre bütçe; kamu gelir ve giderlerinin mali yıl gelmeden önce tahmin edildiği ve bu tahminlerin parlamento tarafından onaylandığı belgedir.[8] Paul Leroy-Beaulieu'ya (1843-1916) göre bütçe; belirli bir dönemde toplanacak gelirler ile yapılacak giderlerin tahminini gösteren, yetkili makamlarca

---

[1] Gülay Coşkun, *Devlet Bütçesi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2000, s. 11.
[2] *Türkçe Bilim Terimleri Sözlüğü Sosyal Bilimler*, Türkiye Bilimler Akademisi, Ankara 2011, s. 207.
[3] *Türk Dil Kurumu*, "Bütçe" Kaynak: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid= TDK.GTS.5a8efbe36f40c3.1447 5900, (Erişim Tarihi: 22.02.2018).
[4] Due'den aktaran Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2011, s. 333-336.
[5] Ömer Faruk Batırel, *Kamu Bütçesi*, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul 1987, s. 2.
[6] Engin Ataç vd., *Bütçe*, (Ed. Engin Ataç), Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir 2004, s. 3.
[7] Mehmet Selim Bağlı, "Teorik ve Tarihsel Açıdan Bütçe Hakkı", *Yasama Dergisi*, 2012, S. 20, s. 67.
[8] Agm., s. 43.

bunların yapılmasına yetki ve izin veren kanundur.[9] Günümüzde kullanılan bütçe tanımı ise Fransız Maliyeci Edgar Allix'e (1874-1938) aittir. Ona göre bütçe; devletin belirli süre içindeki gelir ve giderlerini tahmini olarak belirleyen, gelirlerin toplanmasına yetki ve giderlerin yapılmasına izin veren bir tasarruftur.[10]

Kamu maliyesinde bütçe geniş ve dar anlamlı olmak üzere iki farklı anlamda kullanılmaktadır. Dar anlamda bütçe, öngörülen faaliyetlerin gerçekleştirilmesi esnasında yapılan harcamalar ve bu harcama belgelerinin denetimidir.[11] Geniş anlamda bütçe ise, devletin, diğer kurum ve kuruluşların belirli bir dönemi kapsayan gelir ve giderlerinin miktarlarını önceden ayrıntılı olarak belirleyen, onaylayan ve gelirlerin toplanmasına, giderlerin yapılmasına izin ve yetki veren kanundur.[12]

1.2. BÜTÇE HAKKININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Bütçe hakkı, vergi ve diğer elde edilen gelirlerle, kamu giderlerinin çeşit ve miktarını belirleme ve onaylama hakkıdır.[13] Başka bir anlatımla bütçe hakkı, kamu hizmetlerinin yapılabilmesi için maliyetin tespiti ile kamu gelirlerinin toplanması konusunda karar verme yetkisidir.[14] Bütçe ve bütçe hakkının gelişiminin temelinde devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler yer almıştır.

Mutlak iktidarın hüküm sürdüğü dönemde, siyasal iktidarı elinde bulunduran kral, ülkesi üzerinde sınırsız yetkilere sahipti. Vergilendirme yetkisi de bu sınırsız yetkilerinin arasındaydı. Kral, keyfi bir şekilde halkın rızası olmaksızın yeni vergiler koyabiliyor, mevcut vergileri artırabiliyordu. Bu nedenle halk, öncelikle kralın vergiler üzerindeki bu sınırsız gücünü sınırlandırmak istemiştir.[15] Tarihsel süreçte ilk demokrasi mücadelesi, kralların keyfi vergi koymalarına tepki olarak ortaya çıkmıştır. Mutlak iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması ve bir hukuk düzeninin oluşması demokratik sistemin kurulması aşamasında atılmış ilk adımdır.

Bütçe hakkı tüm toplumu ilgilendiren siyasi bir haktır. Bu siyasi yönü nedeniyle her devlet için tarihin her döneminde bütçe hakkının kullanımı çok önemli olmuştur.

---

[9] Nihat Edizdoğan, *Kamu Bütçesi*, Ekin Yayınevi, Bursa 2008, s. 2.
[10] Age., s. 3.
[11] Akdoğan, age., s. 336-337.
[12] *Türk Dil Kurumu*, "Bütçe", Kaynak: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a5e19d88f1425.17677632, (Erişim Tarihi: 16.01.2018).
[13] Bağlı, agm., s. 46.
[14] Edizdoğan, age., s. 22.
[15] Filiz Giray, *Maliye Tarihi*, Ekin Yayınevi, Bursa 2014, s. 8.

Bütçenin tarihsel gelişimi aynı zamanda bütçe hakkının tarihsel gelişimidir. Tarihsel süreç içerisinde öncelikle bütçe hakkı ortaya çıkmış, sonrasında bu bütçe hakkının kullanıldığını gösteren metinler oluşmuştur.

Bütçe hakkı genel olarak, dünyadaki ve Türkiye'deki gelişmelerle birlikte tarihsel süreç içerisinde incelenecektir. Dünyadaki gelişmeler alt başlığı altında İngiltere, Almanya, Fransa ve ABD'de bütçe hakkının gelişimine yer verilecektir. Türkiye'deki gelişmeler alt başlığında ise Osmanlı Devletinden başlayan tarihsel süreç hukuki düzenlemelerden yararlanılarak ele alınacaktır.

1.2.1. Genel Olarak

Kamu kaynağının ve kamu giderinin ortaya çıkması, nasıl ve ne şekilde kullanılacağının tespitinden kaynaklanan olaylar vergi ve "bütçe hakkı" kavramını ortaya çıkarmıştır.[16] Halk tarafından kamunun gelir ve giderlerinin belirlenmesi, onaylanması ve denetlenmesi yüzyıllar süren fikir çatışmalarından, savaşlardan, siyasal ve sosyal devrimlerden sonra ortaya çıkmıştır.[17]

Bütçe hakkının ortaya çıkmasının, gelişmesinin temelinde devletin hazinesi ile kralın mal varlığının ayrılması ve vergiler yer almıştır. Vergi, ilk toplumun ortaya çıkmasından başlayarak günümüzde de devam eden, toplum halinde yaşamanın bedelidir. Vergi, doğal toplumsal bir kurumdur. Toplumun ortak çıkarı için bireylerin gönüllü veya zorunlu olarak emek, mal ve para şeklinde toplumsal faaliyetlere katılımıdır. Ekonomik ve siyasi zora dayanan, bireye düşen yükümlülüklerdir.[18]

Toplumların gelişme düzeyi her toplumda farklı olduğundan ve birbirinden farklı zamanlarda ekonomik gelişmeler yaşandığından ayni, nakdi ve emek üzerinden vergi ödemeleri her çağda devamlılık göstermiştir.[19]

Devlet, faaliyetlerini yerine getirmek için mali kaynaklara ihtiyaç duymuştur. Bu mali kaynakların en önemlisini de vergiler oluşturmuştur. İlk çağlarda insanlar arasındaki ortak yaşam ve yönetim ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla gönüllülük esasına dayalı olarak vergiler ortaya çıkmış, hediye ve bağış şeklinde krala verilmiştir.[20]

---

[16] Bağlı, agm., s. 46.
[17] Nihat Falay, *Maliye Tarihi (Ders Notları),* Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 38.
[18] Age., s. 8-10.
[19] Age., s. 9-10.
[20] Osman Sirkeci. Mohamad Sami Abdula, "Ortadoğu Uygarlıklarında Vergi Uygulamaları", *International Journal of Social Sciences and Education Research*, V. 1(4), 2015, s. 1239.

İlkçağlarda halktan düzenli vergi alınmamıştır.[21] İlkçağlarda baş (insan veya hayvan) esası ve arazi üzerinden vergi alınmış, savaşta yenilenlerden de haraç toplanmıştır. [22]

Devlet kavramının henüz olmadığı bu dönemde gücünü tanrılardan alan kral tek mutlak güç olmuştur. Mutlak iktidarda bütçe hakkında tek söz sahibi kraldır. Mutlak iktidarda karar verme yetkisi tek kişide olduğundan bütçe hakkından bahsedilemez. İlkel toplumlarda, mübadele ekonomisi ve özel mülkiyet bulunmadığından mala dayalı (ayni) ve parasal (nakdi) vergileme mevcut değildir. İlkel dönemde bireyin tek serveti emek olduğundan, birey toplumsal ihtiyaçlarını karşılamak için emeğini kullanmıştır.[23] Birey, vergiyi emeği ile ödemiştir.

Mülkiyetin oluşmasıyla birlikte birey, ekonomide mal ve ürün üretmeye başlamıştır. Malı veya ürünü fazla üretenler arasında bir değişim söz konusu olmaya başlamış bu da mübadele ekonomisini ortaya çıkarmıştır. Malın malla değişimi (takas) ekonomide uygulanmıştır. Bu gelişmeyle birlikte kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi için mal ve hizmet şeklinde ödemeler yapılmıştır.[24] Paranın bulunmasıyla birlikte vergi ödemeleri nakdi olarak yapılmıştır. Emek, ürün veya paranın belli bir oranı alınarak vergi gelirleri toplanmıştır.

Vergilerin günümüzdeki anlamda kamu hizmetlerinin karşılığı olarak kısmen zorunlu ödemeler haline gelmesi M.Ö. 4.000'li yıllarda ilk devletlerin kurulmasıyla olmuştur. Mısır'da tapınak yapım ve onarım işleri için zenginlerden ve çiftçilerden zorunlu vergi toplanmıştır.[25] Mısır ve Babil'de devlet giderleri ile saray giderleri aynı anlamda kullanılmıştır. Bu dönemde devletin düzenli ordusu, memuru ve kurumları oluşturulmamış, bu nedenle saray gelirleri devletin giderlerini karşılamaya yetmiştir. Ancak savaş, piramit yapımı ve tapınak giderlerinin artması ile saray gelirleri devlet giderlerine yetmemeye başlamıştır. Bundan dolayı kral halktan yardım istemiştir. Halk, vergileri Mısır piramitlerinin yapımında bedenen çalışarak ödemiştir. Mısır piramitlerinin yapımında halk gönüllü olarak çalışmış, daha sonrasında ise halk zorunlu olarak çalıştırılmıştır.[26] Babil'de M.Ö. 2.500'lü yıllarda vergiler tapınaklarda toplanmıştır. Sümerlerde, M.Ö. 2.400'lü yılların başında Urukagina kralının Urukagina

[21] Ahmet Kayan, "Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar", *Maliye Dergisi*, S. 135, 2000, s. 81-82.
[22] Falay, age., s. 10.
[23] Age., s. 9.
[24] Age., s. 9.
[25] Sirkeci, Abdula, agm., s. 1239-1241.
[26] Kayan, agm., s. 82.

Reformları veya Urukagina Yasalarına göre; Tanrı Ningursu, Legaş krallığını Urukagina'ya vermiştir. Kral, ilk vergi affını bu dönemde çıkarmıştır. Pamukta ve tapınaklarda çalışanlardan alınan vergileri kaldırmıştır.[27]

Eski Yunan ve Roma'da vergiler emek, mal veya para şeklinde alınmış, iltizam usulüyle[28] toplanmıştır. Her vergi geliri belli harcamalarda kullanılmıştır. Liman resminden sağlanan gelirler liman işletmeleri için harcanmıştır.[29] Roma İmparatorluğu döneminde vergiler para veya ürün şeklinde ödenmiştir. Roma'da tributum denen haraç alınmıştır.[30]

Roma İmparatorluğunun yıkılmasıyla birlikte Ortaçağ'a geçilmiştir. Bu dönemde aristokrasi, kilise ve feodalite etkin olmuştur. Küçük krallıklar ve feodal beylikler kurulmuş ve feodalite hâkim olmuştur.[31] Ortaçağ'da dinsel değerler daha önem kazanmış, kilise bütün otoritelerden daha üstün hale gelmiştir.[32] Roma'nın vergi yapısı değişmiş, derebeyinin özel geliri malikâne geliri haline gelmiştir.

David Hume'a göre; Orta Çağ'da vergi vardı ancak istisnaydı. Sadece İngiltere'de Commune, Fransa'da Etats Generaux isimli halk meclisleri; savaş, esir olan kralın kurtulması, kızının evlenmesi, oğlunun şövalye olması gibi durumlarda vergi alırdı.[33] Haçlı Seferlerine katılmayanların ödediği Salahattini Eyyübi Öşrü en bilinen vergidir.[34] Franklar gibi barbar kavimlerde devlet kralın mülküydü. Kral istediğinden vergi alıp istemediğinden almıyordu. Böylelikle kamu hizmetleri ile vergi gelirleri arasındaki bağ koptu. Ortaçağda, vergi kamu hizmetlerinin karşılığında devlet tarafından alınan bedel veya karşılık olmaktan çıktı.[35]

Ortaçağ vergi açısından üç bölüm halinde ele alınmıştır. Ortaçağ'ın ilk yarısında vergiler ayni şekilde alınmıştır. Devlet giderleri saray gelirlerine yetmiş, sadece savaş zamanında ordunun ihtiyaçları feodal beyler tarafından karşılanmıştır.

---

[27] Sirkeci, Abdula, agm., s. 1243.
[28] ***İltizam usulü:*** Vergi gelirlerinin toplanmasının, belirli bir yıllık bedel karşılığında mültezimlere devredilmesidir. Kaynak: Abdulkadir Buluş, "Vergi Toplamanın Özerkleştirilmesinin Vergi Toplamanın Etkinliğine Katkısı: İltizam Sistemi ile Bir Mukayese", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 19, 2010, s. 94.
[29] Giray, age., s. 14.
[30] Falay, age., s. 10.
[31] Age., s. 10.
[32] Halis Çetin, "Liberalizmin Tarihsel Kökenleri", *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 3, S. 1, 2002 s. 82.
[33] İbrahim F. Pelin, "Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı ile Doğu Arasında Bu Hususta Muvazilik", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası Dergisi*, S. 4, 1935, s. 404.
[34] Falay, age., s. 12.
[35] Age., s. 11-12.

Ortaçağın ikinci yarısında saray gelirleri devlet giderlerini karşılayamadığından halktan vergi alınması düşünülmüş ve şehirlilerden alınmıştır. Ortaçağın sonlarına doğru modern vergilendirme sistemi gündeme gelmiştir. Bu dönemde imparatorluklar zayıflamış, feodal beyler güçlenmiştir. Feodal beyler 13. yüzyıldan itibaren halktan düzenli olarak vergi almıştır.[36]

Batı Avrupa'da ortaçağın etkinliğini kaybetmesi liberalizmin doğmasına yol açmıştır. Liberalizm, feodalizmin çöküşü ile birlikte ortaya çıkan ulus devletlerin sosyal, siyasal ve ekonomik anlamda yeni düzen oluşturma çabasının ve meşruiyet dayanakları aramanın bir sonucu olarak ortaya çıkmış ve gelişmiştir.[37] Liberalizm; özgürlük, eşitlik ve adaleti benimseyen, kişisel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla devlet tarafından sınırlandırılmasını isteyen bir ideolojidir.[38]

Yeniçağda imparatorluk ile feodal beyler ve halk arasındaki ilişkiler anayasal düzene kavuşturulmak istenmiştir. Kralın zenginliğinin, halkın zenginliğine ve refahına bağlı olduğu düşüncesi oluşmaya başlamıştır. Devlet, kamu giderlerini karşılamanın yanında ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmeye başlamıştır.[39]

Yeniçağda vergi temel gelir kaynağı haline gelmiş, diğer gelirler ikincil gelir kaynağı olmuştur. Bu dönemde, devlet ihtiyaçları artmış ve bu ihtiyaçlarını malikâne gelirleri karşılayamaz olmuştur. Malikâne gelirlerinden karşılanamayan giderler krala ait haklar olan regalden karşılanmıştır. 16. yüzyıldan sonra kral değirmen işletme hakkını, avcılık gibi faaliyetlerini özel kişilere devrederek regal gelirleri elde etmiş ve kralın başlıca gelir kaynağı regal haline gelmiştir.[40]

17. ve 18. yüzyıldan itibaren vergi tekrar bireyin iradesi dışında zora dayanarak ödenen para veya katılım olarak anlam kazanmıştır.[41] 19. yüzyılda kralın elde ettiği gelirlerin kamuya aktarılmasıyla devlet hazinesi oluşmuştur. Batıda ulus devletlerin kurulmasıyla birlikte artan savunma, adalet gibi giderler öncelikle kralın malikâne gelirlerinden karşılanmıştır. Ancak malikâne gelirleri yetmediğinden halktan alınan vergiler artırılmıştır. Bu artan vergilerin halkın rızasına dayanması ve harcamaların da halkın ihtiyaçları doğrultusunda yapılması amacıyla kralın danışma meclisi hem sayıca

[36] Kayan, agm., s. 82-83.
[37] Çetin, agm., s. 80.
[38] Mümtazer Türköne, *Siyaset*, Etkileşim Yayınları, 2012, s. 115.
[39] Kayan, agm., s. 83-84.
[40] Falay, age., s. 13.
[41] Age., s. 13.

hem de yetki bakımından artırılmıştır. Daha önceleri sadece asil, ruhban ve burjuvazi sınıfını temsil eden meclis zamanla halkı temsil eder hale gelmiştir.[42]

Parlamentoların amaçlarından biri de kamu ekonomisi ve maliye alanında etkinlik sağlamaktır. Parlamento ilk yetkisini kamu maliyesinin kontrol edilmesi ve düzenlenmesinde kullanmıştır.[43] Halk toplanan vergilere tepki göstermiş, ödediği bu verginin nereye gittiğini sormuştur. Bunun üzerine meclis, kralın mali anlamdaki yetkilerini sınırlandırmış ve danışma meclisinden halkı temsil eden yasama meclisi haline gelmiştir.[44] Böylelikle kamu gelirleri, hukuksal olarak düzenlenmiştir. İlk aşamada vergiler parlamento onayı ile halktan toplanmıştır. Sonraki aşamada halktan toplanan bu gelirlerin hangi gider yerlerine harcandığı sorgulanmış ve giderler de parlamento onayından geçmeye başlamıştır. Hangi gelirlerin toplanacağı ve hangi giderlere harcanacağı parlamento onayıyla belirlenen bir bütçe ortaya çıkmıştır. Diğer bir anlatımla parlamento, kamu harcamalarının yapılmasına yetki, vergilerin toplanmasına izin verir hale gelmiştir. Tarihsel süreçte bütçeler genellikle mali yılla sınırlı olmak üzere uygulanmış ve bu sürenin sonunda yeniden hazırlanıp yürürlüğe girmiştir.[45]

Bütçe hakkının gelişmesi kralın yetkilerinin sınırlandırması ve parlamentonun ortaya çıkışı ile tam olarak sağlanmıştır. Parlamentonun ortaya çıkışı demokrasiye geçişi sağlamıştır İlkel toplumlardan günümüze vergiler bütçe hakkının ortaya çıkmasında ve gelişmesinde en önemli unsur olmuştur. Demokrasinin gelişmesinde en önemli kavram da "bütçe hakkı" kavramı olmuştur.

1.2.2. Batı'da Gelişmeler

Modern devletin oluşmasıyla birlikte "bütçe hakkı" kavramı tartışılır hale gelmiştir. Bütçe hakkı, halkı temsil eden yasamanın kamusal yükümlülüklere ve hizmetlere izin ve yetki vermesidir.[46] Kamusal yükümlülüklerin temelinde ise vergiler yer almıştır. Halkın vergiye rızasını gösteren ve bütçeyi kabul eden mali bir organ işlevi

[42] Kenan Bulutoğlu, Erciş Kurtuluş, *Bütçe ve Kamu Harcamaları*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1988, s. 28.
[43] Nami Çağan, "Modern Bütçe Sürecinde Parlamento'nun Rolü*", Uluslararası Sempozyum Bütçe Sürecinden Parlamentonun Değişen Rolü,* TBMM Basımevi, Ankara 2009, s. 183.
[44] Bulutoğlu, Kurtuluş, age., s. 29.
[45] Coşkun, age., s. 13-14.
[46] Bağlı, agm., s. 39.

gören parlamentolar ilk defa İngiltere'de ortaya çıkmıştır. Parlamentoların ilk yetkisi vergilendirme olmuştur.[47]

İngiltere'de vergi toplanmasında parlamentonun onayının alınması diğer ülkeleri de etkilemiştir. Bütçe hakkının yer aldığı ilk belge olan *Magna Carta Libertatum'un* (Büyük Özgürlük Fermanı) İngiltere'de ortaya çıkmasından başlayan süreç Fransa, Almanya ve ABD'yi de etkilemiştir. Bütçe hakkı; İngiltere, Fransa, Almanya ve ABD'de belirli bir tarihsel süreç içerisinde gelişim göstermiştir.[48] Bu başlık altında İngiltere, Fransa, Almanya ve ABD'de bütçe hakkının tarihsel gelişimi ele alınacaktır.

1.2.2.1. İngiltere

İngiltere'de 1066 yılına kadar Anglo-Saksonlar bulunmaktaydı. Anglo-Saksonlar zamanında hukukun kaynağı olarak örf ve adetlerden yararlanılırdı. İlk parlamentoya Anglo-Sakson kralı döneminde İngiltere'de rastlanır. Bu dönemde kral, kural koymadan önce *Witan* adı verilen bilge kişilerden oluşan *Witenagemot* meclisinden izin almak zorundaydı. 1066 yılında Normanlar İngiltere'yi işgal etti ve Anglo-Sakson krallığı dönemine son verdi. Ancak Norman kralı meclisi dağıtmayarak, danışma meclisi olarak kullanmaya devam etti.[49]

Normanlar döneminde *Witenagemot* meclisi feodal beylerden, soylulardan ve din adamlarından oluşan bir meclis haline geldi. Bu meclisin adı William döneminde *Magnum Concilium* (Büyük Şura) oldu, kral önemli işleri Büyük Şuraya danışıyordu. Kral William öldükten sonra bu meclisin önemi arttı.[50]

Yurtsuz John 1199 yılından 1216 yılına kadar ülkeyi yönetmiştir. Krallığı döneminde Fransa kralı Philip ile sorunlar yaşamış, bunun üzerine baronlardan destek isteyerek savaşmıştır. Ancak baronlar Yurtsuz John'u yeterince desteklememiş ve savaş kaybedilmiştir. Savaşı kaybetmesinde baronları suçlamış ve onlardan yeni vergi talep etmiştir.[51] Ancak bu durumdan hoşnut olmayan baronlar John'a karşı ayaklanmıştır.

---

[47] Kemal Gözler, "İngiltere'de Parlâmento Neden Ve Nasıl Ortaya Çıktı? Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını*, C. 1, 2009, s. 366.
[48] Bağlı, agm., s. 39.
[49] Gözler, agm., s. 366.
[50] Agm., s. 367.
[51] İbrahim Çağrı Erkul, "İngiliz Parlamentosu'nun Mutlak Monarşiye Karşı Güç Kazanma Sürecinin Analizi", *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (*Uludağ Journal of Economy and Society)* Cilt/Vol. XXXIV, Sayı/No. 2, 2015, s. 133.

Ayaklanma sonucunda baronlarla buluşan Yurtsuz John baronlarla anlaşarak, baronların istediği Büyük Özgürlük Fermanını 15 Haziran 1215'de imzalamak zorunda kalmıştır.[52]

Büyük Özgürlük Fermanı ile ilk defa kralın mutlak ve emredici yetkisi sınırlandırılmış ve bütçe hakkının temeli atılmıştır. Hukukun üstünlüğüne dayalı olan Büyük Özgürlük Fermanında, krallık meclisinin onayı olmadan, koruma parası veya yardım parası toplanamayacağı yer almıştır.[53] Kralın hangi durumlarda halktan vergi toplayabileceği düzenlenmiştir. Vergilendirme yapılırken klasik vergi hali dışında[54] bir vergi alınması için Büyük Şuranın onayı şart koşulmuştur. Halktan vergi isteyen iradenin halka yükleyeceği yükün makul olması gerekli kılınmıştır.[55] Bu yönüyle dünyada bütçe hakkının yer aldığı ilk demokrasi belgedir.[56]Ancak kral vergi koyma yetkisinin kendisine ait olduğunu savunmuş ve meclisin onayını almadan vergi toplamak istemiştir.[57]

Büyük Şura için ilk defa 1230 yılında parlamento kelimesi söylenmiştir. Böylece parlamento ilk defa İngiltere'de ortaya çıkmıştır. Bu dönemde parlamento deyince Büyük Şuranın toplantı ve görüşme düzenlemesi anlaşılmıştır.[58]

Yurtsuz John'dan sonra III. Henry kral olmuş ve 1272 yılına kadar yönetmiştir. Simon de Monfort 1264'te III. Henry'i yenmiş ve onu tutuklatmıştır. Simon de Montfort 1265'te Büyük Şuraya katılması için her kontluktan iki şövalye ve her şehirden iki temsilci talep etmiştir. Böylelikle Büyük Şura denilen mecliste; baronlar, soylular ve ruhban sınıfının yanında halk da temsil edilmeye başlanmıştır.[59] III. Henry'den sonra I. Edward 1272 yılından 1307 yılına kadar tahtta kalmış ve parlamentoda halk temsil edilmiştir. Kral I. Edward, 1295 yılında daha parlâmentoyu (Magnum Concilium) toplantıya çağırmış ve bu toplantıda baronlar, kontlar, şehirler, burglar[60], rahipler ve ruhban sınıfının temsilcileri yer almıştır. Böylece parlamentoda daha geniş temsil imkanı sağlanmış, Magnum Concilium adı *Model Parliament* (Model Parlamento) adını almıştır. Bu parlamentoda 49 lord ve 292 temsilci bulunmuş, bu

[52] Gözler, agm., s. 367.
[53] Falay, age., s. 38-39.
[54] ***Klasik Vergi Hali:*** Bir senyörün kızının evlenmesi, oğlunun silah kuşanması, tutsak düşüldüğünde ödenen fidyedir. Kaynak: Coşkun, age., s. 14.
[55] Giray, age., s. 53.
[56] Edizdoğan, age., s. 23.
[57] Giray, age., s. 53.
[58] Gözler, agm., s. 367.
[59] Gözler, agm., s. 367-368.
[60] ***Burg:*** Modern kentlerin ilk halidir. Kaynak: Nilgün Elemi, "Ortaçağ Avrupa Tarihi ve Uygarlığı (5-15. Yüzyıl)", *Uygarlık Tarihi*, Ed. Taciser Sivas, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 2013, s. 221.

nedenle İngiltere'de parlamentonun kuruluşu Model Parlamentonun kuruluş tarihi kabul edilmiştir.[61]

Kral I. Edward döneminde Fransa ve İskoçya ile savaş devam etmiş ve gelire ihtiyaç duyulmuştur. Bu geliri sağlamak için vergi konulması gündeme gelmiş, parlamento onayı alınmıştır. Bu nedenle parlamento hemen her yıl toplanmıştır.[62] Vergi alınması için toplanan parlamentoya 1300'lü yıllardan itibaren ruhban sınıfı katılmamış, baronlar ve kontlar da ayrı bir salonda toplanmaya başlamıştır. Böylelikle parlamento, alt meclis olan Lordlar Kamarası ve üst meclis olan Avam Kamarası olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Böylelikle tek meclisli olan parlamento iki meclisli bir yapıya dönüşmüştür. Büyük Şuraya başkanlık eden kral Lordlar Kamarasına da başkanlık etmiş, Avam Kamarası toplantılarına katılmamıştır. Avam Kamarasında alınan kararlar Speaker adı verilen bir sözcü ile krala bildirilmiştir. İlk *Speaker* 1377 yılında Avam Kamarası toplantısında seçilmiş ve Avam Kamarasının başkanı haline gelmiştir.[63]

Parlamentonun kanun koyma, yani yasama yetkisi 1400'li yıllara kadar olmamıştır. Parlâmento sadece vergi alımını onaylamak için toplanmıştır. Pek çok İngiliz, krala ağır vergiler ödemiştir. Zaman içinde halk toplanan vergilerin nereye harcandığını sorgulamaya, denetlemeye başlamıştır. 1381 yılında ortaya çıkan Wat Taylor vergi isyanı sonucunda baş vergisi kaldırılmıştır.[64] Bu isyan İngiltere'de feodalizmin çöküşünü kolaylaştırmıştır. Yine IV. Henry'nin 1399 ile 1413 yılları arasında krallığını sürdürdüğü dönemde de feodal beyler güç kaybetmiş, toprağı olmayan köylüler kentlere doğru göç etmiştir.[65]

İngiltere'deki Norman krallığı hâkimiyeti, Tudor hanedanı döneminin başlangıcı olan 1485 yılına kadar sürmüştür. Bu dönemde İngiltere dışa açılmaya, sanayileşmeye ve kapitalistleşmeye başlamıştır. Diğer yandan İngiltere'deki tarım arazilerinin yüzde yirmisini elinde tutan kilise, papalıktan kopmuş ve bu topraklar özel mülk haline gelmeye başlamıştır. Bu gelişmelerle birlikte Tudor hanedanını destekleyen burjuvazi güçlenmiştir.

[61] Gözler, agm., s. 368.
[62] Agm., s. 368-369.
[63] Agm., s. 369.
[64] Giray, age., s. 53.
[65] Erkul, agm., s. 141.

Tudor hanedanından Kraliçe Elizabeth öldükten sonra James kral olmuş ve bütün yetkileri elinde toplamak istemiştir.[66] 1625-1649 yıllarında tahtta kalan Kral I. Charles sömürgeci bir politika izlemiş ve 1625 ile 1628 yılları arasında parlamento onayı olmadan vergi toplamıştır. Bunun üzerine parlamento üyeleri 1628 yılında şikâyet içeren bir *Petition of Rights* (Haklar Dilekçesi) hazırlamış ve sunmuştur. Bu bildiride;

> "… parlamentonun genel onayı olmadıkça hiç kimsenin ödünç para, bağış, vergi gibi herhangi bir armağan vermeye ya da buna benzer bir ödemede bulunmaya zorlanmamasına, ödemeyi reddetmesi halinde yemin etmeye zorlanmaması, sorguya çekilmemesi, tutuklanmaması, eziyet çektirilmemesini yüce majestelerimizden rica ediyoruz." hükmü yer almaktadır.[67]

Haklar Dilekçesinde kralın vergileme yetkisi sınırlandırılmış, bunun yanı sıra kralın yükümlülüklerini yerine getirmeyenleri cezalandırma gücü elinden alınmıştır.[68] Haklar Dilekçesinde sadece gelirler yer almış, giderler için herhangi bir hüküm söz konusu olmamıştır.[69] Haklar Dilekçesinde "temsilsiz vergi olmaz*"* ilkesi yer almıştır.[70] Kral I. Charles, 1629 yılında bu bildiri nedeniyle meclisi lağvetmiş, 1630 yılına kadar da toplantı yapmamıştır. Ayrıca yeni bir vergi olan donanma vergisini toplamaya başlamıştır. Halk, parlamento onayı olmadığı için bu vergiye karşı çıkmıştır. Bunun üzerine Kral I. Charles 1642 yılında ülkeyi terk etmek zorunda kalmıştır. Bu gelişmeyle birlikte vergilerin toplanmasında halkın rızası alınmaya ve halkı temsil eden parlamento tarafından vergiler onaylanmaya başlamıştır.

Kral II. Charles 1649 yılında kral olmuş, krallığı döneminde parlamentonun yönetimdeki etkinliğini artırmıştır. Ancak daha sonraki dönemlerde krallar bu etkinliğe son vermek istemiştir. 1688 devriminde ölen II. Charles, Hollandalılarla yaptığı savaş giderlerini karşılamak için halktan vergi toplamak istemiştir. Parlamento ise gelir tutarı belirlenmiş bir vergiyi ayırma şartıyla bu isteği kabul etmiştir.[71] Böylelikle giderler üzerindeki parlamentonun ilk denetimi savaş harcamaları üzerine olmuştur. Devrimden

---

[66] Oğuz Fırıldak, "Tarihsel Arka Planda Avrupa'nın Demokratlaşmasında Anayasa Hareketleri: İngiltere Örneği", *21. Yüzyıl Dergisi*, s. 4-5.
[67] Falay, age., s. 39.
[68] Giray, age., s. 54.
[69] Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt I*, Ekin Kitabevi, Bursa 2011, s. 873.
[70] Abdullah Mutlu, *Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2009, s. 35.
[71] Giray, age., s. 54.

sonra kral ve ailesinin gelir ve giderleri tespit edilmiş ve kralın yaptığı giderler denetlenmiştir.[72]

Parlamento, 1689 yılında *Bill of Rights* (Haklar Beyannamesi) ile kralın yetkilerini belirlemiş ve kanunsuz vergi toplanamayacağı bir kez daha düzenlenmiştir. 1689 yılından itibaren parlamento, vergilerin toplanması için verdiği onay yetkisini bir yıllık olarak yapmaya başlamış ve onaylamadan önce de yapılacak giderlerin gerekçelendirilmesini istemiştir.[73] Böylelikle, bütçe uygulaması ortaya çıkmıştır.[74]

1760 yılında Kral III. George kendisine ve ailesine ait tüm gelirlerini devlete devretmiş, parlamento tarafından kendisine bağlanan ve devlet bütçesinden ödenen ödeneği kabul etmiştir. Böylelikle parlamento hem devletin hem de kralın tüm gelir ve giderleri üzerinde kesin denetime kavuşmuştur.[75]

Modern bütçenin başlangıcı sayılan 1822 yılında hazırlanan bütçe hazine bakanınca parlamentoya sunulmuştur.[76] İngiltere'de 1868 ile 1894 yıllarında başbakanlık yapan William Ewart Gladstone (1809-1898) mali konularda önemli değişiklikler yapmıştır. Gladstone bütçede yer alan giderleri politikalara göre belirlemiş, gerekli olmayan harcamaları kısarak kamuda tasarruf uygulaması başlatmıştır. İngiltere'de bulunan Lordlar Meclisi ve Avam Kamarası arasında 1911 yılına kadar mali konularla ilgili fikir çatışmaları yaşanmıştır. 1911 yılında Lordlar Meclisinden mali konuları veto etme yetkisi kaldırılmış, mali konularda tek yetkili Avam Kamarası olmuştur.[77]

İngiltere'de ortaya çıkan parlamento, halkın temsilini sağlamıştır. İngiliz bütçe sürecinde öncelikle vergilerin ve diğer gelir kaynaklarının parlamento tarafından onayı alınmıştır. Magna Carta ile birlikte en önemli gelir kaynağı olan vergi alınmadan önce halkın rızası aranmış, kralın keyfi vergi koyması önlenmiştir. Temsilsiz vergi olmaz ilkesi nedeniyle, parlamento onayı olmadan vergi toplanmamıştır. İngiltere'de yaşanan bu gelişmeler diğer ülkeleri de etkilemiştir.

[72] Falay, age., s. 40-41.
[73] Gözler, age., s. 874.
[74] Gözler, agm., s. 372.
[75] Falay, age., s. 41.
[76] Edizdoğan, age., s. 26.
[77] Giray, age., s. 58.

1.2.2.2. Fransa

Fransa'da soylulardan ve din adamlarından oluşan Genel Meclis bulunurdu. Halkın ihtiyaçlarını karşılamayan kral ihtiyaç duyduğu vergiyi Genel Meclis onayı ile sağlardı.[78] Kral Philippe, 14. yüzyıl başlarında genel meclisi soylulardan ve din adamlarından kurtardı, halk temsilcileri de mecliste yer aldı.[79] Kralın 14. yüzyılda vergi toplayabilmesi için halk meclisinin onayı gerekiyordu.[80]

Kral 16. yüzyıla kadar malikâne ve diğer gelirlerle ülkeyi yönetmiştir. Sadece savaş gibi durumlarda vergi toplayabilmiştir. 16. yüzyılda köylülerden alınan vergiler artırılmış ve yeni vergiler eklenmiştir. Fransa'da en önemli vergi tuz üzerinden alınmıştır. Tuz üretimi krallığın denetiminde yapılmış ve krallık ambarlarından herkes ihtiyacı kadar tuzu vergi karşılığında satın almıştır.[81] Kral, kilise ve derebeyi köylüden ağır vergi almıştır. Bunun sonucunda da köylüler tarafından vergi toplayanlara karşı bir tepki oluşmuş ve 16. yüzyılda Agen İsyanı yaşanmıştır.[82]

18. yüzyıla gelindiğinde kral, halktan keyfi şekilde vergi toplamaktaydı. Rousseau (1712-1778), Mirebeau (1749-1791) ve Montesquieu (1689-1755) buna karşı çıkmıştır. Onlara göre; devlet gelir ve giderlerini belirleme yetkisi krala değil, tüm ulusa ait bir haktır.[83]

Fransa'da, soyluların ve din adamlarının geniş vergisel teşviklere sahip olması, köylüden ağır vergiler alınması 1789 Fransız İhtilalinin en önemli nedenlerinden birisini oluşturmuştur.[84] İhtilalin sonucunda derebeylerin ve kilisenin vergilendirme yetkisi sona ermiş, halk meclisi toplanmış ve halkın rızası olmadan kralın vergi toplaması engellenmiştir.[85]

Kurucu meclis, *La Déclaration Des Droits De l'Homme Et Du Citoyen'i* (İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirisi) yayınlamıştır. Bu bildirinin 13. maddesine göre; kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi toplanmalıdır. Bu vergi yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır. 14. maddesine göre; bütün yurttaşların

[78] Giray, age., s. 59.
[79] Falay, age., s. 41.
[80] Coşkun, age., s. 15.
[81] Zeynep Ağdemir, "XVI. Yüzyıl Fransa'sında Vergiler ve Vergi İsyanları", *Ömer Halis Demir Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 10, S. 2, 2017, s. 145-146.
[82] Agm., s. 142-148.
[83] Falay, age., s. 42.
[84] Kayan, agm., s. 86.
[85] Falay, age., s. 44.

kendileri ya da temsilcileri aracılığıyla ortak verginin gerekliliğini ortaya koymak, buna özgürce rıza vermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirleme hakları bulunmaktadır.[86] Bildiride yer alan keyfi vergi toplanamayacağı, bu hakkın parlamentoda olacağı 1791-1793 yıllarındaki Anayasalarda da düzenlenmiştir. Bu Anayasalarda herkesten mali gücüne göre gelir toplanması düzenlenmiş ancak giderlerle ilgili herhangi bir hüküm yer almamıştır. Gelirler için uygulanan bu hüküm daha sonra giderler için de uygulanmaya başlanmıştır. Diğer bir anlatımla bütçe hakkı ve bu hakkın halka ait olduğu düzenlenmiştir.[87] 1862 yılında yayınlanan Genel Kamusal Muhasebe Kararnamesi ile bütçe hakkı günümüzdeki anlamda tam olarak sağlanmıştır.

Fransa parlamentosunda tüm vatandaşların temsilinin sağlanması zaman almıştır. Fransız İhtilaline ve bütçe hakkının gelişmesine köylüden alınan ağır vergiler yol açmıştır. Bunun sonucunda hazırlanan bildiride parlamento onayı olmadan vergi toplanamayacağı yer almıştır. Önce gelirler için uygulanan bu hüküm zamanla giderler için de uygulanmaya başlamış ve bütçe hakkı gelişmiştir.

1.2.2.3. Almanya

Almanya'da köylüden ağır vergiler toplanmış ve 14. yüzyıla gelindiğinde köylüler vergilere karşı mücadele etmek için örgütlenmeye başlamıştır. 1525 yılının Mart ayında köylüler ayaklanmış ve 12 maddelik bir program ilan etmiştir. Bu programda; " vergilerin ağırlığından şikâyetçiyiz. Bu köylülerin servetlerinin yok olmasına yol açmaktadır. Senyörlerin malı mülkü inceleyerek adil vergi toplamalarını ve aldığı ücreti hak eden herkesin boşa çalışmasının önüne geçilmesini talep ediyoruz. İncil'e dayanmayan bütün vergiler kaldırılsın" hükmü yer almıştır.[88] Bu programla birlikte 16. yüzyılda kral, derebeyleri üzerinde hâkimiyet kurmuş ve düzenli vergi toplamaya başlamıştır. Ayrıca Genel Meclis izni alınarak vergiler artırılmış veya yeni vergiler konulmuştur.[89]

[86] Falay, age., s. 44.
[87] Abdullah Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 2010, C. 12, Özel Sayı, s. 163.
[88] Falay, age., s. 48-49.
[89] Edizdoğan, age., s. 29.

Merkezi bir devlet olma süreci uzayan Almanya'da feodalite 18. yüzyıla kadar devam etmiştir.[90] Almanya, 1815 yılında yapılan Viyana Kongresi'nde 34 devlet ve 4 özerk statülü küçük devletlere bölünmüştür. 1834 yılında Alman devletleri arasında gümrük birliği oluşturulmuş, 1871 yılında Alman İmparatorluğu kurulmuştur.

19. yüzyılda genel meclisin artan vergilemeyi onaylamasına karşı tavır sergilenmiştir. *Landtag* denilen bir tür Mebusan Meclisi kurulmuş ve gelir-gider miktarını belirleme yetkisi bu meclise verilmiştir. Böylelikle bütçe hakkı millet meclisine bırakılmıştır. Almanya'da 1850 tarihli Prusya Anayasası ile meşrutiyet yönetimine geçilmiş, bütçe hakkı Mebusan ve Ayan Meclislerine bırakılmıştır.[91] Ancak 1862 yılında savunma harcamalarının hükümet tarafından artırılmasına yönelik teklifi Mebusan Meclisi kabul etmemiş, bütçe tasarısı Mebusan Meclisinden alınmış ve Ayan Meclisi onayına sunulmuştur. Bütçe, 1866 yılına kadar Ayan Meclisi ve kral onayıyla yürürlüğe girmiştir. 1866 yılından itibaren bütçe hakkı halkın temsilcileri tarafından kullanılmaya başlamıştır.[92] 1919 yılında Erzberger Mali Reformu ve 1920 Weimar Anayasası ile reforma gidilmiştir. Eyaletlerin vergilendirme yetkisi kısıtlanmış ve imparatorluk vergilerden pay almaya başlamıştır.[93]

Almanya'da feodalitenin uzun süre hâkim olması ve birliği geç sağlaması bütçe hakkının ortaya çıkmasını ve gelişmesini etkilemiştir. Almanya'da bütçe hakkının gelişmesi vergi temelinde 19. yüzyılda sağlanmıştır.

1.2.2.4. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

Amerika, 1782 yılına kadar İngiltere kolonisi olmuştur. İngiltere, kendi parlamentosunda aldığı kararları kolonilerinde uygulamıştır.[94] Bu nedenle ABD'de bütçe hakkı bağımsızlıkla eş değer görülmüştür. ABD'nin İngiltere'ye karşı ayaklanmasının ve bağımsızlık mücadelesi vermesinin temelinde vergiler yer almıştır.[95] ABD, İngiltere'nin 1765 yılında çıkardığı yasa gereğince toplanacak olan vergiye parlamentoda temsil edilmedikleri gerekçesiyle itiraz etmiştir.[96]

---

[90] Giray, age., s. 64.
[91] Edizdoğan, age., s. 29.
[92] Age., s. 29.
[93] Falay, age., s. 51.
[94] Giray, age., s. 66.
[95] Kayan, agm., s. 86.
[96] Edizdoğan, age., s. 30-31.

ABD, İngiltere'nin topladığı vergilere karşı mücadelesini 1776 yılında kabul edilen bağımsızlık bildirisine kadar sürdürmüştür. Bağımsızlık bildirisinden sonra İngiltere vergileri kaldırdığını ilan etmiştir. Bağımsızlık Savaşı'ndan sonra 1783 yılında barış anlaşması imzalanınca "temsilsiz vergi olmaz" ilkesi hâkim olmuştur.[97] ABD bağımsızlığına kavuştuktan sonra mali anlamda deneyimli ve bilgili kişiler olmadığından hazırlanan anayasada mali konular detaylı düzenlenmemiştir. Bu nedenle Amerikan bütçe sisteminin oluşması uzun sürmüştür.[98]

1787 tarihli Amerikan Anayasasının 1. maddesinde; "topluma ait paraların gelir ve giderlerini gösteren düzenli hesapların yayınlanacağı ve her çeşit vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükleri koymanın, borçlanma kararı vermenin kongrenin görevi olduğu" belirtilmiştir.[99] Böylelikle federal devlet olan ABD'nin vergilendirme yetkisi ABD Kongresinin kontrol ve denetimine bırakılmıştır. Bütçe hakkı Kongre tarafından kullanılmıştır.[100] Bütçe, Kongre üyelerinin hepsinin bulunduğu komisyon tarafından incelenmiş, görüşülmüş ve kanunlaşmıştır. Başkan Taft zamanında Tasarruf ve Verimlilik Komisyonu kurulmuş, komisyon rapor hazırlamıştır. Rapordan sonra Başkan, bütçe bildirgesini sunmuştur.[101]

1950 yılına kadar gelir ve gider cetvelleri ayrı ayrı sunulurken, 1950 yılında bütçe taslağı birleştirilmiş ve tek bir belge oluşturulmuştur. 1965 yılında bütçe sistemi değiştirilmiştir. 1970 yılında Amerikan Bütçe Dairesinin ismi Yönetim ve Bütçe Dairesi haline gelmiştir.[102]

ABD'nin İngiliz kolonisi olması bütçe hakkının vergi temelinde gelişmesine neden olmuştur. ABD, 1776 yılında bağımsızlığını ilan ettikten sonra yeterli niteliğe sahip kişiler olmadığından mali hükümler anayasada detaylı düzenlenmiştir. Bu nedenle bütçenin oluşması ve gelişmesi ABD'de uzun zaman almıştır.

1.2.3. Türkiye'de Gelişmeler

Osmanlı Devletinde, Tanzimat öncesi dönemde padişahın mal varlığından ayrı bir kamu hazinesi veya bütçe bulunmamaktaydı.[103] Tanzimat Dönemine kadar devletin

[97] Edizdoğan, age., s. 30-31.
[98] Giray, age., s. 67-68.
[99] Falay, age., s. 53.
[100] Edizdoğan, age., s. 30-31.
[101] Giray, age., s. 68.
[102] Age., s. 68.
[103] Bulutoğlu, Kurtuluş, age., s. 29.

gelir ve giderleri ayrıntılı bir şekilde deftere kaydedilirdi. Bu dönemde günümüzdeki anlamıyla bütçe hazırlanmamış ve bütçe hakkı gelişmemiştir. Tanzimat Fermanı ile padişahın vergilendirme yetkisi sınırlandırılmıştır.

Bütçe hakkının, Osmanlı Devleti ve Türkiye'deki gelişimi bu alt başlık altında ele alınacaktır. Osmanlı klasik dönemi, Tanzimat dönemi, Kanuni Esasi sonrası ve Cumhuriyet döneminde bütçe hakkı tarihsel süreç içerisinde, hukuksal düzenlemeler çerçevesinde incelenecektir.

1.2.3.1. Osmanlı Klasik Dönemi

Osmanlı Devleti'nde bütçe kelimesinin karşılığı olarak muvazene-i umumiye lahiyası ve muvazene defteri ifadeleri kullanılmıştır. 15. yüzyıla kadar şer-i hukuka göre bütçeler hazırlanmıştır. Devletin temel gelirleri zekât, öşür, haraç ve cizyeden oluşmuştur. Bu gelirlerin harcama yerleri de şer-i hukuka göre belirlenmiştir. Günümüzdeki gibi bir bütçe uygulanmamış, Osman Bey döneminden itibaren gelir-gider hesabı yapılmıştır. Osman Bey, oğlu Orhan Bey'e hiçbir işe gereksiz yere para harcamamasını, devlet hazinesini fazla tutmasını ve gelirlerini artırmasını vasiyet etmiştir.[104]

Osmanlı Devleti'nde alınan ilk vergi pazarlarda bulunan ürünlerden alınan pazar rüsumudur. Osman Bey, bu vergiyi almadan önce tartışmak amacıyla Meşveret Meclisini kurmuştur. Bu mecliste vergi konulmadan önce tartışılmıştır.[105]

Osmanlı Devleti'nde gider bütçesini merkez, eyalet ve vakıflar oluşturmuştur. Gelirler ise bu eyaletler ve vakıflardan sağlanmıştır. Toplanan gelirlerle önce toplanılan yerdeki giderler karşılanmış artan gelirler merkez bütçeye aktarılmıştır.[106] Eyalet ve vakıf bütçelerinin gelir ve giderleri ayrıntılı olarak merkez dışında detaylı hazırlanmış ve merkeze yollanmıştır. Merkez bütçe hesabına eyalet ve vakıf bütçeleri dâhil edilmiştir. Gelirler tahmini bilgileri değil kesin rakamları içerecek şekilde her yıl hazırlanmıştır.[107]

---

[104] Metin Meriç, "Osmanlı Bütçe Sistemi", *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi,* C. 8, S. 1, 1993, s. 227.
[105] Giray, age., s. 147.
[106] Cuma Çataloluk**, "**Osmanlı Devlet Bütçesi"**,** *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, C. 4, S. 3, 2015, s. 502.
[107] Agm., s. 504.

15. yüzyılda, II. Murat'ın tahta çıkmasıyla birlikte mali yapıda ilk defa gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması amacıyla defterdar atanmıştır. Fatih Sultan Mehmet zamanında defterdarlık uygulaması devam etmiş mali anlamda düzen sağlanmıştır. Yavuz Sultan Selim ve Kanuni Sultan Süleyman zamanında ise bütçelemeye ilişkin yeni bir düzenleme olmamıştır.[108] Osmanlı Devleti'nde bilinen ilk bütçe Kanuni Sultan Süleyman zamanında güneş yılı esas alınarak düzenlenen 1524 ve 1525 mali yılı bütçesidir.[109]

Osmanlı Devleti'nde bütçenin her yıl hazırlanması geleneği vardı. Bütçe gelir ve gider cetvelleri hazırlandıktan sonra defterdar, gelir ve gider cetvellerinin başına mukaddimeyi (sunuş bilgileri) ekler padişahın onayına gönderirdi. Defterdarın padişah onayına sunduğu bu cetveller, bir önceki yılın gelir ve giderlerini gösteren hesap cetvelleriydi. Padişah onayı ile mukaddime ve bütçe cetvelleri geçerli olurdu.[110] Bu bütçeler kendi içinde karşılaştırılamıyor ve önceki yıla ait tüm gelir ve giderleri göstermiyordu. Bütçe dönemi olarak gelirlerde güneş yılı (365 gün) giderlerde ay yılı (354 gün) kullanılıyordu. Bu nedenle gelir-gider denkliği de sağlanamıyordu.[111]

I. Ahmet dönemi olan 1609 yılında gelir cetvelleri oluşturulmuştur. 1652 yılında Sadrazam Tarhoncu Ahmet Paşa, gelir-gider cetvelleri hazırlamış, buna göre gelirler giderlerden düşük çıkmıştır. 1660 yılında Eyyubi Efendi tarafından gelir-gider dengesinin sağlanması için cetvel oluşturulmuştur.[112] Köprülüler döneminde, 1669 ve 1670 mali yılına ait bütçe yapılmıştır.[113] Bu bütçeler hazırlanırken defterdarlık bürolarınca ruznamçe[114] defterlerine göre eyaletlerin gelir ve gider hesapları bölüştürülmüş ve veriler hazırlanmıştır. Hazırlanan bu veriler baş muhasebe dairesince değerlendirilmiş, gelir ve gider cetvellerine son hali verilmiştir.[115]

17. yüzyılda devletin gelir ve giderlerinin yıllık muvazeneleri ay yılı esas alınarak hazırlanmıştır. Bu muvazeneler geçmiş yılların gelir ve gider rakamlarının

---

[108] Çataloluk, agm., s. 504.
[109] Harun Şahin, "Osmanlı Bütçe Sisteminin Tekâmülü, 1839–1922", *International Journal of Social Science*, V. 6, 2013, s. 858.
[110] Çataloluk, agm., s. 504.
[111] Falay, age., s. 69.
[112] Giray, age., s. 128.
[113] Çataloluk, agm., s. 504-505.
[114] ***Ruznamçe:*** günlük gelir ve giderlerin veya günlük olayların kaydedildiği defterin adıdır. Tanzîmat'tan sonra vukuat-ı yevmiye defteri adını almıştır. Kaynak: Mehmet Zeki Pakalın, *Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü*, MEB Yayınları, Ankara 1993, s. 60.
[115] Şahin, agm., s. 858.

toplanması ile bulunan bir hesap özeti şeklinde hazırlanmıştır.[116] 1603 ve 1617 yılında hazırlanan yıllık hesap özetinde yerel birimlerin harcamaları ve doğrudan iç hazinede bulunan gelirler yer almamıştır. Diğer bir anlatımla devletin tüm gelir ve giderlerini içermesi gereken bütçede sadece bazı gelirler ve giderler yer almıştır. Osmanlı Devleti'nde, bu belgeler izin veya yetkiye dayanmamış, hukuki bir nitelik taşımamıştır.[117] Osmanlı Devleti, 1683 yılında gerilemeye başlamış, mali alanda reformlar yapılamamıştır. Bu dönemde bütçe açıkları en önemli sorun haline gelmiştir. 1792 yılında tahta çıkan III. Selim mali alanda reform hazırlamış ancak mali kaynaklar yetersiz olduğu için uygulayamamıştır.[118]

Tanzimat öncesi dönemde hazırlanan cetvelleri veya bütçeleri günümüzdeki anlamda bütçe olarak kabul etmek doğru değildir. Bütçe, tahmine dayanmaktadır. Osmanlı bütçeleri gelecek mali yıl içinde kamu kurumlarının giderlerini önceden hesaplayan, geleceğe yönelik bir özellik taşımaz. Bu bütçeler malî yılsonunda, bir yıl önceki gelir ve giderleri gösteren bir "muhasebe bilânçosu" şeklindedir. Diğer bir anlatımla Osmanlılar giderlerini daha önceden tespit ederek bir bütçeye bağlı olmamışlardır.[119] Ayrıca bütçe devletin tüm gelir ve giderlerini içermektedir. Bu dönemde bütçe sadece İstanbul'un gelir-gider gerçekleşmelerini göstermektedir.[120]

1.2.3.2. Osmanlı'da Tanzimat Dönemi

Tanzimat Dönemi, 1839 yılında Tanzimat Fermanının ilanıyla başlayıp 1923 yılında Cumhuriyetin ilanına kadar olan dönemi kapsamaktadır.[121] Osmanlı Devletinde Tanzimat Fermanının 3 Kasım 1839 tarihinde ilan edilmesiyle birlikte vergilendirme, askerlik, hukuk ve yönetim alanında köklü değişiklikler yapılmıştır. Ancak bu değişikliklerin uygulanması zaman almıştır.[122]

Tanzimat öncesi dönemde bir bölgenin vergisi merkezde yapılan açık artırma yöntemi ile hak sahiplerine verilirdi. İltizam yöntemi denen vergiler mültezimler

---

[116] Falay, age., s. 68.
[117] H. Hakan Yılmaz. Mustafa Biçer, "Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, 2010, S. 158, s. 204.
[118] Giray, age., s. 155.
[119] Ömer Lütfi Barkan, "Osmanlı İmparatorluğu Bütçelerine Dair Notlar", İstanbul Üniversitesi, *İktisat Fakültesi Mecmuası*, C.15, Sayı: 1-4, 1953-1954, s. 241-250.
[120] Giray, age., s. 128.
[121] Mutlu, agm., s. 3.
[122] Musa Çadırcı, "Tanzimat Döneminde Türkiye'de Yönetim (1839-1856)", *Türk Tarih Kurumu*, C. LII, S. 203, 1988, s. 601.

aracılığıyla toplanırdı. Tanzimat Fermanının ilanıyla herkesin mali gücüne göre vergilendirileceği ve devlet giderlerinin kanunla yapılacağı düzenlenmiştir.[123]

Vergilerin herkesin gücüne göre alınması için mal, mülk ve nüfus sayımının yapılması şarttı. Ancak hükümetin elinde yeterli nitelikte ve sayıda eleman bulunmamaktaydı. Tanzimat Fermanı öncelikle hükümetin kesin denetiminde bulunan yakın eyaletlerde uygulandı. Edirne, Bursa, Ankara, Aydın, İzmir, Konya, Sivas'ta mal, mülk ve nüfus sayımı yapıldı.[124]

Tanzimat Döneminde yeni nezaretler kurulmuş, iş bölümü genişletilmiş, meclis çalışmaları ve nezaretlere düşen görevler azalmış, böylece hükümet daha iyi hizmet verir hale gelmiştir. III. Selim döneminde Meşveret Meclisinde sorunlar tartışılmış, II. Mahmud ise Meşveret Meclisi ve Şura Meclisini toplamıştır. Ancak bu meclisler danışma meclisi niteliğinin ötesine geçememiştir. Bu nedenle II. Mahmud, 1838 yılında Meclis-i Vala-yı Ahkâm-ı Adliyenin kurulmasını istemiştir. Bu meclis bir başkan ve beş üyeden oluşmuştur. Ancak II. Mahmud'un son dönemlerinde Mısır sorununu çözmek istemesi nedeniyle meclisin çalışmaları Tanzimat Fermanının ilanından sonra olmuştur. Tanzimat Fermanı ile yeni kanun ve yönetmeliklerin hazırlanması Meclis-i Vala'ya bırakılmıştır.[125] Buna göre Meclis-i Vala üyeleri tüzük ve nizamname hazırlamıştır.[126]

Meclis-i Vala'da, Muhassıl-ı Enval adı verilen kişilerin sancaklara doğrudan hükümet tarafından atanmalarına karar verildi. Muhassıllara yardımcı olacak mal, nüfus ve emlak kâtibi verildi. Sancaklara vergi ve diğer sorunları çözüme kavuşturmak amacıyla Muhassıllık Meclisleri kuruldu. Mali işler muhassıllar tarafından yürütüldü. Ancak muhassıllar görevini kötüye kullanarak özellikle gayrimüslimlerin mal ve mülk tespitinde haksız kazanç elde etti. Bunun üzerine 1842 yılında iltizam usulü tekrar uygulanmaya başlandı.[127]

Bu fermana göre; padişahın malvarlığı dışında ayrı bir devlet bütçesi uygulaması başlamıştır. 1840 yılında hazîne-i amire[128] ile mansûre hazinesi[129] birleştirilmiş ve tek

[123] Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa 2000, s. 13.
[124] Çadırcı, age., C. LII, s. 611.
[125] Age., s. 605-607.
[126] Age., s. 609.
[127] Musa Çadırcı, "Tanzimat Döneminde Anadolu Kentleri'nin Sosyal ve Ekonomik Yapıları", *Türk Tarih Kurumu,* Ankara 1991, s. 212.
[128] ***Hazine-i Amire:*** Devletin para işlerinin yönetimini sağlayan kuruluştur. Kaynak: http://www.luggat.com/index.php#ceviri, (Erişim Tarihi: 12.01.2017).

hazine sistemine geçilmiştir. Bu dönemde bütçe gelir ve giderleri bir önceki yıla göre tahmin edilmiş, bir örneği padişaha bir örneği Meslis-i Vâlâ'ya sunulmuştur. Böylelikle ilk modern bütçe hazırlanmıştır.[130]

1845 yılında Meclis-i Vâlâ ve Maliye Nezâreti'nin görevi bütçe hazırlama olmuştur.[131] Meclis-i Vâlâ'nın kanun tasarıları ve nizamname hazırlama görevi 26 Eylül 1854 tarihinde oluşturulan Meclis-i Tanzimat'a devredilmiştir.[132] 1855 yılında modern bütçeye ilişkin hususlar "Hazine-i Celile'nin Muvazene Defterinin Sureti Tanzimine Dair Nizamname"de yer almıştır.[133] Bu nizamname ile bütçe, meclis tarafından devlet gelirlerinin toplanmasına, giderlerinin yapılmasına izin verir hale gelmiştir. Bu dönemde kesin hesap sonuçlarını Meclis-i Muhâsebe-i Maliye incelemeye başlamıştır.[134] Bu Nizamnamede, bütçe yerine *muvazene defteri* ifadesi kullanılmıştır. Buna göre her yıl gelir ve giderler muvazene defterinde yer almış, padişah onayladıktan sonra Maliye Nezareti bütçeyi uygulamıştır. Maliye Nezareti, muvazene defterini her mali yılın ilk ayı olan marttan iki ay önce hazırlamış ve hükümete sunmuştur. Hükümet, muvazene defterini Meclis-i Tanzimat'a göndermiştir.[135] Meclis-i Tanzimat, Meclis-i Vâlâ'dan birkaç kişi ve hangi dairenin bütçesi ise o dairenin memuru ile birlikte görüşülmüştür. Bütçe tasarısı bütün vekillerin bulunduğu Meclis-i Umumi'de görüşülmüş ve mali yılbaşından bir hafta önce sona ermiştir.[136] Bütçe görüşmelerinden sonra padişaha onaylaması için sunulmuştur. [137]

1856 Islahat Fermanında ise bütçe nizamnamesi düzenlenmiş, Islahatı Maliye Komisyonu 1859 yılında oluşturulmuş ve bir yıl sonra adı Hazine Meclis-i Âlisi olmuştur.[138] 1861 yılında Meclis-i Tanzimat Meclis-i Vala ile birleştirilmiş ve Meclis-i

---

[129]***Mansûre Hazînesi:*** Mansure askerinin gereksinmelerini karşılamak için ayrılan devlet gelirinin yönetimi ile görevli malî örgüt. *Osmanlıca Sözlük*, "Mansûre Hazînesi", Kaynak: http://www.osmanice.com/osmanlica-17481-nedir-ne-demek.html, (Erişim Tarihi: 12.01.2017).
[130] Şahin, agm., s. 854.
[131] Agm., s. 860.
[132] Çadırcı, age., C. LII, s. 610.
[133] Hüseyin Güçlü Çiçek. Süleyman Dikmen, "Osmanlı Devleti'nde Bütçenin ve Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi", *Süleyman Demirel Üniversitesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2015, C. 11, S. 2, s. 87.
[134] Şahin, agm., s. 860.
[135] Giray, age., s. 129.
[136] Çiçek, Dikmen, agm., s. 90.
[137] Feyzioğlu'ndan aktaran Şahin, agm., s. 861.
[138] Agm., s. 861.

Vala'da yeni düzenlemeye gidilmiştir. Mülki idare, adalet işleri ve kanun, nizamname adında 3 daire oluşturulmuştur.[139]

Abdülaziz döneminde modern bütçe yapılmaya başlanmıştır. Bu bütçe ile daha çok devletin borçlanmasını kolaylaştırmak için yabancı ülkelere mali durum gösterilmiştir.[140] İlk bütçe kanunu da 1863 yılında hazırlanmıştır. Bu hazırlanan bütçe, aşağıda yer alan tabloda görüldüğü üzere masarif (gider) ve varidat (gelir) bütçesinden oluşmaktadır.

Tablo 1: 1863-1864 Masarif (Gider) Bütçesi

Gider Bütçesi	**Tutar (Frank)**	**Gider Bütçesi**	**Tutar (Frank)**
Harici Borç (Faiz ve Amortisman)	40.430.000	Tophane Müşürlülü	4.730.000
Dahili Borç: Eshamı Cedide İle Tahvilatı Mümtazenin Faiz ve Amortismanı	32.775.000	Bahriye Nezareti	24.191.000
Eshamı Mümtaze İle 10 Senelik Hazine Bonolarının Faiz ve Amortismanı	5.266.000	Adliye Nezareti	2.402.000
46 Milyonluk Dahili İstikraz Faizleri İle Şahıs Vergisine Mahsuben Alınan Avansın ¼ Nispetinde Red ve İadesi	7.179.000	Evkaf Nezareti	4.627.000
Eytam Sandığından Alınan Borcun Faizi	668.000	Dâhiliye Nezareti	41.082.000
Hicaz ve Yemen Vilayetlerinin Tahsilatı, Mekkeye Gönderilen Tahsisat Vesair	8.523.000	Hariciye Nezareti	3.016.000
Saray Tahsisatı ve Muhtelif Tahsisat	27.712.000	Ticaret Nezareti	458.000
Zat Maaşları ve Yardım Tahsisatı	7.845.000	Maarif ve Nafıa Nezareti	1.084.000
Nezaretsiz Nazırlar, Divanı Ali, Yüksek Hazine Şurası	1.579.000	Zaptiye Nezareti	3.789.000
Harbiye Nezareti	95.198.000	Maliye Nezareti	15.000.000
Toplam Bütçe Gideri			**327.194.000**

Kaynak: Maliye Bakanlığı, *Tanzimattan Günümüze Devlet Bütçesi Mevzuatı Cilt I*, 1996, Ankara, s. 47.

[139] Çadırcı, age., C. LII, s. 610-611.
[140] Coşkun, age., s. 17.

Islahatı Maliye Komisyonu güvenilir bilgi toplayamasa da topladığı bilgiler ışığında ilk modern bütçe kabul edilen 1863-1864 yılı bütçesini hazırlamıştır.[141] Osmanlı Devleti'nin bu bütçeye göre toplam gideri 327.194.000, toplam geliri de 354.198.000 frank tutarındadır. Buna göre, bütçe gelirleri giderleri karşılayamamaktadır.

Tablo 2: 1863-1864 Varidat (Gelir) Bütçesi

Gelir Bütçesi	**Tutar (Frank)**	**Gelir Bütçesi**	**Tutar (Frank)**
Vasıtasız Vergiler	**92.107.000**	Devlet Matbaası	251.000
Vergi	78.173.000	Devlet Emlak'ı	442.000
Bedeli Nakit	13.934.000	Ormanlar	365.000
Vasıtalı Vergiler	**262.091.000**	İmparatorluğa Ait Çiftlikler	1.998.000
Aşar	94.891.000	Tuzlalar	14.375.000
Ağnam Resmi	20.305.000	Madenler	2.136.000
Domuz Resmi	335.000	Devlet Emlak'ının Satış Mutevel Hasılat	1.295.000
Gümrük Resmi	57.500.000	Dalyanlar	526.000
Tütün Resmi	13.800.000	Mısır Cizyesi	9.200.000
Saydiye Resmi	1.315.000	Eflak Cizyeleri	575.000
Mekavelat Resmi	361.000	Buğdan Cizyesi	345.000
Damga Resmi	3.450.000	Sırbistan Cizyesi	529.000
Alkollü İçkiler	2.875.000	Sisam Adası Cizyesi	92.000
Tapu Harçları	2.875.000	Aynoroz Cizyesi	28.000
Muhtelif Resimler	28.175.000	Bahriye Nezaretinin Hususi Varidatı	1.387.000
Posta	2.307.000	Ticaret Nezaretinin Hususi Varidatı	358.000
Toplam Bütçe Geliri	**354.198.000**		

Kaynak: Maliye Bakanlığı, *Tanzimattan Günümüze Devlet Bütçesi Mevzuatı Cilt I*, Ankara 1996, s. 47.

[141] Edizdoğan, age., s. 32.

1873 yılında hazırlanan Devleti Aliye'nin Bütçe Nizamnamesi düzenlenmiş, bu nizamnamede bütçe ifadesi yer almıştır.[142] Nizamnameye göre; bütçe hazırlanırken gelirlerin önceliği benimsenecek, meclise sunulmadan önce bütçe komisyonunda incelenecektir. Bütçe komisyonu, devlet memurları ve maliyeye ait işlerde uzman kimselerden Meclis-i Vükela tarafından oluşturulacaktır.[143] Bütçe uygulama sonuçlarını ise Meclis-i Muhasebe-i Maliye yerine Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) denetleyecektir.[144]

Tanzimat Döneminde batı tarzında bütçe fikri ortaya çıkmasına rağmen, bütçe hakkı halkı temsil eden mecliste kullanılmamıştır. Bu dönemde Meclis-i Tanzimat ve Meclis-i Vala halk temsilcilerinden değil padişahın atadığı kişilerden oluşuyordu. Bu dönemde tam bir bütçe sistemi oluşturulamamıştır.[145]

1.2.3.3. Kanuni Esasi Sonrası

Kanuni Esasinin yürürlüğe girmesiyle başlayan Osmanlı Devleti'nin son bulmasına kadar olan bütçe süreci ele alınmıştır. 1876 yılında bütçe hakkının yer aldığı ilk anayasa olan Kanuni Esasi hazırlanmıştır. Kanuni Esasinin yapımıyla bütçe anayasal düzenlemeye kavuşmuştur.

Osmanlı Devletinin dış borçları artmış, dış borç ödemeleri Mahmut Nedim Paşa'nın sadrazamlığında 1875 yılında durdurulmuştur.[146] Bunun üzerine II. Abdülhamit 1876 Anayasasına göre kurulan Meclis'in açılış nutkunda; "işler iyiliğe giderken Kırım Savaşı çıktı. Savaş dolayısıyla harcamalar arttı. Bu nedenle hazinemiz borçlanmak durumunda kaldı. Devlet mali sıkıntıyı yenemedi, ödemeler durduruldu. Bu tutum, dürüst bir hareket sayılmaz. Borç yaparak finansman, o günü, o anı kurtarır ama geleceği sıkıntıya sokar. Bu sıkıntı bizim tahta çıktığımız şu anda bütün ağırlığıyla karşımızdadır. Biz, istibdat idaresine son vermeyi, demokrasinin, bütün bu güçlükleri yenmeye kadir olacağına inandığımız için karar verdik. Hepinizden ricam şudur: el ve gönül birliği ederek gerekli tedbirleri alın; çıkması yararlı olacak yasaları çıkarın, mali reform yapın, ülkeyi bu sıkıntılı durumdan kurtarın." demiştir.[147]

---

[142] Giray, age., s. 130.
[143] Feyzioğlu'ndan aktaran Şahin, agm., s. 861.
[144] Çiçek, Dikmen, agm., s. 91.
[145] Giray, age., s. 131.
[146] Bedri Gürsoy, "100. Yılında Düyun-u Umumiye İdaresi Üzerinde Bir Değerlendirme", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi*, 1984, s. 17.
[147] Agm., s. 18.

Kanuni Esaside, bütçe tasarılarını Heyet-i Ayan ve Heyet-i Mebusan inceleyecektir. Hazırlanan bütçe tasarısı önce Meclis-i Umumi'de madde madde ve görüşülecek ve onaylanacaktır. Bütçe Kanunu uygulanması için Meclis-i Umumi'nin açılışının ardından Heyet-i Mebusan'a gönderilecek ve padişah onayına sunulacaktır.[148] Padişah bütçe tasarısını onaylarsa yürürlüğe girecek, onaylamazsa meclisi feshedebilecekti.[149]

Kanuni Esasinin 20. maddesinde "herkesin kudreti nispetinde tarh ve tevzi" , diğer bir anlatımla herkesten mali gücüne göre vergi alınacağı hüküm altına alınmıştır. 25. maddesinde "bir kanunda yer almadıkça hiç kimseden vergi veya benzeri gelirler toplanamaz" denilerek vergilerin kanuniliği ilkesi güvence altına alınmıştır.[150] 97. maddesinde devlet bütçesinin kanunla yapılacağı düzenlenmiştir. 98. ve 102. maddelerinde bütçenin yıllık ilkesi, gelir ve giderlerin bölümler halinde onanması yer almıştır.[151] 105. maddesinde; devlet malların edinilmesi ve harcanmasına ilişkin görevlilerin denetiminin Divan-ı Muhasebat tarafından yapılacağı, padişah onayıyla atanacak 12 üyeden oluşan bu divanın ise üç ayda bir maliyeye ilişkin önergeyi padişaha sunacağı düzenlenmiştir.[152] 1876 Anayasasının bu hükümleri Osmanlı-Rus Savaşı bahane edilerek askıya alınmıştır.

1877-1878 yılları Osmanlı-Rus Savaşlarının yapıldığı yıllar olmuştur. Osmanlı Devleti savaşı kaybetmiş ve Berlin Konferansı düzenlenmiştir. Bu konferansta, Osmanlı Devleti'nin dış borçlarının barış anlaşması metninde yer alması Avrupalı devletler tarafından gündeme getirilmiştir. Bunun üzerine Osmanlı borçlarının nasıl ödeneceğinin müzakerelerle belirleneceği mali hükümlerin yer aldığı ek protokolde düzenlenmiştir. Bu müzakere fikrini II. Abdülhamit sıcak karşılamış ve alacaklı ülke temsilcilerini İstanbul'a çağırmıştır.[153] Osmanlı Devleti, bu görüşmeler sonucunda 6 kişilik karma bir heyet oluşturmuştur. Heyet 1880 yılı Eylül ayında ilk toplantısını İstanbul'da gerçekleştirmiş ve görüşmeleri 1881 yılı Ocak ayında tamamlanmıştır. Osmanlı Devleti ile Avrupalı devletler her konuda anlaşmış ve mebuslar aracılığıyla padişahın onayına sunulmuştur. Bu hazırlanmış olan kararnameyi padişah bir fermanla onaylamıştır.

[148] Çiçek, Dikmen, agm., s. 92-93.
[149] Agm., s. 94.
[150] Coşkun, age., s. 17.
[151] Şahin, agm., s. 862.
[152] Çiçek, Dikmen, agm., s. 93.
[153] Gürsoy, agm., s. 18-19.

Muharrem ayında yürürlüğe giren bu kararnameye Muharrem Kararnamesi denilmiştir. Bu kararname ile Osmanlı borçlarının idaresi, yeni kurulan, yabancılarla ortaklaşa çalışacak olan bir yönetime, Düyun-u Umumiye İdaresine bırakılmıştır.[154]

Anayasanın askıya alındığı savaş yıllarında, bütçeyi Maliye Nazırı başkanlığında bir komisyon hazırlamış, hazırlanan bütçe önce mecliste görüşülmüş ve padişah onayına sunulmuştur. Bütçenin ve harcamaların denetimi yapılmamıştır. Denetim eksikliği, harcamaların artmasına neden olmuştur. 1908 yılında anayasa tekrar yürürlüğe girdiğinde Heyet-i Ayan ve Heyet-i Mebusan tekrar toplanmış ve 1909-1910 yılı bütçesini hazırlamıştır. Ancak bütçe denetimine ilişkin hususlar uygulanmamıştır.[155]

1910 yılında Usul-i Muhasebe-i Umumiye Kanunu kabul edilmiştir.[156] Bu kanunla bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetimine ilişkin hususlar düzenlenmiş ve uygulamaya başlanmıştır. Bu kanuna göre bütçe; "devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren kanun" olarak tanımlanmıştır. Bu kanun, Kanun-ı Muvakkat adıyla 1912 yılında yeniden düzenlenmiştir. Kanunda bütçenin yıllık yapılacağı, bütçenin hazırlanması, görüşülmesi ve onaylanması ile harcamaların tahakkuk ve ödenmesine dair usul ve esaslar düzenlenmiştir.[157]

1914 yılında I. Dünya Savaşının başlamasıyla birlikte bütçe hakkı rafa kaldırılmıştır. I. Dünya Savaşı'nın sona ermesiyle birlikte Meclis-i Mebusan'da bulunan ve 15 üyeden oluşan Muvazene-i Maliye Encümeni, diğer bir deyişle bütçe komisyonu oluşturulmuştur.[158] 1918 yılında savaş yenilgiyle sonuçlanmış, yapılan anlaşmalarla Osmanlı Devleti son bulmuştur.

Kanuni Esasi bütçe hakkının yer aldığı ilk anayasa olmuştur. Ancak uygulanması 1908 yılına kadar askıya alınmıştır. 1910 yılında mali alanı düzenleyen Usul-i Muhasebe-i Umumiye Kanunu kabul edilmiştir. Böylelikle bütçe hakkı ve bütçenin hazırlanması, uygulanması, denetlenmesi yasal düzenlemelere kavuşmuş olmasına rağmen denetim yapılmamıştır. Denetim eksikliği gelir-gider arasındaki farkı daha da büyütmüş, çıkan savaşla birlikte bütçe hakkı kullanılamamıştır.

---

[154] Gürsoy, agm., s. 20.
[155] Şahin, agm., s. 864.
[156] Öner Erdoğan, "Bütçe Uygulama Aşamasında Parlamentonun İzleme/Gözetim Fonksiyonu: Komisyonların Rolü ve Bütçe Analiz Kapasitesi", *Uluslararası Sempozyum Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü,* TBMM Basımevi, Ankara 2009, s. 271.
[157] Şahin, agm., s. 864.
[158] Nahit Yüksel, "Türk Parlamento Hukukunda "Bütçe" Komisyonu", *Sayıştay Dergisi*, S. 56, 2005, s. 6.

1.2.3.4. Cumhuriyet Dönemi

Bu dönemin 1919 ve 1922 yılları, altı yüzyıllık bir yapıyı kırarak, yeni bir devletin ortaya çıktığı devrim yıllarıdır. Yeni devletin kuruluş, işleyiş ve bütçe süreçleri ilk yıllarda devrimden etkilenmiştir. Devrim yıllarının sonu olan 1922 yılına gelindiğinde Osmanlı Devleti tarih sahnesinden silinmiştir.[159] 1923 ve sonrasındaki yıllar yeni devletin kuruluşu ve gelişmesine yönelik faaliyetlerin yürütüldüğü yıllar olmuştur. 1924 yılında yeni bir anayasa ve mali anlamda 1927 yılında kanun hazırlanmıştır. Bütçe hakkının kullanıldığı bütçeler hazırlanmaya ve uygulanmaya bu dönemde başlamıştır.

Meclis-i Mebusan 12 Ocak 1920'de İstanbul'da açılmış ve Meclis-i Umumi çalışmalarına başlamıştır.[160] Bunun üzerine İstanbul işgal edilmiş, Meclis-i Mebusan dağıtılmış ve mebusların bazıları tutuklanmıştır. Meclis-i Mebusan dağıldıktan sonra Ayan Meclisi üç toplantı gerçekleştirmiştir. Burada yapılan son toplantıda 1920 yılı Meclis-i Ayan bütçesi görüşülmüş ve kabul edilmiştir. Ayan Meclisi, İstanbul'un işgali karşısında sessiz kalmıştır. Ayan Meclisinde üyelerinin birçoğu Anadolu hareketine karşıydı. Bu gelişmelerle birlikte Osmanlı parlamentosu sona ermiştir.[161]

İngiliz Yüksek Komiser Yardımcısı Webb, 6 Ocak'ta Curzon'a, Türk maliyesinin sorunlarının nasıl çözüme kavuşturulacağını içeren bir rapor göndermiştir. Webb'in raporuna göre; "Maliye Nezareti, Fransızların yönetimine bırakılırsa, borç işlerini ve bütçeyi onlar ayarlarsa; Uluslararası Ekonomi Bakanlığı, İngiliz kontrolünde ticaret, sanayi, madenler, ziraat, ormanlar, malzeme, ulaştırma ve haberleşme kollarına ayrılırsa; bunların her birinin başına yabancı birer müdür getirilirse; bunlara birer Türk vekil verilirse Türk maliyesinin düzeleceği" belirtilir.[162]

İngiliz Dayinler Vekili Sir Adam Block, 25 Ocak'ta İstanbul'da bulunan Amerikan Kulübünde bir konferans düzenlemiştir. Block, Osmanlı Devleti borçlarının 465 milyona yaklaştığını, 1920 yılına ait bütçe açığının 30.000.000 lira olduğunu

[159] Nuray Ertürk Keskin, "Yirmili Yıllarda Yönetim", (Ed. Nuray Ertürk Keskin),*Açıklamalı Yönetim Zaman Dizini 1919-1928 Cilt-I*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 2012, s. 1.
[160] Nuray, E. Keskin, "1920: Bağımsız ve Halka Doğru Yönetim", (Ed. Nuray Ertürk Keskin),*Açıklamalı Yönetim Zaman Dizini 1919-1928 Cilt-I*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 2012, s. 199.
[161] Keskin, age., s. 200.
[162] Keskin, age., s. 208.

söylemiştir. Osmanlı maliyesinin 1878'de iflasa uğradığını ve o günden sonra devletin borçla hayata tutunduğunu dile getirmiştir.[163]

1920 yılı Mart ve Nisan aylarına ait geçici Bütçe Kanunu 29 Şubat 1920 tarihinde Meclis-i Mebusan'da kabul edilmiş ve aynı gün yayımlanmıştır. 22 Nisan'da geçici bütçe kanununun Mayıs ile Ağustos aylarında da uygulanmasına ilişkin bir kararname yayımlanmıştır. Bütçede en büyük pay 4.319.000 lira ile Düyun-u Umumiye' ye ayrılmıştır; bunu 2.530.500 lira ile Harbiye Nezareti ve 1.645.000 lira ile Maliye Nezareti takip etmiştir.[164] Umumi bütçeyi verebilmek için daha fazla zamana ihtiyaç olduğundan, 8 Eylül'de Mayıs başından Eylül sonuna kadar geçerli olmak üzere 5 aylık geçici bir bütçe teklifi verilmiştir. Maliye Vekili Ferit Bey, gelir ve gider bütçesi hazırlık çalışmalarının sürdüğünü, bütçenin Eylül ayı sonlarında genel kurula sunulacağını söylemiştir. 8 Eylül'de Altı Aylık Muvakkat Bütçe Kanunu kabul edilmiştir. Haberleşmedeki güçlük nedeniyle geçmiş dönemin bütçe bilgilerine ulaşılamamış, bu bilgiyi toplama gücü halen bulunamamıştır. Bunun üzerine mazbata muharriri Ferit Bey, bütçenin gelecekte gerçekleşecek muhtemel harcamaları içeren bir kanun olduğunu, ancak hükümetin ivedi bir bütçe yapmak zorunda kaldığını söylemiştir. Umumi bütçe için uzun zaman gerektiğinden hükümetin beş aylık geçici bir bütçe hazırladığını belirtmiştir.[165]

1920 yılına ait bütçe ancak 28 Şubat 1921'de kanunlaşmıştır. 1920 yılının bütçe kanunları sadece giderleri göstermektedir; gelirlere yer verilmemiştir.[166] 1920 yılında hazırlanan bütçede Osmanlı Devleti'nde uygulanan bütçe yöntemi kullanılmış, padişaha bağlılık bütçe metninde yer almıştır. Ancak padişah İstanbul'da olduğundan bu ödeneklerin harcanması mümkün olmamıştır.[167] Bu duruma son vermek için yasal düzenlemeler gerekmiş, 1921 yılında Teşkilat-ı Esasiye Kanunu çıkarılmış, ancak bu anayasada bütçeye ilişkin detaylı hükümlere yer verilmemiştir.[168]

1921 yılına gelindiğinde 21 Ekim 1920 tarihinde göreve başlamış 3. Tevfik Paşa Hükümeti görevini sürdürmekteydi ve padişah Vahdettin'di. 20 Mart'ta İzzet Paşa ve

[163] Keskin, age., s. 208.
[164] Age., s. 208-209.
[165] Age., s. 236.
[166] Age., s. 238.
[167] Nahit Yüksel, "Cumhuriyet'in "İlk" Bütçesi: Coşku, Gurur ve Kaygı", *Maliye Dergisi*, S. 159, 2010, s. 302.
[168] Edizdoğan, age., s. 33.

Salih Paşa, hükümetten istifa etmiş, ancak 12 Haziran'da İzzet Paşa Hariciye Nezareti'ne, Salih Paşa da yeniden Bahriye Nezareti'ne getirilmiştir.[169]

İstanbul Hükümeti, 1921 yılında ayrı bir bütçe kanunu çıkarmamıştır. Bütçe kanunu boşluğu 1920 yılında çıkarılan 1336 senesi Muvakkat Bütçe Kanunu'nun ve bazı dairelerin önceki yıllarda çıkarılan bütçe kanunları ve kararnamelerle giderilmiştir. 1336 senesi Mart ve Nisan aylarına ait Muvakkat Bütçe Kanunu'nun geçerliliği kararnamelerle uzatılmıştır.[170]

1921 yılında 1336 yılının Muvazene-i Umumiye (Bütçe) Kanunu onaylanmıştır. Büyük Millet Meclisi, harcamalarını çıkarılan Avans Kanunları ile gerçekleştirmiştir. Bütçe toplamı, yıl içinde verilen avansların toplamı olarak oluşturulmuştur. Bu nedenle 1336 yılı bütçesi, harcama yapılmadan önce Meclis tarafından onaylanan bir bütçe kanunu değildir. [171] 1337 yılı bütçesi mali yıl başlangıcı kabul edilen 1 Mart 1921 tarihinden önce yürürlüğe girememiştir. Ancak 1336 yılı bütçesinden farklı 1337 yılı bütçesi hazırlanmış ve 15 Şubat'ta Meclise gönderilmiştir. Meclis 1337 yılı bütçesinin kadro encümeninden gelecek olan yeni teşkilatlanmaya göre yapılmasını istemiştir. Ancak, artan savaş ihtimali ve mali bunalım altında gerçekçi gelir ve gider tahminleri yapılamadığından 1921 yılı bütçesinin Mecliste görüşmeleri tamamlanamamış ve 1920 yılı Bütçe Kanunu kabul edilmiştir. 1921 yılında harcamalar, 1920 yılı bütçe ve avans kanunlarına dayanılarak yapılmıştır. 1920 yılı bütçesindeki ödeneklerin yetersiz olduğu durumlarda da ek ödenek kanunları (tahsisatı munzamma) uygulanmıştır.[172]

1336 yılı Bütçe Kanunuyla, Düyun-u Umumiye İdaresi, Büyük Millet Meclisi'nin mali yönetimi altına girmiştir. Düyun-u Umumiye İdaresinin gelirleri bütçeye aktarılacak, giderleri bütçeye konulan ödeneklerden karşılanacaktır.[173] 1337 yılı bütçe görüşmeleri 1922 yılı içinde 9 Şubat'ta başlamış ve 1922 yılında kanunlaşmıştır.[174] 26 Şubat'ta kabul edilen 1337 Bütçe Kanunu'nda gelir ve gider bütçeleri fasıl fasıl gösterilmemiştir.

---

[169] Fatma Eda Çelik, "1921: Savaş Yönetimi ve Yönetimin Merkezileşmesi", (Ed. Nuray Ertürk Keskin), *Açıklamalı Yönetim Zaman Dizini 1919-1928 Cilt-I*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 2012, s. 486.
[170] Age., s. 492.
[171] Age., s. 561.
[172] Age.,, s. 564
[173] Age.,, s. 566.
[174] Fatma Eda Çelik, "1922: Yeni Türkiye'yi Kuracak Zafer İçin Beşeri ve Mali Kaynakların Yönetimi", (Ed. Nuray Ertürk Keskin), *Açıklamalı Yönetim Zaman Dizini 1919-1928 Cilt-I*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 2012, s. 1009.

1338 yılında birinci altı aylık muvakkat bütçe karârnâmesi, 27 Şubat'ta yürürlüğe girmiştir. İstanbul Hükümeti, muvakkat bütçelerin yanında 1922 yılı içinde gelir arttırıcı önlemler almaya çalışmıştır. Buna rağmen mali sıkıntıların devam etmesi üzerine 2 Ekim'de bütçe açığına ilişkin bir kararname yürürlüğe girmiştir. Bu kararnamede bütçe açığını kapatmak amacıyla Maliye Nezâreti'ne yetki verilmiştir.[175]

1923 yılında Cumhuriyetin ilanıyla birlikte, milli egemenliğin kaynağı halk olmuştur.[176] Bütçe hakkı ve modern anlamda bütçe bu dönemde gelişmiştir.[177] Cumhuriyetin ilk bütçesi 1924 yılında hazırlanmıştır.[178] Ancak hem 1924 hem de 1925 yılında hazırlanan bütçeler kanun metnine benzemiştir. 1926 yılında hazırlanan bütçe kanunu ile bütçede belirtilmeyen kişiye maaş veya ücret ödenemeyeceği kabul edilmiştir. 1926 yılından 1950'li yıllara kadar bazı yıllar hariç genel anlamda gelir-gider denkliği sağlanmıştır.

1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu[179] yürürlüğe girmiş ve mali alanda etkili olmuştur. Bu Kanunda mali yol ve yöntemler düzenlenmiş, mali yetki ve sorumluluklar idari yapıya bağlı görevler olarak tanımlanmıştır. 1050 sayılı Kanunda bütçe; genel bütçe, katma bütçe ve mahalli idare bütçeleri olmak üzere üçe ayrılmıştır. Ancak zamanla kamu idarelerinin sayısı artmış ve uygulamada yer almalarına rağmen 1050 sayılı Kanun kapsamına alınmamıştır. [180] Bütçelerin adem-i tahsis ve gayrisafilik ilkesine uygun, denk olarak yıllık hazırlanacağı yer almıştır. [181] 1050 sayılı Kanunda geçici bütçe düzenlenmemiş ancak uygulamada yer almıştır.[182]

Bu dönemde Osmanlı Devleti anayasası ile yeni kurulan devletin anayasası birlikte uygulanmıştır. Cumhuriyetin ilanı ile modern anlamda, gelir- gider denkliği esas alınarak bütçeler hazırlanmıştır. Bütçe sürecinde 1927 yılında çıkarılan Muhasebe-i Umumiye Kanunu uygulanmaya başlamıştır. Bütçe hakkının yerleşmesi tam olarak sağlanamamıştır. Bu bölümde cumhuriyetin ilanından sonra hazırlanan 1924, 1961 ve 1982 Anayasaları bütçeye ilişkin hükümleri ayrı başlık halinde ele alınmıştır.

---

[175] Çelik, age., s. 945.
[176] Mutlu, agm., s. 2.
[177] Şahin, agm., s. 854.
[178] Yüksel, agm., S.159, s. 301.
[179] *1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu*, 1927.
[180] Osman Saraç, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi", *Maliye Dergisi*, S. 149, 2005, s. 127-128.
[181] Agm., s. 129
[182] Agm., s. 134.

1.2.3.4.1. 1924 Anayasası Dönemi

Cumhuriyetin ilanından sonra yeni kurulan devlet anayasa hazırlık çalışmalarına başlamıştır. 1924 Anayasası hazırlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Bu anayasa ile ikili anayasa uygulaması son bulmuş, bütçe hakkı tam olarak sağlanmıştır.

1924 Anayasasında bütçeye ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Anayasanın 26. maddesinde; devletin bütçe ve kesin hesap kanunlarını inceleme ve onaylama görevinin TBMM'ye ait olduğu, 35. maddesinde Cumhurbaşkanının bütçe kanununu veto edemeyeceği düzenlenmiştir. Vergilerin ancak kanunla salınıp, alınacağı 85. maddesinde, bütçe kanun tasarısı, buna bağlı bütçeler ile cetvellerle katma bütçelerin bütçe yılı başından en az üç ay önce meclise sunulacağı 95. maddesinde, devlet mallarının bütçe dışı harcanamayacağı 96. maddesinde yer almıştır. Bütçe kanununun bir yıl geçerli olduğu, meclise bağlı, devletin gelirlerini ve giderlerini özel kanuna göre denetlemekle görevli bir Sayıştay'ın kurulması gerektiği öngörülmüştür. 1924 Anayasası ile kanunsuz verginin alınamayacağı, bütçenin belirli dönemi kapsadığı ve TBMM'ye sunulması hüküm altına alınarak bütçe hakkı tam olarak sağlanmıştır.

Türkiye'de en uzun süre yürürlükte kalan anayasadır. Bütçe hakkı bu anayasa ile tam olarak sağlandıktan sonra hangi bütçe sisteminin uygulanacağı önem kazanmıştır. Bütçe sürecinde 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 1927 yılında yürürlüğe girmiş ve uygulanmıştır.

1.2.3.4.2. 1961 Anayasası Dönemi

27 Mayıs 1960 tarihinde askeri darbe ile Milli Birlik Komitesi, 1 sayılı Kanunla 1924 Anayasası'nın birçok maddesini değiştirmiştir.[183] Bu anayasaya göre, meclisin yetkileri Milli Birlik Komitesi'ne devredilmiştir. Kurucu Meclis, Milli Birlik Komitesi ve Temsilciler Meclisi'nden oluşmuştur. Yeni bir anayasa hazırlanana kadar 1961 Yılı Bütçe Kanunu Tasarısı ile Katma Bütçeler, Milli Birlik Komitesi ile Temsilciler Meclisinden seçilecek on üyeden oluşan bütçe komisyonunda incelenmiş ve Kurucu Meclis tarafından onaylanmıştır. Bölüm ve maddeler ayrı ayrı görüşülmemiş, kabul edilmeyen bütçeler bütçe komisyonuna iade edilmiştir. [184]

[183] Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s. 35.
[184] Yüksel, agm., S. 159, s. 11.

Kurucu Meclis tarafından yeni bir anayasa hazırlanmış ve halkoylamasıyla kabul edilmiştir. Bu anayasa ile Cumhuriyet Senatosu ve Millet Meclisi olmak üzere çift meclisli sistem benimsenmiştir. 1961 Anayasasında bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetimi daha ayrıntılı düzenlenmiştir. Anayasanın 61. maddesinde; "vergilerin herkesten mali gücü nispetinde, kamu giderlerinin karşılığı olarak alınacağı ve vergilerin ancak kanunlarla düzenlenebileceği" hüküm altına alınmıştır.[185] Bu yönüyle 1924 Anayasası ile ortak hükümler içermektedir.

Anayasanın 64. maddesinde; TBMM'nin görev ve yetkileri arasında devletin bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarını görüşmek ve kabul etmek sayılmıştır. 93. maddesine göre; cumhurbaşkanı bütçe kanununu veto edemez. Bütçenin görüşülmesi ve kabulüne ilişkin 94. maddesinde; genel ve katma bütçe tasarıları ile milli bütçe tahminlerini gösteren rapor, mali yılbaşından en az üç ay önce, Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulacaktır. Ancak bütçe kanun tasarıları meclis genel kurulunda görüşülürken meclis üyeleri gider artırıcı ve gelir azaltıcı tekliflerde bulunamayacaktır.

1961 Anayasası ile birlikte TBMM'ye milli bütçe tahmin raporu sunulacaktır. Bütçe kanun tasarısı ve rapor, otuz beş milletvekili ve on beş Cumhuriyet Senatosu üyesinden kurulu bir Karma Komisyona gönderilecek, komisyon en çok sekiz hafta içinde tasarıyı kabul edecek ve Cumhuriyet Senatosunda görüşülüp en geç on gün içinde karar verecektir. Cumhuriyet Senatosunca kabul edilen metin, en geç bir hafta içinde yeniden görüşülmek üzere Karma Komisyona verilecek ve Karma Komisyonun nihai metni Millet Meclisinde görüşülecek ve malî yılbaşına kadar karara bağlanacaktır. Karma Komisyon oluşturulurken iktidar grubuna veya gruplarına en az otuz üye verilmek şartıyla, siyasî parti gruplarının ve bağımsızların oranlarına göre temsili sağlanacaktır. Meclis üyeleri, meclis genel kurullarında, Bakanlık ve daire bütçeleriyle, katma bütçeler hakkındaki düşüncelerini, her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklayacak; bölümler ve değişiklik önergelerinde ayrıca görüşme yapılamayacak, okunamayacak ve oylanamayacaktır.

Üniversite bütçelerinin genel ve katma bütçelerin bağlı olduğu esaslara uygun olarak yürürlüğe konulacağı ve denetleneceği 120. madde ile düzenlenmiştir. İktisadi ve mali hükümler başlığı altında yer alan 126. maddesinde; "devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamalarının yıllık bütçelerle yapılacağı"

[185] Coşkun, age., s. 18.

düzenlenmiştir. Ayrıca "kanunla, kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller konulabileceği" yer almıştır. Sayıştay denetiminin düzenlendiği 127. maddede; Sayıştay'ın görevi, genel ve katma bütçeli dairelerin tüm gelirleri, giderleri ve mallarını meclis adına denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak, kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlamak olarak sayılmıştır.

1961 Anayasası ile kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminin yolu açılmıştır. Böylelikle bütçe kanununun da yargısal denetimi mümkün hale gelmiştir. Diğer yandan bütçe kanun tasarısının, meclis komisyonunda ve genel kurulda görüşülmesi sırasında iktidar grubu çoğunluktadır.[186] Bu demokratik bir uygulama değildir.

1.2.3.4.3. 1982 Anayasası Dönemi

Türkiye'de 12 Eylül 1980 tarihinde askeri darbe ile 1961 Anayasasında yer alan Millet Meclisine ve Cumhuriyet Senatosuna ait görev ve yetkiler geçici olarak Milli Güvenlik Konseyi'ne devredilmiştir.[187] Kurucu Meclis, Milli Güvenlik Konseyi ve Danışma Meclisinden oluşmuştur.

1982 Anayasası 7 Kasımda yapılan halkoylaması ile kabul edilmiştir. 1961 Anayasasında yer alan çift meclis yeni anayasa ile birlikte tek meclise dönüşmüştür. Bütçenin TBMM tarafından onaylanması 1961 Anayasasından farklılaşmıştır. 1961 Anayasasından farklı olarak bütçede değişiklik yapılabilme esasları da 1982 Anayasasında yer almıştır. [188]

1982 Anayasasında vergi ödevi 73. maddede düzenlenmiştir. Buna göre; kamu giderlerini karşılamak üzere herkesten malî gücü oranında vergi alınacak, vergi yükü adaletli ve dengeli dağılacaktır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin ancak kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı, ancak vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar, indirimleri ve oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi

[186] *MB*, "Türkiye'de Bütçeleme", Kaynak: http://www.bumko.gov.tr/TR,2518/turkiyede butceleme.html, (Erişim Tarihi: 08.12.2017).
[187] Sina Akşin, *Kısa Türkiye Tarihi*, Kültür Yayınları, İstanbul 2015, s. 275.
[188] Coşkun, age., s. 19-20.

Bakanlar Kuruluna verilebilecektir. Ancak 2017 yılı anayasa değişikliği ile Bakanlar Kurulunun elindeki yetki alınarak cumhurbaşkanına verilmiştir.[189]

Anayasanın 87. maddesinde; bütçe ve kesin hesap kanun tasarısının görüşülmesi ile kabul edilmesi TBMM'nin görevleri arasında sayılmıştır. 89. maddesinde ise, kabul edilen kanunların Cumhurbaşkanı tarafından on beş gün içinde yayımlanacağı düzenlenmiştir. Buna göre; Cumhurbaşkanı yayımlanmasını kısmen veya tamamen uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşülmek üzere, sebepleriyle beraber TBMM'ye geri gönderebilmekte, Cumhurbaşkanınca kısmen uygun bulunmama durumunda, Türkiye Büyük Millet Meclisi sadece uygun görülmeyen maddeleri görüşebilmektedir. Ancak bütçe kanunları bu uygulamanın dışındadır.

Anayasanın 130. maddesine göre; üniversitelerin hazırlamış olduğu bütçeler; Yükseköğretim Kurulunca kontrol edildikten sonra Millî Eğitim Bakanlığına sunulmakta ve merkezi yönetim bütçesinin bağlı olduğu usul ve esaslara göre yürürlüğe konulmakta ve denetlenmektedir. Bu anayasasının 160. maddesine göre; Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını meclis adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmaktadır. Dış denetim Sayıştay tarafından gerçekleştirilmekte ve meclise düzenli olarak raporlanmaktadır.

Anayasanın mali hükümler başlığı altında bütçenin hazırlanması ve uygulanması, bütçenin görüşülmesi, bütçelerde değişiklik yapılabilme esasları 2017 yılı değişikliği ile mali hükümler başlığı altında bütçe ve kesin hesap olarak düzenlenmiştir. Buna göre; "kamu idarelerinin devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzelkişilerinin harcamalarının, yıllık bütçelerle yapılacağı", "mali yıl başlangıcı ile merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü ile yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usullerin kanunla düzenleneceği" yer almaktadır. Ayrıca bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hükmün yer alamayacağı" bulunmaktadır.

2017 yılında yapılan değişiklikle birlikte; bütçe kanun teklifini cumhurbaşkanı, mali yılbaşından en az yetmiş beş gün önce TBMM'ye sunacaktır. Bütçe teklifi,

[189] *TBB,* "Anayasa Değişikliği Teklifi'nin Karşılıklı ve Açıklamalı Metni", Kaynak: http://anayasa degisikligi.barobirlik.org.tr/Anayasa_Degisikligi. aspx, (Erişim Tarihi: 17.05.2018).

komisyonda elli beş gün içinde kabul edilecek ve genel kurulda görüşülecek, mali yılbaşına kadar karara bağlanacaktır. Eğer bütçe kanunu süresi içinde karara bağlanamazsa geçici bütçe kanunu çıkarılacaktır. Geçici bütçe kanunu da çıkarılmazsa bir önceki yıl bütçe kanunu yeniden değerleme oranına göre artırılarak yeni bütçe kanunu çıkarılıncaya kadar uygulanacaktır. TBMM üyeleri, Genel Kurulda bütçe görüşmeleri yapılırken düşüncelerini söyleyecek ancak gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı öneride bulunamayacaktır. Genel Kurulda kamu idare bütçeleri üzerinde ayrıca görüşme olmadan okunacak ve oylanacaktır.

Merkezi yönetim bütçesiyle verilen ödenek harcanabilecek tutarın sınırını göstermektedir. Bu tutarın cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile aşılabileceğine dair bütçe kanuna hüküm konulamamaktadır. Cari yıl bütçesinde ödenek artışı öngören değişiklik tekliflerinde, cari ve ileriki yıl bütçelerine malî yük getirecek nitelikteki tekliflerde, belirtilen giderleri karşılayabilecek malî kaynağın bulunması gerekmektedir.

Merkezî yönetim kesin hesap kanunu teklifi ilgili oldukları malî yılın sonundan başlayarak, en geç altı ay sonra, Cumhurbaşkanı tarafından TBMM'ye sunulmaktadır. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanun teklifinin verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde TBMM'ye göndermektedir. Kesin hesap kanunu teklifi ve genel uygunluk bildiriminin TBMM'ye gönderilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılamamış denetim ve hesap yargılamasını engellememekte ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmemektedir. Kesin hesap kanunu teklifi, yeni yıl bütçe kanunu teklifiyle birlikte görüşülmekte ve karara bağlanmaktadır.[190]

Anayasa değişikliği ile birlikte vergi ödevine ilişkin değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulunda iken Cumhurbaşkanına verilmiştir. Diğer yandan mali hükümlerin düzenlendiği aşağıda belirtilen maddeler mülga olmuş, bu maddelerde yer alan hükümler değişikle birlikte 161. maddede düzenlenmiştir.

- Madde 162 Bütçenin Görüşülmesi: Mülga
- Madde 163 Bütçelerde Değişiklik Yapılabilme Esasları: Mülga
- Madde 164 Kesin Hesap: Mülga

[190] *TBB,* "Anayasa Değişikliği Teklifi'nin Karşılıklı ve Açıklamalı Metni", Kaynak: http://anayasa degisikligi.barobirlik.org.tr/Anayasa_Degisikligi. aspx, (Erişim Tarihi: 17.05.2018).

1982 Anayasa değişikliği ile birlikte bütçe sürecinde cumhurbaşkanı daha etkin hale gelmiştir. Bütçe tekliflerini, kesin hesap kanun tekliflerini Bakanlar Kurulu değil cumhurbaşkanı TBMM'ne sunacaktır. Bu değişiklik bize anayasanın cumhurbaşkanlığı sistemine doğru yön aldığını göstermektedir.

1982 Anayasası ile birlikte 1961 Anayasasından farklı olarak mali güce göre vergi ödeme, bütçenin yıllık yapılması ilkeleri getirilmiş, bazı düzenlemeler değiştirilmiştir. 1982 Anayasasında bütçe ve planlama ilişkisi benimsenmiş, planlamanın yapılabilmesi için bir teşkilat kurmanın gerekliliği üzerinde durulmuştur. 1982 Anayasasında katma bütçe kaldırılmış, merkezi yönetim bütçesi düzenlenmiştir.

1982 Anayasasının 161. maddesinde; bütçe kanun teklifinin malî yılbaşından en az yetmiş beş gün önce cumhurbaşkanı tarafından TBMM'ye sunulacağı belirtilmiştir. Böylece 1961 Anayasasında üç ay olan süre 1982 Anayasasında yetmiş beş güne indirilmiş, bütçenin TBMM'ye gönderilme süresi kısalmıştır. 1982 Anayasası değişikliği ile artık bütçe kanun teklifini Bakanlar Kurulu değil cumhurbaşkanı TBMM'ne gönderecektir.

1982 Anayasasında bütçe kanun teklifleri, Bütçe Komisyonunda görüşülmektedir. Bütçe Komisyonunun elli beş gün içinde kabul edeceği metin, TBMM'de görüşülmekte ve malî yılbaşına kadar karara bağlanmaktadır. Bütçe Komisyonundaki üye sayısı 1982 Anayasası ilk halinde 40 üye iken, değişiklikle birlikte komisyon sayısı hakkında herhangi bir sayı söylenmemiştir. Ancak yine de bütçe tasarısının görüşülme sürecinin hızlanacağı düşünülmektedir.

1982 Anayasasında vergi, resim, harçlar ve benzeri malî yükümlülüklerin değiştirilme veya kaldırılması kanunla yapılacaktır. 1961 Anayasasından farklı olarak değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanunla yapılması daha demokratik bir uygulamadır. Ancak kanunun çıkarılması daha uzun ve zor bir süreçtir. 1982 Anayasasında vergi ödevinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulundan alınarak cumhurbaşkanına verilecektir. Bu uygulama ile cumhurbaşkanının etkinliği artacaktır.

1961 Anayasasına göre cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları on gün içinde yayınlamaktadır. Bütçe kanunları ve Anayasayı veto edememektedir. 1982 Anayasasına göre cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları on beş gün içinde yayımlamaktadır. Bütçe kanunlarını veto edilememesinde 1961 Anayasasındaki tasvir sürdürülmüştür.

1961 Anayasasına göre; üniversitelerin bütçeleri, genel ve katma bütçelerin bağlı olduğu esaslara uygun olarak yürürlüğe konulmakta ve denetlenmektedir. 1982 Anayasasına göre; üniversite bütçeleri Yükseköğretim Kurulunca (YÖK) kontrol edilip onaylandıktan sonra Millî Eğitim Bakanlığına sunulmakta ve merkezi yönetim bütçesinin bağlı olduğu esaslara uygun olarak işleme tâbi tutularak yürürlüğe konulmakta ve denetlenmektedir. Üniversiteler bütçe hazırlama sürecinde 1961 Anayasasında sadece genel ve katma bütçeli idarelere uygulanan hükümlere tabi iken YÖK'e kontrol amacıyla gönderilmektedir.

1982 Anayasası ile bütçenin hazırlanması, uygulanması, görüşülmesi ve denetlenmesi aşamaları bazı değişikliklere uğramıştır. Ancak mali anlamda Osmanlı Devleti'nden itibaren uygulanan kanun değişmemiştir. Türkiye'nin ihtiyaçlarını karşılamayan bu kanunun değiştirilmesi gerekmektedir. 1982 Anayasasında yapılan 2017 yılı değişikliği ile bütçe sürecine yönelik cumhurbaşkanının görev ve yetkileri artırılmıştır.

Osmanlı Devleti'nde ve Türkiye'de bütçe hakkı batıdaki gelişmelerden etkilenmiştir. Ayrıca Tanzimat Döneminde modern bütçe anlayışı gelişmiş ve 1876 Anayasası ile bütçe hakkı anayasal nitelik kazanmıştır. Ancak modern bütçenin hazırlanması ve uygulanması cumhuriyet döneminde gerçekleşmiştir.

1876 Kanuni Esasi, bütçe hakkının yer aldığı ilk anayasa olmasına rağmen çok fazla uygulanmamıştır. Osmanlı Devleti'nin son bulmasının ardından açılan TBMM ilk anayasasını 1921 yılında hazırlamış ancak detaylı bütçe hükümleri yer almamıştır. Ardından hazırlanan 1924 Anayasası ile bütçe onaylama yetkisinin TBMM'ye ait olduğu kabul edilmiş, cumhurbaşkanının bütçe kanununu veto edemeyeceği düzenlenmiştir. Bütçe hakkı bu anayasa ile tam anlamıyla sağlanmıştır. Darbe sonucu hazırlanan 1961 ve 1982 Anayasasında bütçe hazırlama, görüşme, onaylama ve denetim süreçleri daha detaylı düzenlenmiştir. 1961 Anayasasının en önemli yeniliği bütçe kanununun yargısal denetimidir. 1982 Anayasası ile yıllık bütçe, bütçe-plan ilişkisi üzerinde durulmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM
BÜTÇE SİSTEMLERİ:
PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME VE TÜRKİYE UYGULAMASI

2.1. BÜTÇE SİSTEMLERİ

Kamu harcamalarının bileşiminin değişmesi ve ekonomik gelişmelere bağlı olarak harcamaların sürekli artış göstermesi, kamu harcamalarının ve kamu gelirlerinin önemini artırmıştır. Bu harcamaları finanse eden en önemli araç olan vergilerin tahmin edilmesi önem kazanmıştır. Kamu gelir ve giderlerinin yasama organınca izin verilen bir metinde yer alması fikri ortaya çıkmış, bu metin bütçe olmuştur.

Bütçe metni gelişen kamu faaliyetleri ile birlikte farklı ülkelerde farklı bütçe sistemleri çerçevesinde hazırlanmıştır.[191] Bu başlık altında klasik, performans, program, planlama-programlama, sıfır tabanlı ve performans esaslı bütçe sistemlerinin neler olduğu üzerinde durulacaktır.

2.1.1. Klasik (Geleneksel) Bütçe Sistemi

Klasik bütçe sistemi ilk olarak oluşturulan bütçe sistemidir ve ilk defa İngiltere'de uygulanmıştır. Klasik bütçe sistemi en ilkel bütçe sistemi olduğundan diğer tüm bütçe sistemleri klasik bütçeden hareketle geliştirilmiştir.[192]

Klasik iktisatçıların ve maliyecilerin bütçede gelir-gider denkliğinin sağlanması, sınırlı devlet faaliyetleri ve borçlanmaya başvurulmaması bu bütçe sisteminin temel hedefleri olmuştur. Bu bütçe sistemi, kamu kurum ve kuruluşlarının görevlerini yerine getirebilmeleri için ihtiyaç duydukları girdiler, elde ettikleri çıktılar ve sonuçlar üzerinde durmuştur.

Bu bütçe sisteminde öncelikle yapılacak işlerin bir programı yapılmakta ve her kalem için ödenek tahsis edilmektedir. O hizmeti yapan birim göz önünde bulundurularak ödenek tahsis edilmektedir. Diğer bir anlatımla kamu kurumlarının faaliyetini sürdürmesi amacıyla ödenek tahsisleri yapılmaktadır. Personel, sosyal

[191] Elif Ayşe Şahin İpek vd., "Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Diğer Bütçe Sistemlerinden Farklılıkları Üzerine Bir Değerlendirme", *Sosyo Ekonomi*, 2014, s. 84
[192] Agm., s. 84.

güvenlik primi, mal ve hizmet alımı gibi gider yerlerine ödenekler tahsis edilmektedir.[193] Buradaki amaç yasama organının yürütme organına verdiği yetkiyi denetlemektir. Diğer bir anlatımla başlangıç ödenekleri aşılmış mı, ödenekler verilen harcama kalemlerine harcanmış mı, harcanırken yasal mevzuata uyulmuş mu gibi hususlar göz önünde bulundurularak denetim yapılmaktadır.

Klasik bütçe sistemi, kamu kurumlarında istikrarı sağlamış, bürokrasiye takdir yetkisi tanımış, siyasal etkilere karşı bürokrasiyi korumuştur. Ancak siyasal organ, ödenek tahsisi yaparken kamu idarelerinin gerçekleştireceği hizmetlerin faydasını bilememiştir. Kamu idareleri benzer hizmetleri yapmış, ancak hizmetlerin faydası ile verilen ödenek karşılaştırılmamıştır. Kamu idaresi önemsenmiş, temel hizmetler önemsenmemiştir. Kamu idarelerine verilen ödenek tahsisinde verimlilik sağlanmamıştır.[194]

Bu bütçe sisteminde kamu idareleri yılsonunda harcanmayan kalan ödeneklerini merkezi yönetime iade etmektedir. Bir sonraki yıl kamu idarelerine verilecek ödenekler tahsis edilirken bu iade edilen tutar ihtiyaç duyulan ödenekten düşülerek verilmektedir. Bu sebeple kamu kurumları yılsonunda ödenek iade etmeyi istememekte ve ihtiyaç duyulmayan alanlarda kalan ödenekleri kullanma yoluna gitmekte, bu da savurganlığa yol açmaktadır.

Klasik bütçe sisteminde sadece bütçe denetimi sağlanmıştır. Devlet faaliyetlerinin amacı ve yapılan hizmetler üzerinde durulmamıştır. Bütçe tahminlerinde gelirler bir önceki yıla göre artırılmış, sonra gider yerleri üzerinde durulmuş, tahminler gerçekçi öngörülememiştir. Hangi kamu hizmetinin daha önce yapılacağı, hangisinin verimli olacağı önemsenmemiştir.[195] Bu bütçe sisteminde kaynakların hangi amaçla kullanılacağı ve ne fayda sağlayacağı üzerinde durulmamıştır.[196] Toplam elde edilen fayda ve ödenek karşılaştırması yapılmamıştır.[197]

Türkiye'de 1876 Anayasası ile bütçe hakkı ilk defa kabul edilmiş ve klasik bütçe sistemi uygulanmaya başlamıştır. Kamu mali yönetim sisteminde ise 1910 yılında Usuli Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlüğe girmiş ve 1927 yılında yapılan değişikliklerle

[193] Kenan Bulutoğlu, *Kamu Ekonomisine Giriş*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 179.
[194] Bulutoğlu, age., s. 179.
[195] Batırel, age., s. 44.
[196] Hayrettin Tüleykan, "Kamu Bütçeleme Sistemleri ve Çok Yıllı Bütçeleme, Gaziosmanpaşa Üniversitesi", *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 2009, S. 2, s. 4.
[197] Edizdoğan, age., s. 193-194.

uygulanmaya devam etmiştir. Bu kanunda devletin her türlü malvarlığı, gelir ve giderlerinin yönetimi ve muhasebeleştirme düzenlenmiştir. Klasik bütçe sistemine devam edilmiş, ancak harcamaların sınıflandırılması değiştirilmiştir. 1964 yılına kadar bütçe harcamaları cari ve yatırım olarak sınıflandırılmakta iken 1964 yılından itibaren cari, yatırım ve transfer harcamaları şeklinde sınıflandırılmıştır.[198]

Klasik bütçe sisteminde yaşanan sorunlara çözüm bulmak amacıyla bütçe sistemi üzerinde çalışmalar yapılmış, performans bütçe, planlama-programlama bütçeleme, sıfır tabanlı bütçe ve performans esaslı bütçe sistemleri ortaya çıkmış ve klasik bütçe sistemi önemini yitirmiştir.[199]

2.1.2. Performans Bütçe Sistemi

Klasik bütçe sisteminin eksik yönlerini gidermek için bütçelemede geliştirilen yeni bir sistemdir. ABD'de, 1912 yılında Ekonomi ve Etkinlik Komisyonu tarafından klasik bütçe sisteminin sorunlarını gidermek amacıyla maliyetlerin tespit edilmesi, harcamalarda verimliliğin sağlanması ve faaliyetlerin fonksiyonel sınıflandırılması alanlarında çalışma yapılmıştır. Daha sonra 1949 yılında 1. Hoover Komisyonu[200] tarafından daha önceki Komisyonun çalışmaları temel alınarak bütçe reformu ortaya atılmış ve desteklenmiştir. Böylelikle "İcraat Bütçesi", "İş Bütçesi", "Yürütme Bütçesi", "Edim Bütçesi" denilen performans bütçe tam olarak tanımlanmış ve ortaya çıkmıştır.[201]

Performans bütçe, kamu hizmetleri için tahsis edilen ödeneklerle en fazla hizmetin yapılmasını ve verimliliği artırmayı amaçlayan bir sistemdir. Böylece kamu kurumlarının iş ve hizmet etkinliği ortaya konulmaktadır. Bu amaçla harcamalar fonksiyonel şekilde sınıflandırılmakta, maliyet ile çıktı arasında ilişki kurulmaktadır. Programlar yoluyla hedeflenen amaçlar ile bu amaçlara ulaşmak için yapılan programların maliyeti ve ayrıca birim maliyetleri tespit edilmektedir.[202] Böylece en az maliyetle en yüksek performans elde edilmektedir.[203]

---

[198] *MB*, "Türkiye'de Bütçeleme", Kaynak: http://www.bumko.gov.tr/TR,2518/turkiyede butceleme.html, (Erişim Tarihi: 08.12.2017).
[199] Edizdoğan, age., s. 195.
[200] Savaş borcunun azaltılması, savaş sonrası devlet faaliyetlerinin azaltılması ve etkisinin çoğaltılması amacıyla öneriler veren geçici komisyon. Kaynak: Edizdoğan, age., s. 196.
[201] Age., s. 196.
[202] Akdoğan, age., s. 343.
[203] Batırel, age., s. 48-49

Bu bütçe sisteminde klasik bütçeden farklı olarak hizmetler, faaliyetler ön plana çıkmıştır.[204] Ancak klasik bütçede olduğu gibi gelecek bir yıl esasına dayanmış, gelecek yıllardaki etkisi önemsenmemiştir.[205] Birim maliyet veya program maliyeti hesaplaması her zaman kolay olmamış hatta bazen yapılamamıştır. Özellikle savunma harcamaları ülkeler için çok önemli iken bunların birim maliyetlerini hesaplamak bazen mümkün olmamıştır. Bu kamu hizmeti için birim maliyet ile elde edilen çıktı karşılaştırması yapılamamıştır.

Performans bütçe, 1950'li yıllarda ABD'de, 1956 ve 1957 yıllarında Filipinler'de, 1957 yılından itibaren de Birleşmiş Milletler örgütünde, 1960'larda birçok Asya, Uzak Doğu, Afrika ülkesi tarafından kısmen uygulanmıştır.[206] Ancak performans bütçe, hiçbir ülkede hedeflendiği gibi tam olarak uygulama alanı bulamamıştır.

Performans bütçe sisteminin tam olarak uygulanmaması, klasik bütçe sisteminden kalma alışkanlıkların ve sorunların devam etmesi yeni bir bütçe sistemi olan program bütçe sisteminin ortaya çıkmasına neden olmuştur.[207]

2.1.3. Program Bütçe Sistemi

Program bütçe, ABD'de özel sektörde faaliyet gösteren firmaların kârlarını artırmak istemesiyle başlamıştır. Bu amaçla maliyetlerini azaltmak, verimliliği, satışı artırmak için yönetimde etkinlik gündeme gelmiştir. Etkin bir yönetim için ilk olarak Dupont Holding'de kullanılmış olan program bütçe sistemi, General Motors otomobil fabrikalarında geliştirilerek uygulanmıştır. Yine Ford amaçlar ve alternatifler arasında sistemli bir analiz yapmıştır.[208]

Devlet faaliyetlerinin kapsamının genişlediği 19. yüzyılda artan sanayileşme ile çevre kirliliği ortaya çıkmış bunu önlemenin yolları aranmaya başlamış, toplum refahını artırmak için kamu daha etkin olmaya başlamıştır. Böylelikle kamu kaynaklarının milli gelirdeki payı artmıştır. Bu artış, kamunun etkinliğini, verimliliğini sağlamak için yeni politikaları gündeme getirmiştir. Değişen, gelişen ve büyüyen kamunun bütçede maliyet azaltıcı, verimliliği ve etkinliği artırıcı yeni yöntemlere ihtiyaç duyduğu görülmüştür. Piyasada yaşanan program bütçeye geçiş kamu kurumlarını da etkilemiştir. Kamu

[204] Edizdoğan, age., s. 196-197.
[205] Age., s. 201.
[206] Age., s. 201.
[207] Age., s. 201.
[208] Batırel, age., s. 43.

ekonomisinde en etkin, verimli projelerin düşük maliyetlerle desteklenmesi ve bürokrasinin verimliliğini artırma çabaları sonucunda program bütçe veya iş bütçesi uygulanmaya başlamıştır. Böylelikle piyasada hazırlanan, uygulanan bütçe ve yönetim teknikleri kamuda da uygulanmaya başlamıştır.[209]

Performans bütçenin daha ileri aşaması olarak görülen program bütçe kamu idarelerinin hizmetlerine göre sınıflandırıldığı, faaliyetlerin, projelerin yerine getirilmesinde hizmet esasına dayanan sistemdir.[210] Bu sistemin başlıca unsurları, uzun dönemli program, mali plan ve program analizi ile maliyetlendirmedir.

Program bütçe sisteminde yasama organı yürütme organı üzerinde hukuki ve siyasi denetime sahiptir. Bu denetimin yanında ödeneklerin en yüksek faydayı sağlayacak hizmetlere yönlendirilmesi ve düşük maliyet esas alınmaktadır.[211]

Program bütçe ile denetim, verimlilik, etkinlik sağlanmakta bütçe bir planlama aracı olmaktadır.[212] Ancak bu bütçe sisteminde bazı hizmetlerin faydası aşırı abartılmakta, ödenek tahsisi yetersiz kalmakta ve maliyetler önemsenmemektedir.[213] Ayrıca sosyal fayda ve maliyetlerin hesaplanması karar almayı zorlaştırmaktadır.[214]

Klasik bütçe sisteminde ödenek tahsis sürecinde satın alınacak mal ve hizmetlere odaklanılmıştır. Bütçe sınıflandırmasında tümüyle satın alınacak mal ve hizmetler yer almıştır. Performans bütçe sistemi kamu kurumlarının faaliyetlerine yoğunlaşmış, toplam maliyetler ve faaliyetler önemli olmuştur. Bütçe sınıflandırması faaliyetlere göre yapılmıştır. Program bütçe sisteminde toplumsal ihtiyaçlara göre kamusal hedefler belirlenmiştir. Bütçe sınıflandırmasında kamusal hedefler kullanılmıştır.[215]

Modern bir bütçeleme ile en az maliyetle daha iyi bir yaşam hedeflendiğinden 1950'lerde ABD'de uygulanmıştır. Ancak uygulamanın yaygınlaşması 1965 yılında bütün bakanlıklarda uygulanmasıyla olmuştur.[216] Türkiye'de 1973 yılında geleneksel bütçe sisteminden vazgeçilmiş ve program bütçe sistemine geçilmiştir. Bu sistem ile idari yapıda fonksiyonel değişiklik yapılmamış, bütçe kod yapısı bu sınıflandırmaya

[209] Bulutoğlu, Kurtuluş, age., s. 109-110.
[210] Şahin İpek vd., agm., s. 87.
[211] Bulutoğlu, Kurtuluş, age., s. 110.
[212] Batırel, age., s. 51
[213] Bulutoğlu, Kurtuluş, age., s. 111.
[214] Edizdoğan, age., s. 203.
[215] Age., s. 204.
[216] Batırel, age., s. 43.

göre oluşturulmuştur. Bu sistem altyapı yetersizliği, sistemin geliştirilmemesi gibi nedenlerle tam olarak hayata geçirilememiştir.

Kamu idareleri, program bütçe konusunda personelini eğitememiş, bütçe usullerinde klasik bütçe sisteminden kurtulamamıştır. Amerikalı bütçe uzmanı A. Wildawsky'e göre program bütçeyi yapmayı kimse öğrenmemiştir.[217] Bu nedenle program bütçe sistemi Türkiye'de ve diğer ülkelerde başarılı bir şekilde uygulanamamıştır.

Klasik bütçenin sorunlarının giderilmemesinin yanında kamu harcamalarının artması ve bu harcamaların analiz edilememesi gibi nedenlerle yeni bir bütçe sistemine ihtiyaç duyulmuştur.[218] Performans ve program bütçe sistemleri beklentiyi karşılamamıştır. Ancak bu bütçe sistemleri, planlama-programlama-bütçeleme sistemi olan yeni bütçe sisteminin gelişmesine yol açmıştır. [219]

2.1.4. Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi

Bu sistem, bütçenin kamu hizmetleri ile bu hizmetlerin çıktılarına, sonuçlarına göre değişmesini ve hizmetlerin gelecek yıllarda maliyetlerinin tahminini öngörmektedir. Bu sistemde, bütçe ödenekleri tahmin edilirken çok yıllı maliyetlendirme yapılmaktadır. Ulusal karar alma sürecinde, kaynak tahsislerinin maliyet ve faydaları değerlendirilerek harcamalar gerçekleştirilmektedir. [220]

Bu bütçe sistemi, iktisadi analizlerin kamu kararlarına uygulanmasını amaçlamaktadır.[221] Performans ve program bütçe sisteminin devamıdır. Çıktılar maliyet-fayda analizleri gibi hususlara ağırlık vererek performans bütçeyi; girdiler, bütçenin hazırlanması, alternatif programlar seçimi ve program analizi gibi hususlara ağırlık vererek program bütçeyi içine almaktadır. Sistemin bileşenleri planlama, programlama ve bütçelemedir.[222]

---

[217] Bulutoğlu, age., s. 185.
[218] Edizdoğan, age., s. 205.
[219] Duran Bülbül vd., *Devlet Bütçesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2005, s. 57.
[220] Şahin İpek vd., age., s. 88.
[221] Edizdoğan, age., s. 205.
[222] Tüleykan, agm., s. 7.

Planlama-programlama-bütçeleme sistemi, ilk olarak ABD'de de özel sektörde program bütçe sisteminin devamı olarak uygulanmıştır. Özel sektörde başarılı sonuçlar alınmış ve tüm kamu kesiminde uygulanmaya başlanmıştır.[223]

Planlama-programlama-bütçeleme sistemi, her kamu kurumunda farklı şekilde uygulanmış, sistem tam olarak anlaşılmamış, benimsenmemiştir. Yine her bir hedef için bir program ve alt program oluşturma, maliyetlendirme tahminlerinin nasıl yapılacağı belirlenememiştir.[224] Böylelikle yeni bütçe sistemi arayışı başlamıştır.

2.1.5. Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi

Bu bütçe sistemi, yeni baştan bütçeleme olarak da ifade edilmektedir. Her yönetici, tüm bütçe taleplerini detaylı bir şekilde incelemekte, her faaliyet bir karar paketi olarak hazırlamakta, bu paketlerin öncelik sırasını belirlemekte ve kaynak tahsisi uygun olana sağlanmaktadır.[225] Faaliyetlerin her seferinde ilk defa yapılıyor gibi kabul edilmesi ve yeni baştan değerlendirilmesidir. Her yılın bütçesi kendi içinde değerlendirilmekte geçmiş yılların bütçeleri sıfır kabul edilip dikkate alınmamaktadır.

Sıfır tabanlı bütçeleme sistemi ilk olarak 1924 yılında İngiliz bütçe uzmanı E. Hilton Young (1879-1960) tarafından ortaya atılmıştır. Young; bütçede artık anlamını kaybeden her hangi bir maddenin, bir sonraki bütçe döneminde bulunmasının mantıklı olmadığını dile getirmiştir. İngiltere'de ortaya çıkmasına rağmen ABD'de uygulanmıştır. 1964 yılında tarım bakanlığı bütçesinde, 1970 yılında ise özel sektörde de uygulanmıştır.

Sıfır tabanlı bütçe sisteminin uygulanması personelin iş yükünü artırmanın yanında pahalı bir sistemdir. Sistem geniş çapta dokümana, büyük büro çalışmasına ve yüksek harcamaya ihtiyaç göstermektedir.[226] Bu sisteminin teoride en üstün yönü her bir bütçe döneminde harcamaları disipline etmesi ve gereksiz harcamaların önüne geçmesidir ancak uygulamada bunun pek gerçekleşmediği ifade edilmektedir.[227] Bu olumsuz özellikleri nedeniyle çok fazla uygulama alanı bulamamıştır. Planlama-

[223] Mehmet Kara, *Program Bütçenin Türk Kamu Yönetiminde Uygulanması*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara 1982, s. 10.
[224] Diamond'dan aktaran Şahin İpek vd., agm., s. 88.
[225] Şahin İpek vd., agm., s. 90.
[226] Akdoğan, age., s. 408.
[227] Bülbül vd., age., s. 88-89.

programlama bütçeleme sistemi ile sıfır tabanlı bütçe sistemi performans esaslı bütçeleme sistemini geliştirmiştir.[228]

2.1.6. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi

Performans esaslı bütçeleme, gerçekleştirilecek olan faaliyetlerin veya projelerin belirlenerek bu faaliyetlere göre ödenek tahsisi öngören bir bütçeleme sistemidir. Program bütçe ile performans bütçenin özelliklerini taşımaktadır. Kamu hizmetlerine ödenek tahsisi yapılmadan önce faaliyetler öngörülmekte ve her faaliyet maliyetlendirilmektedir.[229] Yine her faaliyet için performans hedefi belirlenmekte ve ödenekler buna göre verilmektedir. Yıl içinde hedeflenen performansa ulaşılıp ulaşılmadığı kontrol edilmektedir. Kamu faaliyetlerinin sonuçlarına bakılarak performansı değerlendirilmektedir.[230]

Dünyada ve Türkiye'de performans esaslı bütçeleme sistemi bu bölümde ayrı başlık halinde ele alınacaktır. Bu bölümde ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya'da PEB sistemi ve yapılan reformlara yer verilecektir. Ardından Türkiye'de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu[231] ile PEB sistemine geçiş süreci incelenecektir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun bütçe hükümlerine değinilecek ve PEB sisteminde kullanılan analitik bütçe sınıflandırması anlatılacaktır.

2.2. BATI'DA PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME

19. yüzyılda ekonomide uygulanan liberal politikalar nedeniyle kamu harcamaları miktar ve bileşen olarak değişmiş, devlet faaliyetlerinin sınırlılığı sorgulanmıştır. Devlet faaliyetlerinin sınırlı olmasını savunan klasik iktisadi ekol birçok ülkede kamu kaynaklarının israf edilmesine, kamusal hizmetin gerçekleştirilmesinde etkinsizliğe ve kaynak kullanımında bazı yolsuzluklara yol açmıştır. Bu gerekçelerle yeni bir anlayış ortaya çıkmış kamuda toplam kalite, mali saydamlık ve hesap verebilirlik gibi yeni birçok kavram gündeme gelmiştir. Bu yeni kavramların uygulanması için bütçe sisteminin de değişmesi söz konusu olmuştur. Bu

[228] Tolga Bal, "Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi ve Sistemin Uygulanabilirliğinin Artırılmasına Yönelik Öneriler", *Sayıştay Dergisi*, S. 101, 2016, s. 12.
[229] Ahmet Taner, "Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme", *Sayıştay Dergisi*, S. 83, Ankara 2011, s. 11.
[230] Edizdoğan, age., s. 256.
[231] *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, 2003.

kapsamda kamu kaynak kullanımında performansı benimseyen bir bütçe sistemi başta ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya gibi birçok ülkede uygulanmaya başlanmıştır.[232] Bu bütçe sistemi kaynak tahsisinde etkinliği ve verimliliği hedeflemiştir. Böylece bütçe anlayışı değişmiş ve denk bütçe anlayışı terkedilmiştir.

Dünyada performans esaslı bütçeleme sisteminde stratejik plana dayalı, bütçe formatına dönüştürülmüş ve performans sözleşmesine dayalı modeller uygulanmaktadır. Stratejik plana dayalı modelde, kamu kurumları orta ve uzun vadeli amaç ve hedeflerini gösteren stratejik plan hazırlamaktadır. Bu stratejik planın uygulamasını gösteren performans planı her yıl yapılmaktadır. Bütçe formatına dönüştürülmüş modelde, bütçeden ayrı performans raporlaması bulunmamakta, bütçede performans ve ödenek bilgileri yer almaktadır.[233] Performans sözleşmesine dayalı modelde, bakan ile üst yönetici arasında kamu hizmet sözleşmesi, üst yönetici ile kurum yöneticileri arasında hizmet sunum sözleşmeleri imzalanmaktadır. Bütçe uygulama sonucunda ise gerçekleşen performans ile hedeflenen performans arasındaki ilişki değerlendirilmektedir.[234]

Dünyada kamu hizmetlerinin verimliliğinin artırılması, kaynak kullanımında etkinliğin sağlanması, mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin geliştirilmesine yönelik çalışmaların başında performans esaslı bütçe sistemine geçiş öngörülmüş ve reformlar yapılmaya başlanmıştır. 1990'lı yıllarda Fransa, İngiltere, ABD'de performans esaslı bütçe sistemi uygulanmaya ve kamu sektöründe yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. 2000'li yıllarda ise Almanya ve Türkiye'de performans esaslı bütçe sistemi uygulanır hale gelmiştir.[235] Bu başlıkta bütçe hakkını elde etmiş olan ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya'da PEB sistemi ve geçişin nedenleri ele alınacaktır.

---

[232] Mehmet Aksaraylı vd. "Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Etkinliğinin Belirleyicileri: Türkiye'deki Kamu Kurumlarının Analizi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, C. 12, S. 3, 2007, s. 313.
[233] Taner, agm., s. 11.
[234] Agm., s. 11.
[235] OECD Policy Brief, "Public Sector Modernisation: Governing for Performance", OECD Observer, 2004, s. 4.

2.2.1. ABD

ABD'de, 1949 yılında Hoover Komisyonunda PEB sistemine geçiş için reform yapılması kararlaştırılmıştır.[236] 1978 yılında çıkarılan Kamu Personel Rejimi Reformu Kanununda memurlara performansa göre maaş ödemesi düzenlenmiştir.

1990'lı yıllarda PEB sistemine geçişte reformlar yapılmıştır. 1990 yılında Üst Düzey Mali Yöneticiler Kanunu ile kamu idarelerinde üst düzey mali yöneticilerin performans ölçümü yapılmış, mali iş ve işlemler için beş yıllık planlar hazırlanmıştır.[237] Bu amaçla 1993 yılında çıkarılan İdari Performans ve Sonuçlar Yasası ile federal yöneticilerin performanslarını geliştirmek amaçlanmış, Kongre'de politika oluşturma, harcama kararları ve program gözetimi konularında da performans bilgisi elde edilmesi sağlanmıştır. Kamu kaynağı ile sonuçlar arasında ilişki kurulmuş ve her organın 5 yıllık stratejik plan hazırlaması gerekli kılınmıştır.[238] Stratejik planla uyumlu yıllık performans programı hazırlanması ve tavsiyelerin yer aldığı bir performans raporu çıkarılması öngörülmüştür.

Kongre üyeleri ile idarecilerden oluşan Performans Ortaklık Konseyi yasanın amaçlarını gerçekleştirmek için oluşturulmuştur. 1996'da çıkarılan İdari Programlara Yönelik Yasama Denetimi Kanunu ile eyaletlerde bulunan kamu idarelerinde performans denetimleri yapılmaya başlanmıştır.[239]

ABD federal bir yapıya sahip olduğundan her eyalet bütçe sistemini serbestçe belirleme hakkına sahiptir.[240] ABD'de bütçe teklifleri 5 yıllık stratejik plana dayalı olarak hazırlanmaktadır.[241] Bütçe hazırlama süreci nisan ayında başlamakta, mali yılın başlangıcı olan 1 Ekime kadar tamamlanmakta, toplamda 18 ay sürmektedir. Bütçenin hazırlanması ve uygulanması yürütme organına aittir. Bütçe ve Yönetim Ofisi'nin haziran-temmuz ayında Ayrıntılı Bütçe ve Mali Politika Rehberini hazırlaması ve yayınlamasıyla bütçe teklifleri hazırlama süreci harcamacı kurumlar için başlamaktadır.[242]

---

[236] Burkhead'dan aktaran Edizdoğan, agm., s. 196.
[237] Ahmet Özen, *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği,* (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2008, s. 92.
[238] Manning, Parison'dan aktaran Demokaan Demirel, "Performans Esaslı Bütçe: ABD, İngiltere ve Türkiye Örnekleri", *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* S. 1, 2015, s. 163.
[239] Melkers, Willoughby'dan aktaran Demokaan Demirel, agm., s. 163.
[240] Özen, age., s. 77.
[241] Demirel, agm., s. 164.
[242] Yiğit Karahanoğulları, "ABD'nin Federal Bütçesi", *Maliye Dergisi*, S. 160, 2011, s. 273.

Kamu kurumları tarafından bütçe teklifleri ihtiyaçlar doğrultusunda hazırlanmakta, temmuz-eylül döneminde Bütçe ve Yönetim Ofisine gönderilmektedir. Ofiste ödenek teklifleri değerlendirilmekte ve onaylanmaktadır. Ancak ekim-kasım döneminde teklifler Sonbahar Gözden Geçirmesi adı altında kamu kurumları ile pazarlık yapılarak tekrar değerlendirilmektedir. Bu değerlendirmeden sonra kamu idarelerinin bütçeleri netleşmeye başlamaktadır. Bu değerlendirmelerde Bütçe ve Yönetim Organı ile Beyaz Saray yetkilileri bulunmaktadır. Kasım ayının son haftasında geri gönderme aşaması olan kamu idarelerinin itirazları Bütçe Gözden Geçirme Kurulu tarafından ele alınmakta ve bu idarelere gönderilmektedir. Bu Kurul; başkan yardımcısı, beyaz saray yetkilisi, bütçe ve yönetim organı başkanı ile beyaz saray üst düzey yetkilisinin katılımıyla toplanmakta, aralık ayının sonuna kadar itirazları ele almakta ve karara bağlamaktadır. Aralık ve ocak aylarında kamu idareleri itiraz kararlarını esas alarak bütçe tekliflerini düzenlemektedir. Bütçe, Kongreye ve kamuoyuna sunulmak üzere basılmaktadır.[243]

Başkan tarafından bütçe teklifi şubat ayının ilk pazartesi günü Kongreye verilmektedir. Kongre, Temsilciler Meclisi ve Senato olmak üzere iki meclisten oluşmaktadır. Bütçe yasa tasarılarının her iki mecliste de ayrı ayrı onaylanması gerekmektedir. Kongrede bulunan meclisler kendi bütçe tekliflerini oluşturmakta, harcama planlarını hazırlamakta ve Başkana 30 Haziran'a kadar vermektedir. Başkana sunulan kanun tasarıları onaylandıktan sonra bütçe yürürlüğe girmektedir. ABD'de bütçe mali yıl olan 1 Ekim-30 Eylül döneminde uygulanmaktadır.[244]

ABD'de kamu kurumları ve Kongrenin bütçe hazırlama süreci birbirinden farklıdır. Kamu kurumlarının bütçe hazırlama süreci daha uzun ve zor iken, Temsilciler Meclisi ve Senatonun bütçe hazırlama süreci daha kısa ve kolaydır.

ABD, PEB sistemine geçiş için öncelikle yasal düzenlemeler yapmıştır. Bu yasal düzenlemeler PEB sisteminin kolay uygulanmasını sağlamıştır. Bu sistemle kamu kaynakları daha verimli kullanılır hale gelmiş, uzun dönemde planlama sağlanmıştır.

[243] Karahanoğulları, agm., s. 273.
[244] Agm., s. 284.

2.2.2. İngiltere

Performans esaslı bütçeleme çalışmalarına 1980'li yıllarda başlamış ve yasal düzenlemeler yapmıştır. 1982 yılında Mali Yönetim İnisiyatifi Programı'nı uygulamaya başlamıştır. Bu program ile kamu kurumlarının performansının ölçülmesini ve bu kurumların hesap verebilirliğini artırmayı amaçlamıştır.

1988 yılında kamu yönetiminin geliştirilmesi için bir rapor yayınlanmıştır. 1996 yılında Kamu Personelinin Yönetimi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla disiplinli bütçe ve performansa dayalı ücret uygulamasına geçilmiştir.[245] 1997 ve 1998 yıllarında kamu harcamaları kapsamlı bir şekilde başbakanlık tarafından değerlendirilmiş ve politikaların uygulanmasında yaşanan aksaklıklar tespit edilmiştir. Bu aksaklıkları gidermek için başbakanlık bünyesinde Performans ve Yenilikçi Girişimler Birimi kurulmuştur. Bu birim, hükümete projelerin kabul edilmesi konusunda rapor hazırlamıştır.[246]

1998 yılında Finansman Kanunu denetimi sağlamak amacıyla uygulamaya konulmuştur. Bu kanuna dayanarak hazine parlamentoya her yıl mali durum, bütçe raporu, yıllık ekonomi, strateji raporu hazırlamış ve ilan etmiştir. 1999 yılında kamu yönetiminde yeniliğin sağlanması için Beyaz Kitap hazırlanmış, kamu yönetiminde reformun ne olduğu bu kitapla açıklanmıştır. Bu kitapta, kamu kesiminde amaçlar ve hedefler tanımlanmış, ulaşılacak sonuçlara yer verilmiştir. Kamu idarelerine üç yıl boyunca verilecek finansman kaynağı Beyaz Kitapla ilan edilmiştir.[247]

İngiltere'de yapılan bu reformla 1998 yılında, 1999, 2000 ve 2001 yıllarının bütçesi performans sözleşmesine dayalı bütçe sistemine göre hazırlanmıştır. Öncelikle Hazine Bakanının başkanlığında hedefleri belirleyen ve izleyen bir komite oluşturulmuştur. Daha sonra hedeflerin belirlenmesi için kurum yöneticileriyle görüşülmüş ve hedefler belirlenmiştir. Son olarak belirlenen hedefler Beyaz Kitapla ilan edilmiştir. Bu hedeflere ulaşması için kamu kurumlarına yardım edilmiştir. Bu hedefleri gerçekleştiremeyen kurum yöneticileri görevden alınmıştır.[248]

[245] Özen, age., s. 107.
[246] Age., s. 108.
[247] Age., 2008, s. 109.
[248] Age., 2008, s. 109-110.

2000 yılından sonra kamu hizmet sözleşmelerinin tamamlayıcı bir aracı olan hizmet sunum sözleşmeleri uygulanmaktadır.[249] Kamu hizmet sözleşmeleri, hazine ile bölümler arasında yapılmış olan, çıktı-sonuç odaklı amaç ve hedeflerin yer aldığı sözleşmelerdir.[250] Hizmet sunum sözleşmesinde, bu hedeflere nasıl ulaşılacağına dair bilgiler bulunmaktadır.[251]

İngiltere, PEB sistemine geçmeden önce yasal düzenlemeleri tamamlamıştır. Performans sözleşmesine dayalı bütçe sisteminde çıktı ve sonuç ilişkisini başarılı bir şekilde kurmuştur.

2.2.3. Fransa

Dünya Bankası uzmanları tarafından Fransa'nın mali sistemi değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme sonucunda kaynak tahsisi, bütçe sistemi, maliyet ve hizmet etkinliği süreçlerinde yetersiz olduğu belirtilmiştir. Bu gelişmelerden yola çıkarak reform çalışmalarına başlanmıştır.[252] 1980'li yıllarda kamu harcamalarının verimliliğini sağlamak, bütçe sürecinde parlamentoyu güçlendirmek gündeme gelmiştir.

1998 yılında parlamentonun isteğiyle ulusal mecliste "Daha İyi Harcama Yapılması ve Daha Az Vergi Alınması İçin Uygun Kontrol" adında rapor hazırlanması için çalışma grubu oluşturulmuştur. Senatoda "Fransa'ya Kamu Reformu İçin İhtiyaç Duyduğu Yeni Mali Anayasayı Verin" adlı raporu maliye komisyonu başkanı duyurmuştur. 2000 yılında 1959 tarihli Organik Kanunun değişeceği gündeme gelmiştir.

Fransa'da bütçe ve parlamento üzerinde detaylı araştırma yapmaya izin vermeyen Organik Kanun 2001 yılında değiştirilmiştir.[253] Mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlamak, kamu performansını ölçmek amacıyla yeni Organik Kanun (LOLF) parlamento tarafından oy birliği ile kabul edilmiştir. Bu kanuna göre harcama odaklı bütçeden kamu politikaları şeklinde hazırlanan performans esaslı bütçelemeye

[249] Ellis, Mitchell'den aktaran Tolga Bal, "Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi Çerçevesinde Alternatif Modellerin Türkiye'de Uygulanabilirliği", *Sayıştay Dergisi*, S. 96, 2015, s. 38.
[250] HM, Treasury and Cabinet Office'den aktaran Melih Çildir, "İngiltere'de Uygulanan Performans Esaslı Bütçe Sistemi'nin Değerlendirilmesi", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* C. 11, S. 2, 2010, s. 220.
[251] Kristensen vd.'den aktaran Bal, agm., s. 38.
[252] Chevauchez'den aktaran Özen, age., s. 122.
[253] Frank Mordacq, "Bütçe Reformu ve Parlamento: Fransa Deneyimi", *Uluslararası Sempozyum Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, TBMM Basımevi, Ankara 2009, s. 136-137.

geçilmiştir. Kamu hizmetleri veya politikaları PEB onayına sahip programlara göre oluşturulmuştur.[254]

Bütçe temel politika hedeflerine göre sınıflandırılmaktadır. Bu yeni sistemde kamu politikaları olan misyonlar, programlar ve faaliyetler bulunmaktadır. Her misyonun altında programlar yer almakta, programlar gerçekleştirilirken alt faaliyetlere ayrılmaktadır.[255] PEB sisteminde, her yıl performans planı ve performans raporu hazırlanmaktadır. Performans planı, bütçe kanunu ile kamuoyuna duyurulmaktadır. Bu planda programın amaçları, politika hedefleri ve performans değerlendirmesi için belirlenmiş göstergelere ilişkin ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır. Performans raporu ise, bütçe kesin hesap kanunu ile ilan edilmektedir. Bu raporda, gerçekleşen harcamalar ile ulaşılan sonuçlara ilişkin detaylı bilgi sunulmaktadır.[256]

Performans yönetim sistemi her harcama kalemi için oluşturulmuştur. Parlamentonun onaylamış olduğu bütçe ödeneklerinin etkinliğini artırmak amacıyla çıktı, sonuç ve hizmet kalitesinin performansına bakılmaktadır.[257] Yeni kanunla birlikte parlamentoda hazırlanan bütçe teklifleri temel kamu politikalarına göre değerlendirilerek bütçe onayı verilmekte ve performans ölçümü yapılmaktadır. Diğer bir anlatımla ödenekler kamu politikalarının uygulanmasını sağlamak amacıyla verilmektedir. Bütçe ödenekleri ve performans hedefleri bütçe kanununun ekinde olan performans planında her yıl yer almaktadır.[258]

Maliye komisyonları bütçe kanun tasarısını hazırlamakta ve ekleriyle beraber ekim ayının ilk salı gününe kadar parlamentoya göndermektedir. Diğer yandan maliye komisyonları görüşmelerde sorulan sorular ve denetimlere yanıt olarak kamu kurumlarınca gönderilen bilgilere göre veri toplamaktadır. Parlamento, bu soruları 10 Temmuza kadar hükümete göndermekte, hükümette en geç 10 Ekime kadar bu soruları yanıtlamaktadır.

---

[254] Mordacq, age., s. 135.
[255] Hasan Beynam, *Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Etkinleştirilmesi: Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 53.
[256] Beynam, age., s. 56.
[257] Age., s. 55-56.
[258] Mordacq, age., s. 141.

Bütçe Reform Müdürlüğü, bütçe biriminin altında bulunmakta ön taslakları oluşturmakta, yeni kuralları hazırlamakta, bakanlıkları koordine etmekte, memurları eğitmektedir. Aynı zamanda maliye komisyonları ile görüşmelerde bulunmaktadır.[259]

Bütçe kanun tasarısı, parlamento (ulusal meclis ve senato) tarafından en fazla 70 gün incelenmektedir. Ulusal Meclisin bütçe tasarısını ilk incelemesinin ardından en az beş gün önce meclis bürosuna politikalara ilişkin açıklayıcı belgeler olan genel ekleri sunmakta ve son olarak kanunlaşmaktadır.[260]

Fransa'da bütçe açıklarının artması kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanılmasını gündeme getirmiştir. Bu kapsamda 1959 yılından itibaren uygulanan Organik Kanun 2001 yılında değiştirilmiş ve PEB sistemine geçilmiştir. PEB sistemi ile kamu kaynaklarında verimlilik sağlanmış, kaynaklar planlı ve etkin bir şekilde kullanılmıştır.

2.2.4. Almanya

Bütçe sisteminde planlama, hesap verebilirlik, kaynak kullanımında etkinlik bulunmamaktadır. Diğer yandan 1970 ve 1980'li yıllarda kronik bütçe açıkları meydana gelmiştir. Batı ve Doğu Almanya'nın 1990 yılında birleşmesi ile ekonomik yükümlülükler fazlalaşmış, bunun sonucu olarak kamu borçları artmıştır.

Bütçe açıklarının kronik hale gelmesi, kamu borçlarının artması nedenleriyle kamu kaynaklarını etkin ve verimli kullanmak gündeme gelmiştir.[261] Bu amaçla 1990'lı yıllarda Almanya'da reformlar yapılmıştır.[262] 1996-1997 yıllarında Standart Maliyet ve Performans Muhasebesi Sistemi çalışmaları yapılmaya başlanmıştır. 1997 yılı Aralık ayında Bütçe Prensipleri Kanunu değiştirilmiş ve performansa dayalı prim uygulanmaya başlamıştır.[263] 1999 yılında pilot uygulamalar yapılmış, çıktı ve tahakkuk esaslı bütçeleme, muhasebe ve raporlamaya geçilmesi amaçlanmıştır.[264]

Bütçe sürecinde beş yıllık hedefleri içeren mali plan hazırlanmakta ve buna uygun bütçe tasarısı her yıl yapılmaktadır. [265] Hükümet, gelecek mali yıl için bütçe

[259] Mordacq, age., s. 148.
[260] Mordacq, age., s. 143-144.
[261] Özen, age., s. 127.
[262] OECD, agb,, s. 4.
[263] Özen, age., s. 132.
[264] Age., s. 127-128.
[265] Posen'den aktaran Hüseyin Güçlü Çiçek. Sibel Mutlucan Sayın, "Federal Alman Bütçe Sistemi ve Bütçe Reform Çalışmaları", *Maliye Dergisi,* S. 163, 2012, s. 304.

hazırlama çalışmalarına bir yıl önce Maliye Bakanlığının gönderdiği genelge ile aralık sonu ve ocak başında başlamaktadır.[266] Kamu kurumları bütçe tekliflerini mart ayı başına kadar hazırlamaktadır. Her kamu kurumunda bütçe tekliflerini hazırlamakla görevli, bakana bağlı bütçe memurları bulunmaktadır.[267] Hükümet tarafından bütçe kanun tasarısı orta vadeli mali plandaki rakamlar dikkate alınarak hazırlanmaktadır.[268] Kamu kurumları tarafından bütçe teklifleri hazırlandıktan sonra maliye bakanı mali planı, gelir ve giderleri mali yılın başında yeniden gözden geçirmektedir. Bütçe teklifleri ve gelirler değerlendirildikten sonra bütçe görüşmelerine geçilmektedir. Bütçe görüşmeleri için gerekli hazırlığı Maliye Bakanlığında bulunan Bütçe Genel Müdürlüğü yürütmekte ve görüşmelere ilişkin kılavuzlar hazırlamaktadır. Maliye Bakanlığı ile kurum yetkilileri görüşmeler yapmaktadır.[269]

Bakanlık kurumlardan gelen bütçe tekliflerini değerlendirip, bütçe tasarısını hazırladıktan sonra mali yılbaşından en az 5 ay önce parlamentoya göndermektedir. Bütçe tasarısı, parlamentoda bütçe komisyonunda tekrar incelenmekte ve parlamentoda görüşülerek onaylanmaktadır. Parlamento tarafından kabul edilen bütçe kanun tasarısı, maliye bakanı ve başbakan tarafından imzalanmaktadır. Bakan ve Başbakan imzaladıktan sonra cumhurbaşkanı tarafından da imzalanınca tasarı kanunlaşmaktadır. Bütçe Kanunu aralık ayının sonuna doğru Resmi Gazetede yayımlanıp yürürlüğe girmektedir. [270]

Bütçenin karara bağlanması, yöneticilerin memurların atanması ve yasal düzenlemelerin yapılması parlamentonun görevlerindendir.[271] Parlamentoda bulunan Bütçe Kurulu, kurum bütçelerinin hazırlanmasında aktif rol oynamakta, yılsonunda denetim yapmaktadır.[272]

Almanya'da PEB sistemi ile harcama, hizmet, maliyet ve performans göstergeleri tek bir belgede yer almıştır. Performans ve kaynaklar temel alınarak hazırlanmıştır. İlkbahar ve sonbaharda, yılda iki kere bütçe uygulaması üzerinde

[266] Lübke'den aktaran Güçlü Çiçek, Mutlucan Sayın, agm., s. 307.
[267] Özen, age., s. 148.
[268] Adam ve Behm'den aktaran Güçlü Çiçek, Mutlucan Sayın, agm., s. 296.
[269] Agm., s. 297-298.
[270] Agm., 2012, s. 300.
[271] Kadir Koçdemir, *Yönetim Hakkı*, Türk Erdem Vakfı Yayınları, Ankara 1998, s. 44.
[272] Özen, age., s. 131.

performans değerlendirmesi yapılmıştır. Diğer bir anlatımla kaynak kullanımı, fonların harcanması ve performans gösterge hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığı tespit edilmiştir.[273]

2.3. TÜRKİYE'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME

Kamuda reform bütçe, güven ve performans açığı nedeniyle yapılmaktadır.[274] Türkiye'de 1993 yılında bütçe açığının önceki yıllara göre % 281 oranında artması nedeniyle kamu mali yönetiminde reforma gidilmesi kaçınılmaz olmuştur.

Tablo 3: 1990-1995 Yılları Bütçe Dengesi

Yıllar	Bütçe Giderleri	Bütçe Gelirleri	Bütçe Dengesi
1990	68.355	56.573	-11.782
1991	132.401	99.085	-33.316
1992	225.398	178.070	-47.328
1993	490.438	357.333	-133.105
1994	902.454	751.615	-150.839
1995	1.724.194	1.409.250	-314.944

Kaynak: http://www.bumko.gov.tr/TR,7045/ekonomik-gostergeler-1950-2018.html

1995 yılında Kamu Mali Yönetimi Projesi kapsamında uluslararası karşılaştırmayı sağlayacak bütçe kod yapısı oluşturulmaya başlanmıştır. Türkiye ve Dünya Bankası işbirliğiyle 2001 yılında hazırlanan 'Kamu Harcamaları ve Kurumsal Gözden Geçirme' raporundaki reform önerileriyle mali reformlar yapılmaya başlanmıştır. Bu raporda mali yönetim, stratejik karar oluşturmanın zayıflığı, politika, plan ve bütçe bağının olmaması ve bütçe uygulaması üzerindeki aşırı kontrol yer almıştır.

2001 yılı programlarında kamu harcamalarında verimliliğin, etkinliğin artırılması, performans değerlendirme sisteminin oluşturulması, açıklık ve şeffaflığın sağlanması üzerinde durulmuştur.[275] 2001-2005 dönemini kapsayan sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında; mali disiplin, kaynakların önceliklere göre dağılımı, mali saydamlık, muhasebe mali raporlama standartlarının geliştirilmesi yer almıştır.

[273] Güçlü Çiçek, Mutlucan Sayın, agm., s. 307.
[274] Kettl, Kamensky'den aktaran Kuddusi Yazıcı, "Türkiye'de Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Yaşanan veya Yaşanabilecek Sorunlara Çözüm Önerileri", *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi,* S. 30, 2015, s. 167.
[275] İlhami Söyler, "Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 16, 2006, s. 284.

Maliye Bakanlığınca, 2001 yılında "Sürekli Kalite Geliştirme ve Kamu Bütçeleme Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Projesi" çerçevesinde kamu idarelerinde PEB sistemine geçiş için pilot uygulamalar yapılmıştır. Bu proje kapsamında Milli Eğitim Bakanlığı, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, ODTÜ ve Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü (TÜSSİDE) çeşitli faaliyet ve projelerinde 2003-2007 yıllarını kapsayan stratejik plan ve 2003 yılı performans programı hazırlanmıştır.[276]

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımını amaçlayan, mali saydamlığa, şeffaflığa ve hesap verilebilirliğe dayanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hazırlanmış ve 2003 yılının Aralık ayında Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.[277]

2003 ve 2004 yılında, Yüksek Planlama Kurulu Kararına göre Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, Devlet İstatistik Enstitüsü Genel Müdürlüğü, Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü, Karayolları Genel Müdürlüğü, Hacettepe Üniversitesi, Denizli Valiliği, İller Bankası Genel Müdürlüğü ve Kayseri Büyükşehir Belediyesi'nde kurumsal düzeyde stratejik plan ve performans esaslı bütçe (PEB) çalışmaları yapılmıştır. Bu çalışmalar kapsamında Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü 2004 yılında ilk performans programını hazırlamış ve TBMM'ye sunmuştur. [278] 5018 sayılı Kanunla orta vadeli bütçe anlayışı ortaya çıkmış ve ilk defa 2005 yılında 2006-2008 dönemini kapsayacak şekilde merkezi yönetim ve mahalli idare bütçesi hazırlanmıştır.[279]

Türkiye'de PEB sistemine 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 2003 yılında geçilmiş ancak tüm kamu kurumlarında 2006 yılında uygulanmıştır.[280] Türkiye'de stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme modeli uygulanmaktadır. Stratejik plana dayalı modelde öncelikle hükümet tarafından ulusal makroekonomik amaç ve hedefler belirlenmektedir. Böylelikle hükümetin politikaları ve öncelikleri belirlenmiş olmaktadır. Sonrasında harcama alanlarına kamu kaynaklarının ne ölçüde dağıtılacağı belirlenmektedir. Hükümet tarafından belirlenmiş

[276] MB, 2004b, s. 2-3.
[277] *MB*, "Türkiye'de Bütçeleme", Kaynak: http://www.bumko.gov.tr/TR,2518/turkiyede-butceleme.html, (Erişim Tarihi: 08.12.2017).
[278] M. Sait Arcagök, Ertan Erüz, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2006, s. 61-62.
[279] Age., s. 75.
[280] Bal, agm., s. 30.

bu belgelere dayanarak kamu kurumları beş yıllık stratejik plan hazırlamaktadır. Stratejik plana uygun her yıl performans programı ve bütçe uygulama dönemi sonunda da her yıl faaliyet raporu düzenlenmektedir.[281]

PEB sistemi ile plan-bütçe bağının kurulması, kamu kaynaklarının verimli kullanılması, hesap verebilirliğin, şeffaflığın sağlanması amaçlanmıştır. Bu bütçe sistemine 2003 yılında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile geçilmiştir. Bu başlık altında bütçenin hukuki dayanağı olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu detaylı bir şekilde ele alınacak ve PEB sisteminde gelir-gider kodu olarak kullanılan analitik bütçe sınıflandırmasına yer verilecektir.

2.3.1. Bütçenin Hukuki Dayanağı

Osmanlı Devletinde 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu mali alanda uygulanmaya başlamıştır. Kamuda bütçe açıklarının artması, bütçe kapsamının sınırlılığı ve bütçe dışı harcamanın fazla olması nedenleriyle mali disiplin bozulmuştur. Diğer yandan sosyal güvenlik, denetim, muhasebe, istatistik sistemlerinin sorunları çözülmemiş ve hazırlanan raporlar uluslararası karşılaştırmalara izin vermemiştir.

Devletin ekonomik hayata en az seviyede müdahalesinin savunulduğu ekonomi anlayışı 1930'larda sona ermiş, Keynesyen düşünceyle birlikte devletin ekonomiye müdahalesi daha fazla olmaya başlamıştır.[282] Devlet faaliyetlerinin hacim ve bileşim olarak artması, bütçe açıklarını ve borç stoklarını daha da artırmıştır. Böylece devlet mali alanda düzenleyici rol üstlenmiş, etkin bir kamu mali yönetim ihtiyacı ortaya çıkmıştır.[283] Bu kapsamda Türkiye'de reform çalışmalarına başlanmış ve verimlilik temel amaç olmuştur.[284]

Türkiye'de kamu mali yönetiminin anayasası kabul edilen ve 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Kanun Tasarısı bu başlık altında ele alınacaktır. Kanun Tasarısına ilişkin itirazlar, tasarının kabulü, kanun metni detaylı bir şekilde incelenecektir.

---

[281] Arcagök, Erüz, age., s. 62-63.
[282] Zuhal Ergen, "Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-İ Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm", *Ekonomi Bilimleri Dergisi, C.* 8, S. 1, 2016, s. 93.
[283] Agm., s. 95.
[284] Agm., s. 93.

2.3.1.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Türkiye'de mali anlamda 1050 sayılı Kanun 2003 yılına kadar uygulanmıştır. Bu kanunda genel bütçe ve katma bütçeli kuruluşlar, döner sermayeler, fonlar, mahalli idare bütçeleri ile kanunlarla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların bütçeleri hazırlanmıştır. Böylece kamu kaynakları kullanılırken farklı durumlar ortaya çıkmıştır. Fon ve döner sermaye uygulamaları bütçe açıklarının artmasına neden olmuştur.[285] Genel ve katma bütçeler ile diğer bütçeler farklı yöntemlerle yürürlüğe girmiştir. Genel ve katma bütçeler TBMM, diğer bütçeler ise yetkili kurumlar tarafından onaylandıktan sonra kanunlaşmış ve yürürlüğe girmiştir.

1050 sayılı Kanunda plan-bütçe bağı kurulamamış, çok yıllı bütçeleme yapılmamış, bazı malî işlemler bütçelerde yer almamış, bütçe uygulamalarında kamu kurumlarına takdir yetkisi yeterince verilmemiştir. Aynı zamanda Sayıştay denetimi sınırlı kalmış, kamu harcamaları etkin bir şekilde denetlenmemiştir.[286] Bu nedenlerle Türkiye'de kamu kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanmak, kaynakları kullanırken mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamak reform çalışmalarının temel amacı olmuştur. Bu kapsamda 1050 sayılı Kanunun değiştirilmesi gündeme gelmiştir.

Ak Partinin iktidarda olduğu 22. dönem ve 2. yasama yılında Maliye Bakanlığınca Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun Tasarısı hazırlanmış ve TBMM'ye sunulmuştur. TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda, tasarı metni 24 Ekim 2003 tarihinde görüşülmeye başlanmış ve 8 Aralık 2003 tarihinde görüşmeler tamamlanmış ve rapor hazırlanmıştır. Bu tasarıya Cumhuriyet Halk Partisinden bazı milletvekilleri itiraz etmiştir. M Akif Hamzaçebi (Trabzon), M. Mesut Özakcan (Aydın), Ali Kemal Kumkumoğlu (İstanbul), Gürol Ergin (Muğla), Yakup Kepenek (Ankara), A. Kemal Deveciler (Balıkesir), Kemal Kılıçdaroğlu (İstanbul), Kâzım Türkmen (Ordu) Osman Coşkunoğlu (Uşak), Osman Kaptan (Antalya), Birgen Keleş (İstanbul), Hakkı Akalın (İzmir) ve Enis Tütüncü (Tekirdağ) itiraz etmiş ve karşı oy kullanmıştır.[287] Bu rapora göre; kanun tasarısında bütçe kapsamının genişletilmesi ile kamuya ait daha geniş bir alan yasama denetimi kapsamına alınmakta ve kamu

[285] Ergen, agm., s. 108.
[286] *MB*, "Tarihçe", Kaynak: http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html, (Erişim Tarihi: 26.03. 2018).
[287] *TBMM*, "Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu", Kaynak: https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c032/tbmm22032026ss0302.pdf, (Erişim Tarihi: 15.03.2018), s. 16.

kurumlarının iç denetim yoluyla etkinliği artırılmaktadır.[288] Harcama birimlerinin performansının ölçülebilmesi de önemli bir gelişme olarak görülmektedir.

İtirazlar;

— "Tasarıda, katma bütçe kaldırılarak genel bütçenin yanında "özel bütçe" adı altında yeni bir bütçe türü oluşturulmaktadır. Bütçeye ilişkin düzenlemeler tasarıdan önce Anayasada düzenlenmeli ve değiştirilmelidir. Anayasadaki "merkezî idare" kavramı ile ilgili olmaksızın tasarıda "merkezî yönetim bütçesi" oluşturulmaktadır. Anayasada sadece genel ve katma bütçelerden söz edilirken tasarı katma bütçeyi kaldırmakta, içinde genel bütçenin de olduğu üç grup bütçeyi kapsayan merkezi yönetim bütçesini oluşturmaktadır. Bu değişikliğin de öncelikle Anayasada düzenlenmesi gerekmektedir. [289]

— Kamu malî yönetimi ve kontrol sisteminde kamu üst yöneticileri önemli hale gelmektedir. Bu değişim anayasa ile uyumlu değildir. Tasarıda bütçe işlemlerinde sorumluluk siyasî otoriteden alınarak bürokratlara geçmektedir.[290]

— İç denetçilerin nitelikleri ve atanmasında geçiş dönemi öngörülmekte ve bu dönem için sınav şartken bu dönem sonunda sınav şartı bulunmamaktadır.

— Kamu kaynakları ile yükümlülüklerinin iyi yönetilmemesi, değerlendirilmemesi, korunmaması veya kullanılmaması suretiyle öz kaynağın azalması" hükmü sübjektif yorumlara yol açabilecektir. Maliye Bakanına, malî kontrol sisteminde sınırsız bir yetki ve görev verilmesi gerekmektedir.[291]

Türk devlet sisteminin mali altyapısını oluşturan yasa bir gecede, saat 21.00'de parlamentoya gelmiş ve 01.30'da parlamentodan çıkmıştır. Muhalefet partisinin dört maddesi dışında, bu mali anayasaya neredeyse hiçbir itirazı olmamıştır. 5018 sayılı Kanunun mali yapıda değiştirdiği çok önemli şeyler vardı. Ancak bunlar TBMM dahil neredeyse hiç tartışılmadan yasalaştı. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yalnızca teknik bir yasaymış gibi algılandı, kamuoyu konu ile ilgili yeterince bilgilendirilmediği için bir gecede TBMM Genel Kurulu'ndan çıkarıldı. 5018 sayılı Kanunun yasalaşma sürecinde birkaç kişinin cılız tepkisi dışında muhalefetin varlığından bahsedilemez.[292]

---

[288] *TBMM*, age, s. 23.
[289] Age., s. 23.
[290] Age., s. 23.
[291] Age., s. 24.
[292] Kamil Karatepe, "Denetim", (Yay. Haz. Levent Demirelli) *Kanun Hükmünde Kararnameler İle Yönetim Çalıştayı,* Ankara Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 36.

Tasarı TBMM'de 10 Aralık 2003'de kabul edilmiş ve 24 Aralık 2003'te Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 5018 sayılı Kanun ile genel yönetim tanımına geçilmiş ve bütçe kapsamı genişletilmiştir. Böylelikle bütçe hakkı parlamento tarafından daha etkin kullanılır hale gelmiştir. Bu kanunla kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması amaçlanmıştır. Bunu sağlamak için kalkınma planları, stratejik plan, orta vadeli (üç yıllık) harcama sistemi, performans programı ve PEB sistemine geçilmesi hedeflenmiştir.[293] Bütçe hazırlama süreci öne alınmış, kalkınma planı ile bütçe bağının kurulması amaçlanmış, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde kamu kurumlarının esnekliği artırılmıştır.[294]

Bütçe hazırlama, uygulama sürecinde bakan, üst yönetici ve gideri gerçekleştiren herkes 5018 sayılı Kanunda kamu kaynaklarının elde edilmesinden ve kullanılmasından sorumlu tutulmuştur. Mali saydamlığı sağlamak ve kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla raporlama faaliyetleri artmıştır. Ayrıca denetim düzenlenmiştir. Dış denetim Sayıştay'ın görevleri arasında sayılmış ve performans denetiminin yapılması amaçlanmıştır.[295]

2.3.1.2. 5018 Sayılı Kanunda Bütçe

Kamu idare bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri ve mahalli idareler bütçesi olarak genel yönetim bütçesi olarak yeniden oluşturulmuş, katma bütçe kaldırılmıştır. Bütçe hazırlama, uygulama, onaylama gibi süreçler yeni kanunla değişmiştir. Kanunda yer alan bütçe hükümleri genel, bütçe hazırlık, görüşme ve uygulama süreçleri olarak ele alınacaktır.

2.3.1.2.1. Genel Olarak

5018 sayılı Kanunun 3. maddesinde; bütçe, kamu geliri, gideri, özel gelir ve kamu kaynağı gibi kavramlar tanımlanmıştır. Buna göre bütçe; "belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi" ifade etmektedir.

Kanunda; genel bütçe, özel bütçe, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar tanımlanmış ve tek tek sayılmıştır. Genel bütçe, devlet tüzel

[293] H. Hakan Yılmaz. Mustafa Biçer, "Parlamentonun Kamu Politikası Oluşturma ve Planlama Sürecindeki Konumunun Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Yasama Dergisi*, S. 13, 2009, s. 64.
[294] TBMM, age., s. 16.
[295] Ergen, agm., s. 113.

kişiliğine haiz olan kurumların bütçesidir. Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, kendine ait geliri olan ve bu gelirleri harcama yetkisi bulunan kurumun bütçesidir. Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, kendilerine ait ayrı kanunları bulunan, kurum, kurul veya üst kurul şeklinde oluşan kurumların bütçesidir. Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunan kurumların bütçesidir. Mahallî idare bütçesi; belediye, il özel idaresi ve köyün bütçeleridir.

Kanunun 14. maddesinde; gelir ve giderleri etkileyebilecek kanun tasarıları düzenlenmektedir. Buna göre; "merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri; kamu gelirlerinin azalmasına veya kamu giderlerinin artmasına neden olacak ve kamu idarelerini yükümlülük altına sokacak kanun tasarılarının getireceği malî yükü, orta vadeli program ve malî plan çerçevesinde, en az üç yıllık dönem için hesaplamakta ve tasarılara eklemektedir. Sosyal güvenliğe yönelik kanun tasarılarında ise en az yirmi yıllık aktüeryal hesaplara yer verilmektedir. Ayrıca, bu kanun tasarılarına Maliye Bakanlığı ile ilgisine göre Kalkınma Bakanlığı veya Hazine Müsteşarlığının görüşleri eklenmektedir.

Kanunun 15. maddesinde "merkezî yönetim bütçe kanunu, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanun" olarak tanımlanmıştır. Bütçe, öngörü belgesidir, öngörülen gelirin toplanması, giderin yapılabilmesi için yetki ve iznin yürütmeye verildiği bir kanundur. Kamu kaynağı elde edilirken ve kullanılırken uyulacak hususlar; malî saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme şeklinde sıralanmıştır.

Bütçe, kalkınma planı ve programlarda yer alan politikalara, belirlenmiş hedeflere ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine dayalı olarak hazırlanmakta, uygulanmakta ve denetlenmektedir. 5018 sayılı Kanun bütçe, kamu kaynağı, kamu geliri gibi tanımlar yapmış, bütçe türlerini saymış, bütçe hazırlama, görüşme ve onaylama süreçleri yeniden düzenlemiştir.

2.3.1.2.2. Hazırlama Süreci

Bütçe tekliflerinin kamu kurumları tarafından hazırlanıp Maliye Bakanlığı tarafından TBMM'ye sunulmasına kadar geçen süreç bütçe hazırlık süreci olarak

değerlendirilmektedir. Bütçe teklifinde, tasarısında veya kanununda bütçe ile ilgili olmayan hususlara yer verilemez.

Bütçe hazırlanırken, uygulanırken dikkat edilecek ilkeler ve uyulacak hususlar Kanunun 13. ve 17. maddelerinde sıralanmıştır. Kamu kurumlarında bütçe teklifleri hazırlanırken bir önceki yılın tavanları dikkate alınmaktadır. Bütçe tasarısı ise orta vadeli mali planda yer alan ödenek tavanlarına göre hazırlanmaktadır. Orta vadeli mali planda yer alan tavanlar temel alınarak, performans hedeflerine uygun çok yıllı bütçeleme yapılmaktadır. Bu kanun öncesinde yıllık bütçeler yapılmaktaydı. Çok yıllı bütçeleme ile bütçenin ileriye dönük planlama fonksiyonunu yerine getirdiği görülmektedir.

Bütçe bir mali politika aracıdır, siyasi bir belgedir. Çünkü kamu ekonomisinde hangi malların kim için, ne kadar ve nasıl üretileceğine siyasi otorite olan devlet karar vermektedir. Bu yönüyle bütçe, yürütme ve yasama organlarını içeren üst karar organları ve bütçe uygulamasından etkilenen toplumun da yer aldığı bir süreçtir. Bütçe yapım süreci "politik (siyasi) kararların belirli programlara bağlanması" şeklinde tanımlanmaktadır.[296]

Mali işlemler bütçede detaylı ve açık bir şekilde görülmektedir. Analitik bütçe sınıflandırmasına uygun yapılan bütçeleme saydamlığı sağlamaktadır. Bütün gelirler ve giderler gayri safi olarak yer almakta, toplam hizmet maliyeti belirlenmektedir. Yapılacak işin maliyetine, vergiler, kar oranları gibi unsurlar eklenerek kamu hizmeti için kaynak ihtiyacı öngörülmektedir. Bütçede gelir ve giderin eşit olması gerekmektedir.

Bütçe teklifleri hazırlanırken, Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Programı Hazırlama Rehberi kamu idarelerinin uyacağı bilgileri içermektedir. Kanunun 16. maddesinde; merkezi yönetim bütçesinin hazırlanmasından Maliye Bakanlığının sorumlu olduğu ve 18. maddesinde merkezi yönetim bütçesi kanun tasarısının hazırlanması düzenlenmiştir. Buna göre merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci;

— **En Geç Eylül Ayının İlk Haftası Sonuna Kadar:** Bakanlar Kurulunun toplanarak Kalkınma Bakanlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlar. Orta Vadeli Program Resmî Gazetede yayımlanır.

[296] Nihat Falay, *Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi ve Türk Program Bütçe Modeli*, Güryay Matbaacılık, İstanbul 1979, s. 16.

— **En Geç Eylül Ayının On Beşine Kadar:** Yüksek Planlama Kurulu tarafından gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Orta Vadeli Malî Plan karara bağlanır. Orta Vadeli Malî Plan Resmî Gazetede yayımlanır. Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi, Maliye Bakanlığınca; Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi, Kalkınma Bakanlığınca hazırlanarak Resmî Gazetede yayımlanır.

— **En Geç Eylül Ayı Sonuna Kadar:** Kamu idareleri, gelir ve gider tekliflerini rehbere uygun şekilde gerekçeli olarak hazırlar ve imzalanmış olarak Maliye ve Kalkınma Bakanlığına gönderir. TBMM ve Sayıştay ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini doğrudan TBMM'ye, bir örneğini de Maliye Bakanlığına gönderirler.

— **Malî Yılbaşından En Az Yetmiş Beş Gün Önce:** En geç ekim ayının ilk haftası makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesinden sonra Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezî yönetim bütçe kanun tasarısı ile millî bütçe tahmin raporu, Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ye sunulur.

Bütçe kanun tasarısına, "bütçe gerekçesi, yıllık ekonomik rapor, vazgeçilen kamu gelirleri cetveli, kamu borç yönetimi raporu, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleşmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri, mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri, merkezî yönetim kapsamında olmayıp, merkezî yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesi" eklenmektedir.

Kamu kurumları performanslarını göstergeler ışığında ölçmeli ve katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamak zorundadır. Bunun yanında kamu kurumlarının yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı ve bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlayacağı belirtilmektedir.

Kanunun Türk bütçe sistemine getirmiş olduğu en büyük yeniliklerden birisi mali saydamlık ve hesap verilebilirliği artırmak amacıyla, bütçe hazırlama sürecinde esas alınan belli başlı temel politika metinlerinin hazırlanması ve bu metinlerin

zamanında kamuoyuna ilan edilmesidir.[297] Kamu kurumları tarafından hazırlanan tasarı Maliye Bakanlığına ve TBMM'ye gönderilmekte, böylece bütçenin görüşülmesine başlanmaktadır.

2.3.1.2.3. Görüşme Süreci

Kamu kurumları tarafından hazırlanan bütçe tasarısının TBMM'de onaylanıncaya kadar geçen süreç görüşme süreci olarak değerlendirilmektedir. Bütçe üç yıllık hazırlanan planlama belgesidir. Bu nedenle TBMM'de bütçeler, izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülmektedir.

Kanunun 19. maddesinde; merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibarıyla görüşeceği ve bölümler halinde oylayacağı düzenlenmiştir.

Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce meclis veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz. Türkiye'de bütçe kanunu, mecliste onaylanıp Resmi Gazetede yayımlandıktan sonra mali yılbaşında yürürlüğe girmektedir.

2.3.1.2.4. Uygulama Süreci

Bütçe cumhurbaşkanı tarafından imzalandıktan sonra Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmekte ve mali yıl olan 1 Ocak-31 Aralık döneminde uygulanmaktadır. Kanunun 20. maddesinde bütçe ödeneklerinin kullanılmasında uyulacak esaslar belirtilmiştir. Buna göre kamu idareleri sadece bütçelerinde yer alan ödenek kadar harcama yapabilmektedir. 26. maddesinde eğer bütçede ödenek yeterli değilse o işler için yüklenmeye girişilemeyeceği ve yüklenme süresinin mali yılla sınırlı olduğu düzenlenmiştir.

Kanunun ikinci kısmının 3. bölümünde; bütçelerin uygulama esasları olan ödeneklerin kullanılması, ödenek aktarmaları, yedek ödenek, örtülü ödenek, kamu yatırım projeleri, yüklenmeye girişilmesi, ertesi yıla geçen yüklenme, gelecek yıllara yaygın yüklenmeler, bütçelerden yardım yapılması, bütçe politikası, gelir ve giderlerin izlenmesi yer almaktadır. Bütçede, belli gelirler belli giderlere tahsis edilememektedir. Buna adem-i tahsis ilkesi denmektedir.

[297] Ceyda Şataf, "Fayda-Maliyet Analizinde Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler: Fayda ve Maliyetin Belirlenebilme Sorunu", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 2014, C. 19, S. 1, s. 155.

Harcama yetkisi ve yetkilisi başlıklı 31'inci maddesinde; "harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabileceği yer almaktadır. Ödenek üstü harcama yapılması kanunda yasaklanmış ve para cezası öngörülmüştür. Ödenek üstü harcama 70. maddede düzenlenmiştir. Kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası kesileceği düzenlenmiştir.

Kanunun 4. bölümünde; harcama yapılması harcama yetkisi ve yetkilisi, harcama talimatı ve sorumluluk, giderin gerçekleştirilmesi, ödenemeyen giderler ve bütçeleştirilmiş borçlar, ön ödeme yer almaktadır. Aynı Kanunun 5. bölümünde; gelir politikası ve ilkeleri, gelirlerin dayanakları, gelirlerin toplanması sorumluluğu, özel gelirler, bağış ve yardımlar yer almaktadır.

Kanunun 5. maddesine göre; kamu kurumlarının mal ve hizmet ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli olan diğer ekonomik ve sosyal analizler yapılmalıdır.

Kanunun 7. maddesine göre; her türlü kamu kaynağı elde edilirken ve kullanılırken mali saydamlık ilkesi gereği kamuoyu zamanında bilgilendirilecektir. 8. maddesine göre; her türlü kamu kaynağı elde edilirken ve kullanılırken görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

Kamu idarelerinin kamu hizmetlerini etkili, ekonomik ve verimli yapabilmeleri için bütçeleri ile ayrılan kaynak tahsislerinin; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayanacağı hükmü 9. maddede düzenlenmektedir. Böylelikle bütçe-plan ilişkisinin kurulması ve bütçenin performansının ölçülmesi amaçlanmaktadır. Kamu idareleri, bütçelerini performans esasına dayalı olarak hazırlayacak ve buna ilişkin hususları Maliye Bakanlığı belirleyecektir. Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından

belirlenen performans göstergeleri, kurumların bütçelerinde yer alacak ve performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

Kamu yatırım programı, bütçe kanunu yürürlüğe girdikten sonra on beş gün içinde Resmi Gazetede yayımlanmaktadır. Eğer bütçe kanunu zorunlu hallerle yürürlüğe giremezse geçici bütçe uygulanmaktadır. Ancak geçici bütçe uygulaması en fazla altı ay sürmektedir. Türkiye'de 2016 yılında seçimler nedeniyle geçici bütçe kanunu geçerli olmuş, Mart ayında bütçe kanunu yürürlüğe girinceye kadar uygulanmıştır. Geçici bütçe döneminde yapılan harcamalar ve elde edilen gelirler yürürlüğe giren bütçeye dâhil edilmiştir.

Bütçenin uygulama sonuçlarını gösteren raporlarda gerçek durumu yansıtıcı, doğru bilgiler içermesi ve malî saydamlık ilkesine uyulması gerekmektedir. Kamu kurumuna ait tüm gelir ve giderlerin bütçelerinde yer alması gerekmektedir. Bütçeler kullanılırken mevzuatta belirtilen hususlara uyularak iş ve işlemler gerçekleştirilmelidir. Bütçeye konulan ödeneğin bir amacı vardır. Bu amaçlar stratejik planda yer alan amaçlarla örtüşmelidir.

Kanunun 68. maddesinde; Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetim düzenlenmiştir. Buna göre; genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarının malî iş ve işlemlerinin kanun, amaç, hedef ve planlara uygun olup olmadığı incelenmiş ve sonuçları TBMM'ye raporlanmıştır.

Kamu mali yönetiminde 2003 yılından itibaren uygulanmakta olan 5018 sayılı Kanun mali saydamlık, hesap verebilirlik, harcama yetkilisi, ödenek üstü harcama, çok yıllı bütçeleme, stratejik plan, performans programı gibi yeni birçok kavramı beraberinde getirmiştir. Bu yeni gelişmeler ışığında çok yıllı bütçeleme olan PEB sistemine geçilmiş, performans programı, bütçe uygulama sonuçları, stratejik plan, faaliyet raporu hazırlanmıştır.

2.3.2. Bütçe Uygulaması: Analitik Bütçe Sınıflandırması

Bütçe siyasal organ tarafından sipariş edilmiş devlet hizmetlerini göstermekte, devletin yıllık somut faaliyetlerini planlama işlevi görmektedir.[298] Ancak hükümeti ve kamu kurumlarını sınırlandırmaktadır. Yürütme organı kendi istediği hizmeti değil ancak bütçede yer alan hizmeti yapabilmektedir. Her bir hizmetten de tahsis edilmiş

[298] Bulutoğlu, age., s. 173.

ödenek kadar kamu hizmeti yapabilmektedir. Bütçe, kamu hizmetlerinin türlerini ve harcanacak miktarı belirtmekte, bunların yapılması için yürütme organını görevlendirmektedir. Bütçe hangi idarelerin ne kadar parayı hangi hizmete harcayacağını göstermektedir.[299]

Türkiye'de PEB sistemine geçişle ilgili yapılan reformlardan birisi analitik bütçe sınıflandırmasıdır (ABS). Bu sınıflandırma kod sistemine dayanmaktadır. Bu sınıflandırma ve kod yapısına göre yapılan ödenek teklif ve tahsislerinden kamu kurumlarının yapacakları hizmetler ve gider çeşitleri tespit edilmektedir. Bütçede sonuçların analizini ve yorumlanmasını kolaylaştırmak amacıyla bütçe, analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanmaktadır. Bu sınıflandırma ile kamu kurumlarının bütçe verileri karşılaştırılabilir hale gelmiştir. Bu başlık altında Analitik Bütçe Sınıflandırmasına İlişkin Rehber temel alınarak giderlerin ve gelirlerin analitik bütçe sınıflandırmasına yer verilmiştir. İç borçlanma, dış borçlanma ve likidite amaçlı elde tutulan nakit, mevduat ve menkul kıymetlerdeki değişikliklerin yer aldığı finansman ele alınmamıştır.

2.3.2.2. Giderlerin Sınıflandırılması

Harcama, geri ödenmeyen veya mevcut bir mali hakka son vermeyen devlet ödemeleridir. Harcamaların mal ve hizmet alımındaki gibi bir karşılığı olabileceği gibi karşılığı bulunmayan harcamalarda (borç anapara ödemeleri vb.) olabilir. Harcamalar, cari veya sermaye kaynaklı harcamalar olmak üzere iki çeşittir. Analitik bütçe sınıflandırmasında personel için yapılan ödemeler (sosyal güvenlik dâhil) ile bütçe kanunlarıyla belirlenmiş asgari değeri aşmayan ve/veya normal ömrü bir yıl veya bir yıldan uzun olmayan mal, hizmet alımları, faiz giderleri ile bu alımların finansmanı için yapılan karşılıksız transferler cari giderleri oluşturmaktadır. [300] Sermaye giderleri ise sabit sermaye, gayrimenkuller ya da gayri maddi aktiflerin edinilmesi için yapılan ödemeleri veya bu amaçlarla yapılan karşılıksız transferleri içermektedir.

[299] Bulutoğlu, age., s. 172.
[300] *MB*, "Analitik Bütçe Sınıflandırması", Kaynak: http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/612,abstanitim 2007pdf.pdf?0, (Erişim Tarihi: 18.05.2018).

Kamu kurumlarının yaptığı harcamaların kolay ve detaylı bir şekilde tespit edilmesi amacıyla analitik bütçe sınıflandırması oluşturulmuştur.[301] Devlet faaliyetleri kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik olarak sınıflandırılmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırması kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırmadan oluşmaktadır. Böylelikle hangi kamu kurumunun ne kadar harcama gerçekleştirdiği ve nereye harcadığı görülmektedir. Analitik bütçe kod yapısında, 13 düzey ve 21 hane bulunmaktadır.[302] Bu başlık altında giderlerin analitik bütçe sınıflandırmasına yer verilmiştir. Giderlerin kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırmasına yer verilmiş olup, III. ve IV. düzey sınıflandırması çok detaylı olduğundan II. düzey sınıflandırmanın altında III. ve IV. düzey tek bir tablo halinde gösterilmiştir.

Tablo 4: Analitik Bütçe Kod Yapısı Genel

Kurumsal				**Fonksiyonel**				**Finansman Tipi**	**Ekonomik**			
I. Düzey	**I. Düzey**	**III. Düzey**	**IV. Düzey**	**I. Düzey**	**I. Düzey**	**III. Düzey**	**IV. Düzey**	**I. Düzey**	**I. Düzey**	**I. Düzey**	**III. Düzey**	**IV. Düzey**
00	00	00	00	00	0	0	00	0	00	0	0	00
38	65	00	01	09	4	1	00	2	01	1	1	01

Kaynak: M. Sait Arcagök, Ertan Erüz, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2006, s. 76.

2.3.2.2.1. Kurumsal Sınıflandırma

Kurumsal sınıflandırmanın I. düzeyinde, genel kamu hizmetleri bakanlıklar ve eşdeğer kamu kurumları ile bütçe türleri, II. düzeyde I. düzeyde yer alan bakanlıklara veya kamu kurumlarına doğrudan sorumlu olan birimleri ile bütçe türleri, III. düzeyde II. düzeye bağlı birimler, IV. düzeyde ise destek ve lojistik birimleri bulunmaktadır.[303]

[301] *MB*, "Analitik Bütçe Sınıflandırması", Kaynak: http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/612,abstanitim 2007pdf.pdf?0, (Erişim Tarihi: 12.01.2017).
[302] Arcagök, Erüz, age., s. 76-78.
[303] Mikesell, Mullins'den aktaran Ferhat Akbey, "Kamu Bütçesinde Yapı-Araç Uyuşmazlığı: Kuramsal Analiz", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi,* S. 24, 2014, s. 28.

Tablo 5: Kurumsal Sınıflandırma Anahtarı

Açıklama	I. Düzey Bütçe Kodu
Genel Bütçe	01-37
Yükseköğretim Kurumları	38-39
Özel Bütçeli Kurumlar	40-41
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	42
Sosyal Güvenlik Kurumları	43
İl Özel İdareleri	44-45
Belediyeler	46-47
Mahalli İdare Birlikleri	48

Kaynak: https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/612,abstanitim2007pdf.pdf?0

Kurumsal sınıflandırmada, idari yapı temel alınarak, siyasi ve idari sorumluluğun ve sorumluların tespit edilmesi amaçlanmıştır. Siyasi veya bürokratik olarak yönetim yetkisi kurumsal sınıflandırmanın temelini oluşturmaktadır.[304]

2.3.2.2.2. Fonksiyonel Sınıflandırma

PEB sistemi harcamaların fonksiyonel olarak sınıflandırılması ve çıktılar üzerinde durmaktadır.[305] Fonksiyonel sınıflandırma devlet faaliyetinin türünü göstermektedir. Fonksiyonel sınıflandırmanın I, II, III. düzey sınıflandırmasına yer verilmiş olup IV. düzey kodlar muhtemel ihtiyaçlar için boş bırakılmıştır.

Tablo 6: Fonksiyonel Sınıflandırma I. Düzey Kod Yapısı

I. Düzey	Açıklama
01	Genel Kamu Hizmetleri
02	Savunma Hizmetleri
03	Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri
04	Ekonomik İşler ve Hizmetler
05	Çevre Koruma Hizmetleri
06	İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri
07	Sağlık Hizmetleri
08	Dinlenme, Kültür ve Din Hizmetleri
09	Eğitim Hizmetleri
10	Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri

[304] *MB*, "Analitik Bütçe Sınıflandırması", Kaynak: https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/612,abstanitim 2007pdf.pdf?0 (Erişim Tarihi: 06.05.2018)
[305] Akbey, agm., s. 28.

Kaynak: M. Sait Arcagök, Ertan Erüz, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2006, s. 77.

Genel kamu hizmetleri altında II. düzey kod yapısında; yasama ve yürütme organları finansal ve mali işler, dış ekonomik yardım hizmetleri, genel hizmetler, araştırma, borç yönetimi hizmetleri, genel nitelikli transferlere ilişkin hizmetler, genel kamu hizmetlerine ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri ile sınıflandırmaya girmeyen genel kamu hizmetleri yer almaktadır.

Tablo 7: Fonksiyonel Sınıflandırma II. Düzey Kod Yapısı

01	**Genel Kamu Hizmetleri**
01.1	Yasama ve Yürütme Organları, Finansal ve Mali İşler, Dışişleri Hizmetleri
01.2	Dış Ekonomik Yardım Hizmetleri
01.3	Genel Hizmetler
01.4	Temel Araştırma Hizmetleri
01.5	Borç Yönetimi Hizmetleri
01.6	Genel Nitelikli Transferlere İlişkin Hizmetler
01.8	Genel Kamu Hizmetlerine İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
01.9	Sınıflandırmaya Girmeyen Genel Kamu Hizmetleri

Genel kamu hizmetlerinin altında yer alan yasama ve yürütme organları mali işler ve dışişleri hizmetleri ile sınıflandırmaya girmeyen hizmetler III. düzeyde yer almıştır.

Tablo 8: Genel Kamu Hizmetleri III. Düzey Kod Yapısı

01	**GENEL KAMU HİZMETLERİ**
01.1	**Yasama ve Yürütme Organları, Finansal ve Mali İşler, Dışişleri Hizmetleri**
01.1.1	Yasama ve yürütme organları hizmetleri
01.1.2	Finansal ve mali işler ve hizmetler
01.1.3	Dışişleri hizmetleri
01.1.9	Sınıflandırmaya girmeyen yasama ve yürütme organları, finansal ve mali işler, dışişleri hizmetleri

Savunma hizmetleri II. düzey kodunda; askeri savunma, sivil savunma işleri, çeşitli tatbikatlar, askeri yardımlar, uluslararası barış koruma güçlerine yapılan katkılar gibi hizmetler bu ana fonksiyon altında izlenecektir.[306] Askeri savunma, sivil savunma,

[306] *MB*, "Analitik Bütçe Sınıflandırması", Kaynak: https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/612,abstanitim 2007pdf.pdf?0, (Erişim tarihi: 06.05.2018).

dış askeri yardım, savunmaya ilişkin araştırma ve geliştirme ve sınıflandırmaya girmeyen savunma hizmetleri III. düzey sınıflandırılmıştır.

Kamu düzeni ve güvenlik hizmetlerinde; güvenlik, yangından korunma, mahkeme, kamu düzeni ve güvenliğe ilişkin araştırma ve geliştirme ile sınıflandırmaya girmeyen kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri II. düzey sınıflandırılmıştır. III. düzeyde genel, adli güvenlik, trafik güvenliği, kurumsal güvenlik, sınıflandırmaya girmeyen güvenlik, yangından korunma, yüksek mahkeme, adli mahkeme, idari mahkeme hizmetleri, tahkim kurulları ve ombudsmanlık vb. hizmetler, diğer mahkeme, cezaevi idaresi, kamu düzeni ve güvenliğine ilişkin araştırma ve geliştirme ile sınıflandırmaya girmeyen kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri yer almıştır.

Ekonomik işler ve hizmetlerde; genel ekonomik işler ve hizmetler, tarım, ormancılık, balıkçılık ve avcılık, yakıt ve enerji, madencilik, imalat ve inşaat, ulaştırma, iletişim, ekonomik faaliyetlere ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri ile sınıflandırmaya girmeyen ekonomik işler ve hizmetler II. düzey olarak sınıflandırılmıştır.

Genel ekonomik, ticari işlerin ve hizmetlerin idaresi, ticaret politikalarının uygulanması, devletin farklı organları arasında iş çevreleri ile devlet arasında bağlantının sağlanması, işgücü hareketliliğinin kolaylaştırılması, zirai işlerin ve orman işlerinin idaresi; ekilebilir alanların korunması, ıslah edilmesi, yakıt ve enerji hizmetlerinin idaresi, bunların korunması, elektrik işlerinin üretiminin dağıtımının yapılması ve diğer işler ve hizmetler yer almıştır.[307]

Çevre koruma hizmetlerinde; atık yönetimi, atık su yönetimi, kirliliğin azaltılması hizmetleri, doğal ortamın ve biyolojik çeşitliliğin korunması, çevre korumaya ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri ile sınıflandırmaya girmeyen çevre koruma hizmetleri II. düzeyde sınıflandırılmıştır.

İskan ve toplum refahı hizmetlerinde; iskan işleri, toplum refahı, su temini işleri ve hizmetleri, sokak ve caddelerin aydınlatılması hizmetleri, iskan ve toplum refahına ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri ile sınıflandırmaya girmeyen iskan ve toplum refahı hizmetleri II. düzeyde sınıflandırılmıştır.

Sağlık hizmetlerinde; tıbbi ürünler, cihaz ve ekipmanlara ilişkin işler ve hizmetler, ayakta yürütülen tedavi hizmetleri, hastane işleri ve hizmetleri, halk sağlığı

[307] *MB*, "Analitik Bütçe Sınıflandırmasına İlişkin Rehber", Kaynak: https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/107,11-ekorehber15-07-2011pdf.pdf?0, (Erişim Tarihi: 18.05.2018), s. 92-94.

hizmetleri, sağlık hizmetlerine ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri ile sınıflandırmaya girmeyen sağlık hizmetleri II. düzeyde sınıflandırılmıştır.

Dinlenme, kültür ve din hizmetlerinde; dinlenme ve spor, kültür, yayın ve yayım, din, dinlenme, kültür ve din hizmetlerine ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri ile sınıflandırmaya girmeyen dinlenme, kültür ve din hizmetleri II. düzeyde sınıflandırılmıştır.

Eğitim hizmetlerinde; okul öncesi ve ilköğretim, ortaöğretim, ortaöğretim sonrası mesleki eğitim, yükseköğretim, seviyeye göre sınıflandırılamayan eğitim hizmetleri, eğitime yardımcı hizmetler, eğitime ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri ile sınıflandırmaya girmeyen eğitim hizmetleri II. düzeyde sınıflandırılmıştır.

Sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetlerinde; hastalık ve malullük yardım hizmetleri, yaşlılık yardımı hizmetleri, dul ve yetim aylığı hizmetleri, aile ve çocuk yardımı hizmetleri, işsizlik ve iskan yardımı hizmetleri, sosyal güvenliği bulunmayanlara sağlanan hizmetler ile sınıflandırmaya girmeyen sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri II. düzeyde sınıflandırılmıştır.

2.3.2.2.3. Finansman Tipi Sınıflandırma

Finansman tipi sınıflandırma, harcamanın hangi kaynaktan veya bütçeden finanse edildiğini belirten tek haneli ve tek düzeyli bir kod yapısıdır. Bu sınıflandırma genel, özel, düzenleyici denetleyici kurum ve sosyal güvenlik bütçesi, döner sermaye, özel ödenekler, dış proje kredileri ile bağış ve yardımlardan oluşmaktadır.

Tablo 9: Finansman Tipi Sınıflandırma I. Düzey Kod Yapısı

I. Düzey	Açıklama
01	Genel Bütçe
02	Özel Bütçe
03	Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi
04	Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi
05	Döner Sermaye
06	Özel Ödenekler
07	Dış Proje Kredileri
08	Bağış ve Yardımlar

Kaynak: M. Sait Arcagök, Ertan Erüz, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2006, s. 77.

2.3.2.2.4. Ekonomik Sınıflandırma

Ekonomik sınıflandırma, devlet faaliyetlerini, harcamaları, gelirleri, finansmanı sınıflandırmaktadır. Birinci düzeyde yer alan harcama grupları ile bunun altında II. III. ve IV. düzeylerde detay kodlar yer almaktadır.

Tablo 10: Ekonomik Sınıflandırma I. Düzey Kod Yapısı

01	Personel Giderleri
02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri
03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri
04	Faiz Giderleri
05	Cari Transferler
06	Sermaye Giderleri
07	Sermaye Transferleri
08	Borç Verme
09	Yedek Ödenekler

Personel giderleri kamu personeli ile kamu personeli olmayan ve hizmetinden faydalanılan kişilere bordroya dayalı olarak nakden yapılan ödemeleri içermektedir. Memurlar ekonomik sınıflandırmasına, personel kanunlarına göre bir kadroya dayalı olarak istihdam edilenlerin kadroları için öngörülen aylık ödemeleri bu bölüme gider kaydedilecektir. Ayrıca, mevzuatı gereğince Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenmek üzere memurun ücretinden kesilecek prim ve kesenekler de buraya dâhil edilecektir.

Tablo 11: Personel Giderleri II. Düzey Kod Yapısı

01.1	Memurlar
01.2	Sözleşmeli Personel
01.3	İşçiler
01.4	Geçici Personel
01.5	Diğer Personel
01.7	Milletvekilleri
01.8	Cumhurbaşkanı Ödeneği
01.9	İstihbarat Personeli

Sözleşmeli personel ekonomik sınıflandırmasına, personel kanunlarına göre sözleşmeli olarak istihdam edilenlere yapılan ödemeler III. düzeyde detaylandırılmış ve IV. düzeyde istihdam edildikleri mevzuata göre sınıflandırılmıştır. IV. düzey kod

yapısında 4/b'li, kadro karşılığı, akademik, yabancı uyruklu, sanatçı ve diğer sözleşmeli personele göre sınıflandırma yapılmıştır.

Tablo 12: Sözleşmeli Personel Kod Yapısı

01.2	**SÖZLEŞMELİ PERSONEL**
01.2.1	Ücretler
01.2.1.01	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personel Ücretleri
01.2.1.02	Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personel Ücretleri
01.2.1.03	Akademik Sözleşmeli Personelin Ücretleri
01.2.1.04	Yabancı Uyruklu Sözleşmeli Personelin Ücretleri
01.2.1.05	Sözleşmeli Sanatçıların Ücretleri
01.2.1.90	Diğer Sözleşmeli Personel Ücretleri
01.2.2	Zamlar ve Tazminatlar
01.2.3	Ödenekler
01.2.4	Sosyal Haklar
01.2.5	Ek Çalışma Karşılıkları
01.2.6	Ödül ve İkramiyeler
01.2.9	Diğer Giderler

İşçiler ekonomik sınıflandırmasında (01.3), İş Kanunu kapsamına giren işlerde kadrolu veya 30 iş gününden fazla çalıştırılan ve bu çalışma karşılığında ücret niteliğindeki ödemeler sınıflandırılmıştır. III. düzey sınıflandırmanın altında yer alan IV. düzey sınıflandırmada sürekli ve geçici işçi ayrımına göre giderler tasnif edilmiştir.

Sosyal güvenlik primi giderleri, sosyal güvenlik kurumuna ödenecek sigorta primleri, sağlık primi ödemeleri I. düzey sınıflandırılmıştır. II. düzeyde; istihdam türüne göre memur, sözleşmeli personel, işçiler, geçici personel, diğer personel milletvekilleri, istihbarat personeli şeklindedir. III. düzeyde; "4-İşsizlik Sigortası Fonu veya 6-Sosyal Güvenlik Kurumuna" kodu ile IV. Düzeyde; İşsizlik Sigortası Fonuna veya sosyal güvenlik, sağlık, özel sigorta primi ödemeleri olarak yer almıştır.

Mal ve hizmet alım giderleri, faturalı olarak veya ilgili mevzuatına uygun şekilde belgelendirilerek alınan mal ve hizmet bedellerinin yer aldığı sınıflandırmadır

Tablo 13: Mal ve Hizmet Alım Giderleri II. Düzey Kod Yapısı

03	**MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ**
03.1	Üretime Yönelik Mal Ve Malzeme Alımları
03.2	Tüketime Yönelik Mal Ve Malzeme Alımları
03.3	Yolluklar
03.4	Görev Giderleri
03.5	Hizmet Alımları
03.6	Temsil Ve Tanıtma Giderleri
03.7	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım Ve Onarım Giderleri
03.8	Gayrimenkul Mal Bakım Ve Onarım Giderleri
03.9	Tedavi ve Cenaze Giderleri

Tüketime yönelik mal ve malzeme alımları; kırtasiye ve büro malzemesi, su ve temizlik malzemesi, enerji, yiyecek, içecek ve yem, giyim ve kuşam, özel malzeme alımları, güvenlik ve savunmaya yönelik giderler ile NATO giderleri, III. düzeyde sınıflandırılmıştır.

Tablo 14: Kırtasiye ve Büro Malzemesi Alımları IV. Düzey Kod Yapısı

03.2	**TÜKETİME YÖNELİK MAL VE MALZEME ALIMLARI**
03.2.1	**Kırtasiye ve Büro Malzemesi Alımları**
03.2.1.01	Kırtasiye Alımları
03.2.1.02	Büro Malzemesi Alımları
03.2.1.03	Periyodik Yayın Alımları
03.2.1.04	Diğer Yayın Alımları:
03.2.1.05	Baskı ve Cilt Giderleri
03.2.1.90	Diğer Kırtasiye ve Büro Malzemesi Alımları

Yolluklar; kamu personeli olanlara veya olmayanlara ilgili mevzuata göre ödenen yurtiçi, yurt dışı geçici veya sürekli görev yollukları ile yolluk tazminatları yer almıştır. Yurtiçi geçici görev yollukları, sürekli görev yollukları, yurtdışı geçici görev yollukları, yurtdışı sürekli görev yollukları, yolluk tazminatları, uluslararası profesör, uzman, memur ve öğrenci mübadele giderleri olarak III. düzeyde sınıflandırılmıştır.

Görev giderleri; tahliye giderleri, yasal giderler, ödenecek vergi, resim, harçlar ve benzeri giderler, kültür varlıkları alımı ve korunması giderleri, gizli hizmet giderleri ile diğer görev giderleri olarak III. düzeyde sınıflandırılmıştır.

Hizmet alımları; müşavir firma ve kişilere ödemeler, haberleşme giderleri, taşıma giderleri, tarifeye bağlı ödemeler, kiralar, devlet borçları genel giderleri, yargılama giderleri ile diğer hizmet alımları olarak III. düzeyde sınıflandırılmıştır. Temsil ve tanıtma giderleri ise temsil ve tanıtma giderleri olarak III. düzeyde sınıflandırılmıştır.

Menkul mal, gayri maddi hak alım, bakım ve onarım giderleri; menkul mal alım giderleri, gayri maddi hak alımları ile bakım ve onarım giderleri olarak III. düzeyde sınıflandırılmıştır. Gayrimenkul mal bakım ve onarım giderleri ise hizmet binası, lojman, sosyal tesis, gemi, tersane, yol bakım ve onarımı giderleri ile diğer taşınmaz yapım, bakım ve onarım giderleri olarak III. düzeyde sınıflandırılmıştır.

Tedavi ve cenaze giderlerinde; kamu personeli tedavi ve sağlık malzemesi giderleri, kamu personeli ilaç giderleri, cenaze giderleri, milletvekili tedavi ve sağlık malzemesi giderleri, milletvekili ilaç giderleri, diğer tedavi ve sağlık malzemesi giderleri ile diğer ilaç giderleri olarak III. düzeyde sınıflandırılmıştır.

Faiz giderleri; kamu kurumlarına ödenen iç borç faiz giderleri, diğer iç borç faiz giderleri, dış borç faiz giderleri, iskonto giderleri, para piyasası nakit işlemleri faiz giderleri ile türev ürün giderleri II. düzey sınıflandırılmıştır.

Cari transferler, sermaye birikimi hedeflemeyen ve cari nitelikli mal ve hizmet alımını finanse eden karşılıksız yapılan ödemelerdir.[308] Görev zararları, hazine yardımları, kar amacı gütmeyen kuruluşlara yapılan transferler, hane halkına yapılan transferler, devlet sosyal güvenlik kurumlarından hane halkına yapılan fayda ödemeleri, yurtdışına yapılan transferler ile gelirlerden ayrılan paylar olarak II. düzey sınıflandırılmıştır.

Sermaye giderleri; mamul mal alımları, menkul sermaye üretim giderleri, gayri maddi hak alımları, gayrimenkul alımları ve kamulaştırması, gayrimenkul sermaye üretim giderleri, menkul malların büyük onarım giderleri, gayrimenkul büyük onarım giderleri, stok alımları ile diğer sermaye giderleri olarak II. düzey sınıflandırılmıştır.

Sermaye transferleri, sermaye birikimi amaçlayan veya sermaye nitelikli mal ve hizmetlerin finansmanı için gerçekleştirilen karşılıksız ödemelerdir.[309] Yurtiçi sermaye transferleri, yurtdışı sermaye transferleri olarak II. düzey sınıflandırılmıştır. Borç verme ise yurtiçi ve yurtdışı borç verme olarak II. düzey sınıflandırılmıştır.

Yedek ödenekler, bütçede öngörülemeyen hizmetlerin olması nedeniyle başlangıç ödeneğinden yapılan tahminlerde sapmalar olması ihtimaline karşılık ayrılan ödeneklerdir.[310] Personel giderlerini karşılama ödeneği, kur farklarını karşılama

[308] *MB*, "Analitik Bütçe Sınıflandırmasına İlişkin Rehber", Kaynak: https:// www.bumko.gov.tr/Eklenti/107,11-ekorehber15-07-2011pdf.pdf?0, (Erişim Tarihi: 18.05.2018), s. 42.
[309] *MB*, 2018a, s. 61.
[310] *MB*, 2018a, s. 67.

ödeneği, yatırımları hızlandırma ödeneği, doğal afet giderlerini karşılama ödeneği, yedek ödenek, yeni kurulacak daire ve idarelerin ihtiyaçlarını karşılama ödeneği, mülteci ve göçmen giderleri ödeneği, diğer yedek ödenekler olarak II. düzey sınıflandırılmıştır.

2.3.2.3. Gelirlerin Sınıflandırılması

Gelir, herhangi bir mali hakka dayanmadan yapılan ve geri ödenemez şekilde tahsil edilen parasal meblağdır. Gelirler cari ve sermaye gelirleri olmak üzere ikiye ayrılırlar. Cari gelirler; vergi gelirleri ile vergi dışı gelirleri içermektedir. Sermaye gelirleri ise, sermaye aktifleri satışları ile devletin dışındaki kaynaklardan transfer edilen sermayeyi kapsamaktadır.[311]

Gelirler; vergi gelirleri (01), sosyal güvenlik gelirleri (02), teşebbüs ve mülkiyet gelirleri (03), alınan bağış ve yardımlar (04), diğer gelirler (05), sermaye gelirleri (06), alacaklardan tahsilat (08) ve red ve iadeler (09) olmak üzere sınıflandırılmıştır. Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerde; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre elde edilen kazanç ve iratlardan elde edilen gelirler, tevkifatlar ile geçici vergiler yer almıştır.

Tablo 15: Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergilerde Kod Yapısı

01	**VERGİ GELİRLERİ**
01.1	**GELİR VE KAZANÇ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER**
01.1.1	Gelir Vergisi
01.1.1.01	Beyana Dayanan Gelir Vergisi
01.1.1.02	Basit Usulde Gelir Vergisi
01.1.1.03	Gelir Vergisi Tevkifatı
01.1.1.04	Gelir Geçici Vergisi
01.1.2	Kurumlar Vergisi
01.1.2.01	Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi
01.1.2.02	Kurumlar Vergisi Tevkifatı
01.1.2.03	Kurumlar Geçici Vergisi:

[311] *MB*, 2018a, s. 3.

Mülkiyet üzerinden alınan vergiler sınıflandırmasında; veraset ve intikal, motorlu taşıtlar, bina, arsa, arazi ve çevre temizlik vergisi IV. düzeyde yer almıştır.

Tablo 16: Vergi Gelirleri II. Düzey Kod Yapısı

01	**VERGİ GELİRLERİ**
01.2	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler
01.3	Dâhilde Alınan Mal Ve Hizmet Vergileri
01.4	Uluslararası Ticaret Ve Muamelelerden Alınan Vergiler
01.5	Damga Vergisi
01.6	Harçlar
01.9	Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler

Dâhilde alınan mal ve hizmet alım vergileri; katma değer, özel tüketim, banka ve sigorta muameleleri, özel iletişim vergisi III. düzey sınıflandırılmıştır. IV. düzey sınıflandırmada ise beyana dayanan katma değer ile tevkif suretiyle kesilen katma değer vergisi, petrol ve doğalgaz ürünleri, motorlu taşıt araçları, dayanıklı tüketim ve diğer malları, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, 6111 sayılı kanun kapsamında tahsil olunan özel tüketim vergileri, eğlence yangın sigortası, ilan ve reklam vergisi düzenlenmiştir.

Uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergileri; gümrük ve ithalde alınan katma değer vergisi ile diğer dış ticaret gelirleri III. düzeyde sınıflandırılmıştır. IV. düzeyde ek mali yükümlülük ve ithalde alınan katma değer vergisi yer almıştır. Damga vergisinde; damga vergisi ve eğitime katkı payı ayrılması gereken damga vergileri III. düzeyde sınıflandırılmıştır. IV. düzeyde eğitime katkı payı ayrılması gereken damga vergileri yer almıştır.

Harçlar; yargı, noter, tapu, pasaport, konsolosluk, gemi ve liman, imtiyazname, ruhsatname ve diploma, trafik harçları ile diğer harçlar olmak üzere III. düzeyde sınıflandırılmıştır. Başka yerde sınıflandırılmayan vergiler; kaldırılan vergi artıkları ve bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması hakkında kanunun uygulanmasında alınan vergi ile başka yerde sınıflandırılmayan diğer vergiler olmak üzere III. düzeyde sınıflandırılmıştır.

Sosyal güvenlik gelirlerinde; sosyal sigortalar, genel sağlık sigortası, iş kazaları ve meslek hastalıkları prim gelirleri, devlet katkısı, 5510 öncesi sosyal sigortalar prim gelirleri ve diğer sosyal güvenlik prim gelirleri II. düzeyde yer almıştır.

Tablo 17: Sosyal Güvenlik Gelirleri II. Düzey Kod Yapısı

02	**SOSYAL GÜVENLİK GELİRLERİ**
02.1	Sosyal Sigortalar Prim Gelirleri
02.2	Genel Sağlık Sigortası Prim Gelirleri
02.3	İş Kazaları ve Meslek Hastalıkları Prim Gelirleri
02.4	Devlet Katkısı
02.5	5510 Öncesi Sosyal Sigortalar Prim Gelirleri
02.9	Diğer Sosyal Güvenlik Prim Gelirleri

Teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinde, mal ve hizmet satış gelirleri, malların kullanma veya faaliyette bulunma izni gelirleri, kurumlar hasılatı, kurumlar karları, kira gelirleri ile diğer teşebbüs ve mülkiyet gelirleri II. düzeyde yer almıştır.

Tablo 18: Mal ve Hizmet Satış Gelirleri II. Düzey Kod Yapısı

03	**TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ**
03.1	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri
03.2	Malların Kullanma veya Faaliyette Bulunma İzni Gelirleri
03.4	Kurumlar Hasılatı
03.5	Kurumlar Karları
03.6	Kira Gelirleri
03.9	Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri

Kurumlar hasılatında; döner sermayeler, mahalli idareler ve diğer kurumların karları III. düzeyde yer almıştır. IV. düzey kod yapısında döner sermayelerin aylık gayrisafi hasılatından, döner sermayelerin yılsonu karlarından aktarmalar ve diğer kurumların karları yer almıştır.

Kira ile diğer teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinde; Taşınmaz, taşınır kiraları, ön izin, irtifak hakkı ve kullanma izni ve diğer gelirler III. düzeyde yer almıştır. IV. düzey kod yapısında para basımı gelirleri, işletme mükelleflerinden tahsil olunan amortisman ücretleri, masraf karşılıkları, yurt dışı dövizli askerlik gelirleri, tarımsal amaçlı kooperatif kredi dönüş gelirleri, içme, kullanma ve endüstri suyu tesislerine ilişkin yatırım bedeli geri ödemeleri yer almıştır.

Malların kullanma veya faaliyette bulunma izni gelirlerinde; malların kullanma veya faaliyette bulunma izni gelirleri III. düzeyde yer almıştır. Mal satış gelirleri IV. düzey kod yapısına tabloda yer verilmiştir.

Tablo 19: Mal Satış Gelirleri IV. Düzey Kod Yapısı

03.1.1	Mal Satış Gelirleri
03.1.1.01	Şartname, Basılı Evrak, Form Satış Gelirleri
03.1.1.02	Kitap, Yayın vb. Satış Gelirleri
03.1.1.03	Banka Çekleri Değerli Kağıt Bedelleri
03.1.1.04	Diğer Değerli Kağıt Bedelleri
03.1.1.05	Gemi Sağlık Cüzdanı Bedelleri
03.1.1.06	Sağlık Karnesi Satışı
03.1.1.07	İhale Bülteni Abone Geliri
03.1.1.08	Noter Kağıtları Satış Bedeli
03.1.1.09	Pasaport Satış Bedeli
03.1.1.10	Yabancılar İçin İkametgah Tezkereleri Satış Bedeli
03.1.1.11	Nüfus Cüzdanı Satış Bedeli
03.1.1.12	Aile Cüzdanı Satış Bedeli
03.1.1.13	Sürücü Belgesi Satış Bedeli
03.1.1.14	Sürücü Çalışma Belgesi (Karne) Satış Bedeli
03.1.1.15	Motorlu Araç Trafik Belgesi Satış Bedeli
03.1.1.16	Motorlu Araç Tescil Belgesi Satış Bedeli
03.1.1.17	İş Makinesi Tescil Belgesi Satış Bedeli
03.1.1.99	Diğer Mal Satış Gelirleri

Alınan bağış ve yardımlar, III. düzeyde cari ve sermaye olarak düzenlenmiştir. Özel gelirler ise genel ve özel bütçeli idareler olarak III. düzeyde ayrılmıştır.

Tablo 20: Alınan Bağış Ve Yardımlar İle Özel Gelirler Kod Yapısı

04	**ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR İLE ÖZEL GELİRLER**
04.1	**YURT DIŞINDAN ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR**
04.1.1	Cari
04.1.2	Sermaye
04.2	**MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİNE DAHİL İDARELERDEN ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR**
04.2.1	Cari
04.1.2	Sermaye
04.3	**DİĞER İDARELERDEN ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR**
04.3.1	Cari
04.3.2	Sermaye
04.4	**KURUMLARDAN VE KİŞİLERDEN ALINAN YARDIM VE BAĞIŞLAR**
04.5	**PROJE YARDIMLARI**
04.6	**ÖZEL GELİRLER**
04.6.1	Genel Bütçeli İdarelere Ait Özel Gelirler
04.6.2	Özel Bütçeli İdarelere Ait Şartlı Bağış ve Yardımlar

Diğer gelirler; faiz gelirleri, kişi ve kurumlardan alınan paylar, para cezaları ile diğer çeşitli gelirler olarak II. düzey sınıflandırılmıştır.

Tablo 21: Diğer Gelirler II. Düzey Kod Yapısı

05	**DİĞER GELİRLER**
05.1	Faiz Gelirleri
05.2	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar
05.3	Para Cezaları
05.9	Diğer Çeşitli Gelirler

Faiz gelirleri ile kişi ve kurumlardan alınan paylarda; devlet payları, vergi ve harç gelirlerinden alınan paylar, yönetim giderlerine katılma payları, kamu harcamalarına katılma payları, genel bütçeli idarelere ait paylar, özel bütçeli idarelere ait paylar, düzenleyici ve denetleyici kurumlara ait paylar, mahalli idarelere ait paylar ve diğer paylar III. düzeyde sınıflandırılmıştır.

Para cezaları ve diğer çeşitli gelirlerde; yargı ve idari para cezaları, pay ayrılan idari para cezaları, vergi cezaları, diğer para cezaları ile diğer çeşitli gelirler III. düzeyde sınıflandırılmıştır.

Tablo 22: Devlet Payları IV. Düzey Kod Yapısı

05	**DİĞER GELİRLER**
05.1	**FAİZ GELİRLERİ**
05.2	**KİŞİ VE KURUMLARDAN ALINAN PAYLAR**
05.2.1	**Devlet Payları**
05.2.1.01	Mükerrer Sigorta Şirketlerden Alınan
05.2.1.02	Petrolden Devlet Hakkı
05.2.1.03	Madenlerden Devlet Hakkı
05.2.1.04	Oyun Kağıtları Gelirleri
05.2.1.05	Petrolden Devlet Hissesi
05.2.1.06	Hidroelektrik Kaynak Katkı Payı Gelirleri

Sermaye gelirleri; taşınmaz, taşınır ile diğer sermaye satış gelirleri II. düzeyde sınıflandırılmıştır. Lojman, sosyal tesis, diğer bina, arazi, arsa, vakıflara ait taşınmaz, diğer taşınmaz, DSİ Genel Müdürlüğüne tahsisli veya kullanımındaki taşınmaz, taşınır, taşıt, stok ile diğer taşınır satış gelirleri III. düzey olarak yer almıştır.

Tablo 23: Sermaye Gelirleri Kod Yapısı

06	**SERMAYE GELİRLERİ**
06.1	**TAŞINMAZ SATIŞ GELİRLERİ**
06.1.1	Lojman Satış Gelirleri
06.1.2	Sosyal Tesis Satış Gelirleri
06.1.3	Diğer Bina Satış Gelirleri
06.1.4	Arazi Satışı
06.1.5	Arsa Satışı
06.1.6	Vakıflara Ait Taşınmaz Satış Gelirleri
06.1.9	Diğer Taşınmaz Satış Gelirleri
06.1.9.01	DSİ Genel Müdürlüğüne Tahsisli veya Kullanımındaki Taşınmazların Satış Gelirleri
06.2	**TAŞINIR SATIŞ GELİRLERİ**
06.2.1	Taşınır Satış Gelirleri
06.2.2	Taşıt Satış Gelirleri
06.2.3	Stok Satış Gelirleri
06.2.9	Diğer Taşınır Satış Gelirleri
06.9	**DİĞER SERMAYE SATIŞ GELİRLERİ**

Analitik Bütçe Sınıflandırması denilen bu yeni kod yapısı 2004 yılında ilk kez konsolide bütçe kapsamındaki kamu kurumlarında bütçe hazırlık sürecinde kullanılmıştır. 2006 yılından itibaren ise mahalli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve özel bütçeli idareler bu sınıflandırmaya göre bütçelerini hazırlamıştır.[312]

5018 sayılı Kanunun 15. maddesinde merkezî yönetim bütçe kanununda yer alacak hususlar düzenlenmiştir. Gider ve gelir tahminleri, yılı ve izleyen iki yılla birlikte hazırlanmıştır. 2012 yılında yapılan değişiklikle "merkezî yönetim bütçe kanununun gider cetvelinin bölümleri, analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak fonksiyonlar şeklinde düzenlenir" hükmü eklenmiştir. Bu fonksiyonlar birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü düzeyde alt fonksiyonlara ayrılmaktadır.

5018 sayılı Kanuna 2012 yılında yapılan değişiklikle giderlere ilişkin hükümler eklenmiştir. Buna göre fasıl ve bölüm kavramları fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyini, kesim ise fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyini ifade etmektedir. Madde kavramı fonksiyonel sınıflandırmanın üçüncü düzeyini, tertip kavramı kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi kodların bütün düzeyleri ile ekonomik sınıflandırmanın ilk iki düzeyini belirtmektedir. Borç ödeme yönünden ilgili hizmet tertibi ise borç konusu hizmetlerin yürütüldüğü tertipleri ifade etmektedir.

[312] *MB*, "Türkiye'de Bütçeleme", Kaynak: http://www.bumko.gov.tr/TR,2518/turkiyede-butceleme.html, (Erişim Tarihi: 08.12.2017).

5018 sayılı Kanun bütçe sistemini değiştirmiştir. PEB sistemine geçişle gelir ve giderlerin kod sistemine göre yapılması gündeme gelmiş ve 2004 yılından itibaren kullanılmıştır. PEB sistemi ABS denilen bu kod sistemine göre hazırlanmış, onaylanmış ve uygulanmıştır. Bu sistemle birlikte verileri karşılaştırmak kolaylaşmış, kamu kurumlarının nereye, ne kadar harcama yaptığı daha net görülmüştür.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEMEDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. YAŞANAN SORUNLAR

Türkiye'de 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 1927 yılından 1924, 1961 ve 1982 Anayasaları süresince çeşitli değişikliklerle birlikte 2003 yılına kadar uygulamada kalmıştır. 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 1050 sayılı Kanunun uygulamasına son verilmiştir.[313]

Türkiye'de kamu mali yönetiminin mali anayasası kabul edilen 5018 sayılı Kanun ile PEB'e geçilmesi öngörülmüştür. Ancak Türkiye'de PEB sistemi 2006 yılından itibaren uygulanmakta olan bir sistemdir. PEB sistemi, çıktı ve sonuç odaklı kaynak tahsislerinin sağlandığı, hesap verebilirliğin olduğu, kamu idarelerine yeterli esnekliğin verildiği, şeffaflığın sağlandığı, performans bilgisinin hazırlandığı ve çok yıllı bütçelemenin yapıldığı bütçe sistemidir.[314]

5018 sayılı Kanundaki en önemli yeniliklerinden birisi de mali saydamlık ve şeffaflıktır. Şeffaflık ilkesi gereği kamu kurumları kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgiyi paylaşmaktadır. Bağımsız enstitü ve araştırmacıların ortaklığıyla oluşturulan Uluslararası Bütçe Ortaklığı İnsiyatifi, Bütçe Şeffaflığı Endeksi ile ülkeleri bütçe hazırlama ve uygulama süreçlerindeki şeffaflıklarına göre sıralamakta ve raporlamaktadır. 2017 yılı raporuna göre Türkiye 115 ülke arasında 31. sırada yer almaktadır.

Tablo 24: Türkiye Bütçe Şeffaflık Endeksleri

Ülke	2010		2012		2015		2017	
	Sıra	Puan	Sıra	Puan	Sıra	Puan	Sıra	Puan
Türkiye	26	57	40	50	58	44	31	58

Kaynak: http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=istendeks, (Erişim Tarihi: 15.05.2018).

Türkiye'de uygulanmakta olan PEB sisteminin geçmişinin çok eskiye dayanmaması, yeterli reformların yapılmaması bazı sorunları beraberinde getirmektedir. Her şeyden önce bu yeni sistemin ne fayda sağlayacağı henüz bilinmemektedir. Diğer

[313] Yılmaz, Biçer, agm., s. 205.
[314] Popovich'ten aktaran Erhan Karacan, "ABD'de Performans Bütçe Yönetimi", *Sayıştay Dergisi*, S. 89, 2013, s. 64.

yandan bütçenin ulusal düzeyde etkinliğinin ölçülmesinde karşılaştırma yapılması önemlidir. Bu noktada PEB sisteminde yapılan performans ölçümü kurumları kapsamakta, kurumlar arası karşılaştırma yapılamamaktadır. Kamu kurumları kaynaklarını kullanırken serbest hareket edememektedir.[315] PEB sisteminde kaynak tahsisleri sonuç odaklı yapılmamakta, hesap verebilirlik, mali saydamlık, esneklik tam olarak sağlanamamakta, performans bilgisi bütçe sürecinde kullanılmamaktadır. Bütçe sistemi ile kamu kurumları piyasada yer alan kurumlar gibi birbiriyle rekabet etmeli, performansını karşılaştırmalıdır.

Üniversitelere yönelik yapılan araştırmada "kurumunuzda performans esaslı (stratejik plandan başlayıp performans değerlendirilmesine kadar ki süreç)" sorusu sorulmuştur. Buna ilişkin verilen yanıtların dağılımına bakıldığında % 46'sı kısmen katılmakta, %32'si katılmamakta, %17'si katılmakta, %5'i hiç katılmamaktadır.[316] Böylece performans esaslı bütçeleme sisteminin tam olarak uygulanmadığı görülmektedir.

Türkiye'de 2006 yılından itibaren uygulanmakta olan PEB sisteminde yaşanan sorunlar genel sorunlar, hazırlama, uygulama, onaylama ve denetim süreci sorunları olmak üzere beş başlık altında ele alınacaktır.

3.1.1. Genel Sorunlar

Bütçe ülkenin temel politika aracıdır, geleceğe yönelik hedefidir, harcama planıdır. Bütçe olmazsa ülkede adeta hayat durur. Bu kadar önemli olan bütçenin hazırlanmasında, uygulanmasında ve denetiminde yer alacak personelin nitelikli kişiler olması gerekmektedir. Ancak gelişmekte olan ülkelerde kurumsal kapasite yetersizdir.[317]

PEB sisteminde, bütçenin hazırlanması, uygulanması, denetlenmesi ve izlenmesinde genel bazı sorunlar söz konusudur. Bunlar genel olarak nitelikli ve etkin personel eksikliği, personel rejiminde teşvik sisteminin olmayışı, yeniliğe ve değişime direnilmesi, kurumlar arası iletişim eksikliği olarak sunulmuştur.

---

[315] Edizdoğan, age., s. 265-266.

[316] İpek Doğan, "Yükseköğretim Kurumlarında Performans Esaslı Bütçeleme Ve Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma", *Maliye Bakanlığı Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu*, Çorum 2013, s. 97.

[317] A. Kemal Çelebi. Birol Kovancılar, "Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Teorik ve Pratik Sorunları", *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi,* C. 19, S. 1, 2012, s. 12.

3.1.1.1. Nitelikli ve Etkin Personel Yetersizliği

PEB sistemi, plan-bütçe bağının kurulması, yatırım projelerinde fayda-maliyet analizinin yapılması, etkin kaynak dağılımı ve kullanımı, verimli bütçe uygulaması, çok yıllı bütçelemenin hazırlanması, performans değerlendirmesi, performans programı-bütçe uyumunun sağlanmasını içermektedir.

PEB sistemi, karmaşık ve teknik uzmanlık gerektiren bir sistemdir.[318] Bu bütçe sürecinde bazı analizler yapılmakta, bilgi sistemleri oluşturulmakta, performans ölçümleri ve değerlendirmeleri gerçekleştirilmektedir.[319] PEB sisteminin başarılı bir şekilde uygulanması yeterli sayıda, nitelikli ve etkin personelin bulunmasını zorunlu kılmaktadır.[320] Üniversitelere yönelik yapılan araştırmada özellikle yeni kurulmuş üniversitelerde nitelikli ve tecrübeli uzman kişilerin bulunmaması performans esaslı bütçe sistemini olumsuz etkilemektedir.[321]

PEB sisteminin tam olarak başarılı bir şekilde uygulanması için yeterli sayıda, nitelikli ve etkin personele ihtiyaç duyulmaktadır. PEB sistemi karmaşık bir süreç olduğundan bu personelin her türlü bilgiyi kullanacak, koordine edecek, yorumlayıp analiz edecek, raporlayacak niteliklere sahip olması gerekmektedir. Türkiye'de yeni bir bütçe sistemine geçildiğinde veya revize edildiğinde öncelikle bu bütçe sistemini veya sistemdeki değişikliği bilen, uygulayan, benimseyen nitelikli ve etkin personele ihtiyaç bulunmaktadır.

3.1.1.2. Kamu Personel Rejiminde Ödül-Ceza Yönteminin Bulunmaması

PEB sistemi karmaşık ve zor bir sistemdir. Bu sistemde çalışan personelin etkin ve verimli çalışmasını sağlayacak bir teşvik sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Stiglitz'e göre kamu kurumlarında verimsiz çalışan personel kolay bir şekilde işten çıkarılamamakta veya verimli olabilecek personel kolayca işe alınamamaktadır.

Kamu personelinin başarılı performansı için ödül, başarısız performansı için ceza uygulaması bulunmamaktadır. Kamu kurumlarında çalışkan ve başarılı olan

---

[318] Mustafa Lamba, "Bürokrasinin Siyaset Karşısında Güç Kaybetmesine Yönelik Gelişmeler", *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 2014, C. 6, S. 11, s. 52.

[319] Esin Oral, "Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme", *Maliye Bakanlığı Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu*, 2005, s. 153.

[320] Herzog'dan aktaran Çelebi, Kovancılar, agm., s. 12.

[321] Doğan, age., s. 87.

personel ödüllendirilmediği gibi bu personelin en küçük hatasında motivasyonu kırılmaktadır. Az çalışan personel, daha az risk aldığında daha başarılı ve çalışkan kabul edilmektedir. Bu da kamu personelinin motivasyonunu kırmakta ve kamu personeli zor işleri yapmaktan kaçınmaktadır.[322]

PEB sisteminde başarıya ulaşmak için yeterli sayıda personelin istihdam edilmesi ve personellerin verimli çalışması önemlidir. Verimli çalışmayı sağlayacak teşvik sistemine, riskli işlerde çalışan başarılı personele ödül, başarısız personele ceza uygulanmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

3.1.1.3. Kamu Kurumlarının Yeniliğe Direnmesi

PEB sistemine 5018 sayılı Kanun ile geçilmiş, 1050 sayılı Kanun yürürlükten kalkmıştır. Bu kanunla kamu mali yönetimine yeni bütçe sistemi, analitik kod yapısı, performans denetimi, çok yıllı bütçeleme, raporlama, hesap verebilirlik, şeffaflık gibi kavramlar gelmiştir.

5018 sayılı kanun kamu kurumlarını kapsamaktadır. Bu nedenle kamu kurumları yöneticileri ve personeli 5018 sayılı Kanunun uygulayıcılarıdır. Kamu kurumları reformlarla yeni birçok durumla karşı karşıya kalmakta ve eski uygulamalardan vazgeçmek istememektedir. Yeniliğe ve değişime sıcak bakmamakta, karşı çıkmaktadır. Bu reform süreçleri bu nedenle sancılı geçmekte, alışkanlıklardan vazgeçmek kolay olmamaktadır. Üniversitelere yönelik yapılan araştırmada mevcut sistemlerin çok zor değiştiği ve alışkanlıklardan kolay kolay vazgeçilemediği görülmektedir.[323] Diğer yandan PEB sisteminde Maliye Bakanlığı ve siyasetçiler tarafından performans bilgisinin kullanılması açık olmadığından kamu kurum yöneticileri değişime tepki göstermektedir. Kamu kurumu yöneticileri, performans bilgisine göre eleştiri veya ödenek kesilmesi korkusu yaşadığından sorumluluk almak istememektedir. Aynı zamanda artan veri talebi ve kırtasiyecilik nedeniyle yöneticiler reforma direnç göstermektedir.[324]

PEB sisteminin tam olarak uygulanması reformlarla beslenmesine bağlıdır. Türkiye'de siyasetçiler veya bürokratlar reformları hazırlamaktadır. Bu reformların

[322] Stiglitz'den aktaran Şeref Efe, "Kamuda Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Yönetimi: Türkiye Uygulaması ve Sorunlar", *Sayıştay Dergisi*, S. 87, Ankara 2012, s. 125-126.
[323] Doğan, age., s. 87.
[324] Efe, agm., s. 12-13.

hayata geçirilmesinde desteklenmesi, sahiplenmesi gerekmektedir. Diğer yandan ödül-ceza sistemi başarılı bir şekilde kurgulanıp uygulanırsa diğer bir anlatımla değişimi destekleyen, benimseyen hemen uygulayan yönetici veya personele ödül verilir, değişimin önünde durana ise ceza verilirse reformların başarılı bir şekilde hayata geçirileceği düşünülmektedir.

3.1.1.4. Kurumlar Arası İletişim Eksikliği

PEB sisteminde; Maliye ve Kalkınma Bakanlığı ile kamu kurumları bütçe hazırlık ve uygulama süreçlerinde birlikte koordineli çalışmaktadır. Bütçe onaylanıp yürürlüğe girdikten sonra Hazine Müsteşarlığı da devreye girmektedir. Bütçe hazırlama ve uygulama süreçlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için iletişim çok önemlidir.

Kamu kurumları gerçekleştireceği faaliyet, proje için ödeneğe ve ödemenin yapılabilmesi için nakit paraya ihtiyaç duymaktadır. Ödenek tahsislerini cari giderler için Maliye Bakanlığı, yatırım giderleri için Kalkınma Bakanlığı yaparken, nakit planlamasını Hazine Müsteşarlığı yapmaktadır. Maliye Bakanlığı tahsis edilen ödenekleri serbest bırakmakta ve Hazine Müsteşarlığı nakit göndermektedir. Böylelikle ödenek tahsis edilen kamu kurumları harcama yapabilmektedir.

Kamu kurumları yapacakları faaliyet, proje için ihtiyaç duyduğu nakit planlamasını yapmakta ve tahakkuk tutarını Maliye Bakanlığına bildirmektedir. Maliye Bakanlığı da Hazine Müsteşarlığına göndermektedir. Ancak Maliye Bakanlığı ödenekleri serbest bıraktığı, tahakkuk işlemini gerçekleştirdiği halde Hazine Müsteşarlığı, zaman zaman yeterli nakit tutarı göndermemektedir. Bu da kamu kurumlarının faaliyet ve projelerini gerçekleştirmesine engel olmaktadır. Kamu kurumları performans hedef ve amaçlarına ulaşamamakta veya daha geç ulaşmaktadır. Bu da PEB sisteminin başarısız uygulandığını göstermektedir.[325]

Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı arasında zaman zaman iletişim eksikliği olmakta, PEB sistemi bu durumdan olumsuz etkilenmektedir.[326] Kamu kurumları arasında algılama birliğinin sağlanması, koordinasyonun tam kurulması gerekmektedir.

[325] Özen, age., s. 276.
[326] Akbey, agm., s. 32.

Türkiye'de reformların başarıya ulaşması amacıyla personelin verimli çalışması için ödül-ceza yönteminin uygulanması gerekmektedir. Bütçe sürecini yöneten kurumların tam koordinasyonunun sağlanması ile birlikte kamu kurumlarında PEB'in daha etkin uygulanacağı düşünülmektedir.

3.1.2. Hazırlama Süreci

Bütçe tekliflerinin kamu kurumları tarafından hazırlanmasıyla başlayan TBMM tarafından onaylanıp yürürlüğe girinceye kadar olan süreç bütçe hazırlama süreci olarak değerlendirilmektedir. Bütçe hazırlama süreci en geç eylül ayının ilk haftası sonuna kadar Bakanlar Kurulunun toplanarak Kalkınma Bakanlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlamaktadır.

Türkiye'de 2006 yılından itibaren uygulanan PEB sistemi hazırlık aşamasında bazı sorunlara sahiptir. Bunlar genel olarak gerçekçilik, etkisizlik ve zamansızlık olarak sunulmuştur.

3.1.2.1. Giderlerin ve Gelirlerin Gerçek Durumu Yansıtmaması

5018 sayılı kanunla çok yıllı bütçeleme anlayışı getirilmiştir. Bu nedenle bütçe hazırlık sürecinde üç yıla ilişkin gider ve gelir tahminleri yapılmakta, ancak yıllık olarak kanunlaşmaktadır. Bu gider ve gelir tahminleri yapılırken giderler ile elde edilecek gelirlerin gerçek durumu yansıtacak şekilde tahmin edilmesi gerekmektedir. Ancak kamu kurumları, bütçe hazırlık sürecinde ihtiyaç duydukları kaynakların maliyetini tahmin etmekte zorlanmaktadır. Robinson ve Brumby'e göre, performans esaslı bütçeleme ile kıt kaynakların daha etkin ve daha fazla sosyal fayda sağlayacak alanlara tahsis edilmesi amaçlanmaktadır.[327] Kaynak tahsis süreci bütçe sistemi içinde vatandaşlar, siyasetçiler, bürokratlar ve diğer aktörlerle karşılıklı etkileşim içinde yapılmaktadır. Bu nedenle, kaynak tahsis süreci politiktir ve politikalara göre harcama tercihleri belirlenmektedir.[328]

Bütçe sürecinde yer alan aktörler bireysel faydaya mı yoksa kamusal faydaya mı yönelmiştir? Kamu tercihi teorisine göre, bireyler siyasal süreçte karar verirken kendi

[327] Herzog'dan aktaran Çelebi, Kovancılar, agm., s. 5-6.
[328] Biçer, Yılmaz, agm., s. 57.

çıkarlarını düşünmektedir. Böylelikle bireyler, kamu yararı yerine bireysel çıkarları için rasyonel şekilde davranmaktadır.[329]

Niskanen'e göre bürokratlar kendi özel faydalarına göre hareket etmektedir. Bürokratlar, güçlü kamu kaynaklarına sahiptir. Bürokratlar, kendi görev yaptıkları kuruma kamu harcamaları yapılırken öncelik vermektedir. Bu öncelik onları daha güçlü hale getirmektedir.[330] Böylelikle Niskanen'in bürokrasi modeli doğru görülmekte ve performans esaslı bütçelemenin kamusal fayda için yapılmadığı ortaya çıkmaktadır.[331] Bürokratların gücünün en önemli nedeni politikacılardan daha fazla bilgi ve uzmanlığa sahip olmasıdır.[332]

Türkiye'de performans esaslı bütçelemede kaynak ihtiyacının tespiti çok vakit almakta ve bu maliyet tespiti kamu kurumlarında genel olarak az sayıda personel tarafından belirlenmektedir.[333] Bütçe hazırlık sürecinde sadece üst yönetici tarafından hazırlanan ve uygulanmak üzere alt birim yöneticilerine bildirilen bütçe PEB sisteminin başarını azaltır.[334]

Kamu kaynaklarının sınırlı, ihtiyaçların ivedi ve sonsuz olduğu kabul edildiğinde bütçe hazırlamadaki amaç kurumun olmayan ihtiyaçlarını varmış gibi göstermek değildir. Her kamu kurumunun elbette kaynağa ihtiyacı olacaktır. Ancak bunların tespiti, hesaplanması, sorgulanması, koordinasyonunun sağlanması önem arz etmektedir.

Kamu bütçesinin hazırlanmasında ve uygulanmasında temel bir ölçü veya güvenilir bir yöntem bulunmamaktadır. Hastanelerin veya köprülerin finansmanı veya hangi bölgeye yapılacağı siyasi bir tercihtir. Yoksul gelir gruplarının yararlandığı hizmetler mi finanse edilmeli yoksa orta gelirli veya zengin grupların yararlandığı hizmetler mi finanse edilmelidir? Bu tercihi siyasetçiler hükümet programına göre yapmaktadır.[335]

Yürütme organı, plan ve programlar dâhilinde giderleri belirli oranda artırmaktadır. Kamu kurumları ise daha fazla hizmet için daha fazla harcama yapmak

[329] Emre Akcagündüz, "Kamu Tercihi Teorisi Ve Türkiye Üzerine Olan Etkisi Üzerine Bir İnceleme", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C. 2, S. 2, 2010, s. 29.
[330] Hill'den aktaran Lamba, agm., s. 42.
[331] Çelebi, Kovancılar, agm., s.4-5.
[332] Dasandi, Peters'dan aktaran Lamba, agm., s. 43.
[333] Ali Erbaşı, *Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminde Balanced Scorecard Kullanımı ve Bir Model Yaklaşımı,* (Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2011, s. 205.
[334] Age., s. 209.
[335] Fölscher'den aktaran Çelebi, Kovancılar, agm., s. 5.

istemektedir. Kamu kurumları, yürütme organının tepki ve davranış kalıbını bildiğinden gerçek durumu yansıtmayan, gerçek ihtiyacın üzerinde ödenek talep etmektedir. Böylelikle uzun vadeli değil yıllık bütçeler hazırlanmaktadır.[336]

Kamu kurumları, gelirlerini gerçekleşecek miktarın çok altında tahmin etmekte veya gelir tahmininde bulunmamaktadır.[337] Böylelikle gelirlerini esnek kullanma imkânı elde etmektedir. Bütçenin elde edilmesi ve kullanılmasındaki amaç kamu yararıdır. Burada kamu kurumları gelir gerçekleşmelerinde gerçek durumu kendilerine esneklik sağlaması için gizli tutmaktadır. Ancak düşük tahmin edilen gelirler bütçenin planlama işlevini etkisiz hale getirmektedir. Bütçe uygulama döneminde beklenenin üzerinde gerçekleşen gelirler ilgili bütçe tertibine kaydedilmekte, ayrıntılı finansman/harcama programına aykırı gider gerçekleşmesine neden olmaktadır.

Bütçe hazırlık sürecinde yaşanan diğer bir sorun da bütçe tertibinde bulunan belirli miktardaki ödeneğe ihtiyaç bulunmasa dahi ihtiyaç olur düşüncesiyle bütçe tertibinde ödeneğin kalmasını istemeleridir. Ancak kolektif ihtiyaçlar doğar, büyür ve ölürler.[338]

Bütçe gelir ve gider teklifleri orta vadeli mali planda yer alan bütçe tavanları dikkate alınarak hazırlanmakta, bu tavanı aşan ödenek teklifleri ayrıca gerekçelendirilmektedir. Bütçe teklifleri hazırlanırken gerçekçi ve acil olmayan öngörülerde bulunulmaktadır. Diğer yandan kamu kurumları ihtiyaçlarını gerçekçi olmayan hesaplamalara dayandırmakta ve ihtiyaç bulunmayan bütçe kalemlerine de ödenek istemektedir. İhtiyaçları sürekli artırmak amaçlanmamalı, ivedi ve gerekli alanlara kaynak tahsislerinin sağlanmasına yardımcı olunmalıdır.

3.1.2.2. Fayda-Maliyet Analizinin Etkisizliği

PEB sistemi ile kamu kaynaklarının etkin, verimli kullanılması hedeflenmiştir. Fayda-maliyet analizi, kamu kaynaklarını etkin ve verimli kullanmanın bir yoludur. Fayda-maliyet analizi, kamu harcamalarında karar alma, seçimler teorisidir. Diğer bir

[336] Erbaşı, age., s. 206.
[337] Age., s. 206.
[338] İsmail Türk, "Türkiye'de Bütçe Reformuna Niçin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?", *Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları*, 1962, s. 71.

anlatımla bütçenin veya kaynak tahsislerinin analiz edilmesi, toplumsal amaçların ve önceliklerin belirlenmesinde önemli bir araçtır.[339]

Fayda-maliyet analizi, kamu yatırım projeleri için sözkonusudur. Kamu idarelerinin yapmayı planladığı yatırım projelerine fayda-maliyet analizi sonucunda karar verilmesi gerekmektedir.[340] Fayda-maliyet analizi ile farklı yatırım projelerinin faydaları ve maliyetleri hesaplanarak ekonomik açıdan analiz edilmektedir. Bu yatırım projesine yapılacak bütün harcamalar ve bunun sonucunda ortaya çıkacak faydalara göre bir maliyet-fayda oranı hesaplanmakta ve parasal olarak karşılaştırılmaktadır. Alternatif yatırım projeleri maliyet-fayda oranına göre değerlendirilmekte, en yüksek faydayı sağlayan proje hayata geçirilmektedir. Ancak uygulamada parasal olarak ölçülebilen, ölçülemeyen, doğrudan veya dolaylı faydalar söz konusu olduğundan faydanın tespiti zor olmakta, yatırım harcamaları yapılırken bu analize dikkat edilmemektedir.[341]

Yatırım projelerinde fayda-maliyet analizi, alternatifler arasında en iyi seçim sorununa, maliyet ve faydanın hesaplanmasına, politik ve sosyal sorunlara sahiptir. Analizi uygulayanlar veya hükümet, yatırım projesinin faydasını abartabilmektedir. Bazı yatırım projelerinde (eğitim, sağlık, savunma vb.) maliyetleri parasal olarak ifade etmek veya fayda tespiti yapmak her zaman mümkün olamamaktadır. Güvenlik, eğitim, adalet hizmetleri sonucunda oluşan faydalar maddi anlamda nasıl ölçülecektir?

Hou ve Ma'ya göre; her bir harcama kalemi için fayda-maliyet analizi yapılması kamu gelir ve giderlerinin sağlıklı olmasını sağlayacaktır.[342] Ancak fayda-maliyet yöntemi karmaşık bir yapıya sahip olduğundan veya sağlanacak olan sosyal fayda nedeniyle bu analiz yapılmamakta ya da bu analize uyulmamaktadır. Yatırım kararları verilirken, proje alternatifleri değerlendirilirken öncelikli ihtiyaçlar belirlenmeden veya fayda-maliyet analizi yapılmadan karar verilmektedir.

Kamu yatırım projelerinde uygulamada genellikle tahsis edilen veya planlanan bütçeye uyulmadığı görülmektedir. Yatırım bütçesi başlangıç ödeneği ile gerçekleşen bütçe arasında fark bulunmaktadır. Kamu kurumları yıl içinde veya yılsonunda yatırım

[339] Steiner'den aktaran Güneri Akalın, *Kamu Ekonomisi*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınevi, 1986, s. 176.
[340] Şataf, agm., s. 107.
[341] Agm., s. 108-112.
[342] Hou, Ma'dan aktaran İbrahim Attila Acar. Elif Ayşe Şahin, "Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim", *Maliye Dergisi*, S. 156, 2009, s. 86.

harcamaları için ek ödenek talebinde bulunmaktadır. Böylelikle kamu kurumlarında ihtiyaç tespiti yapılırken sağlıklı analizler yapılmadığı görülmektedir. Kamu yatırım projelerinin yapım süresi uzayabilmekte, buna bağlı olarak değişen fiyatlardan etkilenmekte ve proje kapsamı değişebilmektedir. Kamu idareleri daha fazla projeyi hayata geçirebilmek için gerçek maliyeti düşük gösterme eğiliminde olabilmektedir.[343]

3.1.2.3. Bütçe Takviminde Zamanlama Sorunu

5018 sayılı Kanuna göre; bütçe hazırlama süreci en geç Eylül ayının ilk haftası sonuna kadar Bakanlar Kurulunun toplanarak Kalkınma Bakanlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlamaktadır. Ancak uygulamada genellikle MB haziran ayında kamu kurumlarında bütçe hazırlık çalışmasını başlatmaktadır.

5018 sayılı Kanuna göre; kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi Maliye Bakanlığınca, Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ise Kalkınma Bakanlığınca hazırlanarak en geç Eylül ayının on beşine kadar Resmî Gazetede yayımlanmaktadır. Ancak bu rehberler yayımlanmadan önce bir önceki yıl rehberleri kullanılarak kamu kurumlarında bütçe hazırlık süreci başlamaktadır.

Türkiye'de kamu kurumlarında bütçe hazırlık çalışmaları üç yılı kapsamakta ve MB haziran ayında süreci başlatmaktadır. Bütçe teklifleri hazırlanırken eski Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Programı Rehberinden yararlanılmakta ve bütçe teklifleri kullanılmaktadır.[344]

2018-2020 Dönemi Bütçe Çağrısı, Rehberi ve Yatırım Programı Rehberi ile ödenek teklif tavanlarının yer aldığı Orta Vadeli Mali Plan 5 Ekim 2017 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 5018 sayılı Kanunda bu belgelerin en geç eylül ayının on beşine kadar ilan edileceği düzenlemesine rağmen süre gecikmiştir. PEB sistemi ile bütçenin kalkınma planları ve programlarla bağının kurulması amaçlanmıştır. Ancak Orta Vadeli Mali Plan 21 Eylül 2017 tarihinde Yüksek Planlama Kurulu tarafından kabul edilmiş ve 5 Ekim 2017 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Buna göre

[343] Şataf, agm., s. 114-115.
[344] *MB*, "Genel Yazı", Kaynak: http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10713,2018-2020butcehazirlikgenel yazipdf.pdf?0, (Erişim Tarihi: 06.05.2018).

bütçe teklifleri planlar ve programlar bilinmeden hazırlanmakta, plan-bütçe bağı bu anlamda sağlanamamaktadır.

Bütçe hazırlık süreci bütçe kanununun yürürlüğe girmesiyle son bulmaktadır. Haziran ayında başlayan bütçe hazırlık sürecinde hazırlanan bütçe tasarısı en geç Ekim ayının ilk haftası sonuna kadar TBMM'ye ve MB'ye gönderilmektedir. Böylelikle üç yılı kapsayan bütçe tasarısı beş ay gibi kısa bir zamanda hazırlanmaktadır. Çok yıllı bütçelemenin, planlamanın sağlıklı yapılabilmesi beş, altı ay gibi kısa sürede mümkün görünmemektedir.

PEB sisteminde bütçe tekliflerinin gerçekçi ve ihtiyaca uygun hazırlanmaması, yatırım projelerinde fayda-maliyet analizinin yapılmaması PEB sisteminden beklenen çok yıllı bütçeleme, planlama gibi fonksiyonların sağlanamayacağını göstermektedir.[345]

3.1.3. Onaylama Süreci

Bütçe; planlama, uygulama, denetim, raporlama gibi fonksiyonları bünyesinde barındırmaktadır. Bütçe süreci ve işlemleri yürütme organı tarafından yönlendirilmekte, onun sorumluluğunda bulunmakta, TBMM ise bütçeyi onaylamaktadır.[346] Buchanan (1986-2013) ve Tullock (1922-2014), kamu harcamalarının maliyeti karşılayan bir vergi programı ile birlikte oylanması gerektiğini ve oy birliği ile kabul edilmeyen bütçenin kabul edilmemesini söylemektedir. Böylece çoğunluğun azınlığı sömürmesi engellenebilmektedir.[347]

Türkiye'de bütçe onaylama süreci bütçe tasarılarının ekim ayının ilk haftası sonuna kadar TBMM'ye gönderilmesiyle başlamakta ve cumhurbaşkanınca onaylanmasına kadar sürmektedir. TBMM, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibarıyla görüşmekte ve bölümler halinde oylamaktadır. Kamu kurumlarına ilişkin görüşme takvimi her yıl TBMM'nin resmi internet sitesinde duyurulmaktadır. Onaylama sürecinde; bütçenin en fazla 75 gün görüşülmesi, oylama aşamasının hızlı olması, bütçe metnini inceleyen ayrı bir komisyonun bulunmaması gibi bazı sorunlar mevcuttur. Burada bu sorunlar TBMM görüşmeleri ve etkinliği olarak ele alınacaktır.

[345] Arcagök, Erüz, age., s. 74.
[346] *Uluslararası Sempozyum Bütçe Sürecinden Parlamentonun Değişen Rolü*, TBMM Basımevi, Ankara 2009, s. 171.
[347] Bulutoğlu, Kurtuluş, age., s. 20.

3.1.3.1. TBMM Görüşmeleri Sorunu

Parlamentoların ilk oluşumundan bugüne kadar bütçe hakkı hep merkezde yer almıştır. Bu nedenle bütçe hakkı bütün anayasalarda düzenlenmiştir. 1982 Anayasasının 87. maddesine göre bütçe kanun tasarıları mecliste görüşülmekte ve kabul edilmektedir. Bütçe görüşmelerinde TBMM çok hızlı hareket etmektedir.[348] TBMM'de en fazla 75 gün görüşülen bütçe tasarısı, plan ve bütçe komisyonunda 55, genel kurulda ise 20 gün görüşülmektedir.[349] Bu görüşmeler sırasında özellikle Milli Eğitim Bakanlığı ve üniversite bütçelerinin oylandığı birleşimde Meclis Genel Kurulunda yer alan milletvekilleri 1006 kez kabul edenler, kabul etmeyenler sorusuyla karşı karşıya kalmıştır.[350]

Bütçe görüşmeleri çok yoğun, yorucu ve hızlı geçmektedir. Bütçe maddelerinin oylandığı birleşimler ertesi güne sarkmaktadır. Plan ve Bütçe Komisyonunda rapor sonuçlarının okunması, kısa görüşmelerin yapılması ve sonra oylanması yeterli değildir. TBMM Genel Kurulu ile Plan ve Bütçe Komisyonundaki bütçe görüşmelerinde kamu kurumlarının çoğunun performans programları değerlendirmeye alınmamıştır.[351] Bütçe sürecine ilişkin analizlerin yapılabilmesi, performans bilgisinin kullanılabilmesi ve bütçenin yeterli düzeyde tartışılabilmesi için yeterli zamanın olmadığı görülmektedir.[352]

Bütçe hazırlık sürecinde olduğu gibi onaylama süreci de çok hızlı geçmektedir. Bütçe onaylanırken yeterli tartışma yapılmamakta, kurumların performans bilgisi kullanılmamakta, performans programlarına bakılmamakta sadece bölümler halinde hızlıca oylanmaktadır.

3.1.3.2. TBMM'nin Etkinliği Sorunu

Parlamento, halkın temsilcisidir. Halkın kamu mallarına olan talebini gösteren bütçenin hazırlanması ve onaylanmasında siyasetçiler aktif rol oynamaktadır. Bütçe yapma yetkisi hükümetin ve onun emrindeki kamu yönetiminin işidir.[353] Bu yönüyle

[348] Şeref İba, "T.B.M.M. Bütçe Maratonu ve Rekorları Üzerine", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi,* S. 3, 2007, s. 185.
[349] Agm., s. 184.
[350] Agm., s. 186.
[351] Akbey, agm., s. 32.
[352] Erhan Karacan, *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, DPT Uzmanlık Tezleri, Ankara 2010, s. 184.
[353] Bulutoğlu, age., s. 135.

bütçe; yasama, yürütme ve halk arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Bütçe, aynı zamanda yasamanın yürütmeyi denetleme araçlarından biridir. Bütçe ile halk adına parlamento, yürütmeyi etkin bir şekilde hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetlemektedir.[354] Böylece bütçe süreci, yasama ve yürütme arasındaki ilişkiye bağlı yürütülmektedir.[355]

Yasama organı, yürütme organının sunmuş olduğu bütçe kanun tasarısı üzerinde değişiklik yapabilir mi? Yürütme organı ise onaylanmış olan bütçeyi ne düzeyde değiştirip uygulayabilecektir? Bunların tespit edilmesi ve dengenin iyi sağlanması gerekmektedir. Ancak bunun nasıl yapılacağına ilişkin uluslararası standartlar bulunmamaktadır.[356]

Kamu kurumları, hedef ve amaçlarına ulaşmak için verilen ödenekleri kullanırken sürekli daha fazla esneklik istemektedir. Ancak yasama organı devlet bütçesi üzerinde kontrol uygulamakta, denetlemektedir. Kontrol uygulamadığında, yasama organı etkisiz olacaktır.[357]

Bütçe hakkının ortaya çıkmasından bugüne kadar olan süreçte özellikle demokrasilerin tam olarak yerleşmediği gelişmekte olan ülkelerde kamu politikalarına kaynak tahsis süreci belirsizdir. Türkiye'de kaynak tahsis süreci siyasidir. Bu nedenle bütçe de siyasi bir belge niteliği taşımaktadır. Yasama yürütme ilişkisi bütçe sürecinde önemlidir. Parlamento tarafından onaylanan bütçe üzerinde yürütme daha fazla bilgi sahibidir ancak parlamentonun bilgisi ve etkinliği artırılmalıdır.

3.1.4. Uygulama Süreci

Bütçe hazırlık sürecinde kamu kurumları ödenek talebinde bulunmakta, Maliye Bakanlığı ve Kalkınma Bakanlığı ile gerekli görüşmeler yapılmakta, TBMM onayıyla Resmi Gazetede yayımlanan bütçe kanunu ile kamu kurumlarına ödenek tahsis edilmektedir. Bütçe mali yıl olan 1 Ocak-31 Aralık döneminde uygulanmaktadır.

PEB sisteminin başarılı olması için stratejik plan ile bütçe ve performans programı bağının sağlanması, stratejik planın katılımcı hazırlanması, performans denetiminin yapılması, iç kontrol sisteminin sağlıklı işlemesi, performans bilgi

[354] Biçer, Yılmaz, agm., s. 63.
[355] Premchand'den aktaran Burcu Gediz. M. Hakan Yalçınkaya, "Nasıl Bir Bütçe Politikası?", *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi,* C. 7, S. 1, 2001, s. 53.
[356] OECD, 2004a, s. 135.
[357] Pitsvada'dan aktaran Akbey, agm., s. 26.

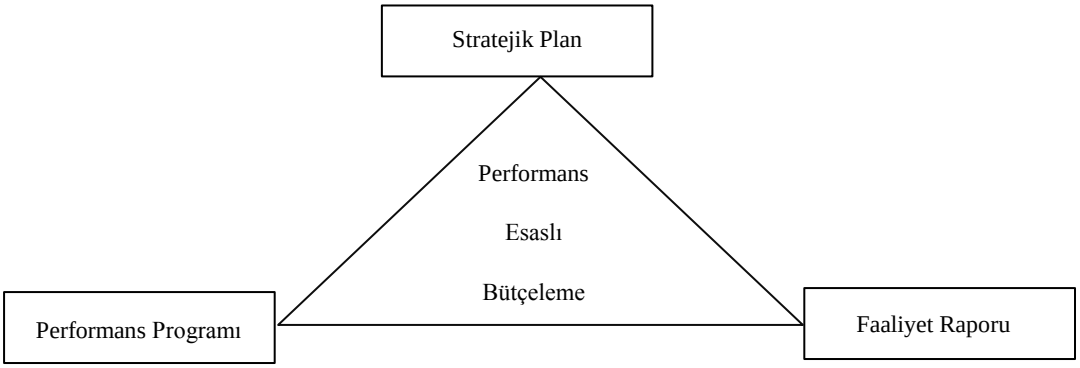
sistemlerinin güçlendirilmesi gerekmektedir.[358] Ancak 2006 yılından itibaren uygulanan PEB sisteminde uygulama aşamasında bazı sorunlar söz konusudur. Bunlar genel olarak plansızlık, güvensizlik ve bilgisizlik olarak sunulmuştur.

3.1.4.1. Bütçe-Plan Bağının Tam Olarak Sağlanamaması

Kamu kaynağının kullanımında belirli miktardaki kaynak hangi kamu hizmetine tahsis edilecektir sorusu, bütçe-plan ilişkisinin temelidir.[359] Kamu politikaları, yönetimde bulunan veya bunlar üzerinde etkisi olanlar tarafından alınan kararlar ve yapılan faaliyetlerin tamamıdır. Diğer bir deyişle kamu idaresinin ve onun çevresinin ilişkileri ve eylemlerinin tümüdür.[360]

Kamu politikaları belirli hedefler içermekte ve bu hedeflere ulaşmada alternatif araçlar bulundurmaktadır. Bu hedeflere ulaşmada, kamu gelirleri ve kamu giderleri kullanılmaktadır. Bütçe süreci, planlanan hedeflere ulaşmak amacıyla gelir ve harcama yapılarının sistematik olarak ilişkilendirmektedir.[361] Bütçe, kamu kesiminin ekonomik ve siyasi bir planı olarak karşımıza çıkmakta ve bütçe ile geleceğe yönelik bazı tahminler yapılmaktadır.[362]

Tablo 25: Performans Esaslı Bütçelemenin Unsurları



Türkiye'de stratejik plan esas alınarak bütçe ve performans programı hazırlanmaktadır. PEB sisteminden beklenen, performans hedeflerini planlamaları ve tahsis edilen kaynakla bu planlanan sonuçları gerçekleştirmeleridir. Performans

[358] Arcagök, Erüz, age., s. 74.
[359] Key'den aktaran Acar, Şahin, agm., s. 85.
[360] Gerston ve Anderson'dan aktaran Yılmaz, Biçer, agm., s. 51.
[361] Shick'ten aktaran Acar, Şahin, agm., s. 86.
[362] Batırel, age., s. 9.

hedeflerini planlamak ise stratejik plandan geçmektedir. Kamu kurumları, orta ve uzun vadeli amaç ve hedeflerin yer aldığı, bunların maliyetlendirildiği stratejik plan hazırlamaktadır. Stratejik plana uygun yıllık hazırlanan performans programı ile plan-bütçe ilişkisi kurulmaktadır. [363] Stratejik planlar, plan-bütçe ilişkisinin önemli bir unsurudur. Plan ile kamu kurumları hedeflerini tespit etmekte, bu hedeflere ayrılacak kaynakları tahsis etme ve kullanmada fayda sağlamaktadır. Plan ile geleceğe dönük kararlar belirli bir sistematik halinde ele alınmaktadır.[364] Kamu kurumlarının amaç ve hedefleri plan metinlerinde yer almaktadır. Stratejik plan, kalkınma planı ve programlar dikkate alınarak kamu kurumunun misyon, vizyon, amaçlar ve hedefler ile bunların maliyetlerinin yer aldığı belgedir.

5018 sayılı kanunun 9. maddesinde; kamu kurumlarının kalkınma planları, programları, ilgili mevzuat ve temel ilkeleri bağlamında geleceğe yönelik misyon ve vizyonlarını oluşturmak, amaç ve ölçülebilir hedefler belirlemek, performanslarını belirlenmiş göstergeler ışığında değerlendirmek amacıyla katılımcı usullerle stratejik planı hazırlaması düzenlenmiştir. İyi hazırlanmış bir plan öncelikli ihtiyaçlara önem vererek bütçe hazırlama sürecine yardımcı olmaktadır.[365] Üniversitelere yönelik yapılan araştırmada, "stratejik planlama sadece bir plandır uygulanamamaktadır." sorusu sorulmuştur. Buna ilişkin verilen yanıtların dağılımına bakıldığında % 29'u katılmamakta, % 41'i kısmen katılmakta, % 27'si katılmakta, % 2'sinin fikri bulunmamaktadır.[366] Böylece stratejik planın etkin olmadığı görülmektedir.

Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte de kamu kurumları; kamu hizmetlerinin kaliteli, verimli yapılabilmesi için bütçeleri ile program ve proje temelinde kaynak tahsislerini, stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine uygun hazırlamak zorundadır. Sayıştay Başkanlığının 2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda, kamu kurumlarının bütçelerinin büyük bir bölümünün herhangi bir stratejik amaç ve hedef ile performans hedefiyle ilişkilendirilmeden genel yönetim gideri olarak değerlendirildiği belirtilmektedir.[367] Üniversitelere yönelik yapılan araştırmada, 'kurumunuzda stratejik plan-performans programı ilişkisi sağlıklı bir şekilde kurulmaktadır.' sorusu

[363] Acar, Şahin, agm., s. 88-89.
[364] Agm., s. 86.
[365] Walker'dan aktaran Acar, Şahin, agm., s. 87.
[366] Doğan, age., s. 96.
[367] *2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu,* Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2017, s. 7.

sorulmuştur. Buna ilişkin verilen yanıtların dağılımına bakıldığında % 46'sı kısmen katılmakta, % 24'ü katılmamakta, % 17'si katılmakta, % 7'si hiç katılmamakta, % 5'inin ise hiç fikri bulunmamaktadır.[368] Performans programının stratejik planla ilişkisinin tam kurulmadığı hem Sayıştay denetim raporlarında hem de yapılan araştırmada görülmektedir.

Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu bir zincirin halkaları gibi birbirinden ayrılmaz bir bütündür. Üniversitelere yönelik yapılan araştırmada "kurumunuzda performans programı-stratejik plan-faaliyet raporu ilişkisi tam olarak anlaşılmıştır." sorusu sorulmuştur. Bu soruya ilişkin yanıtların dağılımına bakıldığında % 41'i kısmen katılmakta, % 32'si katılmamakta, % 15'i katılmakta, % 10'u hiç katılmamakta, % 2'sinin ise hiç fikri bulunmamaktadır.[369] Böylece kamu kurumlarında bu ilişkinin tam olarak anlaşılmadığı görülmektedir.

Performans programı, stratejik planın bütçe dönemine ait uygulamasını gösteren belgedir.[370] Kamu kurumunun gerçekleştireceği faaliyetleri, bunların kaynak ihtiyaçlarını, performans hedef ve göstergelerini içeren, sorumlu harcama birimlerine yer veren, kurum bütçesinin hazırlanmasında temel alınan programdır. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 2009 yılında yayımlanan Performans Programı Hazırlama Rehberine göre; kamu idarelerinin üst yöneticileri ve harcama yetkilileri tarafından program dönemine ilişkin öncelikli stratejik amaç ve hedeflerin, performans hedef ve göstergelerinin, faaliyetlerin ve bunlardan sorumlu harcama birimlerinin belirlenmesi ile sürecin yürütüleceği yer almaktadır. Stratejik planla bütçe arasındaki bağ performans programı ile sağlanmaktadır. Ancak tam kamusal hizmet sunan kamu kurumları, sosyal faydalar elde etmektedir. Bu tür hizmet sunan kamu kurumlarının faaliyetlerinin, stratejik planlara ve performans programlarına bağlanması çok zordur.[371] Stratejik planda kamu kurumlarının faaliyetleri ve maliyetlerinin yer alması zorunludur. Ancak sosyal fayda elde eden kamu kurumlarının faaliyetlerinin maliyetlendirilmesinde sıkıntılar yaşanabilmektedir.

Kamu kurumları tarafından hazırlanan bütçelerin kalkınma planları ve hükümet programlarına uygun hazırlanıp hazırlanmadığı incelenmemektedir. Bu plan ve

[368] Doğan, age., s. 98.
[369] Age., s. 99-100.
[370] Erbaşı, agm., s. 109.
[371] Akbey, agm., s. 25.

programlara uygunluğu denetlenmemektedir. Performans esaslı bütçeleme yapılırken kaynaklar faaliyetlerle ilişkilendirilmekte ancak amaçlarla ilişkilendirilmemektedir.[372] Harcamacı kamu kurumları, bütçe tekliflerini, stratejik plan ve performans programına göre değil, tecrübelerine göre hazırlamaktadır. Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı ve TBMM'deki bütçe görüşmelerinde, stratejik plan ve performans programlarının etkisi azdır.[373]

Faaliyet raporu ise, stratejik planda ve performans raporunda yer alan amaç ve hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını gösteren, yıllık gerçekleşme sonuçlarının yer aldığı rapordur. 5018 sayılı Kanunun 41. maddesinde; üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından idari sorumlulukları bağlamında her yıl düzenleneceği, bu raporlarda stratejik plan ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş hedef ve göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerinin yer alacağı belirtilmektedir.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'e göre; faaliyet raporu, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu sağlayacak doğru, objektif, açık ve tutarlı şekilde her yıl hazırlanmalıdır. Sayıştay Başkanlığının 2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda, bazı kamu idarelerinin faaliyet raporlarının performans programlarıyla uyumlu olmadığı belirtilmiştir. Faaliyet raporlarındaki bazı hedef ve göstergelerin performans programında yer almadığı ya da performans programındaki bazı hedef ve göstergelere ait gerçekleşmelere ilişkin bilgi ve değerlendirmelerin faaliyet raporunda bulunmadığı yer almaktadır.[374]

Performans programları stratejik planda yer alan amaç ve hedeflere, faaliyetlere uygun olarak hazırlanmalıdır. Stratejik planda yer alan misyon, vizyon, amaç, hedef vb. unsurlardan bağımsız hazırlanan performans programı, yönetimin ve bütçenin başarısızlığına yol açmaktadır.[375] Sayıştay Başkanlığının 2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda, bazı kamu idarelerinin çıktı veya sonuç odaklı olmayan performans hedefleri belirlediği yer almaktadır. Performans göstergelerinin ve faaliyetlerin performans hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak belirlenmediği,

[372] Erbaşı, agm., s. 212.
[373] Akbey, agm., s. 32.
[374] *2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2017, s. 9.
[375] Erbaşı, agm., s. 109.

performans hedeflerinin, göstergelerinin sade ve anlaşılır şekilde ifade edilmediği, performans göstergelerinin ölçülebilir olmadığı görülmektedir.[376]

Kamu kurumlarında stratejik planlama, performans programı ve faaliyet raporlarının birbiriyle uyumlu olması çok zor gerçekleşmektedir.[377] Bütçe ödeneklerine göre performans programı yapılmaktadır. Bu yönüyle PEB sistemi işlevsel değildir. Stratejik planlamaya uyum sağlayamayan bütçeler, performans programında yer alan faaliyetlere, maliyetlere uydurulmaktadır. Nitelikli bir plan-bütçe ilişkisi için verilerin bulunması, analiz edilmesi ve düzenli raporlanması gerekmektedir.[378]

Stratejik plana dayalı PEB sisteminin temel amacı plan-bütçe bağının tam olarak sağlanmasıdır. Ancak Sayıştay Başkanlığınca gerçekleştirilen denetimler sonucunda kamu idarelerinde harcama ve muhasebe işlemlerinin stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporundan bağımsız olarak yapıldığı belirtilmiştir. Böylece PEB sisteminin temeli olan plan-program-bütçe bağının tam olarak kurulmadığı görülmüştür.[379] Aynı zamanda stratejik planla uyumlu bütçe ve performans programı hazırlanmamakta, her bir rapor veya metin birbirinden bağımsız veya bazı hususlarda ilişkilendirilerek hazırlanmaktadır. Bu uygulama plan-bütçe bağının tam olarak sağlanmasına engel olmaktadır.

3.1.4.2. Raporlama Faaliyetleri ve Verilerin Güvenilirliği Sorunu

Performans esaslı bütçelemenin en önemli unsurlarından biri raporlamadır. PEB sistemine geçişle birlikte raporlama faaliyeti artmıştır. Bu raporların başında orta ve uzun vadeli stratejik plan, yıllık performans programı ve yıllık faaliyet raporu yer almaktadır. Diğer yandan bütçe uygulama sonuçlarını gösteren yıllık rapor hazırlanmaktadır.

Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunun hazırlanması, performans ölçümlerinin yapılması esnasında çeşitli bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Stratejik planda bulunan bazı bilgiler performans programında yer almakta veya performans programı ile faaliyet raporu benzerlik göstermektedir. Bu raporlarda güncel

[376] *2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2017, s. 8.
[377] Semih Bilge. Selma Demirtaş, "Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Türk Kamu Kurumlarında Algılanması ve Sorun Alanlarının Tespiti: Eskişehir İli Örneği" , *Maliye Dergisi,* S. 162, 2012, s. 67.
[378] Acar, Şahin, agm., s. 89-90.
[379] 2*016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2017, s. 9.

veri toplanmasını ve koordinasyonunu kolaylaştırmak için bilgi sistemlerinin kurulması gerekmektedir. Ancak kamu kurumlarının birçoğunda veri arşivi veya böyle bir sistem bulunmadığından bilgilerin güvenilirliği sağlanamamakta, performans bilgisinin doğruluğundan şüphe duyulmaktadır. Bilgiler bulunmadığından zaman zaman performans göstergelerinde veya hedeflerinde değişikliğe gidilmektedir. Bu da performans göstergeleri ve hedeflerinde sıkıntılar yaşanmasına sebep olmaktadır.[380]

Yatırım Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına göre; yatırım projelerinin takip edilmesi amacıyla üç aylık dönemler halinde yatırım, yılsonunda ise yıllık uygulama raporu Kalkınma Bakanlığına gönderilmektedir. Yatırım proje bilgileri, harcamaları, ödenek eklemeleri gibi bütün bilgiler Kalkınma Bakanlığının veri sistemine girilmekte, işlemler kolaylaşmaktadır.

Kurumun "internet bağlantı hızını artırmak" bir performans hedefi olabilir ancak bu hedefin ölçülmesinde bağlantı hızının mevcut durumunun ve geçmişteki durumunun bilinmesi gerekmektedir. Bu bağlantı hızı nedir, artınca ne olmuştur gibi veriler bilinmezse performans hedefinin başarısı ölçülemez. Verilerin güncel olmaması, ortak veri tabanlarının bulunmaması, geçmişe dönük veri arşivlerinin yokluğu gibi nedenlerden dolayı PEB sisteminin güvenilirliği tehlikeye düşmektedir.[381]

Türkiye'de 5018 sayılı Kanun ile yeni raporlar hazırlanmaktadır. Bu raporlarda kullanılacak verilerin gerçek durumu yansıtması önem arz etmektedir. Ancak veri arşivinin olmadığı veya veri sisteminin bulunmadığı kamu kurumlarında bilgilerin güvenilirliği konusunda şüpheye düşülmektedir. Aynı zamanda bu raporlar personel tarafından gereksiz iş yükü olarak görülmekte, birçok bilgi eksik veya yanlış olmaktadır. Raporların gerçek durumu yansıtacak verilerle hazırlanması ve sadeleştirilmesi gerekmektedir.

3.1.4.3. Bütçe Kanunlarında Bütçe Dışı Hükümlerin Bulunması

1982 Anayasasının 161. maddesine göre; bütçe kanununa bütçe ile ilgili olmayan hükümlerin konulmaması gerekmektedir. Diğer yandan 5018 sayılı Kanunun 13. maddesinde; "bütçelerde bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilemez" hükmü

[380] Özen, age., s. 277.
[381] Age., s. 277.

düzenlenmektedir.[382] Hem anayasada hem de kanunda yer almasına rağmen bütçe kanunlarında bütçe dışı hükümlere yer verilmektedir. Anayasa Mahkemesinin bu gerekçeyle iptal etmesine rağmen bütçe kanunlarında yer alan bütçe dışı hükümlerden vazgeçilememiştir.[383]

Mali disiplinin ve bütçe uygulamalarında etkinliğin sağlanmasına engel olan temel sorun; bütçe kanun ekinde yer alan vergi harcamalarıdır. Burada yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerle bütçe uygulamasına ilişkin hükümler işlevsiz hale gelmekte ve bütçe hakkı zayıflamaktadır.

Bütçe kanunu içerisindeki maddelerde, kısmen ya da tamamen uygulanmayacak hükümler başlığı altında bütçe dışı hükümlere yer verilmektedir. Bütçe kanunu eki olan bazı ödeneklerin kullanımına ve harcamalara ilişkin esasların yer aldığı E-cetvelinde bütçe dışı hükümlere rastlanmaktadır. Bu tür bütçe dışı hükümler TBMM tarafından onaylanan bütçe ile gerçekleşen bütçe rakamları arasında önemli farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

1982 Anayasasında ve 5018 sayılı Kanunda bütçe dışı hükümlerin bütçe kanununda düzenlemeyeceği yer alsa da uygulamada bütçe kanunu maddelerinde veya ekli cetvellerinde bütçe dışında hükümler yer almaktadır.

3.1.4.4. Performans Bilgisi ve Ölçümü İle İlgili Sorunlar

Performans, belirlenen amaç ve hedefler doğrultusunda ulaşılmak istenene ne kadar ulaşıldığının ortaya konulmasıdır.[384] PEB sisteminde performans bilgisi, bütçe sürecinin bir unsurudur. Bu nedenle performans ölçümü ve bilgisinin kullanımı çok önemlidir.[385]

PEB sisteminde performans ölçümünün yapılması için kamu kurumlarında stratejik planlar hazırlanmakta ve yıllık hedefler performans programında yer almaktadır.[386] Performans programı ile hedeflere ulaşmada performans göstergeleri belirlenmektedir. Performans göstergeleri, kamu idarelerinin stratejik amaç ve hedefler ile performans hedeflerine ulaşmak amacıyla yaptıkları faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek,

[382] Cihat Öner, "Bütçe Dışı Hükümler", *Ankara Barosu Dergisi*, S. 4, 2009, s. 66.
[383] İba, agm., s. 186.
[384] Schick'ten aktaran Karacan, agm., s. 63.
[385] Ebru Yenice, "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi", *Sayıştay Dergisi,* S. 61, 2006, s. 62.
[386] Millogo, Burkina'dan Aktaran Aydın Usta, "Kamu Kurumlarında Örgütsel Performans Yönetim Süreci", *Sayıştay Dergisi*, S. 78, 2010, s. 37.

izlemek ve değerlendirmek için kullanılan girdi, çıktı, sonuç, verimlilik, etkililik ve kaliteye dayanan göstergelerdir.[387] Diğer bir anlatımla performans göstergeleri; hedeflere ulaşmayı ölçmeyi, izlemeyi ve değerlendirmeyi sağlayan ve sayısal ifade edilen araçlardır.[388] Performans ölçümleri bu göstergeler üzerinden yapılmaktadır.

Performans ölçümü, performans yönetiminin en önemli sürecidir.[389] Performans yönetimi, kamu kurumunun stratejik amaç ve hedeflerinin belirlenmesiyle başlamakta, bu amaçlara ne kadar ulaşıldığını performans ölçümüyle belirleyen, ölçüm sonuçlarını raporlayan ve bu sonuçları değerlendirerek önlemler alan sürekli bir yönetim döngüsüdür.[390] Performans ölçümü hem kurum hem de kurum personeli için yapılmaktadır. Yüksek performansla çalışan personel kurum performansına olumlu katkı sağlamaktadır.

Kamu kurumlarının performansının ölçülmesi ve objektif olarak tespit edilmesi konusunda bazı sorunlar vardır. Kamu kurumlarında çıktıların sayısal olarak ölçülmesi veya bazı çıktıların sayısal olarak ölçülememesi temel sorunlardandır. En az girdi ile en çok çıktıyı hedefleyen, verimliliği sağlayan ve bunun ölçümünü yapan kamu kurumlarının karmaşık amaçları bulunmasından, kamusal mal ve hizmetlerin belirsiz olmasından performans ölçümü yapmak zordur.[391] Performans ölçümleri çıktılar yerine sonuçlar, faaliyetler ve görevler biçimindedir.[392] Performans ölçümü çıktıların ürün olduğu kamu kurumlarında (KİT, yatırımcı bakanlık vb.) kolaylıkla yapılmakta iken çıktıları ürün olmayan kamu kurumlarında yapılması oldukça zahmetlidir. Özellikle Cumhurbaşkanlığı, Anayasa Mahkemesi gibi kurumlarda performans ölçümü yapmak neredeyse imkânsızdır.[393]

Kamu kurumunda çalışan personelin de performansı ölçülebilmektedir. Her bir çalışan bütün olarak kurum performansına katkıda bulunmaktadır. Kişilerin yaptıkları işi öğrenmesi, sahiplenmesi kendi kendilerine ilerlemelerine yardımcı olmaktadır.[394] Performans ölçme ve değerlendirme sürecinde etkin olan personele yakın olanların

---

[387] *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi Pilot Kurumlar İçin Taslak*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 2004, s. 7.
[388] *Performans Programı Hazırlama Rehberi*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 2009, s. 123.
[389] Usta, agm., s. 41.
[390] Agm., s. 33.
[391] Efe, agm., s. 126-127.
[392] Mikesell, Mullins'den aktaran Akbey, agm., s. 30.
[393] Van Dooren vd.'den aktaran Akbey, agm., s. 30.
[394] Yenice, agm., s. 59.

performansları daha yüksek gösterilebilmekte, sübjektif, taraflı değerlendirme yapılabilmektedir. Bu da çalışanları olumsuz etkileyebilmektedir.[395]

Performans ölçümüne bakılarak kurum hakkında bir sonuca ulaşılmaktadır. Performans bilgisi düşük olan kamu kurumlarının harcamaları veya hizmetleri kaynakları israf ettiği için durdurulmalı mı, yoksa daha iyi performans gösterir diye kaynakları arttırılmalı mıdır? Başarısız bir kamu hizmetine son verilmeli midir? Bu tercih PEB sisteminin önemli açmazı olarak ifade edilmektedir.[396]

PEB sisteminde diğer temel sorun ölçümü yapılan performans bilgisinin kullanım sorunudur. Bütçe hazırlanırken kamu kurumunun performansı ne kadar etkilidir? Kurum performansının ölçümünde neler kullanılmaktadır? Bütçede tahsis edilen ödenekle o hedefe ulaşmak için yapılan harcama arasındaki ilişki midir? Harcamanın tahsis edilen ödeneğin çok çok üzerinde olması performansının yüksek olduğu anlamına mı gelmektedir? Performans veya bütçenin uygulanmasına ilişkin raporlarda en çok kullanılan başlangıç ödenekleri, toplam ödenek ile harcama ilişkisidir. Harcama ile başlangıç ödeneği oranı ne kadar yüksek olursa kamu kurumu o denli etkin, verimli alanlara bütçeyi kullanmıştır gibi bir algı mevcuttur. Ancak bu harcama, başlangıç ödeneği veya toplam ödenek ilişkisinin yüksekliği personel giderleri, sosyal güvenlik kurumu giderlerinde yüksekse bu çok da anlamlı olmayacaktır. Türkiye'ye katkısı ve getirisi yüksek olan üretim, yatırım, araştırma-geliştirme gibi alanlarda bu oranın yüksek olması anlamlıdır. Bunların uzun vadede katma değeri daha fazla olacaktır.

PEB sisteminde siyasetçiler tarafından kaynak tahsis edilirken performans bilgisi kullanılmamaktadır. Siyasetçiler farklı kalitede fazla bilginin bulunmasından şikâyetçi olabilmektedir. Bu bilgilerin birçoğu anlaşılmamakta veya bilgiler açık olmamaktadır.[397] Bütçe onaylama aşamasında metin tam olarak anlaşılmamakta hatta karışık gelmektedir. Bu nedenle kurumların performanslarına bakılmadan bürokratların hazırladığı bütçeler onaylanmaktadır.

Performans ölçüm sonuçlarına göre ödül-ceza uygulaması olursa yöneticiler bilinçli olarak gerçekleştirebileceği düşük hedefler koyabilir veya ihtiyaç duyduğu maliyeti artırarak daha olumlu bütçe sonuçlarına ulaşabilir.

[395] Erbaşı, agm., s. 206-211.
[396] Özen, age,, s. 73.
[397] Çelebi, Kovancılar, agm., s. 7.

Kaynak tahsisinin klasik bütçede olduğu gibi girdi esasına göre yapılması performans programlarının amacına ulaşmayı engellemektedir.[398] PEB sisteminde girdiler baz alınarak gerçek bir performans ölçümü sağlanamaz.[399] Performans ölçümü yapılarak, kamu kurumlarında ödenek tahsis sürecinde performans bilgisinin kullanılması gerekmektedir.

3.1.5. Denetim Süreci

Denetim sözlük anlamı olarak kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun tespit edilmesi ve raporlanması amacıyla uzman bir birim tarafından kanıt elde etme, değerlendirme sürecidir.[400] Bir kişinin veya kurumun yapısını, işleyişini önceden belirlenmiş yasa, tüzük, yönetmelik gibi mevzuata göre takip edilmesini, bu mevzuata göre tutarsızlık, hata, eksiklik olup olmadığının yazılı veya sözlü bir araştırmanın yapılmasıdır.[401] Başka bir anlatımla denetim, mali olaylarla ilgili iş veya işlemlerin önceden belirlenmiş mevzuata, belgelere uygunluğunu araştırmak ve tarafsız bir şekilde faaliyetlerle, projelerle kanıtlayan ve bunları değerlendirip raporlayan ve ilgililere bildiren bir süreçtir.[402]

Bütçe ile yasama organı tarafından yürütme organına bir mali yıl içinde harcama yapma ve gelir toplama yetkisi verilmektedir. Mali yılın sona ermesiyle birlikte bu yetkinin yasama organı tarafından denetlenmesi gerekmektedir.[403] Bütçe denetimi yasama organınca yürütme organına gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılmasına ilişkin verilen yetkinin usulüne uygun yapılıp yapılmadığının sorgulanmasıdır. Yasama organı verilen yetkinin yasal denetimini kısacası yasal düzenlemelere uygun veya ödeneklerin etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını ekonomik açıdan denetlemektedir.[404]

Günümüzde bütçe üzerinde düzenlilik denetimi, performans değerlendirmesi ve performans denetimi yapılmaktadır. Performans denetimi etkililik, verimlilik, tutumluluk açısından bütçe ile sağlanan kaynak tahsislerinin amaç ve hedefler

---

[398] Efe, agm., s. 139.
[399] MB, s. 6.
[400] *Türk Dil Kurumu*, "Denetim", Kaynak: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=combts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a8cadf 70f3402.44943181, (Erişim Tarihi: 25.02.2018).
[401] Yüzgün'den aktaran Figen Altuğ, *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi, 2000, Bursa, s. 3.
[402] Güredin'den aktaran Altuğ, age., s. 3.
[403] Bağlı, agm., s. 68.
[404] Batırel, age., s. 131.

doğrultusunda yapılmasıdır. Performans denetimini yüksek denetim kurumları, yürütme organı içinde örgütlenmiş dış denetim kuruluşları, kurumsal denetim birimleri yapabilir.[405] Performans değerlendirme, kurumların kendi iç değerlendirmesidir. Denetim değil bir gözden geçirmedir. Düzenlilik denetimi ise, meclis ve yargı organlarınca bütçenin yasal düzenlemelere uygun hazırlanması, uygulanmasıdır.[406]

1982 Anayasasına göre kamunun denetimi bir kamu hizmetidir. Bu nedenle memurlar ve kamu görevlileri eliyle yürütülmektedir.[407] Bu görevi yürütenler bir üst yöneticiye bağlı ve ona karşı sorumludur. Bu nedenle Türkiye'de denetimle ilgili en temel sorun bağımsızlıktır. Bağımsızlık olmazsa 5018 sayılı Kanununda belirtilen hesap verme sorumluluğu sağlanamaz.

Türkiye'de düzenlilik denetimi Osmanlı Devletinden itibaren yapılmakta iken 5018 sayılı Kanunla performans denetimi ve değerlendirmesi de yapılmaya başlanmıştır. Ancak denetim süreci bazı sorunlara sahiptir. Bu sorunlar performans ve iç denetim sorunları başlığı altında ele alınmıştır.

3.1.5.1. Performans Denetim Sorunu

Türkiye'de 1990'lı yıllarla birlikte performans denetimine geçiş yönünde çeşitli çalışmalar yürütülmüştür. 1996'da ilk defa 4149 sayılı kanunla getirilen "verimlilik ve etkinlik değerlendirilmesi" getirilmiştir. Performans denetimi, düzenlilik denetiminden farklı olarak faaliyet ve işlemlerin sonuçlarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine göre yapılıp yapılmadığının denetimidir. 1996 yılına kadar performans denetimi yapan kurum Başbakanlık Yüksek Denetleme Kuruludur. Bu kurul, kamu iktisadi teşebbüslerine yönelik performans denetimi gerçekleştirmiştir. Sayıştay tarafından sınırlı sayıda performans denetimi gerçekleştirilmiş ve düzenlilik denetimine yoğunlaşılmıştır.[408]

2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile hesap verilebilirlik ve mali saydamlığın tam olarak gerçekleştirilmesi için performans denetimi önemli hale gelmiştir. PEB sistemi ile birlikte kamu kesiminde denetimin

[405] Ekrem Candan, *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Maliye Bakanlığı, Ankara 2007, s. 112.
[406] Age., s. 111.
[407] Karatepe, agm., s. 181.
[408] Candan, age., s. 119.

kapsamı genişlemiştir. Kamu harcamalarının hem mevzuata uygun olup olmadığı hem de verimliliği ve etkinliği denetlenmektedir.[409]

Performans denetimi ile kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Diğer yandan performans denetimi sonucunda sistemin güçlendirilmesi hedeflenmektedir.[410] Yöneticilerin ve görevlilerin mevzuata aykırı işlemlerinin tespiti yerine bunların sonuçları önemli olmaktadır. Denetim ile mevcut durum değerlendirilip, ortaya konulup, daha iyiye ulaşmak için fikirler ortaya çıkmaktadır. Denetimle kamu kurumları arasında uygulama birliği sağlanmaktadır. Kamu kurumlarında problemler, olumsuzluklar varsa ortaya çıkarılmakta ve çözme yoluna gidilmektedir.[411] Performans denetimi yoğun, karmaşık ve zaman alan bir süreçtir.[412] Düzenlilik denetimini uygulamak performans denetiminden kolaydır.[413]

6085 sayılı Sayıştay Kanununda düzenlilik denetimi ve performans denetimi Sayıştay'ın görevleri arasında yer almaktadır. Bu kanuna göre düzenlilik denetimi; kamu kurumlarının gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerin mevzuata uygun yapılıp yapılmadığı, mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgenin incelenmesi, bunların güvenilir olup olmadığı hususunda görüş sunması, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinden oluşmaktadır. Performans denetimi ise, kamu kurumlarınca belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili faaliyet sonuçlarının ölçümünün hesap verme sorumluluğu kapsamında değerlendirilmesidir.[414] Bu Sayıştay Kanunu ile performans denetimi, basit bir performans ölçümüne indirgenmiştir. 2012 yılında çıkarılan Torba Kanunu ile iş ve işlemlerin etkinliği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren denetim raporu düzenlenmesi tümüyle yasaklanmıştır. Anayasa Mahkemesi Torba Kanunun Sayıştay'ın verimlilik denetimini yasaklayan hükmünü iptal etmiştir. Ancak Sayıştay Kanununda Değişiklik Yapılması

[409] Taner, agm., s. 19.
[410] Candan, age., s. 4.
[411] Altuğ, age., s. 5.
[412] Yunus Emre Öztürk, Performans Denetimi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, C. 7, S. 1-2, 2004, s. 157.
[413] Candan, age., s. 112.
[414] Taner, agm., s. 19.

Hakkında Kanun Teklifi sunulmuştur. Bu teklifle Sayıştay'ın bağımsızlığı ve tarafsızlığı yok olmuş, denetimi etkisizleşmiştir.[415]

Sayıştay'ın Yükseköğretim Kurulunda gerçekleştirmiş olduğu denetimler ve cevaplar sonucunda oluşturmuş olduğu 2016 yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporuna göre; denetimin kapsamını, kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm mali faaliyet, karar ve işlemleri ve bunlara ilişkin kayıt, defter, bilgi, belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) ile mali yönetim ve iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır. Bu raporda önce Yükseköğretim Kurulu ile ilgili genel bilgilere yer verilmektedir. Buna göre 5018 sayılı kanunda II sayılı cetvelde (özel bütçe) yer alan bu kurula ilişkin gelir, gider bilgileri, hangi mevzuata göre kayıtların yapıldığı, hangi defter ve belgelerin düzenlendiği gibi hususlar yer almıştır. Bu raporda düzenlilik denetimine göre; kamu idaresi uluslararası standartlara göre mali rapor ve tablolarını doğru ve güvenilir şekilde hazırlamıştır. Kamu idaresinin gelir, gider ve mallarının mevzuata uygun şekilde hesaplara alındığı, mali tabloların dayanağı olan belgelerin denetime hazır halde bulundurma sorumluluğunu yerine getirdiği belirtilmiştir.[416] Bu denetim raporuna göre; Yükseköğretim Kurulunda düzenlilik denetiminin yapıldığı ancak verimlilik, tutumluluk ve etkinlik denetiminin yapılmadığı görülmektedir. Kamu kurumlarınca belirlenen hedef ve göstergelere göre yapılan Sayıştay denetimi aslında performans bilgisinin denetimidir.[417]

Sayıştay Başkanlığının 2016 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporunda; İdare Faaliyet Raporlarını içerik yönünden, mali ve performans bilgileri açısından değerlendirilmiştir. Performans bilgileri bölümünde; faaliyet raporu hazırlayan kamu idarelerinden 41 kamu kurumunun performans programında belirlenen hedef ve göstergelere ilişkin gerçekleşmeleri raporlamadığı belirtilmiştir. Kamu kurumlarından 105'inin performans hedef ve göstergeleri ile gerçekleşmeler arasında meydana gelen tüm sapmaların nedenlerine ilişkin açıklama yapmadıkları veya yapılan açıklamaların geçerli sebeplere dayanmadığı belirtilmiştir.[418] Bu rapora göre; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetimi yapılmamış sadece performans bilgileri denetlenmiştir.

---

[415] Hasan Baş, "Sayıştay'ın Denetimi Etkisiz Hale Geliyor", Baş, Hasan, "Sayıştay'ın Denetimi Etkisiz Hale Geliyor", *Milliyet Gazetesi*, 20 Mayıs 2013.
[416] *Yükseköğretim Kurulu 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporu*, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2017, s. 3.
[417] Taner, agm., s. 20.
[418] *2016 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu*, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2017, s. 10-11.

Türkiye'de en yoğun yapılan denetim düzenlilik denetimidir. Düzenlilik denetimi yanında 5018 sayılı Kanunla performans denetiminin önemi artmış olmasına rağmen yapılan denetimler düzenlilik denetimi ve performans bilgisinin değerlendirilmesinin ötesine geçememiştir.

3.1.5.2. İç Denetim Sorunu

İç denetim, kamu kurumlarının amaç ve hedeflerinin faaliyet sonuçlarına ve planlamaya uygunluğunun iç denetçiler tarafından denetlenmesidir.[419] İç denetim ile kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması amaçlanmaktadır.[420] İç denetim, kamu kurumunun kendi kendini denetimidir.

Kamu kurumlarında bulunan iç denetçilerin denetimlerini gerçekleştirirken bağımsız hareket etmeleri gerekmektedir. Ancak uygulamada iç denetçi hazırlamış olduğu denetim raporunu üst yöneticiye sunmaktadır.[421] Üst yönetici denetim raporunu istediği gibi değiştirebilmekte, denetim alanını sınırlandırabilmektedir. Böylelikle iç denetim üst yöneticiye bağlı olarak yapılmakta, bağımsız ve objektif bir şekilde yürütülememektedir. İç denetimin diğer sorunu, bazı kamu kurumlarında iç denetim biriminin henüz oluşturulmamış ve iç denetçi sayısının yetersiz olmasıdır.

Sayıştay Başkanlığının 2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuna göre; bazı kamu kurumlarında iç denetim biriminin oluşturulmadığı, iç denetçi atamasının yeterli olmadığı belirtilmiştir. Kamu kurumlarının iç denetim planlarının ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının bulunmadığı, iç denetçilerin kendilerine verilen görevlerin bazılarını yerine getirmediği, denetim sonucunda hazırlanması gereken iç denetim raporlarının eksik olduğu tespit edilmiştir.[422]

Denetim; kamu kurumunun gelişmesi, uygulamaların yerleşmesi için önemlidir. Ancak yetersiz denetim elemanı ve bağımlı denetim anlayışıyla kamu kurumlarında nitelikli, kaliteli uygulamaların gelişmesi mümkün görünmemektedir.

---

[419] Arife Coşkun. Levent Karabeyli, "Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesapverme Sorumluluğu", *Uluslararası Sempozyum Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü,* TBMM Basımevi, Ankara 2009, s. 474.

[420] M. Fatih Güner, "Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* C. 18, S.2, 2009, s. 215.

[421] Agm., s. 221-222.

[422] *2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2017, s. 12.

3.2. ÖNERİLER

Türkiye'de uygulanan PEB sisteminde hazırlama, uygulama, onaylama ve denetleme aşamasında yaşanan sorunlar yukarıda etraflıca ele alınmıştır. PEB sisteminin etkin ve başarılı olması için bu sorunların en kısa sürede çözülmesi gerekmektedir. Çözümlerin geçici değil kalıcı olması önemlidir.

Performans esaslı bütçeleme sisteminin işleyişinin kavranması, anlaşılması ve işlerlik kazanması için bilgilendirme ve eğitim çok önem taşımaktadır. Üniversitelere yönelik yapılan araştırmada 'kurumunuzda performans esaslı bütçeleme sistemi ile ilgili bilgilendirme ve eğitim yeterlidir.' sorusu sorulmuştur. Buna ilişkin verilen yanıtların dağılımına bakıldığında %37'si katılmamakta, %32'si kısmen katılmakta, %20'si hiç katılmamakta, %10'u katılmakta, % 2'sinin ise fikri bulunmamaktadır.[423] PEB sistemine ilişkin eğitim ve bilgilendirmenin artırılması gerekmektedir.

Bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri genel, hazırlama, onaylama, uygulama ve denetim sürecine yönelik ele alınacaktır. Bu çözüm önerileri personel niteliğinin artırılması, bütçede tasarrufun sağlanması, katılımcı bütçelerin hazırlanması, plan-bütçe bağının güçlendirilmesi, TBMM'de görüşme süresinin uzatılması, TBMM'nin daha etkin olması, denetim kapasitenin artırılması, performans bilgisinin kullanılması, performans denetiminin sağlanması, ortak veri tabanlarının geliştirilmesi genel olarak sunulacaktır.

3.2.1. Genel Öneriler

PEB sisteminin uygulanmasında ve reformların yerleşmesinde genel bazı sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunlar nitelikli ve etkin personel yetersizliği, kamu personel rejiminde ödül-ceza yönteminin bulunmaması, kamu kurumlarının yeniliğe direnmesi ve kurumlar arası iletişim eksikliğidir. Bu başlık altında bu sorunlara çözüm önerileri sunulmuştur.

— Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde bulunan personelin belli eğitimleri almış, tecrübeli, nitelikli olması gerekmektedir. Bütçe işlemleri yapılırken, süreçler takip edilirken kendini kamu ekonomisi, mevzuat anlamında yetiştirmiş, meraklı, sorumluluk sahibi, değişime ayak uydurabilen, teknolojiyi kullanma becerisi

[423] Doğan, age., s. 97.

bulunan, uzman personel bulunmalı ve sayısı artırılmalıdır. Bu personel kurumu temsil edebilmelidir.

— PEB sisteminde kamu kurumlarındaki yöneticiler esnekliğe sahip olmalı ancak yaptıkları iş ve işlemlerde hesap vermeleri sağlanmalıdır. Kamu kaynaklarını nasıl kullandıkları sorgulanmalıdır.

— Performansı düşük olan personelin verimliliğini artıracak, hakkaniyete uygun hak ettiği ücreti performansına göre alacak bir teşvik sistemi getirilmelidir.[424] Performans esası ve buna dayalı ücret uygulaması olmalıdır.[425] Performans değerlendirmesi ideolojiye, adam kayırmacılığa izin vermeden belirlenecek olan ölçütlere göre yapılmalıdır. Öncelikle teşvik sisteminde bütün personel belirli bir temel ücret almalıdır. Ancak performans değerlendirmesinde puanı yüksek olan personele prim ödemesi yapılmalıdır. [426] Performans ölçme ve değerlendirme puanlarına göre ödül veya ceza verilmelidir.

— PEB sistemi yeni birçok kavram, rapor, sistem ve süreci beraberinde getirmiştir. Yenilik ve değişimden korkanlar ve istemeyenler elbette bulunacaktır. Ancak üst kuruluşlarca bu kurumlara eğitim verilmeli, toplantılar yapılarak değişimin gerekliliğine vurgu yapılmalı ve kurum personeli eğitilmelidir. Eğitim, koordinasyon ve toplantı sonucunda halen eski uygulamalara devam eden kamu kurumları yöneticilerine veya personeline ceza sistemi uygulanmalıdır.

— Bütçe sürecini yönlendiren üst kurumlar MB ve KB iken nakit planlamasını yapan kurum Hazine Müsteşarlığıdır. Bu kurumlar arasında iletişim eksikliğinin giderilmesi, hızlı ve etkin iletişimin sağlanması, uygulama birlikteliğinin kurulması ve zamanında çözüm üretilmesi için gerekli çalışmalar yapılmalıdır.

— Kamu kurumlarında bütçe sürecinde yer alan personel, yönetici veya bürokrat kendi faydasını değil ülkesinin faydasını düşünmelidir. Bunun yolu kaliteli eğitimden geçmektedir. Eğitim kalitesinin ve seviyesinin artması ile nitelikli personel ihtiyacı sorununun çözüleceği düşünülmektedir. Eğitim seviyesi yüksek olan toplum, seçimlerde nitelikli politikacıları seçecektir. Böylece kamu personelinin atanmasında adam kayırmacılığın önüne geçilmiş olacaktır. İyi eğitimli ve öngörülü olan bir

[424] Ahmet Apan, "Yeni Kamu İşletimi ve Performans Yönetimi", *Türk İdare Dergisi,* S. 460, 2008, s. 68.
[425] Özen, age., s. 72.
[426] Erbaşı, agm., s. 202.

politikacı, kamu personel seçiminde hakkaniyetli, adil olacaktır. Eğer öyle davranmazsa toplum tarafından bir daha seçilemeyeceğini düşünecektir.[427]

Türkiye'de PEB sisteminin başarılı bir şekilde uygulanması için genel en temel sorunların çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Bu sorunlar çözülmeden hazırlık, onaylama, uygulama ve denetim süreci sorunlarının çözülemeyeceği veya etkin olmayacağı düşünülmektedir.

3.2.2. Hazırlama Süreci

Bütçe tekliflerinin hazırlanması ve tasarının oluşturulması sürecinde giderlerin ve gelirlerin gerçekçi hesaplanmaması, fayda-maliyet analizinin etkisizliği, bütçe takviminde zamanla sorunları bulunmaktadır. Bu başlıkta bu sorunlara çözüm önerileri sunulmuştur.

— PEB sisteminde bütçe tekliflerini harcama birimleri oluşturmakta ve kurum koordine ettikten sonra oluşturulan tasarı MB ve TBMM'ye gönderilmektedir. Bütçe hazırlık süreci üst yöneticiden harcama birimlerine doğru değil, harcama birimlerinden üst yöneticiye doğru yapılmalı ve katılımcı bütçeler hazırlanmalıdır.[428]

— Yatırım proje teklifleri hazırlanırken genellikle fayda-maliyet analizi yapılmamaktadır. Bu analizi yapacak personel de bulunmamaktadır. Bu analizi yapacak bilgisayar programları hazırlanmalı ve kullanımı yaygınlaştırılmalıdır.

— Bütçe hazırlık süreci 5018 sayılı Kanunda en geç Eylül ayının ilk haftası sonuna kadar Bakanlar Kurulunun toplanarak KB tarafından hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlamaktadır. Ancak uygulamada haziran ayında MB'nın yazısıyla bütçe hazırlık çalışmaları başlamaktadır. 5018 sayılı Kanun ile uygulama birbiriyle uyumlu olmalıdır. Kanun ya değiştirilmeli uygulamaya göre ya da uygulama daha geç başlamalıdır.

— Bürokrasiyi azaltmak için bütçe süreçleri basitleştirilmeli, kaliteye önem verilmeli ve gereksiz mevzuat düzenlemeleri kaldırılmalıdır.[429]

— PEB sisteminde çok yıllı bütçeleme öngörülmesine rağmen yalnızca ilk yıla odaklı olarak süreç yürütülmektedir. Çok yıllı bütçeleme böylece işlevsiz

[427] Özen, age., s. 258.
[428] Erbaşı, agm., s. 209.
[429] Lamba, agm., s. 47-49.

olmaktadır. PEB sistemi çok yıllı bütçelemeyi esas aldığından üç yıllık hazırlanan bütçe tekliflerinin oluşturulmasında ve yürürlüğe girmesinde geçen süreç daha uzun olmalı ve daha detaylı çalışılmalıdır. Bütçe süreci uzatılmalı, çok yıllı bütçe yapılmalıdır.[430]

Türkiye'de PEB sisteminde hazırlık aşamasında kanuni düzenlemeye, veri sistemlerine, çok yıllı bütçelemenin hayata geçmesi için uzun bütçe sürecine ihtiyaç duyulmaktadır.

3.2.3. Onaylama Süreci

Bütçe kanun tasarısının MB tarafından en geç Ekim ayının ilk haftası sonuna kadar TBMM'ye gönderilmesinden yürürlüğe girene kadar geçen süreçte bazı sorunlar bulunmaktadır. TBMM'de görüşme ve TBMM'nin etkinliği sorunlarına bu başlıkta çözüm önerileri sunulmuştur.

— Bütçe tasarısı, TBMM'de daha uzun ve nitelikli görüşülmelidir.

— Bütçe tasarısı TBMM'ye gönderildikten sonra birkaç uzman kişiden oluşan bir merkez tarafından incelenmeli, bir önceki yıl performans bilgisine göre değerlendirilmeli, gerekli görülmesi halinde bütçe ödeneği düşürülmelidir.

— Kurumun performans bilgisine göre bütçe tahsisleri yapılmalıdır. Kaynak tahsisi yapılmış faaliyet, proje ivedi mi, idareler kaynakları tutumlu, verimli, etkin kullanmış mı, bunlar denetlenmelidir.[431] TBMM ve Bütçe Komisyonu, bütçe uygulamalarını izleme ve denetleme görevini etkin bir şekilde yerine getirmelidir.

— Raporlar, uzman personel tarafından incelenmeli ve meclis idari açıdan güçlendirilmelidir.[432]

— PEB sisteminde bütçe tasarısının TBMM'de görüşülmesi ve onaylanması aşamasında uzmanlar tarafından oluşturulan bir merkez tarafından detaylı şekilde tasarı incelenmeli, daha uzun görüşülmeli ve performans bilgisi kullanılmalıdır.

---

[430] Erhan Usta, "*Mali Reform Süreci ve 5018 Sayılı Kanunun Genel Değerlendirmesi"*, Ege Üniversitesi Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı, 2011, s. 47.
[431] Candan, age., s. 111.
[432] Öner, agm., s. 281.

3.2.4. Uygulama Süreci

Türkiye'de bütçe kanunu 1 Ocak-31 Aralık döneminde uygulanmaktadır. PEB sistemi uygulamada bütçe-plan bağının zayıf olması, raporlamada verilere güvenilmemesi, kanunda bütçe dışı hükümlerin olması, performans bilgisi ve ölçümüne ilişkin sorunlara sahiptir. Bu başlık altında bu sorunlara çözüm önerileri sunulmuştur.

— Bütçe uygulama sürecinde makul gerekçeli, öngörülemeyen durumların dışında aşırı ödenek kullanımı önlenmelidir. Bütçede tasarruf artırılmalı, tasarruf eden kamu kurumları teşvik edilmelidir.[433] Bütçede tahsis edilen başlangıç ödeneği ve yılsonu ödeneği ile yılsonu gelir ve gider gerçekleşmelerinde sapmaların fazla olması halinde bunların nedenleri üzerinde bir denetim veya ceza mekanizması çalıştırılmalıdır. Öngörülmeyen veya yüzde yüzün üzerinde gelir gerçekleşmesi halinde bunun belli bir oranı yürütme organınca hazineye aktarılmalıdır. Makul gerekçelerle ortaya çıkan sapmaların dışında gider sapması fazla olan kamu idareleri ertesi yıl bütçesinden düşük pay almalıdır. Kamu kurumunun bir sonraki yıl ödeneği düşürülmeli veya elde edilen gelirlerinden kesinti yoluna gidilmelidir. Yürütmenin kamu idarelerinde yaptığı sistemsel takip ve denetim artırılmalıdır.

— Stratejik plan-bütçe bağı iyi kurulmalıdır. Stratejik planlama ekibi değişime, sürece inanmalı, ilgili olmalı ve sürece katılım desteklenmelidir. [434] Bu noktada üst yönetim stratejik plan sürecine dâhil olmalı, benimsemelidir. Kamu kurumunda en alt kademeden en üst kademeye stratejik plan hakkında bilgilendirme toplantıları yapılmalı, tüm kurum haberdar edilmelidir.

— Kamu kurumlarında bulunan iç denetçiler, plan-bütçe bağının kurulmasını sağlamalıdır. Kurumların plan ve bütçelerini incelemeli, eksikliklerin giderilmesi için tavsiyelerde bulunmalıdır.

— Stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu, bütçe uygulama sonuçları, yatırım uygulama, yatırım izleme raporları gibi değişik adlar altında belirli tarihlerde raporlar hazırlanmaktadır. Bu raporların bazılarında benzer veriler bulunmaktadır. Bütçe sürecini yöneten üst kuruluşlar tarafından ortak bir bilgi sistemi oluşturularak benzer raporların tekrar edilmesi önlenmeli, bilgilerin güvenilirliği

[433] Türk, agm., s. 75.
[434] Harun Gürer, "Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanması", *Sayıştay Dergisi*, S. 63, 2006, s. 102-103.

sağlanmalı, kırtasiyecilik azaltılmalı ve raporlama faaliyetleri sadeleştirilmelidir. Tüm kamu kurumlarını kapsayacak şekilde bir veri sistemi kurulmalı, bu sistemi kullanmayanlara yaptırım uygulanmalıdır. Bu veri sistemiyle tüm kamu kurumları arasında veri-alışverişi sağlanmalıdır.

— Siyasetçiler, bürokratlar üzerinde güç sahibi olabilmek için performans hedeflerinin belirlenmesinde ve bütçe kararlarının alınmasında performans bilgilerini kullanacak yöntemler geliştirmelidir.[435] Siyasetçiler kamu kurumları için hedefler belirlemeli ve bu hedeflere ulaşmaya yardımcı olacak faaliyetler hazırlamalıdır.

— Yürütme ve yasamada bulunan politikacılar ve yöneticiler farklı bilgilere ihtiyaç duymaktadır. İhtiyaç duyulan doğru, anlaşılır ve kaliteli bilgi hazırlanmalıdır.[436]

— Performans programı faaliyete göre yapılmalıdır.[437] Faaliyet, belirli bir amaca ve hedefe doğru hareket eden, bütünlük sağlayan, yönetilebilen ve maliyetlendirilen üretim veya hizmetleri kapsamalıdır.

— Kamu kurumlarının performansı ölçülmeli ve sonuçlarına göre de kamu kurumları ödüllendirilmeli veya cezalandırılmalıdır.[438] Performansı yüksek olan kamu kurumlarına daha fazla ödenek verilerek ödüllendirilmeli, performansı düşük olan kamu kurumlarının yöneticileri görevden alınmalıdır. Bütçede kaynak tahsisi yapılırken bir önceki yılın performans sonuçlarına bakılmalıdır.[439] Bir önceki yılın performans sonuçlarına göre bütçe tahsisleri yapılmalıdır, performansı etkileyecek olan önemli projelere kaynak tahsis edilmelidir.[440] Özellikle eğitim sektöründe performans bilgisine göre bütçe ödenekleri tahsis edilmelidir.

3.2.5. Denetim Süreci

Türkiye'de düzenlilik denetimi çok eskiden beri uygulandığından ve kolay olduğundan yerleşmiştir. Ancak performans denetimi yeni bir denetim türüdür. Bu denetim Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. İç denetim ise kurumun kendisini denetlemesidir. Performans ve iç denetim sürecinde bazı sorunlar yaşanmaktadır. Bu başlıkta denetim sürecine çözüm önerileri sunulmuştur.

---

[435] Lamba, agm., s. 46.
[436] Çelebi, Kovancılar, agm., s. 7.
[437] Efe, agm., s. 139.
[438] Özen, age., s. 72.
[439] Swiss'ten aktaran Erbaşı, agm., s. 116.
[440] Agm., s. 116.

— Sayıştay'ın denetçi kapasitesi artırılmalı ve denetim kamu kurumlarında bulunan iç denetçiler tarafından da yapılmalıdır.

— Performans denetimi yapılmalıdır.

— Kamu kurumlarında iç denetçi sayısı artırılmalı ve denetçilerin etkin, bağımsız görev yapması sağlanmalıdır.

— Denetim bağımsız hale getirilmelidir.

— İç denetçiler, stratejik plan ve performans programını denetlemelidir.[441] Böylelikle kamu kurumlarının kamu kaynaklarını verimli kullanacağı düşünülmektedir.[442]

Türkiye'de performans denetimi kavramı henüz tam olarak anlaşılmamıştır. Denetim kapasitesi artırılmalı, iç denetçiler etkin kullanılmalı ve bağımsız denetim gerçekleştirilmelidir.

[441] Acar, Şahin, agm., s. 93.
[442] Oral, age., s. 139.

SONUÇ

Bütçe hakkı, ulus devletlerin oluşmasından sonra elde edilmiş ve günümüze kadar gelmiştir. Bütçe hakkı, kamu yönetiminin politika araçlarının temelinde yer almaktadır. Bütçe parlamentoların vazgeçilmez kanunudur. Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetlenip aklanması anayasal düzene sıkı sıkıya bağlıdır. Anayasal hareketlerin temelinde devlet bütçesi (özellikle vergiler) bulunmaktadır. Bütçe hakkının ortaya çıkışı vergiler üzerindendir. Bütçe en basit anlamda gelir ve giderlerden oluşan bir planlama belgesidir. Öncelikle vergilerin parlamento onayından geçmesi gündeme gelmiş, sonrasında giderlerin gerçekleştirilmesinde parlamento onayı alınmıştır.

Bütçe hakkının yer aldığı ilk belge olan Magna Carta İngiltere'de kabul edilmiş olmakla birlikte Fransa, Almanya ve ABD gibi gelişmiş ülkeleri etkilemiştir. Bu belge ile kralın halkı keyfi vergilendirmesi son bulmuştur. Bütçe hakkının ortaya çıkmasıyla birlikte modern bütçeler oluşturulmuştur. Tarihsel süreçte devletlerin yaşadığı gelişmeye ve ekonomik değişimlere bağlı olarak farklı bütçe sistemleri uygulanmıştır. Bütçe sürecinde ilk olarak devlet faaliyetlerinin sınırlı olduğu dönemde klasik bütçe sistemi uygulanmıştır.

1929 yılında yaşanan ekonomik krizi minimal devleti savunan Klasik iktisadi anlayış çözememiş, müdahaleci devleti savunan Keynezyen iktisadi anlayış alternatif olarak gündeme gelmiştir. Bu anlayış, devletin faaliyet alanının yeniden sorgulanmasına yol açmış, bunun sonucunda da devletin faaliyet alanı genişlemiştir. Bu dönemde kamu harcamaları miktar ve bileşen olarak artmış, sonucunda bütçe açıkları sürekli hale gelmiştir. Bütçe açıklarının sürekli artması kamu kaynaklarının verimli, etkin, ekonomik kullanılmasını gündeme getirmiştir. Böylelikle dünyada yeni bir bütçe sistemi olan performans esaslı bütçe sistemine geçilmesi öngörülmüştür. İngiltere, Fransa, Almanya, ABD ve Türkiye'de PEB sistemine geçiş için birbirinden farklı reformlar yapılmıştır. İngiltere reformlara 1980'li yıllarda başlamış, 1990'lı yıllarda ABD, Fransa, Almanya ve Türkiye PEB'e geçişle ilgili reformlar yapmıştır. Almanya'da bütçe reformları diğer ülkelere göre daha kısa sürmüştür.

Türkiye'de 1927 yılından itibaren uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu değişen ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmiştir. Böylece kamu mali yönetiminde reform şart olmuştur. Türkiye'de ilk olarak bütçe kod yapısı olan analitik bütçe sınıflandırmasının oluşturulmasıyla reformlara başlanmıştır. Ancak bütçe kod

yapısının yanında Türkiye'nin kamu kaynak kullanımında etkinliği sağlayacak yeni bir bütçe sistemine ihtiyaç vardı: PEB. Türkiye, Dünya Bankası işbirliği ile PEB sistemine geçmiştir. Bu kapsamda hesap verebilirliği, mali saydamlığı ve orta vadeli harcama sistemini benimseyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 2003 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanun kapsamında Türkiye'de performans esaslı bütçe sistemi 2006 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. ABD'de uygulanan stratejik planlamaya dayalı performans bütçe sistemi benimsenmiştir.

Gelişmiş ülkeler olan İngiltere, Fransa, Almanya ve ABD'de PEB sisteminin daha başarılı uygulandığı görülmektedir. Türkiye'de ise ABD'de uygulanan sistem incelenmeden, yapılan reformlar yerleşmeden PEB sistemine geçilmiştir. Bu nedenle performans esaslı bütçe sistemi 2006 yılından itibaren uygulanmasına rağmen uygulamada sorunlar yaşanmaktadır. Türkiye'de on iki yıllık süreçte bazı reformların, düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Ancak bunların yeterli olmadığı düşünülmektedir. Bütçenin hazırlanmasında, uygulanmasında, denetlenmesinde ve onaylanmasında birçok reform kâğıt üzerinde kalmakta, benimsenmeden, anlaşılmadan yapılmaktadır. PEB sisteminin tamamen kamuda etkin olabilmesi için çalışmaların, reformların ve düzenlemelerin sürdürülmesi ve yenilenmesi gerekmektedir. Yürütmenin ve yasamanın bu reformlara inanması, benimsemesi, gerekli yasal düzenlemeleri zamanında yapması, teknolojik altyapıyı kurması önemlidir.

Bütçe-plan bağının tam olarak sağlanması, ödenek tahsisinde etkinliğin bulunması, tasarrufun teşvik edilmesi, nitelikli personel sayısının artırılması, bütçe kanunlarına bütçe dışı hüküm konulmaması, yatırım projelerinde fayda-maliyet analizlerinin uygulanması, bütçe hazırlama sürecinin daha uzun olması, raporlamanın basitleştirilmesi, tasarının TBMM'de daha uzun görüşülmesi ve incelenmesi, denetim kapasitesinin artırılması, bağımsız denetim yapılmasının sağlanması, iç denetçilerin daha etkin kullanılması, performans bilgisine göre kurumlara ödenek tahsis edilmesi, kamu personel rejiminin değiştirilmesi, bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması için veri arşivlerinin oluşturulması sistemin başarısı için gerekmektedir.

Performans esaslı bütçe sisteminin sorunlarıyla birlikte uygulanmasına devam edilmesi, bu sorunların görmezden gelinmesi yarayı daha da büyütecektir. Gelinen noktada performans esaslı bütçe sisteminin genel, hazırlama, onaylama, uygulama ve denetim sorunları çözülerek performans esaslı bütçe sistemi güçlendirilmelidir.

Sonuç olarak, stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçe sisteminde başarıyı yakalamak için hazırlama, uygulama, onaylama ve denetleme sürecinde yaşanan sorunlar en kısa sürede çözümlenmelidir. Sorunlarla beraber performans esaslı bütçe sisteminin uygulanması çok yıllı bütçeleme, plan-bütçe bağı, hesap verebilirlik, performans ölçümü, VET gibi amaçlara zarar vermekte ve sistemden beklenen hedeflere ulaşılmasını engellemektedir. Bunda Türkiye'nin mali yapısına çok ta uygun olmayan ve diğer gelişmiş ülkelere göre mevzuatın yerleşmemiş olması, reformlarla beslenememesi veya reformları yapmada geç kalınmasının payı büyüktür.

Sonuç olarak performans esaslı bütçeleme sisteminin taşları ülkemizde hala yerine oturmamıştır. Yapılan çalışmalar, verilen eğitimler ve mevzuat değişiklikleri ile özümsenmiş bir mevzuat ve mali yapı ile hazırlık aşaması tamamlanıp kalkış aşamasına geçilecektir.

KAYNAKÇA

Acar, İbrahim Attila. Elif Ayşe Şahin, "Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim", *Maliye Dergisi*, , 2009, S. 156ss. 83-103.

Ağdemir, Zeynep, "XVI. Yüzyıl Fransa'sında Vergiler ve Vergi İsyanları", *Ömer Halis Demir Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2017, C. 10, S. 2, ss. 141-157.

Akalın, Güneri, *Kamu Ekonomisi*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınevi, Ankara 1986.

Akbey, Ferhat, "Kamu Bütçesinde Yapı-Araç Uyuşmazlığı: Kuramsal Analiz", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi,* 2014, S. 24, ss. 18-40.

Akcagündüz, Emre, "Kamu Tercihi Teorisi Ve Türkiye Üzerine Olan Etkisi Üzerine Bir İnceleme", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2010, C. 2, S. 2, ss. 29-35.

Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2011.

Akşin, Sina, *Kısa Türkiye Tarihi*, Kültür Yayınları, İstanbul 2015.

Altuğ, Figen, *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi, Bursa 2000.

Apan, Ahmet, "Yeni Kamu İşletimi ve Performans Yönetimi", *Türk İdare Dergisi*, 2008, S. 460, ss. 57-86.

Arcagök, M. Sait. Ertan Erüz, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2006.

Ataç, Engin. Gülay Coşkun, Tayfun Moğol, *Bütçe*, Ed. Engin Ataç, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir 2004.

Bağlı, Mehmet Selim, *TBMM'nin Bütçe Hakkı Kullanım Durumu: 5018 Sayılı Kanun Sonrası Bütçe Hakkı Kullanımında Etkinlik Düzeyinin Ölçümü*, (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.

Bağlı, Mehmet Selim, "Teorik ve Tarihsel Açıdan Bütçe Hakkı", *Yasama Dergisi*, 2012, S. 20, ss 39-77.

Bağlı, Mehmet Selim, "Parlamentoların Bütçe Sürecindeki Rolünü Değiştiren Dinamikler", 2012, *Maliye Dergisi*, S. 163, ss. 505-538.

Bal, Tolga, "Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi Çerçevesinde Alternatif Modellerin Türkiye'de Uygulanabilirliği", *Sayıştay Dergisi*, 2015, S. 96, ss. 25-54.

Bal, Tolga, "Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi ve Sistemin Uygulanabilirliğinin Artırılmasına Yönelik Öneriler", *Sayıştay Dergisi*, 2016, S. 101, ss. 1-29.

Barkan, Ömer Lütfi, "Osmanlı İmparatorluğu Bütçelerine Dair Notlar", İstanbul Üniversitesi, *İktisat Fakültesi Mecmuası*, 1953-1954, C. 15, Sayı: 1-4, ss. 238-250.

Baş, Hasan, "Sayıştay'ın Denetimi Etkisiz Hale Geliyor", *Milliyet Gazetesi*, 20 Mayıs 2013.

Başol, Koray. Güler Başol, "Bütçe Uygulamalarında Yapılan Değişiklikler ve Bütçe Politikalarına Etkileri", *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1992, C. 47, S. 3, ss. 57-82.

Batırel, Ömer Faruk, *Kamu Bütçesi*, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul 1987.

Beynam, Hasan, *Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Etkinleştirilmesi: Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi) Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2013.

Bilge, Semih. Selma Demirtaş, "Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Türk Kamu Kurumlarında Algılanması ve Sorun Alanlarının Tespiti: Eskişehir İli Örneği", *Maliye Dergisi*, 2012, S. 162, ss. 51-72.

Buluş, Abdulkadir, "Vergi Toplamanın Özerkleştirilmesinin Vergi Toplamanın Etkinliğine Katkısı: İltizam Sistemi ile Bir Mukayese", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2010, S. 19, ss. 81-120.

Bulutoğlu, Kenan. Erciş Kurtuluş, *Bütçe ve Kamu Harcamaları*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1988.

Bulutoğlu, Kenan. *Kamu Ekonomisine Giriş*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.

Bülbül, Duran. Haydar Lütfi Ejder, Özgür Şahan, *Devlet Bütçesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2005.

Can, İsmail, "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", *Maliye Dergisi*, 2004, S. 145, ss. 1-60.

Candan, Ekrem, *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 2007.

Coşkun, Arife. Levent Karabeyli, "Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesapverme Sorumluluğu", *Uluslararası Sempozyum Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü,* TBMM Basımevi, Ankara 2009.

Coşkun, Gülay, *Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2000.

Çadırcı, Musa, "Tanzimat Döneminde Anadolu Kentleri'nin Sosyal ve Ekonomik Yapıları" *Türk Tarih Kurumu*, Ankara 1991.

Çadırcı, Musa, "Tanzimat Döneminde Türkiye'de Yönetim (1839-1856)", *Türk Tarih Kurumu*, 1988, C. LII, S. 203, ss. 601-626.

Çağan, Nami, "Modern Bütçe Sürecinde Parlamento'nun Rolü*", Uluslararası Sempozyum Bütçe Sürecinden Parlamentonun Değişen Rolü,* TBMM Basımevi, Ankara 2009.

Çataloluk, Cuma, "Batı Toplumlarında Toplumsal Yapı Değişimleri ve Bütçe Hakkının Gelişimi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 2008, C. 10, S. 2, ss. 72-94.

Çataloluk, Cuma, "Osmanlı Devlet Bütçesi", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi,* 2015, C. 4, S. 3, ss. 497-515.

Çelebi, A. Kamil. Birol Kovancılar, "Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Teorik ve Pratik Sorunları", *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 2012, C. 19, S. 1, ss. 1-18.

Çelik, Fatma Eda, "1921: Savaş Yönetimi ve Yönetimin Merkezileşmesi", (Ed. Nuray Ertürk Keskin), *Açıklamalı Yönetim Zaman Dizini 1919-1928 Cilt-I,* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 2012, ss. 453-922.

Çelik, Fatma Eda, "1922: Yeni Türkiye'yi Kuracak Zafer İçin Beşeri ve Mali Kaynakların Yönetimi", (Ed. Nuray Ertürk Keskin), *Açıklamalı Yönetim Zaman Dizini 1919-1928 Cilt-I,* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 2012, ss. 923-1326.

Çetin, Halis, "Liberalizmin Tarihsel Kökenleri", *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,* 2002, C. 3, S. 1, ss. 79-96.

Çetin, Müzeyyen Özlem, *Ekonomik ve Malî İlişkiler Bağlamında Avrupa Birliği Bütçesi ve Türk Bütçe Sistemleri*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2011.

Çiçek, Hüseyin Güçlü. Sibel Mutlucan Sayın, "Federal Alman Bütçe Sistemi ve Bütçe Reform Çalışmaları", *Maliye Dergisi*, 2012, S. 163, s. 290-315.

Çiçek, Hüseyin Güçlü. Süleyman Dikmen, "Osmanlı Devleti'nde Bütçenin ve Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi", *Süleyman Demirel Üniversitesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2015, C. 11, S. 2, ss. 83-98.

Çildir, Melih, "İngiltere'de Uygulanan Performans Esaslı Bütçe Sistemi'nin Değerlendirilmesi", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* 2010, C. 11, S. 2, ss. 217-228.

Demirel, Demokaan, "Performans Esaslı Bütçe: ABD, İngiltere ve Türkiye Örnekleri", *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2015, S. 1, ss. 153-176.

Dikmen, Süleyman, "Osmanlı Bütçeleri Üzerine Bir Bibliyografya Denemesi", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 2015, C. 4, S. 3, ss. 810-823.

Dileyici, Dilek. Özlem Özkıvrak, "Bütçe Anlayışındaki Değişim Süreci: Denk Bütçe İlkesinin Erozyonu ve Açık Bütçe Politikası", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 2010, C. 2, N. 1, ss. 33-55.

Doğan, İpek, "Yükseköğretim Kurumlarında Performans Esaslı Bütçeleme Ve Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma", *MB Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu*, Çorum 2013.

DPT, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT, Ankara 2000.

Edizdoğan, Nihat, *Kamu Bütçesi*, Ekin Yayınevi, Bursa 2008.

Efe, Şeref, "Kamuda Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Yönetimi: Türkiye Uygulaması ve Sorunlar", *Sayıştay Dergisi*, 2012, S. 87, ss. 121-142.

Elemi, Nilgün, "Ortaçağ Avrupa Tarihi ve Uygarlığı (5-15. Yüzyıl)", *Uygarlık Tarihi*, Ed. Taciser Sivas, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 2013, ss. 200-226.

Erbaşı, Ali, *Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminde Balanced Scorecard Kullanımı ve Bir Model Yaklaşımı*, (Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2011.

Erdoğan, Öner, "Bütçe Uygulama Aşamasında Parlamentonun İzleme/Gözetim Fonksiyonu: Komisyonların Rolü ve Bütçe Analiz Kapasitesi", *Uluslararası Sempozyum Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü,* TBMM Basımevi, Ankara 2009.

Ergen, Zuhal, "Kamu Kesimi Yatırım Projelerinin Değerlendirilmesinde Fayda-Maliyet Analizi Tekniği ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2008, C. 17, S. 2, ss.115–132.

Ergen, Zuhal, "Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-İ Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2016, *C.* 8, S. 1, ss. 93-115.

Erkul, İbrahim Çağrı, "İngiliz Parlamentosu'nun Mutlak Monarşiye Karşı Güç Kazanma Sürecinin Analizi", *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi,* 2015, S. 2, ss. 131-151.

Falay, Nihat, Maliye Tarihi (Ders Notları), Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.

Falay, Nihat, *Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi ve Türk Program Bütçe Modeli*, Güryay Matbaacılık, İstanbul 1979.

Gediz, Burcu. M. Hakan Yalçınkaya, "Nasıl Bir Bütçe Politikası?", *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi,* 2001, C. 7, S. 1, ss. 53-74.

Giray, Filiz, *Maliye Tarihi*, Ekin Yayınevi, Bursa 2014.

Gözler, Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt I*, Ekin Kitabevi, Bursa 2011.

Gözler, Kemal*, Türk Anayasa Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa 2000.

Gözler, Kemal, *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, Ekin Kitabevi, Bursa 2000.

Gözler, Kemal, "İngiltere'de Parlâmento Neden Ve Nasıl Ortaya Çıktı? Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını*, 2009, C. 1, ss. 365-374.

Güner, M. Fatih, "Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 2009, C. 18, S. 2, ss. 209-227.

Gürer, Harun, "Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanması", *Sayıştay Dergisi*, 2006, S. 63, ss. 91-105.

Gürsoy, Bedri, "100. Yılında Düyun-u Umumiye İdaresi Üzerinde Bir Değerlendirme", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi*, 1984, ss. 17-59.

İba, Şeref, T.B.M.M. Bütçe Maratonu ve Rekorları Üzerine, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 2007, S. 3, ss. 183-199.

Kara, Mehmet, *Program Bütçenin Türk Kamu Yönetiminde Uygulanması*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara 1982.

Karacan, Erhan, "ABD'de Performans Bütçe Yönetimi", *Sayıştay Dergisi*, 2013, S. 89, ss. 61-90.

Karacan, Erhan, *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, (DPT Uzmanlık Tezleri), Ankara 2010.

Karahanoğulları, Yiğit, "ABD'nin Federal Bütçesi", *Maliye Dergisi*, 2011, S. 160, ss. 269-288.

Karatepe, Kamil, "Denetim", (Yay. Haz. Levent Demirelli) *Kanun Hükmünde Kararnameler İle Yönetim Çalıştayı,* Ankara Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 176-186.

Kayan Ahmet, "Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar", *Maliye Dergisi*, 2000, S. 135, ss. 80-87.

Keskin, Nuray E., "Yirmili Yıllarda Yönetim", (Ed. Nuray Ertürk Keskin),*Açıklamalı Yönetim Zaman Dizini 1919-1928 Cilt-I*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 2012, ss. 1-13.

Keskin, Nuray E., "1920: Bağımsız ve Halka Doğru Yönetim", (Ed. Nuray Ertürk Keskin),*Açıklamalı Yönetim Zaman Dizini 1919-1928 Cilt-I*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 2012, ss. 195-452.

Koçdemir, Kadir, *Yönetim Hakkı*, Türk Erdem Vakfı Yayınları, Ankara 1998.

Kovancılar, Birol, *Bütçe Sürecine Yönelik Reform Stratejileri (Türkiye İçin Bir Strateji Önerisi)*, (Doktora Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa 2003.

Kunas, Siegmar , "The Budget of the Federal Republic of Germany", *Public Budgeting & Finance*, V. 2, 1982, ss. 43-52.

Lamba, Mustafa, "Bürokrasinin Siyaset Karşısında Güç Kaybetmesine Yönelik Gelişmeler", *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 2014, C. 6, S. 11, ss. 40-56.

Luggat, "Hazine-i Amire", Kaynak: http://www.luggat.com/index.php#ceviri, (Erişim Tarihi: 12.01.2017).

Maliye Bakanlığı, "Genel Yazı", Kaynak: http://www.bumko.gov.tr/ Eklenti/10713,2018-2020butcehazirlikgenelyazi pdf.pdf?0, (Erişim Tarihi: 06.05.2018).

Maliye Bakanlığı, "Ekonomik Göstergeler (1950-2018)" (Kaynak: http://www.bumko.gov.tr/TR,7045/ekonomik-gostergeler-1950-2018.html, (Erişim Tarihi: 10.05.2018).

Maliye Bakanlığı, "2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı ve Bağlı Cetvelleri", Kaynak: http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10269,2017-mybk-tasarisi. pdf?0, (Erişim Tarihi: 26.04.2017).

Maliye Bakanlığı, "Maliye Tarihçesi*",* Kaynak: https://www.maliye.gov.tr/ Tarihce/Bakanl%C4%B1k%20Tarihcesi%20.pdf, (Erişim Tarihi: 24.03.2017).

Maliye Bakanlığı, "Türkiye'de Bütçeleme", Kaynak: http://www.bumko.gov .tr/TR,2518/turkiyede-butceleme.html, (Erişim Tarihi: 08.12.2017).

MB, "Analitik Bütçe Sınıflandırması", Kaynak: http://www.bumko .gov.tr /Eklenti/612,abstanitim2007pdf.pdf?0, (Erişim Tarihi: 12.01.2017).

MB, "Analitik Bütçe Sınıflandırmasına İlişkin Rehber", Kaynak: https://www. bumko.gov.tr/Eklenti/107,11-ekorehber15-07-2011pdf.pdf?0, (Erişim Tarihi: 18.05. 2018).

MB, *Mali Yönetim Mevzuatı*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 2007.

MB, *Osmanlı Bütçeleri 1909-1918,* Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 2000.

MB, *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi Pilot Kurumlar İçin Taslak*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 2004.

MB, *Performans Programı Hazırlama Rehberi*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 2009.

MB, *Tanzimattan Günümüze Devlet Bütçesi Mevzuatı Cilt I Bütçe ve Devlet Hesapları*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 1996.

MB, "Tarihçe", Kaynak: http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html, (Erişim Tarihi: 26.03. 2018).

MB, "Türkiye'de Bütçeleme", Kaynak: http://www.bumko. gov.tr/TR,2518/ turkiyede-butceleme.html, (Erişim Tarihi: 08.12.2017).

MEB, *Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü*, MEB Yayınları, C. 3, Ankara.

Meriç, Metin, "Osmanlı Bütçe Sistemi", *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi,* C. 8, S. 1, 1993, ss. 226-247.

Mevzuat, "5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu", Kaynak: http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf, (Erişim Tarihi: 21.09.2017).

Mordacq, Frank, "Bütçe Reformu ve Parlamento: Fransa Deneyimi", *Uluslararası Sempozyum Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, TBMM Basımevi, Ankara 2009.

Mutlu, Abdullah, *Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2009.

OECD Policy Brief, "Public Sector Modernisation: Governing for Performance", OECD Observer, 2004, ss. 1-8.

Oral, Esin, "Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme", *Maliye Bakanlığı Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu*, Ankara 2005.

Osmanlıca Sözlük, ""Mansûre Hazînesi", Kaynak: http://www.osmanice.com/ osmanlica-17481-nedir-ne-demek.html, (Erişim Tarihi: 12.01.2017).

Osmanlı Devleti Anayasası, 1876.

Öner, Cihat, "Bütçe Dışı Hükümler", *Ankara Barosu Dergisi,* 2009, S. 4, ss. 65-74.

Özbudun, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2011.

Özen, Ahmet, *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*, (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2008.

Öztürk, Yunus Emre, "Performans Denetimi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 2004, C. 7, S. 1-2, ss. 153-170.

Pakalın Mehmet Zeki, *Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü*, MEB Yayınları, Ankara 1993.

Pelin, İbrahim Fazıl, "Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı ile Doğu Arasında Bu Hususta Muvazilik", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası Dergisi*, 1935, S. 4, ss. 401-406.

Public Sector Modernisation: Governing for Performance, OECD Observer Policy Brief, 2014, ss. 1-8.

Resmi Gazete, "Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik", 18 Şubat 2006.

Resmi Gazete, "2016 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar", 19 Ekim 2016.

Saraç, Osman, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi", *Maliye Dergisi,* 2005, S. 149, ss. 122-163.

Sayıştay Başkanlığı, *Performans ve Risk Denetim Terimleri (Derleme),* Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2000.

Sayıştay Başkanlığı, *Yükseköğretim Kurulu 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporu*, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2017.

Sayıştay Başkanlığı, *2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2017.

Sayıştay Başkanlığı, *2016 Yılı Sayıştay Genel Değerlendirme Raporu*, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2017.

Sayıştay Başkanlığı, *2016 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu*, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2017.

Sayıştay Başkanlığı, "2016 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu", Kaynak:https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/faaliyet/2016_Faaliyet.pdf, (Erişim tarihi: 30.12.2017).

Sayıştay Başkanlığı, "2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu", Kaynak:https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/dis_denetim/2016_Dis_Denetim.pdf, (Erişim tarihi: 30.12.2017).

Sirkeci Osman. Abdula Mohamad Sami, "Ortadoğu Uygarlıklarında Vergi Uygulamaları", *International Journal of Social Sciences and Education Research*, Vol. 1(4), 2015, ss. 1239-1252.

Söyler, İlhami, "Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2006, S. 16, ss. 283-300.

Stiglitz, Joseph E., *Economics of the Public Sector*, W. W. Norton and Company, New York 1999.

Şahin İpek, Elif Ayşe. Mustafa Sakal, Hüseyin Güçlü Çiçek, "Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Diğer Bütçe Sistemlerinden Farklılıkları Üzerine Bir Değerlendirme", *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 2014-2, ss. 81-104.

Şahin, Harun, "Osmanlı Bütçe Sisteminin Tekâmülü, 1839–1922", *International Journal of Social Science,* V. 6, 2013, ss. 853-868.

Şataf, Ceyda, "Fayda-Maliyet Analizinde Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler: Fayda ve Maliyetin Belirlenebilme Sorunu", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 2014, C. 19, S. 1, ss. 107-123.

Taner, Ahmet, "Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme", *Sayıştay Dergisi*, 2011, S. 83, ss. 3-30.

TBB, "Anayasa Değişikliği Teklifi'nin Karşılıklı ve Açıklamalı Metni", Kaynak: http://anayasadegisikligi.barobirlik.org.tr/Anayasa_Degisikligi. aspx, (Erişim Tarihi: 17.05.2018).

TBMM, "1924 Anayasası" (Kaynak: https://www.tbmm.gov.tr/anayasa /anayasa24.htm, Erişim Tarihi: 08.12.2017).

TBMM, "Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu", Kaynak: https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/ TBMM/d22/c032/tbmm22032026ss0302.pdf, (Erişim Tarihi: 15.03.2018).

TDK*, Türkçe Sözlük*, Türk Dil Kurumu, Ankara 2005.

Tekbaş, Abdullah, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 2010, C. 12, Özel Sayı, ss. 123-191.

TÜBA, *Türkçe Bilim Terimleri Sözlüğü Sosyal Bilimler*, Türkiye Bilimler Akademisi, Ankara 2011.

Tüleykan, Hayrettin, "Kamu Bütçeleme Sistemleri ve Çok Yıllı Bütçeleme", Gaziosmanpaşa Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi,* 2009, S. 2, s. 1-23.

Türk Dil Kurumu, "Bütçe", Kaynak: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option= com_ bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a5e19d88f1425.17677632, (Erişim Tarihi: 16.01.2018).

Türk, İsmail, "Türkiye'de Bütçe Reformuna Niçin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?", *Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları,* 1962, ss. 63-90.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1961.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982.

Ulusoy, Ahmet, *Maliye Politikası*, Umuttepe Yayınları, İzmit 2017.

Usta, Aydın, "Kamu Kurumlarında Örgütsel Performans Yönetim Süreci", *Sayıştay Dergisi*, 2010, S. 78, ss. 31-78.

Usta, Erhan *Mali Reform Süreci ve 5018 Sayılı Kanunun Genel Değerlendirmesi,* Ege Üniversitesi Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı, İzmir 2011.

Yazıcı, Kuddisi, "Türkiye'de Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Yaşanan veya Yaşanabilecek Sorunlara Çözüm Önerileri", *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2015, S. 30, ss. 163-200.

Yenice, Ebru, "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi", *Sayıştay Dergisi,* 2006, S. 61, ss. 57-68.

Yılmaz, H. Hakan. Mustafa Biçer, "Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi,* 2010, ss. 201-225.

Yılmaz, H. Hakan. Mustafa Biçer, "Parlamentonun Kamu Politikası Oluşturma ve Planlama Sürecindeki Konumunun Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Yasama Dergisi*, 2009, S. 13, ss. 45-84.

Yüksel, Nahit, "Cumhuriyet'in "İlk" Bütçesi: Coşku, Gurur ve Kaygı", *Maliye Dergisi*, 2010, S. 159, ss. 299-322.

Yüksel, Nahit, "Türk Parlamento Hukukunda "Bütçe" Komisyonu", *Sayıştay Dergisi*, 2005, S. 56, ss. 3-22.

1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu, 1927.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003.