

T.C  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI  
DOKTORA TEZİ

**TÜRK BÜTÇE HUKUKU AÇISINDAN  
KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNİN  
HUKUKÎ ANALİZİ**

Burak PINAR

**Danışman**

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ

2009

## **Yemin Metni**

Doktora Tezi olarak sunduğum “**Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukukî Analizi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.07.2009

Burak PINAR

İmza

## DOKTORA TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

**Adı ve Soyadı** : Burak PINAR  
**Anabilim Dalı** : Kamu Hukuku  
**Programı** : Kamu Hukuku/Doktora  
**Tez Konusu** : Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukukî Analizi  
**Sınav Tarihi ve Saati** :...../...../.....

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün ..... tarih ve ..... Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 30.maddesi gereğince doktora tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini .... dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA  O OY BİRLİĞİ  O  
DÜZELTİLMESİNE  O\* OY ÇOKLUĞU  O  
REDDİNE  O\*\*

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır.  O\*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir.  O\*\*

\* Bu halde adaya 6 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.  Evet  
Tez, mevcut hali ile basılabilir.  O  
Tez, gözden geçirildikten sonra basılabilir.  O  
Tezin, basımı gerekliliği yoktur.  O

### JÜRİ ÜYELERİ

### İMZA

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

## ÖZET

Doktora Tezi

Türk Bütçe Hukuku Açısından

Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukukî Analizi

(Burak PINAR)

Dokuz Eylül Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Kamu Hukuku Anabilim Dalı  
Doktora Programı

Ülkemizde yıllardır devam eden yapısal reform çabalarının içinde mali yönetim alanındaki reform veya değişim çalışmaları da yer almıştır. Bu çalışmalar "mali yönetim reformu", "kamu harcama yönetiminde reform" veya "bütçe reformu" gibi kavramlarla ifade edilmiştir. Bu çerçevede kamu mali yönetimi ve mali kontrol konusunda sürdürülen çalışmalar son yıllarda hızlandırılmış, bir yandan Avrupa Birliğine üyelik sürecinde mevzuat uyumunun sağlanması ve diğer yandan uluslararası kuruluşlardan dünya bankası ve IMF ile yapılan anlaşmalarla birlikte bu çalışmalar önemli ölçüde sonuçlandırılmıştır.

Kamu mali yönetim sistemimiz, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılıncaya kadar 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu (Genel Muhasebe Kanunu) ile düzenlenmiştir. Bu Kanun çok az sayıda değişiklikle bugüne kadar yürürlükte kalmış ve kamu mali yönetimini düzenleyen temel kanun olma niteliğini sürdürmüştür. Söz konusu kanun uygulamada "mali mevzuatımızın anayasası" olarak da adlandırılmıştır.

Kamu mali yönetimi alanındaki çalışmalarda ortaya konulan mevcut mali yönetim sistemimizin temel eksiklikleri veya bu sisteme yöneltilen başlıca eleştirileri ana başlıkları ile şu şekilde sıralamak mümkündür;

- 1927 yılından bu yana kamu mali yönetiminde kamu idarelerinin sayı, nitelik ve teşkilat yapılarına bağlı olarak önemli değişiklikler meydana gelmiş, ancak mali yönetim sistemimiz ve 1050 sayılı Kanun buna uygun bir değişim yaşamamıştır. Diğer taraftan, dünyada kamu mali yönetimi alanında yaşanan önemli gelişmeler sistemimize aktarılmamıştır.

- Mali yönetim sistemimizin ve bütçenin kapsamı dar kalmıştır. Ülkemizde konsolide bütçeyi oluşturan genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idarelerin yanı sıra bunlara bağlı döner sermayeli işletmeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktadır. Bunlardan sadece genel ve katma bütçeler kanunla yürürlüğe konulmakta, diğer bütçeler ise yetkili idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir. Bu bütçelerin uygulama usul ve esasları tabi olunan mevzuat hükümlerine göre önemli farklılıklar arz etmektedir.

- Bütçe dışı fonlar, görev zararı gibi yarı mali nitelikli işlemler ve benzeri uygulamalar nedeniyle bütçe dışı harcamalar artmıştır.

- Kalkınma planları ve bütçeler arasındaki bağ kopmuştur. Bütçeler plan ve programlarda öngörülen hedefleri gerçekleştirmekten uzak kalmıştır. Böylece bütçeler, stratejik karar alma aracı olmaktan çıkmıştır.

- Kamu kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanılamamaktadır. Etkinlik ve verimlilik arka planda kalmış, mevzuata uygunluk-prosedürlere uygunluk ön plana çıkmıştır.

- Harcama süreci katı ön kontrol ve vize uygulamalarına tabi tutulmuştur. Bu durum bir yandan zaman kaybına neden olmakta, diğer yandan idareleri bütçe dışı kaynaklara yöneltmektedir.

- Bütçe sistemi kaynakları, harcamaları, ödenekleri ve uygulama sonuçlarını yöneticilere, karar alıcılara ve topluma yeterli ve doğru bir şekilde sunacak yapıya sahip değildir.

- Muhasebe sistemi de kamu gelir ve giderleri konusunda yöneticilere, karar alıcılara ve topluma yeterli ve doğru bilgi sunacak yapıda değildir.

- Kamu gelir ve giderlerinin denetimi etkin bir şekilde yapılamamaktadır. Sayıştay'ın denetim kapsamı dar kalmıştır.

- Kamu harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesi iyi kurulmamıştır.

- Bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatif tanınmamıştır.

- Çağdaş kamu mali yönetim anlayışında hakim olan stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, hesap verme sorumluluğu,

mali saydamlık, etkin iç mali kontrol ilkeleri mali yönetim sistemimizde yer almamaktadır.

Belirtilen eksiklikleri veya eleştirileri gidermeye yönelik çeşitli çalışmalar yapılmış, Kalkınma Plânları, hükümet programları, (Acil) Eylem Planında da benzeri ifade ve yaklaşımlara yer verilmiş ve,

- kamusal faaliyet alanı içinde yer alan ve hizmetin niteliği itibariyle bütçe ile ilgisi kurulması gereken kamusal harcamaların bütçe içine alınması,
- orta vadeli harcama perspektifine dayanan bütçeler hazırlanması,
- kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılmasını sağlayacak düzenlemeler yapılması,
- mali saydamlığı sağlayacak mekanizmalar geliştirilmesi,
- muhasebe ve raporlama standartlarının geliştirilmesi,
- siyasi ve yönetsel yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, bu tanım üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi,
- denetimi sınırlayan düzenlemelerin kaldırılması,
- performans denetimine geçişin sağlanması gibi önlemlere yer verilmiştir.

Yapılan çalışmalar sonrasında, uluslararası standartlara uygun olarak çıkarılan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu'nun (Genel Muhasebe Kanunu'nun) düzenlediği hususları kapsamakta, ayrıca bu alanda dünyadaki gelişmelere uygun yeni düzenlemeler getirmekte ve ülkemizde 1927 yılından bu yana uygulanmakta olan 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanununu yürürlükten kaldırmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla;

- Bütçe bütünlüğünün sağlanması,
- Kalkınma planı ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulması,
- Sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının kurulması,
- Harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması,
- Etkin bir iç mali kontrol sisteminin oluşturulması,
- Kamu mali yönetiminde verimlilik, etkinlik, tutumluluk, hesap verilebilirlik, şeffaflık, çok yıllık bütçeleme gibi çağdaş mali yönetim anlayışının temel ilkelerinin hâkim olması, amaçlanmıştır.

**Avrupa Birliği ve diğer uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizde çok köklü değişiklikler yapılmaktadır. Yapılan değişikliklerin hukukî açıdan değerlendirilmesi zorunluluğu, “Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukukî Analizi” başlıklı çalışmanın yapılmasını gerektirmiş; yeni sistemin kaynağını oluşturan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, hukukun genel ilkeleri, kanun yapma tekniği ve anayasa, idare ve mali hukuk açısından irdelenmiştir.**

**Anahtar Kelimeler: Bütçe, Bütçe Hukuku, Kamu Mali Yönetimi, Kamu Harcama Hukuku, Mali Kontrol**

## **ABSTRACT**

**Doctoral Thesis  
Legal Analysis of Public Fiscal Administration System From the Perspective  
of Turkish Budget Law  
(Burak PINAR)**

**Dokuz Eylül University  
Institute of Social Sciences  
Department of Public Finance  
Doctoral Programme**

There has been a legal reform in our country for years. Fical management is also a part of this reform works. “Fiscal management Reform”, “Reform in Public Spenditure”, “Budget Reform” are the terms used to describe these efforts. In this context there has been an acceleration in this proces and with the EU membeship process, IMF treaties the reform has almost been completed.

Turkish fical management system had been regulated by the General Accounting Code, which was enacted in 1927, number 1050 untill the enactment of Public Fiscal Management and Control Code. There has benn very few amendments in this code since today and it’s stil the basic code. That code was called “the constitution of fiscal legislation”.

The most important critics to our fiscal management system can be listed as follows:

- Since 1927, there has been very important changes in fiscal management, public authorities and administrative structure. However code nr. 1050, our fiscal management system are not compatible with this system. On the other hand the global changes and developments in fiscal managements system couldn’t be reflected to our system.

- Scope of our fiscal management system and budgeting is quite narrow. There are several budget structures in Turkey such as consolidated budget, general budget etc. It’s not possible to say that all budget types are regulated by law. As a result of this each budget has it’s own structure and application method.



- Extra budgetary expenditure has increased due to extra budgetary funds, task costs, semi-fiscal transaction etc.

- There is no connection between development plans and budgets anymore. Budgets are so far from the targets. As a result of this budgets are not a strategical decisions anymore.

- Public sources are not used efficiently and effectively. Legislative legitimacy comes before effectivity and efficiency.

- Spenditure period is subject to rigid controls. This causes both waste of time and leads administrative authorities to extra budgetary resources.

- Budget system lacks the structure to present the spenditure results, resources, funds to public, administrative authorities and decision bodies.

- Accounting system does not have a structure to present correct and efficient information to administrative authorities, decision makers and society.

- Public income and spenditure can not be auditted effectively. Audition scope Court of Auditors is so narrow.

- Authority- Respoibility balance is not correctly established in public spenditure procedure.

- Local administrative authorities do not have any initiative in budget preperation, application and control preiod.

- Main principles of modern fiscal management system: strategical planning, performace based budgeting, multi-year budgeting, responsibility, fiscal transparency, efficient internal control are not a part of our system.

These deficiencies mentioned above are also discussed in development plans, government programmes and urgent activity plan. These precautions are suggested:

- all public spenditure should be covered bey the general budget,
- budgeting should based on medium-term perspectives,
- resources should be allocated according to strategical priorities and should be used efficiently,
- fiscal tranparency mechanisms should be developped,
- there must be reporting and accounting standarts,

- politic and administrative responsibility should be defined and the mechanism should be based on these definitions,

- audition shouldn't be restricted,

- performance audition is necessary,

After the efforts made on our fiscal system, Public Fiscal Management and Control Code is enacted in compatible with the international standarts and General Accountign Code is abolished.

Public Fiscal Management and Control Code aims to;

- Provide budget unity

- Establish a connection between development plans and budgets

- Establish a good working audition system

- Establish the balanca between authority and liability balance in spenditure process

- Develop an effective internal fiscal audition system

- Obtain an acceptance on strategical planning, performace based budgeting, multi-year budgeting, responsibility, fiscal transparency, efficient internal control principles

Public Fiscal Management and Control Code brings very important chenges to our fiscal administration and audition system in accordance with the EU and international standarts. Legal aspect of these changes made it obligatory to comment the code on legal side. This dissertation "Legal Analysis of Public Fiscal Administration System From the Perspective of Turkish Budget Law" has this aim. This dissertation discusses the general principles, law making technique of this code.

**Key Words : Budget, Budget Law, Public Fiscal Management, Law of Public Spenditure, Fiscal Control**

# TÜRK BÜTÇE HUKUKU AÇISINDAN KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNİN HUKUKÎ ANALİZİ

YEMİN METNİ	II
TUTANAK	III
ÖZET	IV
ABSTRACT	VIII
İÇİNDEKİLER	XI
KISALTMALAR	XVIII
GİRİŞ	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### BÜTÇE HUKUKUNUN TEMEL KAVRAMLARI VE BÜTÇE HUKUKUNA İLİŞKİN GENEL ESASLAR

I. KAVRAM(LAR).....	8
A. (Devlet/Kamu)Bütçe(si).....	8
B. Bütçe Hakkı .....	15
C. Bütçe Hukuku .....	20
II. BÜTÇENİN HUKUKÎ NİTELİĞİ.....	22
A. Genel Açıklama .....	22
B. Kanun Görüşü.....	23
C. Şart(lı) Tasarruf Görüşü.....	26
D. Kısmen Kanun Kısmen Şart(lı) Tasarruf Olduğu Görüşü .....	27
E. Görüşümüz.....	28
IV. BÜTÇE İLKELERİ.....	34
A. Bütçe İlkeleri Hakkında Genel Bilgiler.....	34
B. Statik (Maddî) Bütçe İlkeleri.....	40
1. Genellik İlkesi .....	40

2. Birlik İlkesi.....	47
3. Açıklık ve Mali Saydamlık İlkesi.....	54
C. Dinamik (Şeklî) Bütçe İlkeleri .....	64
1. Doğruluk İlkeleri .....	64
a. Objektif Doğruluk İlkesi.....	64
b. Subjektif Doğruluk İlkesi.....	66
2. Ön(ceden) İzin İlkesi.....	67
3. Tahsis (Ayrım) İlkesi.....	74
a. Nitelik Yönünden (Kalitatif) Tahsis İlkesi .....	75
b. Nicelik Yönünden (Kantitatif) Tahsis İlkesi.....	75
c. Zaman Yönünden Tahsis İlkesi.....	76
4. Alenîlik İlkesi.....	77

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNİN HUKUKÎ YAPISI VE TÜRK HUKUKU'NDA BÜTÇE(LEME)YE İLİŞKİN ANAYASAL ESASLAR

I. GENEL ÇERÇEVE .....	79
II. TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNİN HUKUKÎ YAPISI: İDARÎ YAPI VE BÜTÇE TÜRLERİ .....	80
A. Uluslararası Alandaki Kamu Sektörü Sınıflandırması ve Türk Bütçe Sistemi.....	80
B. Ulusal Alandaki Kamu Sektörü Sınıflandırması ve Türk Bütçe Sistemi .....	91
1. Ulusal Alandaki Kamu Sektörü Sınıflandırmasının Hukukî Yapıya Etkisi .....	91
2. Ulusal Alandaki Kamu Sektörü Sınıflandırması: Bütçe Türleri ....	100
a. Merkezî Yönetim Bütçesi.....	100
aa. Genel Bütçe .....	100
bb. Özel Bütçe .....	105
cc. Düzenleyici Ve Denetleyici Kurum Bütçeleri .....	110
b. Merkezî Yönetim Bütçesi Dışındaki Bütçeler.....	113
aa. Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçeleri .....	113
bb. Mahallî İdareler Bütçeleri.....	118
cc. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Bütçeleri.....	128

<b>III. TÜRK HUKUKU'NDA BÜTÇE(LEME)YE İLİŞKİN ANAYASAL ESASLAR.....</b>	<b>136</b>
<b>A. Bütçenin Hazırlanmasına ve Uygulanmasına Egemen Olan İlkeler (Any.m.161).....</b>	<b>137</b>
1. Bütçenin Zorunluluğu İlkesi .....	137
2. Bütçenin Yıllık Olma İlkesi .....	139
3. Bütçenin Hazırlanma ve Uygulanma Esaslarının Kanunla Belirlenmesi İlkesi .....	159
4. Bütçe Kanununda Bütçe İle İlgili Hükümler Dışında Hiçbir Hükümün Konulmaması İlkesi.....	160
<b>B. Bütçenin Görüşülmesine ve Yürürlüğe Girmesine Egemen Olan İlkeler (Any.m.162).....</b>	<b>169</b>
1. Bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Sunulmasına Egemen Olan İlkeler (Any.m.162/I).....	170
2. Bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde Görüşülmesine Egemen Olan İlkeler (Any.m.162/II,III,IV,V) .....	175
a. Bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi Bütçe Komisyonunda İncelenmesi.....	175
b. Bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'nda Görüşülmesi .....	188
3. Bütçenin Yürürlüğe Girmesine Egemen Olan İlkeler (Any.m.162/III, 89/II) .....	192
<b>C. Bütçenin Değiştirilmesine Egemen Olan İlkeler (Any.m.163).....</b>	<b>193</b>
1. Bütçe Ödeneklerinin Harcama Sınırını Oluşturması .....	193
2. Kanun Hükümünde Kararname İle Bütçede Değişiklik Yapma Yetkisi Verilmemesi .....	202
<b>D. Kesinhesap İle İlgili İlkeler.....</b>	<b>205</b>
1. Genel Olarak.....	206
2. Kesinhesap Kanun Tasarılarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Sunulması .....	208
3. Kesinhesap Kanun Tasarısına Sayıştay'ın Genel Uygunluk Bildirimi Vermesi.....	209
4. Kesinhesap Kanun Tasarılarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde Görüşülmesi .....	211
5. Kesinhesap Kanununun ve Genel Uygunluk Bildiriminin Sayıştay'ın Denetimini ve Hesap Yargılamasını Önlememesi.....	214

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**BÜTÇE(NİN) UYGULA(N)MASINA İLİŞKİN**  
**HUKUKÎ ESASLAR VE**  
**BÜTÇE HUKUKUNDA SORUMLULUK REJİMİ**

<b>I. BÜTÇE(NİN) UYGULA(N)MASINA İLİŞKİN HUKUKÎ ESASLAR ...</b>	<b>215</b>
<b>A. Gider Bütçesinin Uygulanması .....</b>	<b>215</b>
<b>1. Ödeneklerin Kullanılmasına İlişkin Hukukî Esaslar: Ödenek İşlemleri .....</b>	<b>215</b>
<b>a. Ödeneklerin Harcama Programına Bağlanması.....</b>	<b>215</b>
<b>b. Ödenek Aktarmaları .....</b>	<b>220</b>
<b>aa. Merkezî Yönetim Kapsamında(ki) Ödenek Aktarmaları .....</b>	<b>220</b>
<b>bb. Merkez Dışı Birimlere Ödenek Aktarmaları.....</b>	<b>221</b>
<b>c. Özel Nitelikli Ödenekler.....</b>	<b>222</b>
<b>aa. Yedek Ödenek.....</b>	<b>222</b>
<b>bb. Örtülü Ödenek.....</b>	<b>223</b>
<b>d. Giderin Yapılması Aşamaları.....</b>	<b>224</b>
<b>aa. Genel Kural: Harcama Sürecinin İşletilmesi.....</b>	<b>224</b>
<b>aaa. Ödeneğin Olması, Serbest Bırakılması ve Ödenek Gönderme Belgesi(nin) Düzenlenmesi .....</b>	<b>224</b>
<b>bbb. Giderlerin Taahhüdü .....</b>	<b>226</b>
<b>aaaa. Mali Yıla İlişkin Taahhütler .....</b>	<b>226</b>
<b>bbbb. Gelecek Yıl(lar)a İlişkin Tahhütler.....</b>	<b>228</b>
<b>aaaaa. Ertesi Yıla Geçen Taahhüt .....</b>	<b>229</b>
<b>bbbbbb. Gelecek Yıllara Yaygın Yüklenmeler.....</b>	<b>231</b>
<b>ccc. Tahakkuk.....</b>	<b>232</b>
<b>ddd. Ödeme Emrine Bağlama .....</b>	<b>233</b>
<b>eee. Ödeme .....</b>	<b>234</b>
<b>aaaa. Genel Esaslar.....</b>	<b>234</b>
<b>bbbb. Ödenemeyen Giderler ve Bütçeleştirilmiş Borçlar...</b>	<b>236</b>
<b>bb. İstisna: Ön Ödeme Yapılması (Avans ve Kredi İşlemleri)....</b>	<b>238</b>
<b>B. Gelir Bütçesinin Uygulanması.....</b>	<b>241</b>
<b>1. Gelir Politikası İlkeleri ve Gelirin Dayanakları.....</b>	<b>241</b>
<b>2. Özel Gelirler.....</b>	<b>245</b>
<b>3. Bağış ve Yardımlar .....</b>	<b>249</b>

<b>II. BÜTÇE HUKUKUNDA SORUMLULUK REJİMİ: SORUMLULAR VE SORUMLULUKLARI</b> .....	<b>258</b>
<b>A. Bütçe Uygula(n)masında Sorumluluk</b> .....	<b>258</b>
1. Sorumluluğun Niteliği: Hesap Verme Sorumluluğu .....	258
2. Sorumluluğun Hukukî Çerçevesi: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Hesap Verme Sorumluluğu.....	266
<b>B. Bütçe Uygula(n)masında Sorumlular ve Sorumlulukları</b> .....	<b>272</b>
1. Bakanlar .....	272
2. Üst Yöneticiler .....	275
a. (Üst Yöneticinin)Tanım(ı) ve Harcama Sürecindeki Yeri .....	275
b. Üst Yöneticinin Sorumluluğu .....	285
3. Harcama Yetkilisi .....	295
a. (Harcama Yetkilisinin) Tanım(ı) ve Harcama Sürecindeki Yeri. 295	
aa. Harcama Yetkisi ve Harcama Yetkilisi.....	295
bb. Harcama Yetkisinin Kullanılması İle İlgili Esaslar.....	300
aaa. Harcama Yetkisinin (Diğer Harcama Birimlerine) Devredilmesi.....	300
bbb. Harcama Yetkisinin Birleştirilmesi.....	303
b. Harcama Yetkilisinin Sorumluluğu.....	305
aa. Harcama Yetkisinin Tek Kişi Tarafından Kullanılması Halinde Sorumluluk: Şahsî Sorumluluk .....	305
bb. Harcama Yetkisinin Kurul Tarafından Kullanılması Halinde Sorumluluk: Kollektif Sorumluluk.....	308
cc. Harcama Yetkisinin Devredilmesi Halinde Sorumluluk.....	309
dd. Görev Ayrılığı Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk .....	316
ee. Vekâlet Görevi Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk.....	318
4. Gerçekleştirme Görevlisi.....	318
a. (Gerçekleştirme Görevlisinin) Tanım(ı) ve Harcama Sürecindeki Yeri .....	318
b. Gerçekleştirme Görevlisinin Sorumlulukları.....	322
aa. Ödeme Emri Düzenlenmesi Aşamasında(ki) Gerçekleştirme Yetkisinin Kullanılmasından Doğan Sorumluluk.....	322
bb. Ödeme Emrine Ekli Belgelerin Düzenlenmesi Aşamasında(ki) Gerçekleştirme Yetkisinin Kullanılmasından Doğan Sorumluluk .....	324
cc. Kurul, Komisyon veya Benzeri Bir Organca Gerçekleştirme Belgelerinin Düzenlenmesi Aşamasında(ki) Gerçekleştirme Yetkisinin Kullanılmasından Doğan Sorumluluk.....	325

dd. Elektronik Ortamda Oluşturulan Ortak Veri Tabanına Bilgi Girişine Esas Olacak Belgelerin Düzenlenmesi Aşamasında(ki) Gerçekleştirme Yetkisinin Kullanılmasından Doğan Sorumluluk .....	326
5. Muhasebe Yetkilisi .....	327
a. (Muhasebe Yetkilisinin) Tanım(ı) ve Harcama Sürecindeki Yeri .....	327
b. Muhasebe Yetkilisinin Sorumluluğu .....	331
aa. İmza Kontrol Görevinden Kaynaklanan Sorumluluk.....	331
bb. (Ödemeye Esas) Belge Kontrol Görevinden Kaynaklanan Sorumluluk .....	331
cc. Giderin Hak Sahibine Ödenmesi Görevinden Kaynaklanan Sorumluluk .....	339
dd. Gelir ve Alacakların Tahsili Görevinden Kaynaklanan Sorumluluk .....	340

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### BÜTÇENİN (HUKUKÎ) DENETİMİ

I. DENETİM KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR VE BÜTÇENİN DENETİMİNİN HUKUKÎ ÇERÇEVESİ .....	341
A. Denetim Kavramının Genel Esasları ve Kontrol Kavramı İle İlişkisi .	341
B. Bütçenin Denetiminin Hukukî Çerçevesi .....	344
II. BÜTÇENİN YASAMA DENETİMİ.....	347
A. Genel Olarak.....	347
B. Bütçenin Hazırlanması Sırasındaki Yasama Denetimi.....	348
1. (Plân ve) Bütçe Komisyonu Çalışmaları Sırasındaki Yasama Denetimi .....	349
2. Genel Kurul Çalışmaları Sırasındaki Yasama Denetimi .....	355
C. Bütçe(nin) Uygula(n)ması Sırasındaki Yasama Denetimi .....	357
D. Bütçe(nin) Uygula(n)ması Sonrasındaki Yasama Denetimi .....	359
III. BÜTÇENİN İDARÎ DENETİMİ: İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	363
A. Genel Açıklama .....	363
B. (İç Kontrol) Kavram(ı) .....	364
C. (İç Kontrolün) Kapsam(ı) ve Temel İlkeler(i).....	367
D. (İç Kontrolün) Unsurlar(ı) .....	370
1. Ön Mali Kontrol .....	370



a. Genel Olarak.....	370
b. Mali Hizmetler Birimince Yapılacak Ön Mali Kontrol.....	376
c. Harcama Birimlerinde Yapılacak Ön Mali Kontrol.....	377
2. İç Denetim .....	380
a. Genel Olarak.....	380
b. (İç Denetimin) Tanımı ve Unsurları .....	383
c. (İç Denetimin) İşleyişi.....	386
IV. BÜTÇENİN YARGI(SAL) DENETİMİ.....	388
A. Genel Açıklama .....	388
B. Anayasal Açıdan (Bütçenin) Yargı(sal) Denetimi ve Sayıştay'ın Konumu .....	390
C. Kamu Mali Yönetim Sisteminde (Bütçenin) Yargı(sal) Denetimi.....	400
1. Genel Olarak.....	400
2. Hesapların Denetimi ve Hükme Bağlanması.....	403
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Sunulacak Raporlar ve Genel Uygunluk Bildirimleri .....	407
a. Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Yapılan Raporlamalar .....	407
b. Genel Uygunluk Bildirimleri.....	408
4. Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmeleri .....	410
5. Türkiye Büyük Millet Meclisi TBMM'nin Talebi Üzerine Gerçekleştirilen Özel Denetimler.....	411
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ .....	413
KAYNAKÇA .....	416

## K I S A L T M A L A R

<b>Any.</b>	<b>: Anayasa</b>
<b>AYM</b>	<b>: Anayasa Mahkemesi</b>
<b>AYMK</b>	<b>: Anayasa Mahkemesi Kararı</b>
<b>AYMKD</b>	<b>: Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi</b>
<b>Bkz./bkz.</b>	<b>: Bakınız</b>
<b>C.</b>	<b>: Cilt</b>
<b>D.</b>	<b>: Daire</b>
<b>DEÜHF.</b>	<b>: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi</b>
<b>DİBK.</b>	<b>: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu</b>
<b>Dş.</b>	<b>: Danıştay</b>
<b>dp.</b>	<b>: Dipnot</b>
<b>E.</b>	<b>: Esas</b>
<b>f.</b>	<b>: Fıkra</b>
<b>GÜİİBD.</b>	<b>: Gazi Üniversitesi İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi</b>
<b>İÜİF.</b>	<b>: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi</b>
<b>İİTİD.</b>	<b>: İstanbul İktisadi ve Ticarî İlimler Dergisi</b>
<b>K.</b>	<b>: Karar</b>
<b>KMYKK.</b>	<b>: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu</b>
<b>m.</b>	<b>: Madde</b>
<b>mük.</b>	<b>: Mükerrer</b>
<b>RG.</b>	<b>: Resmî Gazete</b>
<b>s.</b>	<b>: Sayfa</b>
<b>S.</b>	<b>: Sayı</b>
<b>SK.</b>	<b>: Sayıştay Kanunu</b>
<b>SGK.</b>	<b>: Sayıştay Genel Kurulu</b>
<b>vd.</b>	<b>: ve devamı</b>

## GİRİŞ

Günümüzde kamu yönetimi anlayışı hızla değişmekte, buna paralel olarak da reform çabaları gündeme gelmektedir. Bir türlü kapatılmayan ve sürekli büyüyen bütçe açıkları, ekonominin küreselleşmesi ve bunun bir sonucu olarak uluslararası rekabetin kızışması, özellikle uluslararası ilişkilerden kaynaklanan değişim baskılarıyla belirlenen yeni ekonomik koşullar ekonomi yönetimlerine olan güvenin yitilmesi nedeniyle kamu yönetimlerini değiştirmeye zorlamaktadır. Öte yandan daha çok ve daha kaliteli hizmeti daha ucuza sağlama isteğinin toplumda giderek ağırlık kazanması; kamu hizmetlerinin görülme tarzına olan ilginin yoğunlaşması; kamusal politikalarda ve kamu yönetiminde şeffaflık taleplerinin artması da bu zorlamada önemli bir rol oynamaktadır.

Kamu kesiminin faaliyetleri sırasında, kamu program ve organizasyonlarının amaçlarının değişen yapısı, geleneksel hesap verme yükümlülüğü süreçlerinin beklentileri karşılayamaması ve değişikliklere ayak uydurma güçlükleri, haklı olarak, kamu yönetimlerinin yetersizliklerini gündeme getirmiştir. Ayrıca kamu harcamalarında gerekli disiplini sağlamak için konulan aşırı kontrol mekanizmaları, kurulan çok hiyerarşili yönetim yapıları ve kaçınılmaz olarak sahnede yerini alan aşırı kırtasiyecilik yüzünden iyice hantallaştığını fark eden kamu yönetimleri, özel sektörde geliştirilen maliyet-etkin ve sonuç-yönelimli yönetim biçimlerinin de etkisiyle reformları bizzat talep eder hale gelmişlerdir. Bu bağlamda; kamu hizmetlerini bir ölçüde ticarileştirmek, bunun için de bütçeyle hizmetleri üretenden ziyade hizmetlerin kullanıcılarını finanse etmek, gereksiz merkezi kontrolleri ortadan kaldırmak; bunun için de, personel sistemleri ile mali sistemde ve diğer yönetim

sistemlerinde önemli ölçüde basitleştirmelere gitmek, daha net bir hesap verme ilişkisi kurulabilmek için politika fonksiyonu ile icra fonksiyonlarını birbirinden ayırmak gibi, kamu kesimi bakımından hiç de alışılmamış bir takım yolları deneyen Yeni Zelanda, İngiltere, Kanada, Avustralya, İsveç ve daha birçok ülkenin kamu yönetimleri, yeniden mali yapılanma alanında başarılı olmuşlardır.

Toplumsal ihtiyaçların, temelde vergilerle finanse edilmesi gereği, vatandaşın kamu yönetimi karşısında ikili bir rol üstlenmesini gerektirmiştir. Birinci rolde, kamu hizmetlerinin finansörü, ikincisinde ise, hizmetlerden yararlanan, yani müşteridir. Günümüz kamu yönetimi anlayışında finansör rolündeki vatandaşlardan topladığı vergileri kaynaklara ve kaynakları da kamusal mal ve hizmetlere dönüştürmeye, bunları yararlananlara ulaştırmaya yardımcı olacak bir mekanizmaya ihtiyaç vardır; bu mekanizma kamu mali yönetimidir.

Kamusal mal ve hizmetlerin üretimiyle ilgili olan hemen her olay, işlem ve faaliyet, bu yüzden, bir şekilde kamu mali yönetimiyle de ilişkilidir. Bu ilişki kamu mali yönetimine kamu yönetiminin hayati bir ögesi olma konumunu kazandırır. Kamu mali yönetim sistemini dışarıda bırak bir yeniden yapılanma girişiminin başarı olması mümkün değildir. Devlet bütçesinin yapısı, hazırlanışı ve uygulanmasında herhangi bir değişiklik yapmaksızın, bütçeye dâhil harcamacı kuruluşlara tanınacak idarî özeklik beklenen amaca ulaşılama sonucunu doğuracaktır. Zira kendi bütçesini yönetemeyen bir bakanlık, başka bir deyişle bütçesi başkaları tarafından yönetilen bir idare serbest ve bağımsız değildir.

Kamu mali yönetiminde, karar süreçlerinde etkinlik ve denetlenebilirlik, modern yönetim usulleri bakımından gereklidir. Bu üst başlıklar, hesap verme

sürecinin; hesap verme süreci de kamu yönetiminin ve demokratik rejimin vazgeçilemez öğeleridir; alt başlıklarda bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemi ve denetim öğeleri yer almaktadır.

Belirtilen esaslar çerçevesinde, kamu kurumlarının yöneticilerinin, başında buldukları kurumlarda günün ihtiyaçlarına cevap verebilecek nitelikleri taşıyan bütçe ve muhasebe sistemlerini yapılandırmak, kamu para/mallarını ve borçlarını etkin bir şekilde yönetmek, tüm sistemin sağlıklı bir şekilde işlemesi için gerekli olan iç kontrolleri kurarak, amaçlarına uygun olarak işler halde tutmak ve görevli ve kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarının hesabını verme hususunda hukukî yükümlülükleri vardır. Bu hususun yasalarda açıkça belirtilmesine gerek de yoktur; zira, bunlar, "yönetim" fonksiyonunun özünde vardır.

Sağlıklı bir mali yönetim için,

- gerçekçi gelir ve gider tahminlerini içeren bir bütçe hazırlanmalı ve ilgili yıl veya dönemin başlamasından önce resmen onanmalıdır. Bütçe kodifikasyonu büyük defter hesap sınıflandırmasıyla çakışmalı veya bağlantılı olmalıdır. Bütçe kodifikasyonu, aynı zamanda, karar verme sürecinde yönetimce başvurulabilecek çeşitli ekonomik ve mali analizler için elverişli veriler sağlayabilecek bir yapıda olmalıdır.

- genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve tahakkuk esasına göre kurulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi bulunmalıdır. Bu sistem, ideal olarak kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü (taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dahil) kucaklamalı ve yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları, gelir ve giderlerin sıklık karşılaştırmaları ve analizleri de dahil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte

kullanılan diğer ara mali verileri üretmeye muktedir ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine elverişli olmalıdır.

- bütçelenmiş giderleri finanse etmek amacıyla, bunların ödenmeleri gereken tarihlerde yeterli nakit bulundurulmasını teminen nakit ihtiyaçları tahminlemesini, nakit tahsilat kontrolü ve raporlamasını, alacakların vadesinde tahsilini ve nakit sıkıntısı çekilen dönemler için uygun eylem planlarını içeren bir nakit yönetim sistemi yürürlükte olmalıdır.

- taahhüt, garanti ve teşvikler dahil bütün iç ve dış borçların faiz ve anapara olarak bilinmesini, bunların muhasebe kayıtlarına gereği gibi işlenmesini ve mali tablolarda eksiksiz olarak gösterilmesini sağlayacak kapasitede bir borç yönetimi usul ve esasları bulunmalı ve bu esaslara riayeti sağlayacak mekanizmalar geliştirilmiş olmalıdır.

- kaynak kullanımının yasalar, yönetmelikler, kurumsal politikalar ve diğer gerekliliklerle uyumlu olmasını; kaynakların israfa, kayıplara ve kötü kullanıma karşı korunmasını; doğru ve güvenilir mali ve mali olmayan bilgi ve verilerin elde edilmesini, bunların korunmasını ve mali tablolar ile raporlarda dürüstçe gösterilmesini sağlayacak bir iç kontrol sistemi oluşturulmalıdır.

- kamu kurum ve kuruluşları ile diğer kişi ve kurumlara emanet edilen kamu kaynaklarının parlamenter niyet ve amaçlarla uyumlu; verimli, etkin ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığını bağımsız ve yansız bir şekilde hiç bir etki altında kalmadan, profesyonelce değerlendiren; bulgu, görüş ve tavsiyelerini başta parlamento ve kamuoyu olmak üzere, kamu yönetiminin tüm ilgililerine raporlarıyla sunan ve bu yolla bir yandan kamu yönetiminin iyileşmesine katkıda bulunurken bir yandan da kamu kurum ve kuruluşlarının ve giderek hükümetlerin inanılrlığını arttıran bir dış denetim var olmalıdır.

Yukarıda sıralanan tüm öğeleri kucaklayacak, gerek bu öğelerce üretilen ve gerekse başka kaynaklardan sağlanan bilgi ve verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini test ederek mali yönetimin kullanımına hazır bulunduran; tüm

öğelerin uyumlu çalışması için gerekli altyapıya zemin sağlayacak nitelikte ve günün bilişim teknolojisi imkanlarından alabildiğine yararlanan; diğer yönetim bilgi sistemleri ve genel bir kamu yönetimi bilgi sistemiyle gereği gibi ilişkilendirilmiş, gelişkin bir mali yönetim bilgi sistemi bulunmalıdır.

Sağlıklı kamu mali yönetimi için gerekli olan bu şartların, ülkemiz açısından varlık ve analizi öncesinde, mevcut sistemin sorunlarının, şu başlıklarla ortaya konulması mümkündür<sup>1</sup>;

- stratejik planlama kültürünün yokluğu,
- bütçe kapsamından kaynaklanan sorunlar<sup>2</sup>,

---

<sup>1</sup> Bu konuda, Cumhuriyet döneminde, kamu yönetiminde yeniden yapılanma arayışları II. Dünya savaşından sonra belirginlik kazanmaya başlamış, konu ile ilgili bilimsel araştırmalara ihtiyaç duyulmuştur. Bu araştırmalar çerçevesinde, 1949 yılında hazırlanan “Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma” konusundaki NEUMARK Raporu, 1950 yılında Dünya Bankası ile müştereken hazırlanan BARKER Raporu, 1951 yılında Maliye Bakanlığına sunulan MARTİN ve CUSH Raporu, 1995 yılında Dünya Bankasıca hazırlanan T.C Kamu Maliyesi Yönetim Projesi Değerlendirme Raporu örnek olarak gösterilebilir. Kamu yönetiminde yeniden yapılanma konusunda ulusal olarak bu güne kadar yapılan araştırmalardan iki tanesi önem taşımaktadır. Bunlardan birincisi 1963 yılında hazırlanan MEHTAP Raporu, diğeri ise 1992 yılında hazırlanan KAYA Raporu’dur. MEHTAP Raporunda mali konular ile ilgili olarak; mali örgütün esas organının Maliye Bakanlığı olduğu hususu ilke olarak benimsenmiştir. Ancak Maliye Bakanlığının yapısı ve işleyişine ilişkin eleştirilere de yer verilmiştir. KAYA Raporunda ise, mali yönetim sistemindeki dağınık yapılaşma ve çok başlı yönetimin sakıncaları belirtilmiştir. KAYA Raporunda mali örgütlenme açısından başlıca iki model önerilmektedir. Bunlardan birincisi mali yönetimi tekrar Maliye Bakanlığı çatısı altında toplamak, diğeri ise Maliye Bakanlığını muhafaza etmekle birlikte Ekonomi veya Hazine Bakanlığı adı altında ayrı bir Bakanlık kurmaktır.

<sup>2</sup> Bu faktörlerin, sırasıyla şu ana başlıklar halinde sıralanması mümkündür;

- a) Bütçenin hazırlanması ve uygulanması sürecinde üretilen hizmetin etkinliğine bütçesel sürecin katkısının gittikçe azalması,
- b) Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında harcamacı kuruluşların bütçelerine istedikleri düzeyde sahip olamamaları,
- c) Kaynak ayırma ve harcama prosedürlerinin çok karmaşık ve uzun süreler alan bir yapıya gittikçe bürünmesi,

- mali yönetimde çok başlılık ve parçalanma,
- rol-yetki ve sorumluluk dengesinin mevcut olmaması,
- karar alma gclg,
- mali saydamlık, bilgi akımında tıkanma ve enformasyon sorunu,
- mali politikalarda istikrar sorunu
- parlamentonun bütçe sürecindeki etkinliğinin düşük olması

Belirtilen tesbitler ışığında, klâsik bütçe açıkları ve buna dayalı bütçe kavramları hükümetlerin izlediği mali politikaların boyutları ve niyetleri konusunda kamuoyunu ve Meclis'i bilgilendirme fonksiyonlarını yitirmiş bulunmaktadır. Bu bağlamda, bütçe dışı ve yarı-mali işlem niteliği taşıyan unsurların bütçede kamu açığının hesabına dâhil edilmesini sağlayacak hukukî düzenlemelerin başında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gelmektedir. Kanun, "mali anayasa" niteliği ile yapılan/yapılması gereken çalışmaların hukukî altyapısını oluşturması bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, mevcut yapının analiz edilmesi ve gider hukukunun ihmal edilen bu yönünün irdelenmesinin amaçlandığı bu çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır.

- 
- d) Mevcut bütçe sürecinde hizmet-maliyet ve yöneticilerin performansı arasındaki bağın gittikçe azalması,
  - e) Kuruluşların sahip oldukları bütçelere olan inancın kalmaması,
  - f) Bürokrasi içinde mevcut işleyişin iyileştirilmesine yönelik çabalara ciddi bir kurumsal direnç olması,
  - g) Yetki ve sorumluluk ilişkisinde var olması gereken karşılıklılık prensibinin bulunmayışı,
  - h) Mevcut mevzuatın günün koşullarını karşılamaktan uzak kalması,
  - i) Belirli bir alanda sağlanan kaynağı aynı alana tahsis edebilme ihtiyacı,
  - j) Yine aynı çerçevede bir yıldan uzun süreli hizmetler için etkin planlama yapabilme gereği,
  - k) Şeffaflığın ve hesap verme sorumluluğunun gelişmemesinden dolayı rahat harcama imkanlarının var olması,
  - l) Muhasebe yapısının istenilen düzeyde bilgi üretecek yapıda ve teknik donanımda olmaması ve bu bağlamda mali raporlama yükümlülüğünün bulunmayışı.



*“Bütçe Hukukununun Temel Kavramları ve Bütçe Hukukuna İlişkin Genel Esaslar”* başlıklı ilk bölümde; bütçe kavramı, işlev(ler)i, hukukî niteliği ile bütçe ilkelerinin 5018 sayılı Kanun ışığında değerlendirilmesi yer almaktadır.

*“Türk Bütçe Sisteminin Hukukî Yapısı ve Türk Hukuku’nda Bütçe(leme)ye İlişkin Anayasal Esaslar”* başlıklı ikinci bölümde; Türk Bütçe sisteminin yapısı, kapsamı ve idarî teşkilât ile ilişkisi yer almaktadır. Öte yandan 1982 Anayasası’nın bütçeye verdiği önem dolayısıyla bütçe ve bütçe hukukunun anayasal esasları incelenmekte; bütçe işlev ve ilkeleri Anayasa Mahkemesi kararları ışığında değerlendirilmekte;

*“Bütçenin Uygulanmasına İlişkin Hukukî Esaslar ve Bütçe Hukukunda Sorumluluk Rejimi”* başlıklı üçüncü bölümde; bütçenin uygulanma esasları, bu süreçte görevli olanların hukukî statüleri ve sorumlulukları kanunî düzenleme(ler) ışığında incelenmektedir.

*“Bütçenin Denetimi”* başlıklı dördüncü ve son bölümde ise; bütçenin yasama, yürütme ve yargısal denetimi incelenmektedir.

Çalışmada, tamamlanmamış olan birincil, ikincil ve üçüncül mevzuata ilişkin tasarılar ve tekliflere yer verilmekte; bu çerçevede, kamu mali mevzuatının hukukî alt yapısı değerlendirilmektedir.

İnceleme, elde edilen sonuçları ve bazı önerileri içeren bir *“Sonuç”* bölümü ile tamamlanmaktadır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## BÜTÇE HUKUKUNUN TEMEL KAVRAMLARI VE BÜTÇE HUKUKUNA İLİŞKİN GENEL ESASLAR

### I. KAVRAM(LAR)

#### A. (*Devlet/Kamu*)Bütçe(si)

Kollektif ihtiyaçların giderilmesi ve kamu için gerekli ve yararlı olan hizmetlerin yerine getirilmesi için kurulmuş bir müessese olan devlet, bu müşterek ihtiyaçların karşılanması için kaynaklar bulmak ve bunları karşılayıp denkleştirmekle yükümlüdür. Bunun için, öncelikle, giderilmesi gereken müşterek ihtiyaçları, yani, kamu hizmetlerin kapsamının; daha sonra, bunların hangilerinin diğerlerine tercih olunacağını belirlenmesi gerekmektedir. Bunda sonra, kamu ihtiyaçlarının hangi kaynaklardan karşılanacağı, yani, millî gelirin hangi sektörlerinden ne miktarda bir transfer yaptırması gerektiğini belirlenecektir. O halde, her devlet, müşterek ihtiyaçları karşılamak için kaynak bulmak ve ihtiyaçlarla kaynakları denkleştirmek, yani, bütçe oluşturmak zorundadır<sup>3</sup>. Öte yandan, bir devletin ekonomik, sosyal ve siyasî teşkilâtı, kabûl

---

<sup>3</sup> Kuyucak, s.1-2; Feyzioğlu, Bütçe, s.4. Krş. Onar, C.I, s.1.

ettiği ve uyguladığı bütçe sisteminden açıkça anlaşılmaktadır. Zira, devlet/kamu bütçesi, devletin bütün faaliyetlerinin rakamlarla ifadesidir<sup>4</sup>.

“Bütçe” kavramının ortaya çıkışı, bütçe hakkının ortaya çıkışı ve gelişimi ile paralel bir seyir izlemiştir. Bu çerçevede, bütçe hakkının ortaya çıkış yeri olan İngiltere’de, 17’nci yüzyılda, sözkonusu kavramın “budget” olarak ifade edilmesi, hem deyim olarak hem de kurum ve kavram olarak bütçenin diğer ülkelere ve dillere girmesine sebep olmuştur. Ancak, bu kelimenin, kökü Latince’den “Buğa” olarak gelen, oradan eski Fransızca’ya “Bouge/Bougette” olarak geçen ve anlamı itibariyle de dağarcık, çanta, çekmece kavramlarını ifade eden bir kelimedenden türetilmiştir<sup>5</sup>.

17’nci yüzyılın İngiltere’sinde, krallığın gelecek yıla ait masraflarını tahmin edip bir cetvele yazarak ve ödenekleri belirleyen Maliye Bakanı, bütçe görüşmelerinin başlayacağı gün sözkonusu belgeleri “*deri bir çanta*” içinde parlamentoya getirmiş ve bütçe görüşmelerine bu çantanın açılmasıyla başlanmıştır. Bu nedenle, bugün dahi, Maliye Bakanı’nın bütçe görüşmelerinin açılması sırasında İngiltere Parlamentosunda yapmış olduğu bütçeyi sunuş konuşmasına “*opening the budget/opening of the budget session*” adı verilmektedir. Buna bağlı olarak zamanla, “budget/bütçe” kelimesi, bütçe belgelerini ifade eden çanta yerine “devletin gelir ve giderlerinin yıllık tahminlerini gösteren belgeler” anlamında kullanılmaya ve bütçe kavramını ifade etmeye başlamıştır<sup>6</sup>.

İngiltere’de bütçenin kurumsal biçime dönüşmesini takiben, yararlılığı dolayısıyla, bütçe yapma usulü kısa zamanda diğer Avrupalı ülkelere de

---

<sup>4</sup> Bu hususu, bir atasözü ile şu şekilde ifade edilmektedir; “*Bana bütçesi göster, senin devletin nasıl bir devlet olduğunu söyleyeyim*”, (Neumfark, Tetkikler, s.205; Feyzioğlu, Bütçe, s.5).

<sup>5</sup> Kuyucak, s.6; Feyzioğlu, Bütçe, s.12; Gürsoy, Bütçe, s.1; Uluatam, s.115, dn.2.

<sup>6</sup> Kuyucak, s.6; Sayar, s.3; Feyzioğlu, Bütçe, s.12; Gürsoy, Bütçe, s.1 Uluatam, s.115-116.

benimsenmiştir. Uygulamanın yayılmasıyla kavram, birçok ülkelerin dillerine geçmiştir. Fransa'da önceleri, bütçe yerine gelir-gider dengesi anlamına gelen "balance" kavramı kullanılması düşünülmüş, ancak bir kurum olan bütçenin önemi, işlevi ve amaçları dikkate alındığında bütçe kavramının kullanılması kaçınılmaz olmuştur. Zira, amaçlarını gerçekleştirmek ve fonksiyonlarından yararlanmak isteyenler, bu ihtiyacın baskısı ile bütçe kavramını aynen kabul etmişlerdir. Yine, Almanya'da bütçe karşılığı olarak "der haushaltplan, vorauschlog, sall" gibi kavramlar ortaya atılmış ancak sonunda, "budget/bütçe", kurumu ve kavramı anlatan deyim olarak kullanılmaya başlanmıştır<sup>7</sup>.

Ülkemizde bütçe kavramı, müessese ve deyim olarak, Tanzimat'tan sonra kullanılmaya başlamıştır. 1855 tarihli "Bütçe Nizamnamesi" ve 1873 tarihli "Devleti Aliyenin "Bütçe Nizamnamesi"nde sadece başlıkta kavram kullanılmış, metne girmemiştir. 1876 Anayasası'nda "bütçe" ifadesi yer almış, ancak bunun yerine, "muvazene defteri", "muvazene-i maliye" ve "muvazene-i umumiye" kavramları, yaygın olarak, kullanılmıştır. Mali denge düşüncesiyle, bütçe yapanları yakından ilgilendirdiği için, yakın zamanlara kadar, bütçe içinde yer alan kanuna "muvazene-i umumiye/genel denge kanunu" denirdi. Genel dengeden kasıt, kamu kesimine ait kuruluşların mali dengesidir. Genel dengeye dahil kurumlar denildiğinde, bununla merkezi idare ifade edilmek istenirdi. Klâsik anlayış içinde bütçe yapılırken, merkezi idarenin gelir ve giderleri arasında mali denge sağlanmasına özen gösterilirdi. Nitekim, 1961 Anayasası'na kadar Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sevk edilen bütçe tasarılarında, "muvazene-i umumiye kanunu" yer alır; bütçe görüşmeleri, Meclis zabıtlarına, "genel denge kanunu tasarısı ile ona bağlı cetvellerin müzakeresi" olarak geçerdi. 1961 Anayasası ile "milli bütçe" kavramı literatüre girmiş ve dildeki sadeleşmenin sonucu olarak, "muvazene-i umumiye kanunu" deyimini zamanla

---

<sup>7</sup> Feyzioğlu, Bütçe, s.1-2.

unutulmuştur. Tasarıya “bütçe tasarısı” denildiği gibi, tasarı içinde yer alan kanuna da “genel denge kanunu” yerine “bütçe kanunu” denilmiştir<sup>8</sup>. Bu bağlamda, 1855 yılında dilimize giren “bütçe” kavramı 1961 ile 1982 Anayasaları’nda kullanılan münhasır bir kavram olmuştur<sup>9</sup>.

Günümüzde, devlet/kamu bütçesi, mefhumu ve müesseseyi ifade etmekle beraber, tanımının yapılması hususunda doktrinde birlik sağlan(a)mamış, değişik görüşler ileri sürülmüştür. Bütçenin, siyasî, mali, iktisadî ve hukukî niteliği dolayısıyla taşıdığı önem ve çok yönlülük, kavramın tanımlanmasını zorlaştırmış, tüm unsurları bünyesinde bulunduran bir tanım yapma kaygısı ile, doktrinde, çeşitli tanımlar ortaya çıkmıştır<sup>10</sup>. Öte yandan,

---

<sup>8</sup> **Feyzioğlu**, Bütçe, s.2; **Gürsoy**, Bütçe, s.13. Ayrıca bkz. **Edizdoğan**, s.2.

<sup>9</sup> Ancak, bu münhasır niteliğine rağmen, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na kadar harcama hukukunun temel dayanağı, mali anayasası olan mülga Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun çeşitli maddelerinde “muvazene-i umumiye/muvazene-i umumiye kanunu” gibi ifadelerle yer verilmiştir. (Bkz. MUK.m.17, 30, 33, 35, 39, 42, 49, 100, 115).

<sup>10</sup> Doktrindeki bütçe tanımlarına bakıldığında; **Duverger’e** göre bütçe; “devletin ve kanunla aynı kaidelere tabi kılınmış olan diğer servislerin yıllık gider ve gelirlerini tahmin eden ve bunların tatbik icrasına mezuniyet veren bir vesikadır.”, (**Duverger**, (Çev. **Ülkmen**), s.65). **Sayar’a** göre bütçe; “devlet, il ve belediye gibi kamu hükmî şahısları ile yarı resmî ya da özel teşekkül ve toplulukların, belli dönem içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların önceden yapılmasına izin veren bir kanun, nizamname, kararname ya da idarî bir tasarruftur.”, (**Sayar**, s.7). **Erginay’a** göre klâsik anlamda bütçe; “hükümetin yıllık gelir ve gider tahminleri ve bunların bir tasdike tabi tutulması işlemidir; devlet gelir ve giderlerinin karşılıklı olarak gösterildiği belgeye, devlet bütçesi denir.” (**Erginay**, Mukayeseli Bütçe, s.8; **Erginay**, Maliye, s.156-157). **Due’a** göre bütçe; “gelecek devre için önerilen harcamalar ve gelirler hakkında verileri açıklayan belgedir.”, (**Due**, (Çev. **Önder-Görgün**), s.60). **Feyzioğlu’na** göre bütçe; “devletin ya da diğer kamu tüzel kişilerinin) gelecek belli bir dönem içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların yürütülüp uygulanmasına izin veren bir hukukî tasarruftur.”, (**Feyzioğlu**, Bütçe, s.14). **Batrel’e** göre, “Kamu kesiminin gelecek bir dönem için kaynak harcama dengesini yansıtan ve parlamenter demokrasilerde yasama

doktrinde, bütçenin genel bir tanımının yapılmasından ziyade, sadece, özelliklerini belirtilmesiyle de yetinen görüşler de mevcuttur<sup>11</sup>.

---

organının, yürütme organına kamu harcaması yapma ve kamu gelirlerini toplama konusunda verdiği yetkiyi gösteren belgeye kamusal yönden bütçe denir.”, (**Batrel**, Bütçe, s.1). **Uluatam’a** göre bütçe; “devletin belli bir dönemde yapacağı masrafları ve toplayacağı gelirleri gösteren ve yasama organından çıkan belgedir.”, (**Uluatam**, Bütçe, s.113). **Mutluer-Öner-Kesik’e** göre bütçe; “merkezî yönetime dahil kuruluşların belirli bir dönem içindeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanma esaslarını gösteren belgelerdir.”, (**Mutluer-Öner-Kesik**, s.10).

- <sup>11</sup> Bu yöndeki tanımlara bakıldığında; **Dicle’ye** göre bütçe; “Kamu ihtiyaçlarının saptanmasına, bu ihtiyaçların karşılanmasında kamu fonlarının akılcı bir şekilde kullanılmasına, yönetim fonksiyonlarının etkin şekilde yerine getirilmesine ve kamu yönetiminde verimlilik ve etkinliğin sağlanmasına imkân veren bir yönetim aracıdır.”, (**Dicle**, s.25-26). **Bulutoğlu-Kurtuluş’a** göre bütçe; “kamu ekonomisinin konusu olan kamu hizmetleri üretiminin finans aracıdır. Bütçe, yıllık kamu hizmetlerini talebini saptama, ödenekleri ve harcama kurallarını koyarak bürokrasinin hizmet üretimi çalışmalarını düzenleme gibi temel ve ekonomiyi planlama, fiyat istikrarını ve istihdam artışını sağlama gibi ikincil işlevleri de ifa eder”, (**Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.1). **Edizdoğan’a** göre bütçe; “ulusal ihtiyaçları karşılayan bir yönetim planı, iktisadi politikanın bir aracı, hükümetin kamu fonlarını nasıl kullanacağına dair yasama organına ve millete sunduğu mali bir rapor, önerileri eyleme dönüştürecek yasama kararlarının alınması için bir istek, ulusal hedefleri ve onlara ilişkin verileri incelemek için bir araya getirilen bir belge ve hükümet programlarının daha verimli ve etkin bir şekilde icrasını mümkün kılan bir araçtır.”, (**Edizdoğan**, s.4-5). **Çağan’a** göre bütçe; “Bütçe, belli bir mali yıl süresince devletin cari ve yatırım hizmetleri için belirlenen miktarlarda harcama yapmasına izin veren ve bu masrafları karşılayacak gelirlerin hangi vergiler yoluyla karşılanacağını, hangi kaynaklardan toplanacağını belirten bir kanun olarak demokratik parlamenter rejimlerde, ulusal egemenliğin parlamentoca kullanılmasının en önemli ve en açık gerçekleşme, ortaya çıkma aracıdır.”, (**Çağan**, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s.199-200; **Çağan**, Anayasal Çerçeve, s.210-211). **Atiyas-Sayın’a** göre bütçe; “hükümetlerin kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını nasıl harcayacaklarına ilişkin taahhütlerini ve vatandaşlara götürmeyi vaat ettiği hizmetleri içeren bir yetkilendirme belgesi, bir sözleşme niteliği taşımaktadır.”, (**Atiyas-Sayın**, Bütçe Sistemi, s.1).

Bütçe hukuku mevzuatında bütçe kavramı, gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hükümleri düzenleyen belge olarak tanımlanmaktadır. Nitekim, 31.5.1862 tarihli Fransız Kararnamesi'nin beşinci maddesinden alınarak Cumhuriyet'ten bu yana uygulana gelen ve mali anayasa olarak ifade edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda da bütçe, "devlet daire ve müesseselerinin yıllık gelir ve gider işlemlerini gösteren ve bunların uygulanması ile yürütülmesine izin veren bir kanun" olarak ifade edilmiştir (MUK.m.6)<sup>12</sup>.

Kamu mali yönetimini düzenleyen ve Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kaldıran 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu<sup>13</sup> öncesinde bütçe denildiğinde, devletin merkezi idarelerinin bütçeleri anlaşılmaktaydı. Daha sonraları, devletin üstlendiği görevlerin artışına paralel olarak, çok sayıda kamu kurum ve kuruluşları kurulmuş ve kamu kesimi, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar dahil, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerini, mahalli idareleri, sosyal güvenlik kurumlarını ve ticari faaliyette bulunan diğer kamu kuruluşlarını kapsar hale gelmiştir. Dolayısıyla, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu uygulama alanını sınırlayan ve eleştirilen bu yönünü dikkate alarak uygulama alanını geniş kapsamlı belirlemiştir. Buna göre, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre bütçe; "belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge"dir (KMYKK.m.3/I-f).

Bütçe kavramına ilişkin tanımlardan anlaşıldığı üzere, bütçe, genellikle bir takvim yılına ilişkin olmak üzere gelir ve giderlerin tahminlerini, diğer

---

<sup>12</sup> RG. 09.06.1927-606.

<sup>13</sup> RG. 24.12.2003-25326.

yandan, bunların yürütülüp uygulanmasını sağlamak için yasama organınca verilen bir izni içerdiğini ve bu iznin bir kanun şeklinde verildiğini göstermektedir. Yasama organınca uygulanmasına izin verilen bütçe, aynı zamanda, bir yıllık uygulama süresi olan bir kanundur. Bu durumda bütçenin göze çarpan özelliklerini *tahmin*, *tahdit* ve *izin* olarak belirtmek mümkün bulunmaktadır. Esasen, doktrinde ve mevzuatta yapılan bütçe tanımlarından, bütçenin dört temel niteliği üzerinde durulmakta ve bunlar “4 T Prensipleri” olarak adlandırılmaktadır; *Tahmin*; bütçe tahminidir, gelecek yılın gelir ve giderlerini gösterir. *Tahdit (Sınırlı Olma)*; bütçenin belirli bir zaman kesimi için hazırlanmasını ifade eder ve bu zaman kesimine “mali yıl” veya “bütçe yılı” adı verilir. *Tevzin (Denklik)*; bütçenin gelir ve gider rakamlarının denk olması demektir. *Tasdik*; bütçenin gelir ve giderleri, uygulanmaya (gelirlerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına) başlanmadan önce yasama organı tarafından tasdik edilir. Dolayısıyla, tanımların bu prensipleri barındıracak şekilde yapılması gerektiği düşünülebilir. Ancak, bütçenin temel niteliklerini oluşturmakla birlikte, bütçenin tahmin, tahdit ve tasdik/izinden ibaret olan esaslı unsurlarını ifade eden ve hukukî niteliğini açıkça ortaya koyan bir tanım yeterli sayılmalıdır<sup>14</sup>.

Bütçenin *tahmin* işlevi, başta, teknik anlamda bütçeyi hazırlayan Maliye Bakanlığı ve genel olarak hükümet tarafından yerine getirilen bir tasarruf

---

<sup>14</sup> Hukukî niteliğin belirtilmesine gerek olmadığı yönündeki görüş için bkz. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.14. 5018 sayılı Kanun, bütçeye ilişkin bir tanımlama yaparken, hukukî nitelik konusunda nitelendirmeden kaçındığı izlenimini vermektedir. Bütçenin hukukî niteliği ayrı bir başlık altında incelenecek olsa da, bunun bilinç bir tercih olmadığı belirtilmelidir. Kanun koyucunun, gerekçede belirtilen, “herhangi bir tereddüdün ortaya çıkması ihtimalinin bertaraf edilmesi” amacına aykırı bu söylemi, yasama sürecindeki söylem sorunlarını beraberinde getirmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Nahit **Yüksel**, “Yasama Sürecinin “Söylem” Sorunları (5018 Sayılı Yasaya Eleştirel Bakış Denemesi)”, (Bütçe Dünyası, Cilt 2 Sayı 25 Bahar 2007), s.16-27, (Söylem).



olmakla birlikte, bütçenin *izin* işlevi yasama organına ait bulunmaktadır ve bütçeyi icraî kılan da yasama organınca, belli süre için, verilen bu *izindir* ki, bütçeleme ilkeleri bakımından da buna “*önceden izin alma ilkesi*” denmektedir ve bu izin kanunla verilmektedir. Oysa, tevzin/denklik-denge, kavramın tanımlanmasındaki unsurlardan biri olmaktan ziyade bir amacı ifade etmektedir. Sözkonusu denge, mali denge ve/ya da ekonomik, sosyal dengedir; optimal bir kaynak kullanımını içermektedir<sup>15</sup>. Dolayısıyla, tanımda, ayrıca ve açıkça belirtilmesi gerekli değildir. Nitekim, doktrindeki tanımlar incelendiğinde, tevzin ilkesine yer verilmediği görülmektedir<sup>16</sup>. O halde, bütçenin tanımına ilişkin, tahmin, tahdit ve tasdik/izinden ibaret olan esaslı unsurlarını ifade eden ve hukukî niteliğini açıkça ortaya koyan ve şu şekildeki bir tanım, bütçe kavramını ifade edecektir:

“*Bütçe*; devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelecek belli bir dönem içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların yürütülüp uygulanmasına izin veren kanundur.”

### ***B. Bütçe Hakkı***

Kişiler, hem devlet hem de diğer bireyler ve kuruluşlar karşısında malî anlamda özgür ve bağımsız olmadan temel hak ve özgürlüklerini ve buna bağlı olarak sosyal haklarını hiç bir zaman kullanamamış ve bu haklara sahip olabilmek için kendisinden alınan verginin ilk aşamada alınma bakımından ve sonra da harcama yönü ve amacı bakımından kurallara bağlanması için mücadele etmiştir<sup>17</sup>. Bütçe hakkının kazanılması mücadelesinde, önce vergi

---

<sup>15</sup> Bkz. ve krş. **Gürsoy**, Bütçe, s.4-5

<sup>16</sup> Bkz. Yukarıda dn.8.

<sup>17</sup> **Güneş**, Yasalık, s.5. Bütçe hakkının kazanılması sürecine ilişkin tarihi gelişim ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.15 vd. ; **Gürsoy**, Bütçe, s.57 vd; **Edizdoğan**, s.20

hakkı, yani, halkın rızası olmaksızın vergi alınmamasını; sonra da, nerelere ve ne miktarda harcama yapılmasına ilişkin yetkiyi elde etmiş; gelirlerin ve giderlerin her yıl yeni baştan tasdiki yani bütçenin yıllık onanması sistemi'nin kabulüyle de bütçe hakkının tekemmülü gerçekleşmiştir<sup>18</sup>. Dolayısıyla, bütçe hakkı, verginin yasallığı ilkesi gibi, ülkelerin demokratik ve parlamenter sistemlerde kaydettikleri gelişme uyumlu ve ona paralel olarak doğmuş ve gelişmiş; devletin giderleri yönüyle onu bütünleyen ve kucaklayan bir ilke olarak hem bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında hem de devletin kanunlara uygun olarak gelirlerini toplamasında ona yetki ve kuvvet veren önemli bir araç olmuştur<sup>19</sup>. O halde, bütçe hakkının kazanılması sürecinde ilk aşama *“vergi hakkı/temsilsiz vergi olmaz ilkesi”* nin kabulü; ikinci aşama, *“giderleri (ödenek verme usulü ile) (parlamento tarafından) tasdiki”* ve nihayet son aşama ise, *“bütçenin yıllık tasdiki”* dir<sup>20</sup>.

Bütçe hakkı, vergilerin ve çeşitli mali yükümlerin ancak yasalar ile konulup değiştirilebilip, kaldırılabilceğini öngören verginin yasallığı ilkesi açılımı vasıtasıyla, esas olarak, siyasal iktidarların keyfi ve takdirli uygulamaları engellenmekte, bireylere salınacak vergilerin, mali yükümlerin öngörülebilir olması sağlanmakta ve hukukî güvenlik ön plana çıkarılmaktadır. Bireyler ekonomik ve kişisel ilişkilerini, hiç olmazsa belli bir zaman dilimi için, fazladan sürpriz mali yüklerle karşılaşmayacaklarından emin olarak, kendilerini devlet

---

vd.; Gülsen Güneş, Bütçe Hakkı, s.285-286; Yılmazcan, s.163 vd.; Kızıldaş, Tarihsel Gelişim, s.4 vd.; Mutluer-Öner-Kesik, s.53 vd.; Uluatam, s.115; Falay, s.35 vd..

<sup>18</sup> Feyzioğlu, Bütçe, s.15. Krş. Gürsoy, Bütçe, s.116; Türk, s.137; Çağan, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s. 199-200; Çağan, Anayasal Çerçeve, s.210-211; Gülsen Güneş, Yasallık, s.5; Gülsen Güneş, Bütçe Hakkı, s.283; Gülsen Güneş, Önceden İzin, s.173.

<sup>19</sup> Feyzioğlu, Bütçe, s.15.; Edizdoğan, s.21; Gülsen Güneş, Önceden İzin, s.174; Mutluer-Öner-Kesik, s.53 vd. Krş. Türk, s.137.

<sup>20</sup> Feyzioğlu, Bütçe, s.15. Ayrıca bkz. Edizdoğan, s.21; Yılmazcan, s.163.

ile ya da dar anlamda vergi idaresi ile ne gibi bağlantıların ilgilendirdiğini bilerek ve geleceğe güvenle bakarak düzenleyebileceklerdir. Buna ek olarak, düzenin devamındaki kesinlik ve istikrar bireyi korku ile hareket etmektен alıkoyup onun gerekli ve yararlı ekonomik yatırımları ve teşebbüsleri yapmasını gündeme getirecektir. Öte yandan, yürütme organı, bütçe kanunlarının verdiği yetki ile (ve getirdiği açıklıkla) gelirleri salması ve toplaması yolu açılmaktadır. Dolayısıyla, yürütme organı, bu konuda, aynı zamanda, sorumluluk altında olup üzerin düşen idarî işlemleri yapmak zorunda olmakla, makro düzeyde, sosyal devlet ilkesinin amacı ile de uyum halinde bulunmaktadır<sup>21</sup>.

Bütçe hakkının ikinci açılımı olan giderleri onama hakkı ise, bireylerin giderlerin yapılması yönünden de keyfi, israfa yönelik, abartılı harcamalar üzerinde söz ve kontrol sahibi olabilmelerini sağlamakta, birey gereğinde bunları teorik olarak da olsa parlamentodaki temsilcileri vasıtasıyla men edebilmektedir<sup>22</sup>.

Bütçe hakkının üçüncü açılımı olan ön(ceden) izin ilkesi ve bütçenin yıllık olarak onanması hakkı vasıtasıyla halk, öncelikle yürürlükte olan vergi kanunlarından hangilerinin o yıl içerisinde uygulanması gerektiğine kendisi karar vermektedir. Zira, burada, halkın temsilcileri, ön izin ile, yürütme organına, bütçe ile öngörölmüş gelirleri toplama ve harcamaları yapma iznini vermektedirler<sup>23</sup>. Halkın daha önce vergi kanunları ile kendi kendisini vergilendirmişken, ayrıca bu yasaların, izin yoluyla uygulanması gerekliliğini belirleyerek sürdürölmesine veya belli bir süre durdurulabilmesine karar vermesi sağlanmakta, ayrıca yürürlükte olmayan sonradan çıkarılacak ani ve

---

<sup>21</sup> Gülsen Güneş, Bütçe Hakkı, s. 287; Gülsen Güneş, Önceden İzin, s.179.

<sup>22</sup> Gülsen Güneş, Bütçe Hakkı, s. 287.

<sup>23</sup> Gürsoy, Bütçe, s. 116.

sürpriz akçalı yasal düzenlemelerle taciz edilmesi de engellenmektedir<sup>24</sup>. Ayrıca, yine belirli harcamaların, istisnalar dışında, yalnızca bir yıl için yapılmasına izin veren halk, böylece, siyasî iktidarı zaman açısından sınırlayarak onu denetim altına almış olmaktadır<sup>25</sup>. Buna göre, bütçe hakkı kavramı; “devletin nerelere ne ölçüde para harcaması gerekeceğine ve bu harcamalar dolayısıyla halka ne gibi mali yükümlülükler yükleneceğine, milletin ya da millet adına karar vermeye yetkili temsili meclislerin söz sahibi olmaları durumunu ifade etmektedir”<sup>26</sup>. Böylece bu açılım vasıtasıyla halk bütçe hakkının son aşamasına erişerek gelirler ve giderler üzerinde her dönem için bütünüyle söz sahibi olmaktadır<sup>27</sup>. Bu anlamda bütçe hakkı kavramı, kamu harcamalarının “borçlanma” ya da “açık bütçe politikası-enflasyon” yoluyla finanse edilmesine karar verilmesini ve bu kararın doğurduğu hukukî sonuçları da kapsamı içine alan<sup>28</sup> ve “temsilsiz vergi olmaz” olarak ifade edilen “vergi (alma) hakkı” ile “giderleri (ödenek verme usulü ile) (parlamento tarafından) tasdiki”ni de içine alan bir üst kavram olarak anlaşılmalıdır.

Bütçe hakkı, tanımından anlaşılacağı üzere, üç unsurdan oluşmaktadır;

- Toplum içinde toplumsal ihtiyaç sayılan ihtiyaçlar ve bunların kamu hizmetine konu yapılma sorunu,
- Toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında kullanılacak kamu harcamalarının çeşidi ve bunların toplanması sorunu,
- Karar yetkisini kimin, nasıl ve ne zaman kullanılacağı sorunu.

---

<sup>24</sup> Gülsen Güneş, Önceden İzin, s. 179-180.

<sup>25</sup> Gülsen Güneş, Bütçe Hakkı, s. 287-288.

<sup>26</sup> Gürsoy, Bütçe, s. 56. Krş. Sayar, s.17; Edizdoğan, s.21; Mutluer-Öner-Kesik, s.53.

<sup>27</sup> Güneş, Bütçe Hakkı, s. 289; Gülsen Güneş, Önceden İzin, s..

<sup>28</sup> Bkz. Gürsoy, Bütçe, s.56.

Bütçe hakkının, belirtilen unsurlarının ortak yanı; *“tercih ve karar”* ile ilgilidir. Bu kararın toplum hayatını ilgilendireceği, toplum içinde bulunan üyelerin yaşayışını etkileyeceği ve onları bazı konularda zorlayacağı için siyasî nitelik taşıdığı da söylenebilir. Bu siyasî niteliği nedeniyle bütçe hakkının kullanılması, tarihin her döneminde, hükümlerlik hakkının ayrılmaz bir unsurunu oluşturmuştur<sup>29</sup>

Bütçe hakkının tanımı, kapsamı ve unsurları hususunda herhangi bir tereddüt olmamakla birlikte, kavramın *“hak”* olarak ifade edilmesinin yerinde olup olmadığının tartışılması gerekmektedir.

Bütçe, hükümetlerin kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını nasıl harcayacaklarına ilişkin taahhütlerini ve vatandaşlara götürmeyi vaat ettiği hizmetleri içeren bir yetkilendirme belgesi, bir sözleşme niteliği taşımaktadır. Bu yetkilendirme çerçevesinde, hükümetin, hizmet önceliklerinin ortaya konulmakta, kamu hizmeti sunan her kuruluşun performansı değerlendirilmekte ve sonucunda, kamu kaynaklarının etkinlik ve verimlilik ilkelerine göre yönlendirildiği bir süreç oluşturulmaktadır. Dolayısıyla, bu yetkilendirme belgesi, hükümete sorumluluk yüklemekte ve aykırı davranış halinde, sorumluluğunun işletilmesi yolunu kullanmaktadır<sup>30</sup>. Yukarıda belirtildiği üzere, gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılması hususunda yürütme organına verilen yetki *“ön(ceden) izin”* olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla, *“hak-yetki-izin”* kavramlarının, bütçe hakkı kavramının unsurları dikkate alınarak, yeniden ifade edilmesi gerekmektedir. Buna göre, kamu harcamalarının yapılması ve harcamalar dolayısıyla halka yükletilecek mali yükümlerin türü ve oranının belirlenmesi, vatandaşlar bakımından bir hak, yani bütçe hakkı; bu hakkın millet adına karar vermeye yetkili meclislerce

---

<sup>29</sup> Edizdoğan, s.21.

<sup>30</sup> Atiyas-Sayın, Bütçe Sistemi, s.1.

kullanılması bir yetki, yani bütçe yetkisi; ön izin ile yürütme organına, bütçe ile öngörölmüş gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılması yetkisinin tanınması ise bir izin, yani bütçe izni olarak ifade edilmelidir.

Bütçe hakkının gerçekleşmesi bakımından, parlamentoların kamu harcamaları ve vergiler alanında yetkili kılınması, devlet bütçesini onaylaması, iktidarın mali uygulamalarını denetlenmesi genel siyasal kontrolün çok önemli bir yönünü oluşturmaktadır<sup>31</sup>. Bu anlamda parlamentoya düşen görev, bütçede öngörölen masrafların isabetliliği ve bunları karşılayacak gelir tahminlerinin gerçeklere uygunluğu ve yeterliliği hususlarını araştırıp incelemek suretiyle bir kanaate varmak ve ona göre bütçe tasarısını ya aynen veya bazı değişikliklerle görüşüp onaylamaktır<sup>32</sup>. Bu, bütçe hakkının bütçenin onaylanması aşamasında kullanılması olmaktadır. Bütçe hakkının, ayrıca, bütçenin uygulama(n)ması sırasında ve/ya da uygulanmasından sonra, parlamento tarafından denetlenmesi suretiyle kullanılması da sözkonusudur. Bu çerçevede, devlet, parlamentoca tasdik edilen bir bütçe olmadan ne bir kuruluş harcayabilecektir, ne de tek bir vergi toplayabilecektir. Ulusal egemenliğin en önemli belirtisi, Meclis'in her yıl bütçeyi görüşmesi ve onamasındadır<sup>33</sup>.

### *C. Bütçe Hukuku*

Bir ülkenin mali sistemini; kamu gelirleri, kamu harcamaları ve bunların denkleştirilmesi şeklinde üç başlık altında toplamak mümkündür. Mali sistem

---

<sup>31</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Nami **Çağan**, "Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü", (Anayasa Yargısı C.II), Ankara 1986, s.199 vd., (Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü). Ayrıca bkz. **Kafaoglu**, s.6-7; **Çağan**, Anayasal Çerçeve, s. 210-211; **Gölsen Güneş**, Bütçe Hakkı, s.288.

<sup>32</sup> **Feyzioğlu**, İktidar Virüsü, s.166. Ayrıca bkz. **Çağan**, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s.208 vd., **Çağan**, Anayasal Çerçeve, s. 215 vd.; **Gölsen Güneş**, Bütçe Hakkı, s.288.

<sup>33</sup> **Feyzioğlu**, İktidar Virüsü, s. 301 ; **Gölsen Güneş**, Bütçe Hakkı, s.288.

hukukî açıdan değerlendirildiğinde, mali sistemi oluşturan hukuk kurallarına mali hukuk denir. Mali hukuk; gelir, harcama ve bütçe ile ilgili hukukî düzenlemeleri kapsayan bir üst kavramdır<sup>34</sup>.

Ülkemizde mali hukuk kavramı, uzun süre, vergi hukuku ile aynı anlamda kullanılmış, daha sonra, kendine özgü kurallarının varlığı ve bağımsız hukuk dalı olması ile kavram farklılığı ortaya konulmuştur<sup>35</sup>. Harcama ve bütçe bakımından ise; günümüzde, kamu harcamalarının toplam ülke harcamaları içindeki payı yüzde elli ve daha fazla oranlara ulaşmıştır. Bu büyüklükteki kaynağı kullanmak, bütçe, ihale, personel mevzuatı gibi birçok hukukî düzenlemeleri de beraberinde getirmekte ve bütçe hakkının kullanılmasını sağla(n)ması bakımından büyük önem oluşturmaktadır. Dolayısıyla, kamu harcamalarını ve hukukî olarak bütçe kurallarını kapsamına alan yeni bir hukuk dalına ihtiyaç vardır; bu hukuk dalı, "*bütçe hukuku*"dur<sup>36</sup>.

Bütçe, kamu harcamaları ile kamu gelirlerinin denkleştirilmesi fonksiyonunu üstlenmiş olmasına rağmen; bütçenin kamu harcamaları ile olan "yakın" ilişkisi ve harcama yanının ağır basması ile vergi hukukunun bağımsız niteliği, bütçe hukuku ile harcama hukukunun aynı anlam ve içeriği çağrıştırdığı izlenimini vermektedir. Bütçe ve kamu harcamaları arasındaki bu yakınlık, mali anayasa(ların), harcama kuralları ile birlikte bütçelerin ilkelerini, hazırlanışını, parlamentoda görüşülerek kabulünü, uygulanmasını ve

---

<sup>34</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s.15.

<sup>35</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Akif Erginay, Vergi Hukuku Prensipleri, Ankara 1953, (Prensipler). Ayrıca bkz. Mutluer-Öner-Kesik, s.15-16. "

<sup>36</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s.16. "Bütçe konusunun kendine özgü kuralları ve kendine özgü anlayışı, kendine özgü hukuku vardır. Bütçe hukukunda ve bütçe tekniğinde, bütçe kanunlarına, bütçe ile ilgili olmayan hiç bir konu monte edilemez.", Any.M., 30.1.1992 gün ve E.1991/8, K.1992/5, (AMKD.1995), s.30.

denetimini bir bütün halinde incelenmesini zorunlu kılmıştır<sup>37</sup>. Bütçe ve kamu harcamaları arasındaki bu yakınlık, bütçenin anayasal niteliği de dikkate alınarak, bütçe hukukunun, ayrı bir hukuk dalı olarak kabul edilmesine rağmen<sup>38</sup>, (kamu) harcama hukukuna ilişkin ilkeleri de içerecek şekilde, ayrı bir hukuk dalı olarak kabul edilmesini gerekli kılmaktadır. Bu çerçevede yapılacak bir tanımlama ile bütçe hukukunun ; “devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelecek belli bir dönem içindeki gelirlerinin tahmini ve toplanmasına ilişkin anayasal usuller ile harcamaların yapılması ve denetimine ilişkin usul ve esasları kurallara bağlayan hukuk dalı” olarak tanımlanması mümkündür<sup>39</sup>.

## II. BÜTÇENİN HUKUKÎ NİTELİĞİ

### A. Genel Açıklama

Bütçe, devletin bütün idarî faaliyetlerini hukukî normlara bağlayan; bütçe dışı veya bütçeye aykırı, bütün idarî işlem ve kararların uygulanmasını önleyen bir belgedir. Önleyicilik kudretini sağlayan dayanak ise, bütçenin, kanun gücüne sahip kılınmasıyla sağlanmaktadır. Bir başka deyişle, bütçenin

---

<sup>37</sup> Bununla birlikte, bütçenin hukukî, (siyasî ve iktisadî) önemi dolayısıyla, hazırlanmasına, görüşülmesine, kabulüne, uygulanmasına ve denetimine ilişkin esaslar, diğer kanunlardan farklı olarak, anayasada düzenlenmektedir.

<sup>38</sup> Doktrinde, kamu harcama hukuku; “Kamusal birimlerin yetkililerinin, çeşitli hukukî düzenlemelerden ve bütçe kanunlarından almış oldukları yetkiler çerçevesinde gerçekleştirdikleri hukukî süreci düzenleyen kurallar” olarak tanımlanmaktadır. Bkz. **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.54-55. Krş. **Mutluer-Öner-Kesik**, s.295 vd.

<sup>39</sup> Doktrinde yer alan bütçe hukuku tanımlarına bakıldığında; “bütçelere ilişkin tüm teorik ve hukukî kurallar ile bütçe harcamalarını düzenleyen mevzuat” olarak tanımlandığı görülmektedir. Bkz. **Mutluer-Öner-Kesik**, s.9 vd. Söz konusu kavram, benzer bir tanım ile “kamu harcama hukuku” olarak ifade edilmiştir. Buna göre, “bütçelere ilişkin tüm teorik ve hukukî kurallar ile bütçe harcamalarını düzenleyen mevzuat”



hukukî işlevini yerine getirebilmesi için bütçeye kanun şekli verilmiş, parlamentonun onayına “kanun” kimliği altında sunulmuştur<sup>40</sup>.

1982 Anayasası ile mali anayasa niteliği taşıyan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’da da bütçe, “kanun” olarak kabûl edilmesine rağmen(Any.87,89,161,162,164; KMYKK.m.15 vd; MUK.m.6), bütçenin hukukî niteliği hakkında tartışmalar bulunmaktadır<sup>41</sup>. Bu tartışmalardaki, kanun olmadığı ya da kısmen olduğu yönündeki görüşlerin esasını, bütçe kanununun sınırlı süreli olması ve gelir ve harcama kanunlarına yeni bir şey katıp katmadığı oluşturmaktadır. Buna göre, bütçenin hukukî niteliğini belirlerken, sözkonusu görüşleri; kanun, idarî tasarruf ve karma görüşler üç grup altında toplamak mümkün olacaktır.

### ***B. Kanun Görüşü***

Bütçenin hukukî niteliğinin “*Kanun*” olduğunu ileri sürenler, bütçenin hazırlanması, yasama organında görüşülmesi ve kabulü diğer kanunların tâbi olduğu usul ve esaslara tâbi olmasının, bütçenin hukukî niteliğinin “*Kanun*” olduğunun kabulünü gerektirdiğini savunmaktadırlar<sup>42</sup>. Bu görüşe göre, kanun yapma usul ve tekniği açısından bütçe ile diğer kanunlar arasında hiçbir fark yoktur. Bütçe kanunu, tasarı olarak hazırlanmakta ve Meclis’e sunulmakta, anayasal bütçe süreci içinde, ilgili ihtisas komisyonunda görüşüldükten sonra yasalaşmaktadır. Anayasa’nın, bütçe sürecini özel olarak hük(ü)m(ler)e bağlaması, bütçe kanununa verdiği önemden kaynaklanmaktadır. Ayrıca, öz

---

<sup>40</sup> Feyzioğlu, Bütçe, s.9.

<sup>41</sup> Bkz. Kuyucak, s.8; Pelin, s.5-6.; Neumark, Tetkikler, s.209; Erginay, Maliye, s.163; Feyzioğlu, Bütçe, s.9; Gürsoy, Bütçe, s.44; Edizdoğan, Maliye, s.12-13; Aksoy, Maliye, s.85 vd.; Uluatam, s.110; Mutluer-Öner-Kesik, s.75 vd.

<sup>42</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s. 73.

bakımından da, bütçe kanununu diğer kanunlardan ayırt etmek hem güç hem de hatalıdır<sup>43</sup>. Bu çerçevede, bütçe, hukukî nitelik itibariyle kanun olmakla beraber, maddî bir kanun değil, şeklî bir kanun olduğu kabûl edilmelidir.

Geniş anlamda kanun, Anayasal rejime göre görevli ve yetkili kılınmış bir organın yaptığı düzenlemeler olup kanun, tüzük ve yönetmelikler bu anlam içinde değerlendirilir. Dar ve teknik anlamda ise kanun, Anayasanın yetkili kıldığı organ tarafından yazılı bir şekilde ve bu ad altında tespit edilmiş bulunan genel, sürekli, soyut ve objektif hukuk kurallarıdır<sup>44</sup>. Kanunların niteliklerini, kanunların yazılı olmasının yanı sıra genellik, soyutluk ve zorunluluk olarak sıralamak mümkündür. Hukukun kaynağı olan kanunu ele alırken dar ve teknik anlamda olan ve adı kanun olan kanunları kabul etmek gerekmektedir<sup>45</sup>. Bu anlamda, yani, dar ve teknik anlamda bütçe kanunu bir kanundur<sup>46</sup>.

Türk Parlamento Hukuku'nda şeklî/biçimsel ve maddî anlamda kanun ayrımına dayanak olacak bir hüküm bulunmamakta olup içeriği ne olursa olsun yasama organınca "kanun" adıyla kabul edilen her metnin kanun olarak kabul edilmesi gerekmektedir<sup>47</sup>. Bununla beraber doktrinde böyle bir ayrım yapılmaktadır<sup>48</sup>. Buna göre şeklî anlamda kanun, Anayasada belirlenen kanun koyma usulüne uygun olarak çıkartılması olup bu kanun maddî anlamda genel,

---

<sup>43</sup> **Gürsoy**, Bütçe, s.45,49. Ayrıca bkz. **Mutluer-Öner-Kesik**, s. 73. Krş. **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.325,328; **Çağan**, Anayasal Çerçeve, s.214.

<sup>44</sup> **Teziç**, Kanun Kavramı, s.33; **Bilge**, s.58; **Gözübüyük**, Hukuka Giriş, s.34; **Aybay-Aybay**, s.151. Ayrıca bkz. **Balta**, s.66; H.Nail **Kubalı**, s.117. Krş. **Savcı**, s.335-336; **Arsel**, 327; **Esen**, s.244.

<sup>45</sup> **Aybay-Aybay**, s.151.

<sup>46</sup> **Yerlikaya**, Prg.29.

<sup>47</sup> **Aybay-Aybay**, s.156. 1961 Anayasası'na göre aynı yönde değerlendirme için bkz. Erdoğan **Teziç**, 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı, İstanbul 1972, s.49.

<sup>48</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. **Teziç**, Kanun, s.33 vd.

soyut ve kişisel olmayan hukuk kurallarını içermez<sup>49</sup>. Yani bir kanun, haklar, mükellefiyetler ve müeyyideler üzerinde genel bir düzenleme yapmıyorsa ve sübjektif nitelikte ise böyle bir kanun “şekli kanun” niteliğindedir<sup>50</sup>. Bir kanunun maddi anlamda kanun olabilmesi için haklar, mükellefiyetler ve müeyyideler üzerinde düzenlemeler yapması ve genel, objektif ve sürekli olması gerekmektedir<sup>51</sup>. Anayasa Mahkemesi de bir kararında maddî anlamda kanunu, dolaylı bir biçimde, “...kamu yararına geleceği düzenleyici, mücerret, şahsi olmayan genel hukuk kuralları...” olarak tanımlamıştır<sup>52</sup>.

Maddî/şeklî kanuna ayırımına esas alınan kriterler bakımından ele alındığında bütçe kanunu haklar, menfaatler, mükellefiyetler ve müeyyideler üzerinde düzenleme yapmayan, sadece bütçede gösterilen gelir ve gider tahmin programlarının yürütme organınca gerçekleştirilmesine izin veren şeklî bir kanun niteliğindedir. Diğer yandan, bütçe kanunu sürekli olmamakla beraber genel ve objektif niteliktedir. Bütçe Kanununun sürekli olmaması hususu onun her yıl yeniden tekrarlanması gereğinden kaynaklanmaktadır. Yani bir bütçe kanunu sadece çıkarıldığı takvim yılı için cârîdir.

Bütçenin, hukukî nitelik olarak, bir kanun olduğu aşikardır. Bütçe kanunu ile yürütme organına gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması konusunda yetki ve izin verir. Yürütme organı da bütçe kanunundan aldığı

---

<sup>49</sup> **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s.103. Krş. **Teziç**, s.39, 46-49.

<sup>50</sup> Örneğin, Kurtuluş Savaşında yararlılıklar gösteren Telgrafçı Hamdi Efendinin eşine aylık bağlanması hakkında kanun gibi ya da bir suçlunun yaşlılık veya hastalık gibi nedenlerden ötürü cezasının affedilmesi hakkında kanun gibi. (**Aybay-Aybay**, s.156). Ayrıca bkz. **Teziç**, Kanun, s.39.

<sup>51</sup> **Gözübüyük**, s.34; **Aybay-Aybay**, s.156.

<sup>52</sup> Any.M., 11.10.1963 gün ve E.1963/124, K.1963/243, (AMKD. S.1, s.430). Ayrıca bkz. Any.M., 3.5.1966 gün ve E.1966/4, K.1966/25, (RG.11.7.1966-12345).

yetki ve izin sayesinde hukuki işlem ve tasarruflarda bulunacak ve ancak bütçe kanunu sınırları çerçevesinde hareket imkanı bulacaktır. Böylece bu hukuki işlem ve tasarruflar da bütçe kanunundan doğmuş olacaktır<sup>53</sup>.

### C. Şart(lı) Tasarruf Görüşü

Bütçenin “kanun” olduğunu ileri sürenlerin, bütçenin şekli anlamda kanun olduğu yönündeki görüşlerine karşılık; kanun olmadığını ileri sürenler ise, kanun kavramını “maddî/öz” anlamında ele almaktadırlar. Buna göre, yasama meclisinden geçen her tasarruf, gerçek anlamıyla kanun değildir. Bir hukukî tasarrufun maddî kanun olabilmesi için, genel, objektif ve yerine getirilmesi ve uyulması zorunlu bir kuralı içermesi lazımdır. Bütçe, bu çeşit, genel, soyut ve sürekli kurallar içermediğinden madden kanun addedilemez<sup>54</sup>. Bütçe bir idare planıdır; bütçenin tespiti bir idarî işlemdir; idarî bir hükmü ihtiva eder; idari makamlara verilen bir emir ve vekâlettir. Devletin yıllık gelir ve giderlerini tahmin etmeye kanun denilmesini anlamsızdır. O halde, bütçe, ancak şeklen bir kanun olup hukukî içeriği bakımındansa ancak bir “şart-tasarruf” veya *acte-condition*dur<sup>55</sup>. Gerçekten şart-tasarruflar, “bir ferdi muayyen bir hukuki vaziyete koymak veya bir fert veyahut heyete kanuni bir salahiyet izafe etmek maksadiyle yapılan tasarruflardır...” B.M.M.’nin bütçe hakkında verdiği kararlar da bu niteliği taşırlar; çünkü, bu kararlar, icra vekillerine, fertlere mali mükellefiyetler tahmil etmek veya Devletin bazı mali haklarında tasarruf eyleme kudret ve salahiyetini verirler<sup>56</sup>”

---

<sup>53</sup> Erginay, Maliye, s.168; Edizdoğan, s.14.

<sup>54</sup> Bulutoğlu, Vergi I, s.9.

<sup>55</sup> Bulutoğlu, Vergi I, s.9; Güneş, Önceden İzin, s.186. Tartışmalar için bkz. Feyzioğlu, Bütçe, s.12; Gürsoy, Bütçe, 45-46; Mutluer-Öner-Kesik, s.75-77.

<sup>56</sup> Bzk. ve krş. Onar, C.I, s.72-73, 358 vd., s. 1002-1003. Ayrıca bkz. Erçin, s.21.

Bütçenin idarî tasarruf olduğu görüşünde olanlar, bütçenin gelir ve gider yanlarını da ayrı ayrı değerlendirirler. Gelir yanını esas itibariyle vergilerin oluşturduğunu; vergilerin gerçek yasal dayanağının bütçe kanunu değil, ilgili vergi kanunu olduğunu ifade etmektedirler. Gider tarafı bakımından ise, giderleri doğuran kanunun bütçe kanunları olmadığı, harcama yaratan kanunlar olduğu ileri sürülmektedir. Bunlar, devlet teşkilâtına, kamu görevlilerine, devlet borçlarına ve benzer kuruluş ve faaliyetlere ilişkin kanunlardır. Devleti taahhüde bağlayan sözleşmeler de, bu kapsamda sayılabilir<sup>57</sup>.

Bütçenin kanun olmadığına ilişkin olarak ileri sürülen görüşler, sadece bütçenin esası ile ona ekli gelir ve gider cetvellerine ilişkindir. Bütçe kanunlarında yer alan ve esas olarak bu kanun ile ilgili bulunmayan hükümlerin maddî ve şeklî bakımdan kanun olduğu kuşkusuzdur. Yine, mali anayasa niteliği taşıyan kanunlar da maddî ve şeklî kanun niteliğini taşımaktadır<sup>58</sup>.

#### *D. Kısmen Kanun Kısmen Şart(lı) Tasarruf Olduğu Görüşü*

Bütçenin kısmen kanun kısmen idarî tasarruf olduğunu savunan karma görüşe göre; gider bütçesi, kanun değil idarî bir tasarruftur, gelir bütçesi ise, kanundur. Bütçenin harcamalara ilişkin "harcama yetkisi" bir şart(lı)tasarruftur. Zira harcamalar yapılırken, bütçeden ayrı olarak yapılmış olan kanunlar

---

<sup>57</sup> Bzk. ve krş. **Onar**, C.I, s. 73, s. 1002-1003. Ayrıca bkz. Erçin, s.21.

<sup>58</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, s.76. Bu anlamda, hukukî nitelik tartışmalarında, doktrinin görüş birliğinde bulunduğu husus, bütçe kanununun metnindeki –örneğin, vergi oranlarını azaltan arttıran ya da yeni müesseseler ihdas edip harcama yapılmasını gerektiren- hükümlerin maddî ve/ya da şeklî kanun olduğudur. "Bütçe İlâveleri" olarak ifade edilen bu hükümlerin varlığı, özellikle, bütçeyi idarî tasarruf olarak kabul eden görüşün, nitelendirmede "muhtelif bir tasarruf" olarak değerlendirmede bulunmalarını sağlamıştır. Bzk. ve krş. Erçin, s.21; **Onar**, C.I, s. 73, s. 1002-1003.

uygulanacaktır. Bütçe, sadece, harcama sınırını belirleyen “şart” hükmü getirmektedir. Buna karşılık, vergilerin yıllık olması kuralını kabul eden, yani, vergilerin her yıl bütçeye konan bir cetvelle tarh ve tahsiline izin verilmesi ve cetvelde belirtilmeyen vergilerin tahsil edilmesinin men edilmesi noktası bakımından bütçe, maddî kanun niteliğindedir. Her ne kadar yükümlülükleri getiren kanunlar, bütçe kanunundan ayrı olarak yapılmışlarsa da, gelecek yıl uygulanmalarını sağlayana ön(ceden)izin niteliği, bütçeye yasal bir nitelik kazandırmaktadır. Kaldı ki, bütçe kanunları, yürürlükteki yükümlülük getirmiş olan hükümleri bir liste halinde göstermektedir. Böylece, bir yandan, bütçenin bir yıl daha uygulanmalarına izin verdiği yükümlülüklerin yasal dayanaklarının ne olduğu ortaya konulur; diğer yandan, bu yükümlülüklerin kapsamı belirlenir, sınır çizilir<sup>59</sup>.

#### *E. Görüşümüz*

Bütçenin hukukî niteliği hakkında, Anayasa'nın 161 ilâ 164'üncü maddeleri ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mülga 1050 sayılı Kanun gereği bütçenin “şekli” bir kanun olduğu kabûl edilmelidir. Anayasa'nın 161'inci maddesinin son fıkrası açıkça “Bütçe Kanunu” terimine yer vermekle onun anayasal düzeyde kanun olarak kabul edildiğini göstermektedir. Yine, aynı şekilde, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK.m.15 vd.)<sup>60</sup> ile mülga 1050 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri de bütçenin bir kanun olduğundan

---

<sup>59</sup> Görüş için bkz. **Feyzioğlu**, Bütçes.11; **Gürsoy**, Bütçe, 47.

<sup>60</sup> Ancak, 5018 sayılı Kanun'un, Anglo-Sakson ülkelerinden etkilenen yapısıyla, bütçeyi; “Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge” olarak tanımladığını belirtmek gerekir (KMYKK,m.3/I,f). Şüphesiz, bu tanımlama, kanun koyucunun bütçeyi nitelendirmesi anlamına gelmemekte; sözkonusu Kanun'un 15 vd. maddelerinde bütçenin kanun niteliği vurgulanmaktadır.

bahsetmektedirler (MUK.m.28 vd.). Öte yandan, bütçe kanunları da diğer kanunların tâbi olduğu usul ve esaslara göre hazırlanıp çıkarılmaktadır. Ancak, bütçe kanunu, diğer kanunlardan farklı olarak, Anayasa gereği, Cumhurbaşkanı tarafından veto edilememektedirler (AY, m.89). Bütçe kanunu, şeklî bir kanun olsa da, yürütme organına bütçenin yürütülme görev ve yetkisini veren “müsaadevî” yönü ön plandadır. Yine, bütçe kanunu, bütün idarî faaliyeti normlara bağlamakta, bütçe dışı veya bütçeye aykırı bulunan bütün idarî önlem ve işlemleri kanun dışı kabul ederek, yaptırıma bağlamaktadır. Bütçe kanunu, sahip olduğu kanun gücü bakımından, bütçe plânına uygun mali politikanın uygulanmasının teminatı konumundadır<sup>61</sup>.

Bütçe kanununda gelir bütçesinde belirtilen gelir kalemlerinin bütçede yazıldığı gibi usulüne uygun toplanması ve yine gider bütçesinde gösterilen giderlerin usulüne uygun olarak harcanması gerekir. Bunların belirtildiği gibi usulüne uygun olarak icra edilmesi de yine başta Anayasa'nın âmir hükümleri olmak üzere Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu sayesinde mümkün olabilmektedir. Örneğin, bütçenin hazırlanma işlem ve aşamaları Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile sağlanırken, yine, bütçenin denetim ve yargı işlem ve aşaması 832 sayılı Kanun ile sağlanmaktadır.

Bütçe, siyasal iktidarın ve hükümetin kendi siyasî, iktisadî, mali, sosyal, kültürel ve diğer politikalarını gütmesine izin veren yasal bir metindir. Bu anlamda bütçenin icra gücüne sahip olabilmesi için kanun gücünde olması gerekmektedir. Zira, bütçeye kanun şekli vermek ve meclis onayından geçirmekle güdülen asıl amaç, “kesenin kordonunu millet temsilcilerinin elinde bulundurmaktır.”; gelir ve harcamalara millet iradesini hâkim kılmaktır<sup>62</sup>.

---

<sup>61</sup> Neumark, Tetkikler, s.209. Krş. Feyzioğlu, Bütçe, s.9, 11; Mutluer-Öner-Kesik, s.77. Krş. Gürsoy, Bütçe, s.49.

<sup>62</sup> Feyzioğlu, Bütçe, s.12.

### III. BÜTÇENİN HUKUKÎ İŞLEV(LER)İ

Bütçe, sahip olduğu iktisadî nitelik dolayısıyla, özel ekonomi sujelerini içeren bir kavram olduğu kadar devlet ve diğer kamu kurumlarını kavrayan ve kapsayan bir anlam taşımakla beraber, zamanla, kamu ekonomisinde özel ekonomiden çok daha önemli bir yer tutar hale gelmiştir. Özel ekonomi sujeleri ve onların maliyesi için bütçe, gelirlere göre giderlerin ayarlandığı bir tahmin belgesidir; kamu maliyesinde ise, kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderler ile bunları karşılayacak gelirleri tahmin etmekle kalmaz, aynı zamanda, ön(ceden)izin verme yoluyla, onları toplama ve harcama yetkisini de verir. Devlet bütçesinin, özellikle, parlamenter hükümet sistemleriyle birlikte doğup gelişmesi sonucunda kazandığı bu “izin verme” niteliği, bütçeyi sadece iktisadî bir tahmin aracı olmaktan çıkarmış ve hukukî belge haline getirmiştir<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> Bkz. ve krş. **Duverger**, (Çev.Ülkmen), s.65; **Feyzioğlu**, Bütçe, s.4-5; Krş. **Edizdoğan**, s.14. Ayrıca bkz. **Çağan**, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, 199-200; **Çağan**, Anayasal Çerçeve, 210-211; Gülsen **Güneş**, Bütçe Hakkı, 283-284, 285-286; Gülsen **Güneş**, Önceden İzin, s.173-174. Doktrinde, bütçenin ilk ve önemli hukukî işlevinin, “hükümdarlık ya da mutlakiyet idaresinden, demokratik yönetime geçişi sağlama görevi” olduğu ileri sürülmektedir. Zira, bugün siyasî iktidarın ortaya çıkışına, dolayısıyla devletin kullandığı otoriteye, halk katılmaktadır; toplumsal karar alma süreci de, halkın siyaset oluşumuna katılmasından başka bir şey değildir. Millet, toplumsal konularda, karar alma sürecine katılması önce masraflar ve vergiler dolayısıyla ortaya atılmıştır. Halkın, hükümdarın harcamaları konusunda söz sahibi olma arzusunun doğurduğu gelişme, giderekten, demokratik idare tarzının gelişip biçimlenmesine neden olmuştur. Böylece, otoriteyi ellerinde tutan ve kullananlarla (Devlet), ona muhatap olan kimseler (halk) arasındaki ilişki, mahiyet değiştirmiştir. Emreden, yaptırın hükümdar ile, ona itaat eden halk arasındaki sosyal ilişkilerin vergileme - harcama gibi malî nitelikte olanları üzerinde meydana çıkan bu gelişme, giderek devletin biçimine, kamu yönetimine tesir eder hale gelmiş, halk iradesine dayalı bir yeni yönetim tarzı ortaya çıkmıştır. Kamu hukuku, hükümdarlığın hukuku olmaktan çıkıp demokratik idare tarzının hukuku haline gelmiştir. O halde, bütçenin hukuki işlev(ler)inin en başında, kamu hukukuna getirdiği yukarıda açıklanan nitelik değişikliği anı-



Bugünkü anlamıyla bütçe, mali, ekonomik, hukukî, siyasî yönleri olan bir müessesedir. Bütçenin önemi, devletin ülke ekonomisindeki yerine ve işlevine göre değişmektedir. Ancak, hemen bütün ülkelerde, devletin zaman içinde ekonomideki payının genişlemesi ve fonksiyonlarının gelişmesi karşısında bütçenin önemini arttırmaktadır. Buna göre, bütçe ile devlet, topluma karşı yüklendiği çeşitli görevleri yerine getirmeye çalışmakta, bu amaçla mal ve hizmet üretmektedir; bunu yapabilmek için de kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Devlet, bu kaynağı, egemenlik gücüne dayanarak, ürettiği mal ve hizmetleri talep edenlerden belli bir karşılık alarak temin etmektedir; başta mali yükümler ve borçlanma olmak üzere, çeşitli finansman araçlarına başvurmaktadır. İşte, “*bütçe mefhumu*”, esas itibariyle, kaynaklar ve gelirlerle ihtiyaçları ve gelirleri karşılaştırma ve denkleştirme konusunda ve genellikle, gelecekteki zaman ölçüsü ile sınırlı olan bir konudur. O halde, bütçenin hukukî işlevlerinin ilkini, devlet adına hangi işler için para harcanabileceğini belirlemesi, yani “*belirleyicilik*” oluşturmaktadır<sup>64</sup>.

---

labilir. Bir başka deyişle, bütçe yapma ve uygulama sürecinin, vatandaşla devlet arasındaki ilişkileri, “Otokratik Devlet Hukuku”ndan “Cumhuriyet Hukuku”na getirmekteki rolü, bütçenin hukukî işlev(ler)inin en önemlisidir. Her ne kadar bu gelişme aslında, siyasî bir olay olsa da, konuya bu açıdan bakıldığında, sözkonusu değişim, bir hukukî değişim olduğu görülmektedir. Bu nedenle, doğurduğu sonuç da hukukîdir. Zira, çağımız toplumlarında millî iradeye dayalı hükümet biçimini ortaya çıkaran mekanizmayı düzenleyen hukukî metinler ve yasalarla düzenlenmiş kurumlar vardır. Dolayısıyla, “demokratik yönetime geçişi sağlama görevi”ni, doğurduğu sonuç itibariyle, bütçenin hukukî işlevlerden biri olarak kabul etmek mümkündür. Bkz. ve krş. **Gürsoy**, Bütçe, s.51. Ayrıca bkz. **Mutluer-Öner-Kesik**, s.73.

<sup>64</sup> **Gürsoy**, Bütçe, s.3, 51. Krş. **Neumark**, Tetkikler, s.209; **Bulutoglu-Kurtuluş**, s.53; **Uluatam**, s.114.; **Gülşen Güneş**, Bütçe Hakkı, s.287-288.

Kamu ekonomisinde bütçe, maliyetleri siyasal gelirlerle karşılanan ve bir kamu bürokrasisi tarafından sunulan hizmetlere ayrılmış olan ödenekleri gösteren; idareleri harcamaları yapmakla, gelirlerden sorumlu olanları da, bunları toplamakla yetkilendiren bir kamu hizmetleri “sipariş listesi”dir. Bu siparişi, yasama organı hükümete ve onun yönetimindeki kamu ekonomisi üretim birimlerine verir. Bu sipariş listesinde, genellikle, üretilecek kamu hizmetlerinin miktar ve nitelikleri değil, bunlar için yapılacak harcamalar konusundaki yetkilendirme de yer alır<sup>65</sup>. İdarenin kendine yasalarla verilmiş görevleri yaparken sahip olduğu (takdir) yetkisini düzenleyen ve sınırlayan kanunlardan biri de bütçedir. İdare, kendi takdir hakkını kullanarak bütçede yer almamış bir iş için para harcayamaz. Bu bağlamda, idarenin hareket tarzını yasal biçimde düzenlemesi, takdir yetkisini aynı biçimde sınırlaması, bütçenin hukukî işlevlerinden bir başkasını ortaya çıkarır; “düzenleyicilik; bütçenin idarî işlemleri düzenleyici niteliği”. Bütçe, bu işleviyle idarenin herhangi bir hizmet alanında, harcayabileceği ödenek sınırını saptamasıyla, bir başka boyut kazanır. Yani idare, ancak bütçe yapılırken, gereğine inanılarak, bütçe içine alınmış işler için harcama yapabilir. Ayrıca bu harcamalarda ulaşabileceği yetki tavanı, her hizmet için bütçede ayrılmış ödenek miktarları ile sınırlanmıştır, bu ödenek o hizmete münhasır kullanılacaktır<sup>66</sup>. Öte yandan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu harcamasını kamu harcamasını; “Kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının

---

<sup>65</sup> **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.52-53. Krş. **Atiyas-Sayın**, Bütçe Sistemi, s.8-10.

<sup>66</sup> **Gürsoy**, Bütçe, s.52-53; **Gülşen Güneş**, Önceden İzin, s.178. Bütçe, çeşitli hizmet alanları için düzenleyici hükümler getirmekte, bu alanlara ilişkin hukukî düzenlemeleri kamu harcama hukukun alt dalları olan Kamu İhale Hukuku, Kamu Personel Hukuku, Emeklilik Hukuku, Harcırah Hukuku, Kamu Malları Hukuku aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Bkz. **Mutluer-Önek-Kesik**, s.295. Ayrıca bkz. **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.53 vd.

iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderler” olarak tanımlamıştır (KMYKK.m.3,/I-h). Kamu hizmetleri için yapılacak harcamaların, bütçenin mali yılbaşına yetiş(e)memesi nedeniyle başvurulmuş geçici bütçe uygulaması<sup>67</sup> ile harcamaların ertelenmeleri durumunda (Bkz. KMYKK.m.20/I-e), bu düzenlemeler bütçe (kanunları) ile yapılır. Böylece, devlet bütçesiz kalmaz ya da aleyhine doğan ödenmesi gerekli borçlar, ertelenmiş olur. Kanundan doğma bir harcamanın yine kanun yoluyla düzenlenmesi ya da ertelenmesi bir hukukî sonuçtur; bütçenin hukukî işlevleri arasında yer almaktadır<sup>68</sup>.

Bütçe hukukunda kural, önce hizmetin tamamlanması, ondan sonra ödemenin yapılması biçimindedir. Muhasebei Umumiye Kanunu’nun koyduğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un devam ettirdiği bu temel ilkeye çeşitli kanunlarla sayılamayacak kadar çok istisnalar getirilmiş; bütçe kanunu ile bazı konularda, idareye "Peşin Ödeme" yetkisini tanıyan hükümler getirilmiştir. Bu konu, bütçenin önemli hukuki işlevlerinden birini ortaya koyar. Bütçe Kanunu, bütçe uygulamalarında yasaların koymuş olduğu ana kuralı bir kısım hizmetler için değiştirmekte, idareye "peşin ödeme" imkânı tanımaktadır. Burada, bütçenin hukukî işlevlerinden biri olan “düzenleyici işlevi”nin istisnayı kural haline getirmesi sözkonusu olmaktadır<sup>69</sup>.

*“Belirleyicilik” ve “Düzenleyicilik” işlevleri yanında, bütçe, uygulamanın bütçe kanununun getirdiği esaslar dâhilinde yapılıp yapılmadığını denetlemesi yönüyle hukukî bir başka işlevi yerine getirmektedir; “Denetim”.* Bütçenin

---

<sup>67</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Nahit **Yüksel**, Bütçe Hukukumuzda Bir Geçici Önlem: Geçici Bütçe”, (Bütçe Dünyası, Sayı: 12, Cilt: 2, Ağustos 2002), s. 7-8, (Geçici Önlem). Ayrıca bkz. **Gürsoy**, Bütçe, s.53.

<sup>68</sup> **Neumark**, Tetkikler, s.209; **Gürsoy**, Bütçe, s.53.

<sup>69</sup> **Gürsoy**, Bütçe, s.53-54. Krş. **Yüksel**, Bütçe Yasaları, s.17 vd.

denetimi, Bütçe Kanununun öngördüğü hususlara uygun bir uygulamanın olup olmadığı, yetkili ve sorumlularca bu esaslara uyulup uyulmadığı araştırılmak suretiyle yapılır. Sözkonusu araştırma; idarî, siyasî ve yargısal açıdan yapılmakta, uygulamaya ve denetime esas teşkil etme, bütçenin bir başka hukukî işlevini oluşturmaktadır<sup>70</sup>.

#### IV. BÜTÇE İLKELERİ

##### *A. Bütçe İlkeleri Hakkında Genel Bilgiler*

Bütçenin kendisinden beklenen işlevleri yerine getirebilmesi ve devlet dairelerinin harcamaları üzerinde siyasal İktidarın denetimini sağlamak için<sup>71</sup> uyulması gereken bir takım ilkeler mevcuttur. Bu ilkeler, XIX'uncu yüzyılda geliştirildikleri için klâsik bütçe ilkeleri olarak da adlandırılabilirler. Ancak, ilkelerin amaçları hâlen geçerliliğini korumaktadır ve günümüz bütçe (sistem)lerinde uygulanmaktadır. Nitekim, çoğu ülkede, yasal nitelik/kimlik kazanma gereğine binaen, ilkelerin önemli bir kısmı, anayasa(lar) başta olmak üzere, çeşitli kanunlara alınmıştır<sup>72</sup>. Zira, bütçe ilkeleri, bütçenin işlevlerinin yerine getirilmesini sağlanmasını amaçlaması yanında, bütçenin siyasî, hukukî, iktisadî, mali fonksiyonları da bu ilkeler sayesinde geçerlilik, anlam ve derinlik kazanır. Bu nedenle, bütçeler, bu ilkeler gözönünde bulundurularak hazırlanmaktadır<sup>73</sup>.

---

<sup>70</sup> Neumark, Tetkikler, s.209-210; Feyzioğlu, Bütçe, s.41-42; Gürsoy, Bütçe, s. 52. Krş. Mutluer-Önek-Kesik, s.12, 82-83. Ayrıca bkz. Atiyas-Sayın, Bütçe Sistemi, s.9-10; Çağan, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s.210 vd.; Çağan, Anayasal Çerçeve, s.211.vd.

<sup>71</sup> Bulutoğlu-Kurtuluş, s.55.

<sup>72</sup> Neumark, Tetkikler, s.209; Feyzioğlu, Bütçe, s.48; Gürsoy, Bütçe, s. 215.

<sup>73</sup> Ancak, bütçe ilkelerinin, sadece, bütçenin hazırlanması konusu ile ilgili olduğu sonucu çıkarılmamalıdır. Aksine, hazırlanma sonrası süreçlerin tümünde –Türkiye Büyük Millet

Bütçe ilkelerinin incelenmesine ilişkin olarak, doktrinde, “Bütçe İlkeleri” başlığı altında, herhangi bir ayırım yapılmadan, incelenmesinin yanında<sup>74</sup>, “klâsik bütçe ilkeleri ve/ya da modern bütçe ilkeleri” ya da “statik-dinamik bütçe ilkeleri” şeklinde çeşitli ayırımlar yapılmaktadır<sup>75</sup>.

İlkelerin zamansal gelişimi esas alınarak yapılan bu ayırım çerçevesinde, klâsik bütçe ilkeleri; genellik birlik, denklik, alenîlik, yıllık olma, önceden izin vs., modern bütçe ilkeleri; ise; toplama ve yeknesaklıktır. Klâsik ilkeler, XIX’uncu yüzyılda geliştirilmişlerdi. Buna karşılık, modern ilkeler ise, XX’nci yüzyılda, bütçe müessesesinin gelişimine bağlı olarak, güncelliğin sağlanması ve devlet muhasebesinin millî muhasebeye uyumlu hale getirilmesi amacıyla, Uluslararası Maliye Enstitüsü’nce, klâsik ilkelerin yerine ortaya konulan iki an ilkedен oluşmaktadır. *Toplama ilkesine* göre; Liberal iktisadın hâkim bulunduğu devrede olduğu gibi, artık devletin bütün gelir ve giderlerini tek bir doküman şeklinde tasarlamak mümkün değildir. O halde, bir taraftan devletin çeşitli bütçelerinin, diğer taraftan, çeşitli kamu hesaplarını bir araya getirmek suretiyle devlet bütçesinde birlik sağlanması mümkün olacaktır<sup>76</sup>. *Yeknesaklık ilkesine* göre; genel bütçedeki düzeni, gelir ve giderlerin nitelikleri ve birbirleriyle

---

Meclisi’ne sunulma, Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde görüş(ül)me ve onanma, uygulanma ve denetim- bütçe ilkeleri, varlıklarından vazgeçilemeyen prensiplerdir. Bkz. **Gürsoy**, Bütçe, s. 215. Krş. **Neumark**, Tetkikler, s.209; **Feyzioğlu**, Bütçe, s.48.

<sup>74</sup> Bkz. **Gürsoy**, Bütçe, s. 216 vd. ; **Edizdoğan**, s.37-38.

<sup>75</sup> Bkz. ve krş. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.48, 52. Krş. **Neumark**, Tetkikler, s.208, 210. Hatta, bütçenin, klâsik ilkeler dışında, *tasarruf, intizam* gibi daha başka ilkelerinin bulunduğunu ileri süren görüş(ler) de vardır. Bkz. **Sur**, C.II, s.12.

<sup>76</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Bedî Necmeddin **Feyzioğlu**, “Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları (Klâsik ve Modern Maliyede Bütçe Birliği Prensibi)”, (İ.Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 11.seri.-1954/1955, 1956), s.101-116, (Bütçe Birliği).

benzerliklerine göre düzenleyerek, kısım ve bölüm adedini azaltarak sağlamak mümkündür<sup>77</sup>.

Bütçenin içeriği, işlevi ve uygulanmasına ilişkin olan, “statik-dinamik bütçe ilkeleri”ne ilişkin ayırım ise, bütçenin işlev(ler)ini yerine getirmesi için gerekli olan bütün kuralları bünyesinde barındırmaktadır. Buna göre, *statik bütçe ilkeleri*; bütçenin muhtevasına ilişkin olan ve uyulması gereken kuralları, yani genellik, birlik ve açıklık ilkelerini; *dinamik bütçe ilkeleri* ise, bütçe usullerini, yani, doğruluk, ön(ceden) izin, tahsis ve alenîlik ilkesini ifade etmektedir<sup>78</sup>.

Doktrinde, denklik ilkesi, bu ayrımlar arasında, açıkça belirtilmese de, bir bütçe ilkesi olarak yer almaktadır. Ancak, denklik, bir bütçe ilkesi olup olmadığı hususunda tartışılması gereken bir kavramdır. Bütçenin niteliğinde ve bütçe müessesesinin bünyesinde mevcut olan denklik, mutlak anlamda, bütçeye giren gelir ve giderlerin eşit olmasını gerektirmektedir. Denklik, bütçe tasarısında, yani, gelir ve gider tahminleri arasında düşünülebileceği gibi, bütçe uygulaması sonucunda, yani, bütçe hesaplarında da aranabilir. Ancak, asıl olan, sonuçlarda sağlanacak denkliktir; böyle bir denklik, diğer ilkelere uygunluğa karine oluşturur<sup>79</sup>. Bu bağlamda, denklik ilkesinin bir bütçe ilkesi olup olmayacağı, değerlendirilmesi gereken bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira, bütçenin işlevlerini yerine getirmesi için ortaya konulan kurallar bütünü olarak ifade edebileceğimiz bütçe ilkeleri, bütçenin denkliğini sağlamayı amaçlamaktadırlar. Öte yandan, bütçe denkliğini sağlamaya yönelik; klâsik<sup>80</sup> ve

---

<sup>77</sup> Bkz. ve krş. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.48-49, 52-53.

<sup>78</sup> **Neumark**, Tetkikler, s.210. Krş. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.48-49.

<sup>79</sup> Bkz. ve krş. **Neumark**, Tetkikler, s.238; **Feyzioğlu**, Bütçe, s.51; **Gürsoy**, Bütçe, s.147; **Edizdoğan**, s.179-180; **Uluatam**, s.124; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.90.

<sup>80</sup> Klasik Maliye görüşü, bütçe denkliği ilkesine çok sıkı bir şekilde bağlıdır. Kendi aralarında da farklı görüşlere sahip olan klâsik maliyecileri iki gruba ayırmak gerekir. İlk grupta

modern maliye denklik teorileri<sup>81</sup>(devri bütçe teorisi<sup>82</sup> ya da telâfi edici bütçe teorisi<sup>83</sup>)nden birinin denklik uygulaması bakımından esas alınması, tamamen,

---

olanlara göre; bütçe denkliği, bütçe giderlerinin vergi, harç, resim ve devlete ait emlak gelirleri gibi normal gelirlerle karşılanabildiği takdirde gerçekleşir. Yani, borçlanmaların bütçe gelirleri içinde sayılmaması ve borçlanmaların bütçe denkliğini sağlamada kullanılmaması gerekir. Daha esnek olan ikinci grupta olanlara göre; borçlanmaların şartlı olarak bütçe gelirleri arasında sayılabileceğini ifade ederler. Burada sözü edilen şart, yapılan borçlanmanın faiz ve anapara yıllık taksitinin bütçede ödeneğinin bulunması ve bu ödeneğin de normal bütçe gelirleri ile karşılanması şartıdır. Bkz. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.107; **Gürsoy**, Bütçe, s.473-474; **Edizdoğan**, s.181-182; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.90-91.

<sup>81</sup> Klasik maliyeciler tarafından savunulan bütçe denkliğinin günümüzde uygulanmasının mümkün olmadığı, esas en üzerinde durulması gerekenin hesap olarak bütçe denkliği değil, kamu gelir ve gider politikaları ile ülke ekonomisinin geleceğine yön vermek olduğunu savunan modern Maliyeciler, bütçe denkliği konusunda devri bütçe teorisi ve telafi edici bütçe teorisini ileri sürmüşlerdir. Bkz. **Neumark**, Tetkikler, s.241-243; **Feyzioğlu**, Bütçe, s.108-109; **Gürsoy**, Bütçe, s.475; **Edizdoğan**, s.182-184; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.92.

<sup>82</sup> Devri bütçe teorisine göre daralma ve ekonomik gelişme devrelerinde, klasik düşünürlerin tersi bir yolu izlemek gerekir. Yani, depresyon devrelerinde vergileri azaltarak ve açık verme pahasına harcamaları artırarak piyasaya canlılık getirmeye çalışmak; aksi zamanlarda da vergileri artırarak ve harcamaları azaltıcı politikalar izleyerek piyasaları daha aşağı noktalarda dengeye getirmek, bu politikanın esas düşüncesidir. Ancak, devri bütçe teorisi taraftarlarının bütçe denkliğinden tamamen vazgeçmemekte, depresyon ve enflasyon devrelerinde, kısa bir süre için, denge düşüncesinin bir yana bırakılabileceğini savunmaktadır. Bkz. **Neumark**, Tetkikler, s.244-247; **Feyzioğlu**, Bütçe, s.109-114; **Gürsoy**, Bütçe, s.476-477; **Edizdoğan**, s.184-189; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.92-93.

<sup>83</sup> Telafi edici bütçe teorisine göre, hiçbir müdahale olmadan ekonominin serbest bırakılması halinde, daima yapısal depresyonlarla karşı karşıya kalınacaktır. Depresyonların doğuracağı baskıyı kaldırmak amacıyla, bütçe denkliğini bir yana bırakarak, açık bütçe politikaları ile bu ortamdan ülkeyi kurtarmak gerektiğine inanırlar. Diğer bir anlatımla bu teori taraftarları, özel sektörün tek başına tam istihdamı hiçbir zaman sağlayamayacağını, bunu ancak devletin gerçekleştirebileceğini, bunun da açık bütçe yolu ile de olsa devletin yapması gerektiğini savunurlar. Bu görüşü savunanlar, bütçe denkliğinin sadece toplam talebin toplam arza eşit olması durumlarında gerçekleşebileceğine inanırlar. Sözkonusu bütçe açığı iki türlü ortaya çıkabilir. Bunlardan birincisi, borçlanmak suretiyle kamunun yatırım yapmasıdır. İkincisi ise,

siyasî tercih konusudur. Örneğin, devri bütçe teorisi tercih edildiğinde, geçici bir depresyonun önlenmesi amaçlanmaktadır; genel bütçe dengesinin/denkliğinin korunması esastır. Oysa, telafi edici bütçe teorisi tercih edildiğinde, kesintisiz ve tedrici bir artış gösteren kamu giderleri politikası ile durgunluğun giderilmesi için çaba gösterilmekte, bütçelerin sürekli açık vermesinin zarar getireceğini düşünmek yerine, bu yolun olması gereken bir politika olduğu düşünülmektedir. Telafi edici bütçe teorisine göre, aynı zamanda, durgunluktan kurtulur kurtulmaz ekonomiyi piyasa kurallarına bırakmayı da düşünmemektedir. Yani, bütçe dengesi/denkliğinden ziyade, ekonomik dengeyi esas almaktadır. Ülkeler kendi şartlarına ve görüşlerine göre bütçelerini denk bağlamayı veya ekonominin inişli çıkışlı devrelerine göre piyasayı canlandırıcı veya frenleyici şekilde hareket etmeyi veya devri bütçe teorisi görüşü benimsemişlerdir; ancak, uygulamada, telafi edici bütçe teorisinin sürekli uygulanmasına pek rastlanmamıştır. Bu bağlamda, tamamen siyasî tercihten ibaret ve bütçenin bir ilkesi olmaktan ziyade, bünyesinde var olan ve niteliğine bağlı bir hedefi barındıran denklik ilkesinin mali ve/ya da iktisadî ilke olarak kabul edilmesi ve fakat bütçe ilkelerinden biri olamayacağı düşünülmektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na kadar gerek anayasalarda ve gerek 1050 sayılı Kanun'da bütçe denkliği konusunda herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Aksine, 1050 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi, bütçe gelir ve giderleri arasında bir fark olduğunda bunun ne yolla kapatılacağına belirtilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bütçe denkliği hedefinin sağlanması amacıyla yasal dayanak oluşturması bakımından, ihtiyaç duyulan bu gereklilik, gelir gider arasında fark olduğunda, borçlanma ile karşılanacağına bütçe

---

vergi politikası yolu ile gerçekleşir. Yani, tasarruf eğilimi yüksek ve yüksek gelire sahip olan kişilerden, gelirinin tümünü tüketime ayıran kişilere vergi politikası yolu ile kaynak aktarılması ile gerçekleşir. Bkz. **Neumark**, Tetkikler, s.249 vd.; **Feyzioğlu**, Bütçe, s.115-118; **Gürsoy**, Bütçe, s.477-479; **Edizdoğan**, s.189-192; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.93-94.



kanunlarında belirtilmesi ile yerine getirilmeye çalışılmıştır. Bugüne kadar, sıkı bir bütçe denklığı politikası uygulanamamış ve 1954 yılından bu yana da bütçeler de denk sağlanamamıştır. Ancak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun, "Bütçe İlkeleri" başlığı altındaki 13. maddesinin (h) fıkrasında, "Bütçelerde gelir ve gider denklığının sağlanması esastır" denmektedir. Görüldüğü üzere, Kanun'da bütçe denklığı konusunda emredici bir hüküm bulunmamakta, sadece, bütçe denklığının sağlanmasının esas olduğu belirtilmektedir. Bunun anlamı, denklik esas, aksi durum ise istisna demektir<sup>84</sup>. Sözü edilen Kanunun 15'inci maddesinde de ".. varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlasının nasıl kullanılacağı,..." şeklinde bir hükme yer verilmektedir. Kanunun bu iki hükmü birlikte ele alındığında, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuun da katı bir denklik ilkesini getirmediği; 1050 sayılı Kanun'un uygulamasını devam ettirdiği ve günün şartlarına göre bütçe açığı vermenin mümkün olabileceği ifade edilmelidir.

Denklik (ilkesi) ile ilgili bu açıklamalardan sonra, bütçe ilkelerinin incelenmesinde tercih edilecek sistematik bakımından, yapılan zamansal ayırım yerine, bütçenin esası ve şekline ilişkin yapılan ve bütçenin işlevlerini yerine getirmesi bakımından kapsayıcı bir çerçeve oluşturan "statik-dinamik bütçe ilkeleri" ayırımın daha uygun olacağı düşünülmektedir. Bu bağlamda, bütçe ilkelerine yönelik yapılacak inceleme, "statik-dinamik bütçe ilkeleri" ayırımı esas alınarak yapılacaktır.

---

<sup>84</sup> Bkz. ve krş. **Mutluer-Öner-Kesik**, s.94-95.

## B. Statik (Maddî) Bütçe İlkeleri

### 1. Genellik İlkesi

Devlet maliyesinin bir bütün halinde, tek bir varlık olarak, kabul edilebilmesi ve buna ilişkin bütçesini oluşturabilmesi ve bütçenin işlevlerini, gereği gibi, yerine getirebilmesi için bütün gelirlerinin hazineye girmesi ve buradan devletin bütün ihtiyaçlarına harcanması gerekmektedir. Bu çerçevede, devletin tüm gelir ve giderlerinin, ayrı ayrı ve eksiksiz olarak bütçede yer alması gerekmektedir ki, bunu sağlayan bütçe ilkesi “genellik ilkesi” ya da “hazine birliği” olarak ifade edilmektedir<sup>85</sup>. Buna göre, genellik ilkesi gereğince, gelirlerin, önceden, belirli bir gidere tahsis edilmemesi; gerek gelirlerin gerek giderlerin, bütçeye, gayri sâfi olarak geçirilmesini gerektirmektedir<sup>86</sup>. O halde, genellik ilkesi iki temel usul üzerine oturmaktadır. Bunlardan birisi, gayri sâfi usul ve diğeri de ademi tahsis usulüdür.

---

<sup>85</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Bedî Necmeddin **Fezyioğlu**, “Bütçede Genellik (Umumiyet) Prensibi”, (Maliye Enstitüsü Konferansları 9.seri.-1961/1962, 1963), s.145-159, (Genellik İlkesi); Rıza **Vatansever**, Anayasa ve Genel Muhasebe Kanunu Açısından Genellik İlkesi, (Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), (Yayımlanmamış Yüksek Lisan Tezi), Bursa 1990. Ayrıca bkz. **Sayar**, s.66; **Neumark**, Tetkikler, s.211; **Gürsoy**, Bütçe, s.126; **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.55; **Edizdoğan**, s. 38; **Uluatam**, 118-119; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.83-85.

<sup>86</sup> Bu yönünden dolayı ilkeyi “bütün gelirler ile bütün giderlerin bütçeye gayri sâfi olarak girmesi” olarak tanımlayan yazarlar olduğu gibi, (Bkz. **Erçin**, s.57; **Pelin**, s.50) genellik ilkesinden ayrı bir ilke olarak inceleyen yazar(lar) da vardır. Bkz. **Uluatam**, 120-121. Ancak, gayri sâfi usul gerekli fakat kesin olmayan bir şarttır. Zira, gayri sâfi şekilde tanzim edilen bir bütçe dahi, genellik ilkesine uygun olmayabilir. gayri sâfi usule uyularak gelir arkasında saklanmış gider, gider arkasında saklanmış gelir içermeyen, yani ilkeye uygun olan bütçe, bazı gelir kalemlerini hiç göstermemek suretiyle genellik ilkesine aykırılık oluşturabilir. (**Neumark**, Tetkikler, s.211; **Duverger**, (Çev. Ülkmen), s.66).

Gayri sâfi usulde, gelirlerden giderler ve giderlerden gelirler indirilmeden devlete ilişkin tüm gelir ve giderlerin bütçede gayri sâfi olarak gösterilmesi esastır. Bir başka deyişle, geliri “bütçe geliri”, gider de “kamu harcaması” olarak gösterilmelidir. Giderlerin gayri sâfi olması ilkesi sayesinde, harcamacı daireler, sadece, siyasal iktidardan aldıkları ödenekleri harcayabilecek, kendi sağladıkları gelirlerle bu harcamaları artıramayacaklardır. Herhangi bir şekilde, faaliyetleri sırasında bir gelir elde ederlerse, bunu genel gelirler bütçesine irat kaydetmek zorundadırlar. Bu ilke sayesinde, siyasî iktidar devlet dairelerinin kendilerine gelir kaynakları yaratarak giderlerini artırma yolunu tıkamıştır<sup>87</sup>. Burada amaçlanan, yasama organından geçerek harcama yetkisi almamış kurumların harcama yapma imkânını ortadan kaldırmak ve bütçe hakkını tesis etmektir<sup>88</sup>.

Genellik ilkesini tamamlayan ikinci ilke olan, ademi tahsis usul ise, belirli gelirlerin belirli giderler için tahsis edilememesidir<sup>89</sup>. Ancak, ademi tahsis, genellik ilkesinin temel unsurlarından birini oluşturmakla birlikte, doktrinde, ademi tahsis ilkesini ayrı bir bütçe ilkesi olarak görüp, genellik ilkesi ve gayri safi usulün ademi tahsis ilkesinin sonucu olduğu ileri sürülmektedir<sup>90</sup>. Oysa, ademi tahsis prensibi, bütün gelirlerin hep birden bütün giderlere karşılık tutulması suretiyle, öncelikle, birlik ilkesini gerektirmektedir. Dolayısıyla, gayri sâfi usul, safi usule karşı koymakta, böylece, gayri safi usule de ihtiyaç göstermektedir. Aksi takdirde, gelir arkasına gider saklanırsa, bu gideri saklayan o gelir; gider arkasına gelir saklanırsa, saklanan bu gelir giderlere tahsis edilmiş olur; safi usul ile tahsis usulü birleşmiş olur. Bu nedenle, ademi

---

<sup>87</sup> Bulutoğlu-Kurtuluş, s.55. Krş. Edizdoğan, s. 39.

<sup>88</sup> Uluatam, s.118.

<sup>89</sup> Neumark, Tetkikler, s.211; Mutluer-Öner-Kesik, s. 84; Edizdoğan, s. 40.

<sup>90</sup> Pelin, s.50; Kuyucak, s.47-53; Uluatam, s.121-122.

tahsis ilkesi ayrı bir bütçe ilkesi olarak kabul edilmemelidir<sup>91</sup>. Bu çerçevede, her iki usulün genellik ilkesini güçlendirdiği, bu usullerden birinin, ilke bakımından, anlamını yitirmesi halinde ilkenin işlevini kaybedeceğini söylemek mümkündür. Genellik ilkesinin Devlet birliğini bütçe birliğini, hazine birliğini korumaya elvermesi, yararlılığı, ilkenin iki amacı birden kavramasıyla mümkündür; "birlik ilkesi", bu bakımdan, kendisine destek olur<sup>92</sup>. Bununla birlikte, genellik ilkesinin bu iki temeli, ilkeye farklı ve ayrı yararlar sağlamaktadır<sup>93</sup>. Gayri safî usul; bütçeyi, her türlü devlet gelir ve giderini tüm olarak gösteren bir niteliğe kavuşturur; bütçe açıklık ve bütünlük kazanır; bütçe hakkını gerçekleştirir ve parlamento denetimi bu sayede, ulaşması gerekli ve yararlı, kapsamlı bir anlam ve kavram genişliğine kavuşur; kendi gelirini kendi kullanma "*gizli kasalardan*", "*özel hazinelerden*" yararlanma demektir; ilke, kamu kuruluşlarını bu sakıncalı uygulamalara başvurabilmekten alıkoyar; tüm gelirler ve tüm giderler birarada görülünce, mümkün olan en rasyonel kaynak ve ödenek dağıtımı yapılabilir; bütçede görülmeyen, gizli tutulan tahsisat kullanımının kendiliğinden peşinden sürükleyeceği israflar, kötü kullanımlar önlenir; denetim (malî, idarî ya da teşrii) daha büyük yaygınlık ve etkinlik kazanır. Çünkü, devletin tüm gelirlerini ve tüm giderini birarada görmek imkânı bu sayede elde edilir. Genellik ilkesinin gelir kaynağı tahsisini önleyen yönü ise; devlet, hazine ve bütçe birliğini sağlamasıdır. Bu anlamda, tahsis edilmiş gelir kaynağını ele geçiren kurumların, bütçe dışına çıkma eğilimlerine engel olur ve malî denetimde birlik kurar. Bütçe içinde ve dışındaki kamu kuruluşları için geliştirilmiş ayrı denetim organ ve usullerinin yeşermesine engel olur.

---

<sup>91</sup> Bkz. ve krş. **Feyzioğlu**, Bütçe, 57-58.

<sup>92</sup> **Gürsoy**, Bütçe, s.128.

<sup>93</sup> Bkz. ve krş. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.59-60; **Gürsoy**, Bütçe, s.128; **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.55-56; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.84-85; **Edizdoğan**, s. 40-41.

Genellik ilkesi, bütçe hukuku bakımından temel ilke olarak görülmüş ve uygulanmışsa da gerek sosyal amaçlı uygulamalar nedeniyle, gerek işin önemi ve gereğine göre hızlı ve esnek yönetim gerektiren idarelerde, zaman zaman bu ilkedeki sapmalar da olmuştur<sup>94</sup>.

Osmanlı İmparatorluğu zamanındaki bütçe uygulamasında tercih edilen tahsis usulünün zamanla olumsuz sonuçlar vermesi ve devlet maliyesinin çeşitli hazineler üzerindeki etkinliğinin ve denetiminin tamamen yok olması sebebiyle, 1050 sayılı Kanun, bu sakıncayı ortadan kaldırmayı amaçlamış; gelir bakımından tahsis usulüne yer verilmemesi ve giderlerin gayri safî usul kullananlar için ilk bütçeleştirilmesi esasını kabul etmiştir<sup>95</sup>; bu genel ilkeye, sadece birkaç istisna getirilmiştir<sup>96</sup>. Bunlardan ilki, döner sermayeler<sup>97</sup>, diğeri de,

---

<sup>94</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. İbrahim **Acar**, “Genellik ve Birlik İlkesinden Sapmalar ve Katma Bütçeler”, (Maliye Yazıları, Ekim-Aralık 1999), s.49-72

<sup>95</sup> 1050 sayılı Kanun’un 41’inci maddesi gayri sâfi usule ve ademi tahsis usulüne; 45’inci, 50’nci, 53’üncü maddeleri gayri sâfi usule ilişkin hükümlere yer vermektedir.

<sup>96</sup> 1050 sayılı Kanun’un 49’uncu, 55’inci ve 115 ilâ 118’inci maddeleri, genellik ilkesinden sapmaların sözkonusu olduğu maddelerdir. 1050 sayılı Kanun’un “Üretimden Kurumunca Tüketim” başlıklı 54’üncü maddesindeki düzenlemenin ilkedeki sapma olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda, doktrinde, farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Sözkonusu düzenlemeyi ilkedeki sapma olarak değerlendiren görüşe göre, hüküm, uygulamada iktisadî ve hesabî güçlük oluşturacaktır. Bkz. **Pelin**, s.58; **Kuyucak**, s.53; **Gürsoy**, Bütçe, s.132; **Edizdoğan**, s.43. Buna karşılık, hükmün uygula(n)masının ortaya çıkaracağı iktisadî ve hesabî güçlük kabul edilmekle birlikte, hükmün gayri safî usule uygun olduğu, burada devlet için elde edilen yeni bir iktisadî kıymetin olduğu ve bütçe için de gerçek fakat aynî bir gelirin sözkonusu olduğu ileri sürülmektedir. Buna göre, aynî gelirlerin elde edilmesi de bütçe için ödeneğine mahsubu gerektiren bir gider oluşturmaktadır. Bkz. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.65.

<sup>97</sup> Döner sermayeler, Devletin genel bütçe içindeki kuruluşlarına bağlı olan hastane, matbaa, fabrika, teknik okulların atölyeleri ile darphane gibi kuruluşların çalışmalarını ticarî ve sınaî gereklerin koşullarına uydurarak bu tür kuruluşların çalışmalarına güç ve esneklik sağlamak amacıyla kurulmuşlardır. Döner sermayeli kuruluşlara, kuruluş aşamasında, işletme

kamu kurumlarına yapılan bağış ve yardımlardır<sup>98</sup>. Her iki durumda da 1050 sayılı Kanun, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmesine imkân tanımıştır. Ancak, harcama kanunlarının katılığı ve bütçelerde uygulanan katı bazı düzenlemeler dolayısıyla, değişik kanunlarla bütçe içi ve bütçe dışı fon uygulamaları yaygın bir hal almış ve fonlar büyüklük bakımından genel bütçe ile yarışır hale gelmiştir<sup>99</sup>. Yine de, bu düzenlemelerin istisnaî düzenlemeler

---

sermayesi olarak, bütçe ile belirli bir ödenek ayrılır. Bu ödenek, döner sermayeli kuruluşlar tarafından bir ticarî sermaye gibi konulur. Yani, işlerin döndürülmesinde kullanılır. Sözkonusu kuruluşlara döner sermayeli kuruluşlar denilmesinin nedeni de budur. Döner sermayeli kuruluşlar tarafından yıl içinde yapılan faaliyet sonucunda bir miktar safî kâr kalırsa, bu kâr yıl sonunda bütçeye gelir kaydolunur veya varsa ödenmemiş sermayeye eklenir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Hüseyin **Işık**, "Türkiye'de Döner Sermaye Uygulamaları", (Bütçe Dünyası, Sayı 10, Şubat 2002), s. 9-17., (Döner Sermaye). Aynı yönde bkz. **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.411, 412, 416 vd.; **Mutluer-Öner-Kesik**, 180-181.

<sup>98</sup> Yerli ve yabancı özel ya da tüzel kişiler tarafından veya kamu kuruluşlarınca (hatta uluslararası kuruluşlarca) kamu hizmetlerinden bazılarının devlet eliyle görülmesi kaydıyla bağışta bulunulması her zaman için mümkündür. Bu kamu hizmeti, genel bir şartın konusu olabileceği gibi, özel bir amaç da taşıyabilir. Bağış ve yardımların gelir bütçesinde özel bir bölüme konulması, yani gelir kaydedilmesi gerektiğinden, maddenin amaçladığı bağış ve yardımların nakit olduğu ya da nakde çevrildikten sonra kanun hükmüne tâbi olacağıın esas olarak alındığı anlaşılmaktadır. Böylece, genel kurala istisna getirmek suretiyle, kamu yararına yönelik iş ve hizmetlerin yerine getirilmesini şart koşan bağış ve yardımların devlet bütçesi içinde disipline edilmesine imkân hazırlanmaktadır. Devletin genel bütçe içinde görmüş olduğu hizmetlerin tümü kamu yararına ilişkin olduğu için, yardım ve bağış yolu ile sağlanan özel gelirlerin belirli kamu hizmetlerinde kullanılması olanağı oldukça fazladır. Bkz. **Edizdoğan**, 47-48. Krş. **Feyzioğlu**, Bütçe, s. 66-67; **Gürsoy**, Bütçe, .133; **Mutluer-Öner-Kesik**, 87, 251.

<sup>99</sup> Hatta, döner sermayeler, o kadar büyümüşlerdir ki, birçoğu birer kamu iktisadî teşebbüsü haline dönüşmüştür. Çünkü, döner sermayeler, kamu iktisadî teşebbüslerine göre faaliyet büyüklüğü ve çeşitliliği itibariyle küçük işletmeler olmak durumundadır. Ancak, her kamu kuruluşu, en az bir döner sermayeye sahip olmak suretiyle, adeta, birer kamu iktisadî teşebbüsüne dönüşmüştür. Ayrıntılı bilgi için bkz. İlhami **Söyler**, "Ekonomideki Gizli K.İ.T'ler (Döner Sermaye İşletmeleri) ve Bütçe Disiplini Açısından Değerlendirilmesi", (Maliye Dergi, S.121, Mart 1996), s.42 vd., (Gizli KİT'ler). Baki **Kerimoğlu**, "Döner

olduğu ve 1050 sayılı Kanun'un genellik ilkesini ve bunun alt ilkeleri denilebilecek, gayri safî usul ile ademi tahsis usulünü benimsediğini söylemek mümkündür.

1050 sayılı Kanun'u yürürlükten kaldıran Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, gayri safî usule ve ademi tahsis usulü ile genellik ilkesine ilişkin olarak, Kanun'un "Bütçe İlkeleri" başlığını taşıyan 13'üncü maddesine bakıldığında, tüm gelir ve giderlerin gayri safî olarak bütçelerde gösterileceği, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmeyeceği, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerde gösterileceği ifade edilmiştir. Ancak, 1050 sayılı Kanun'da olduğu gibi Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da, değinilmiş olan ilkelere istisna olabilecek bazı hükümler getirmiştir. Bunlar, döner sermaye uygulamasına oldukça benzeyen ve kurumların özel gelirleri karşılığında kendilerine tahsis edilen özel gelirler ile kamu kurumlarına belli amaçların gerçekleştirilmesi için yapılan bağış ve yardımlardır. Kanun'un "Özel Gelirler" başlıklı 39'uncu<sup>100</sup> ve "Bağış ve Yardımlar" başlıklı 40'nci<sup>101</sup> maddelerine göre,

---

Sermayelerle İlgili Veriler, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", (Mali Kılavuz, S.1) , (Döner Sermayeler); Mustafa **Öztürk**, "Türkiye'deki Döner Sermayeler ve Büyüklükleri", (Mali Kılavuz, S.16, Nisan-Haziran 2002), s.66.vd. Aynı yönde bkz. **Feyzioğlu**, Bütçe, 132-133; **Gürsoy**, Bütçe, 66; **Bulutoglu-Kurtuluş**, s.417-418; **Edizdoğan**, Kamu Bütçe, s.43-47; **Batrel**, Bütçe, s.19; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.181-182; **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.144-150.

<sup>100</sup> 5018 sayılı Kanun'un 39'uncu maddesi şu şekildedir;

"Özel gelirler

MADDE 39.- Özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarları, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilir. Malî yıl içinde kullanılacak özel ödenek miktarı, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemez. Tahsil edilen özel gelirlerin ödenek tutarını aşması halinde, ödenek eklenemez.

Özel gelirlere ilişkin olarak ilgili kanunlarında belirtilen fiyatlandırılabilir mal ve hizmetlerin tarifeleri ile uygulamaya yönelik usul ve esaslar, Maliye Bakanlığının görüşü alınarak ilgili kamu idarelerince belirlenir.

bu iki hüküm, bütçenin genellik ilkesine aykırılık teşkil etmekte, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un felsefesiyle bağdaşmamaktadır<sup>102</sup>.

---

Özel gelirlerin ödenek kaydına, gelecek yıla devrine, iptaline ilişkin yetki ve işlemler merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir.”

<sup>101</sup> 5018 sayılı Kanun'un 40'inci maddesi şu şekildedir;

“Bağış ve yardımlar

MADDE 40.- Herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından, kamu hizmetinin karşılığı olarak veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanamaz, benzeri adlar altında tahsilat yapılamaz.

Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar bütçelerine gelir kaydedilir. Nakdi olmayan bağış ve yardımlar, ilgili mevzuatına göre değerlemeye tâbi tutularak kayıtlara alınır.

Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar, dış finansman kaynağından sağlananlarda 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz.

Bu ödeneklerden malî yıl sonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir. Ancak, bu ödeneklerden tahsis amacı gerçekleştirilmiş olanlardan kalan tutarlar, tahsis amacının gerçekleştirilmesi bakımından yetersiz olanlar ile yılı bütçesinde belirlenen tutarı aşmayan ve iki yıl devrettiği halde harcanmayan ödenekleri iptal etmeye genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde üst yönetici yetkilidir.

Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir. Şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar sorumluluğu tespit edilenlere ödettilir.”

<sup>102</sup> Bu bağlamda, Geçici 11'nci madde değişikliğinde bahsedilmesi gerekmektedir. 5018 sayılı Kanun'un Geçici 11'inci maddesinin ilk halinde, “...Bu Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri ile fonlar, 31.12.2007 tarihine kadar tasfiye edilir.” hükmü mevcutken, kamu idarelerinin, fonların sağladığı harcama özelliğinden vazgeçmek istememeleri nedeniyle, kamu mali yönetimindeki reformu işlevsiz bırakacak ve mali saydamlık ve disiplinin sağlanmasını önlemeyici değişikliğe gidilerek, “Bu Kanun



## 2. Birlik İlkesi

Bütçede birlik ilkesi, devletin tüm gelir ve giderlerinin tek bir bütçe de yer almasıdır; “konsolidasyon”dur<sup>103</sup>. Bu ilkeye uyulduğu zaman, devletin bir tek bütçesi olacak; bu bütçenin bir sütununda tüm gelirler, diğerinde tüm giderler yer alacaktır. Böylece birlik ilkesi, kamu kesimi hizmet birimlerinin, aynı hizmet kademesinde (merkezi ya da yerel kademe), bu hizmetlerle ilgili gelir ve giderlerini ayrı ayrı bütçeler yerine tek bir bütçe dökümanı içinde toplanmasını mümkün olacak, konsolide bütçede kamu kesiminin tüm gelir ve harcamaları tam ve toplu olarak tek bir bütçe içinde görülebilecektir. O halde, yasama organının onayından geçsin geçmesin, aynı hizmet kademesindeki kamu kesimi hizmet birimlerinin birden fazla bütçeye sahip olmaları halinde birlik ilkesi çiğnenmiş olacaktır <sup>104</sup>.

Birlik ilkesinin tanımına bakıldığında, genellik ilkesi, büyük bir benzerlik içinde oldukları görülmektedir. Devletin tüm gelir ve giderlerinin genel bütçe içinde yürütülmesi esas, her iki ilkede de aranmaktadır. Bir tek bütçe altında

---

kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31.12.2007 tarihine kadar yeniden yapılandırılır(f.II)” şeklinde değişikliğe gidilmiştir. Bu uygulama, anayasal ilkeler incelenirken bahsedileceği üzere, “yeniden yapılandırma” adı altında, bütçe uygulaması dışında kalan ve bütçe uygulamaları ile zıtlık oluşturan (döner sermaye ve) fon sisteminin devamını sağlanmasından başka bir şey değildir.

<sup>103</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Bedî Necmeddin **Feyzioğlu**, “Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları (Klâsik ve Modern Maliyede Bütçe Birliği Prensibi)”, (İ.Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 11.seri.-1954/1955, 1956), s.101-116, (Bütçe Birliği). Ayrıca bkz. **Sayar**, s.72; **Neumark**, Tetkikler, s.211; **Feyzioğlu**, Bütçe, s.67; **Gürsoy**, Bütçe, s.134; **Batirel**, Bütçe, s.16; **Bulutoglu-Kurtuluş**, s.59; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.88 ; **Edizdoğan**, s. 57; **Uluatam**, s.120.

<sup>104</sup> **Feyzioğlu**, Bütçe, s.68, 73; **Bulutoglu-Kurtuluş**, s.59. Aynı yönde **Batirel**, Bütçe, s.16; **Edizdoğan**, s. 57.

gelir ve giderler toplanarak birlik ilkesine uyulduğunda, bütçe dışı gelir ve gider olması kabul edilir. Başka bir deyişle, bir kısım gelir ve giderlerin bütçe dışında yürütülmesi, her iki ilkeye de aykırı düşmektedir. Ayrıca, genellik ilkesinin unsuru olan brüt tutar esası, zorunlu koşul sayılmasa da birlik ilkesinde de uygulanma imkânına sahiptir. Buna karşılık, birlik ilkesi, brüt tutar esasının uygulanmasını önlemez. Belirli gelirlerin belini giderlere önceden ayrılmasını kabul etmeyen ademi tahsis esası, birlik ilkesinin uygulanabilmesi bakımından, belki genellik ilkesinde olduğundan daha da önemlidir. Çünkü bütçe birliği de genellik ilkesi gibi ademi tahsis esasının bir sonucudur. Herhangi bir dairenin gelir ve giderlerini ayırarak bir bütçe halinde göstermesi, bir kısım gelirlerini bu daireye tahsis etmesi demektir. Genellik ilkesi ise gider arkasında gelir, gelir arkasında da gider gizlenmemesini amaçlar. Bazı gelirler belli bir hizmete ya da daireye ayrıldığı takdirde, çoğunlukla bütçe birliği ilkesini de bozmak gerekir<sup>105</sup>.

Her iki ilke arasındaki fark(lar)a bakıldığında, ilkesel ve amaçsaldır. İlkesel yönden bakıldığında; genellik ilkesinde, gayri sâfi usul ve ademi tahsis usulü uygulayarak devletin tüm gelir ve giderlerine bütçede ver verilmesi esas olduğu halde; birlik ilkesinde, bu ilkeler dikkate alınarak veya alınmadan devletin gelir ve giderlerinin tek bütçede toplanması esastır. Adı geçen ilkeler içinde gelir ve giderlerin tek bütçede toplanması halinde genellik ilkesi ile birlik ilkesi aynıleşir. Buna karşılık, bazı hizmetlerin tahsis usulü uygulanarak yürütülmesi veya safi usul yöntemine yer verilerek gelir ve giderler için tek bütçe yapılması durumunda ise, genellik ilkesi birlik ilkesinden ayrılır. Bir başka deyişle, genellik ilkesi, içerik bakımından birliği; birlik ilkesi ise, şekil yönünden tekliği ifade etmektedir<sup>106</sup>. Amaçsal yönden ise, genellik ilkesindeki amaç,

---

<sup>105</sup> Edizdoğan, s.58. Krş. Kuyucak, s.54

<sup>106</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s.88. Krş. Gürsoy, Bütçe, s.134; Erginay, Maliye, s.174.

ödeneksiz harcama yapılmasını önlemek; birlik ilkesi, harcama ve gelirlerin gösterimine ilişkin biçimsel bir kolaylık, bir yarar sağlamayı amaçlamaktır<sup>107</sup>.

Bütçenin işlevlerini yerine getirmesi ve bütçe hesapları ile millî ekonomi hesapları veya sosyal hesaplar denilen hesap grupları arasında ilişki kurulması için “efsaneleşmiş” bu ilkeye dönülmesini ileri sürüldüğü gibi; günümüzde uygulanma zorluğu/imkansızlığı nedeniyle uygulanamayacağı ve kamu hizmeti gören her daire ve işletme için ayrı bir bütçe yapılması, bunların kasa ve hesaplarını ayrı tutma hakkına sahip olması gerektiği savunulmaktadır<sup>108</sup>. Yine, bütçelerde giderlerin büyük toplama ulaştığını göstermemek ve bütçe açığını gizlemek için bütçede birlik ilkesinin zorlandığı için ortaya devletin genel bütçesinin yanında, yeni bütçe türleri ortaya çıkması da mümkündür<sup>109</sup>. Ayrıca, birlik ilkesinin sadece şekil bakımından önemli olduğu, sonuca etki yapacak herhangi bir önemi bulunmadığı da ileri sürülebilir. Ancak, bütçe ilkelerinin işlevlerini gerçekleştirilebilmeleri, birlik ilkesine uyulmakla sağlanabilir. Günümüz kamu yönetiminde, şeffaflık, hesap verebilirlik ve idare edebilir olmaya ulaşabilmede birlik ilkesinin çok önemli rolü bulunan ve devletin malî durumunu kavrayarak gerçekleştirilebilir plân ve programların yapılabilmesini sağlaması bakımından birlik ilkesi, klasik ve modern maliyecilerin vazgeçemedikleri bir ilke olarak kabul edilmektedir<sup>110</sup>. Birlik ilkesinden ayrılma(lar), kamu kuruluşlarının ayrı bütçelere yönetilmeleri bütçenin bölünüp parçalanmasına, sonunda, bütçe yapma, uygulama ve denetleme usullerinde farklı uygulamalara yer verilmesine sebep olacak; parlamento denetiminin zaafa

---

<sup>107</sup> **Uluatam**, s.120. Krş. **Edizdoğan** Kamu Bütçesi, s.58.

<sup>108</sup> Bkz. ve krş. **Sayar**, s.72; **Neumark**, Tetkikler, s.211; **Feyzioğlu**, Bütçe, s.68.

<sup>109</sup> **Feyzioğlu**, Bütçe, s.68. Krş. **Neumark**, Tetkikler, s.211.

<sup>110</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, Bütçe, s.88.

uğraması ve bütçe hakkının kullanılmaması sözkonusu olacak; kaynak tahsisi ve kullanımında rasyonelliğin kalmamasına yol açacaktır<sup>111</sup>.

Bütçenin işlev(ler)ini yerine getirebilmesi için gerekli olan birlik ilkesinden, gerek devleti üstlendiği görevlerdeki artış ve kamunun ürettiği mal ve hizmetlerin özelliği ve gerek ülkelerin siyasî yapılanma biçimlerinin gereksinimleri dolayısıyla, genellik ilkesinde olduğu gibi, birlik ilkesinden sapmalar olmakta, ilkeye istisnalar getirilmektedir<sup>112</sup>. Özel bütçeli kurumların bütçeleri<sup>113</sup>, döner sermayeli kuruluşların bütçeleri, bütçe içi ve bütçe dışı fonların bütçeleri, bu sapmalara; örnek olarak gösterilebilir. Birlik ilkesine istisna teşkil eden bu tür bütçe uygulamaları, farklı nedenlerden dolayı ortaya çıkmışlar ve önemli hukukî ve ekonomik sonuçları da beraberinde getirmişlerdir. 1050 sayılı Kanun'un uygulama döneminde, genel ve katma bütçeler konsolide bütçe adı altında birleştirilmiştir. Ancak, bunun dışındaki bütçelerin birleştirilmesi gerçekleştirilememiştir. Böylece, fonlar, döner sermayeler ve bütçeden yardım alan kuruluşlar ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar tamamen bütçe dışında kalmıştır. Bu durum, hem etkin ve tek elden

---

<sup>111</sup> Bkz. ve krş. **Gürsoy**, Bütçe, s.134, 135-136. Ayrıca bkz. **Sayar**, s.72; **Feyzioğlu**, Bütçe, s.73; **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.59; **Edizdoğan**, s.59-60; **Uluatam**, s.120; **Coşkun**, s.49.

<sup>112</sup> Doktrinde, birlik ilkesinin istisnasının ol(a)mayacağı; bu yöndeki ifadelendirmenin yerinde olmadığı; ortada birden fazla bütçenin bulunma anından itibaren birlik ilkesinin ortadan kalktığı ileri sürülmektedir. Bu nedenle, devletin birden fazla bütçeye sahip olması halinin, "Birlik İlkesinin İstisnaları" kavramıyla değil, "Bütçelerin Çokluğu" olarak ifade edilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. **Duverger**, (Çev. Ülkmen), s.190. Ancak, bütçe ilkeleri, bütçenin işlevini yerine getirmesi için uyulması gereken kuralları belirten yol haritasıdır; kurallar bütünüdür. Bu bağlamda, ilke, kural olarak kabul edildiğinde, istisnasının olabileceği de kabul edilmelidir. Öte yandan, birlik ilkesindeki esas, "biçimsellik"tir. Dolayısıyla, bütçe açısından, biçimsel teklik esası varlığını korumaya devam etmektedir; biçimsel olarak, halen, tek bütçe mevcuttur.

<sup>113</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. **İbrahim Acar**, "Genellik ve Birlik İlkesinden Sapmalar ve Katma Bütçeler", (Maliye Yazıları, Ekim-Aralık 1999), s.49-72

harcama politikası izlemeyi güçleştirmiş, hem de harcamaların verimlilik ve hukukîlik yönünden denetimini tamamen ortadan kaldırmıştır<sup>114</sup>.

1050 sayılı Kanun uygulamasında ortaya çıkan ve birlik ilkesine istisna oluşturan bütçe uygulamalarına, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, son vermiş ya yeniden yapılandırma yolunu seçmiştir (Bkz.KMYKK.Geç.m.11). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, "Hazine birliği" başlıklı 6'ncı maddesi<sup>115</sup> ile birlik ilkesi yasal dayanak kazanmış<sup>116</sup>, Kamu Mali Yönetimi ve

---

<sup>114</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, s. 89. Krş. **Feyzioğu**, Bütçe, 73-74; **Gürsoy**, s.136-137; **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.59. Ayrıca bkz. **Edizdoğan**, s.61-62. Hatta, başlangıçta, katma bütçenin giderleri özel gelirleri ile karşılanan ve bu yüzden genel bütçe dışında yönetilen idarelerin bütçeleri olarak tanımlanması (MUK.m.115) ve hazine yardımlarının ihmal edilecek seviyelerde kalması yüzünden, hazine birliği ilkesi, zamanla, sulanmış ve giderlerinin ortalama % 98'i genel bütçeden karşılanan idareler dahi, katma bütçelilik statüsünü devam ettirmişlerdir. Böylece ilke gitmiş, adı kalmıştır. Bkz. **Bayar, Kanun** s.51.

<sup>115</sup> 5018 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi şu şekildedir;

"Hazine birliği

Madde 6- Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi Hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülür.

Bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin tüm gelirleri Hazine veznelerine girer, giderleri bu veznelerden ödenir. Bu idareler özel vezne açamaz.

Her türlü iç ve dış borçlanma, yurt dışından hibe alınması, borç ve hibe verilmesi ve bunlara ilişkin geri ödemeler, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususlarda 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı, 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümleri uygulanır."

<sup>116</sup> Birlik ilkesinin kanun(lar)la ortaya çık(arıl)mış bir ilke olmadığı, mali uygulamalardaki yararlılığı dolayısıyla, klâsik maliye anlayışı içinde, bütçe ilkeleri geliştirilirken ortaya konulduğu belirtilmelidir. Dolayısıyla, 5018 sayılı Kanun'a kadar, anayasa ve/ya da kanunlarda birlik ilkesine ilişkin herhangi bir hükme rastlanmamaktadır. Aksine, Anayasa'nın "Bütçenin Hazırlanması Ve Uygulanması" başlıklı 161'inci maddesinin ilk fıkrası; devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzelkişilerinin harcamalarının, yıllık "bütçelerle" yapılacağını hükme bağlayarak, kamu kesiminde birden

Kontrol Kanunu ile birlikte; merkezî yönetim bütçe kanunu, genel yönetim içinde yer alan sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin bütçeleri dışında merkezî yönetime tâbi tüm kurumların bütçelerini bir çatı altında toplanmak suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onayı zorunlu kılınmış (KMYKK.m.12/I)<sup>117</sup>; sosyal güvenlik kurumları ile mahallî idareler bütçeleri hakkında gerekli bilgilerin merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısına eklenmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunma zorunluluğu getirilmiştir(KMYKK.m.18).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un birlik ilkesini gerçekleştirmek adına ihdas ettiği bu düzenleme, olumlu gibi görünmekle birlikte, kendi içinde tutarsızlıkları barındırmaktadır. Zira, Kanun'un 6'ncı maddesinde "Merkezi Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülür." denilmekte ise de, anılan maddenin ikinci fıkrasında "Bu Kanuna ekli I sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin tüm gelirleri Hazine veznelere girer, giderleri bu veznelere ödenir. Bu idareler özel vezne açamaz" şeklindeki ifadesi, mefhumu muhalifi ile okunduğunda, II ve III sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idarelerin ayrı veznelere oluşturabileceğini kabul etmek gerekecektir. Buna, Hazine saymanlıkları ile ilgili istisnayı da

---

fazla bütçe uygulamasına gidilebilmesine anayasal dayanak sağlamaktadır (Bkz. **Gürsoy**, Bütçe, s.135. Krş. **Uluatam**, s.120; **Edizdoğan** Kamu Bütçesi, s.58). 5018 sayılı Kanun sonrası, ilkenin yasal dayanak kazanması, amaçsal yönden, Anayasa ile çeliştiği izlenimini vermektedir. Bu bağlamda, anayasa hükmünde yapılacak bir düzenleme ile birlik ilkesinin anayasal ve yasal dayanaklarının uyumlu hale getirilmesi yerinde olacaktır.

<sup>117</sup> Hatta daha sonra bunlar, bu toplama özel sektör hesaplarını da eklemek suretiyle ülkenin ekonomik yanının tam anlamı ile ortaya konması gerekliliğini savunmaktadırlar. Böyle bir birleştirmeden sonra parlamento, ülkenin devlet bütçesi üzerindeki denetiminin dışında genel ekonomi üzerinde yapması gerekenleri de yapabilir hale gelecektir. Bkz. **Mutluer-Öner-Kesik**, s.89-90. Krş. **Edizdoğan**, s.62-63. Ayrıca bkz. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.73.

eklediğinizde, hazine birliği dolayısıyla birlik ilkesi anlamsız hale gelmektedir. Bu ifadenin, sadece, I sayılı cetvel için kullanılması da, devlet tüzel kişiliğinin zaten tek hazinesi olacağından “malumu ilan”dan başka herhangi bir anlam ifade etmeyecekti<sup>118</sup>.

1050 sayılı Kanun’da da yer verilen “hazine birliği ilkesi (MUK.m.16)”nin, zamanla, içinin boşaltılmasına ve anlamsız hale ge(tiri)lmesibe rağmen, idarelerin bünyelerinde görev yapan maliye saymanlıkları, görevlerine devam etmişler ve hazine birliği kaybolmasına rağmen, muhasebe birliği sürdürülebilmiştir. Ancak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, hem hazine birliğini anlamsız hale getirmekte, hem de, tek elden yürütülen muhasebe hizmet(ler)ini parçalamaktadır. Kanun’da, “hazine birliği” kavram olarak düzenlenmese idi, bunun bir tercih olduğu düşünülebilirdi. Ancak, hem kavramı tanımlayıp, hemen arkasından içinin boşaltılması, irade ile ifade arasında bir uyumsuzluk olduğunu veya yersiz bir müdahale ile sistemin bozulduğunu düşündürmektedir<sup>119</sup>.

---

<sup>118</sup> Bayar, Kanun s.51.

<sup>119</sup> Günümüze kadar olan uygulamada, saymanların, maruz buldukları ağır sorumlulukların da etkisiyle, titiz davranmaları ve/ya da zaman zaman aşırı tereddüde düştükleri; bu nedenle de, idarelerin hizmet ve faaliyetlerinde aksama meydana gelmesine sebebiyet verdikleri düşünülmüyordu. Kanunun yeni düzenlemesi muhasebe yetkililerinin sorumluluk alanlarını daraltarak, onları sadece muhasebe hizmeti ile sınırlı olarak yetkilendirmiş ve muhasebenin dayanağı olan işlem ve belgeler üzerindeki hukukî ve mali yükümlülüklerini kaldırmıştır. Bunun doğal sonucu olarak; muhasiplerin, idarenin iş ve işlemleri üzerinde herhangi bir yetkileri de kalmamış olmaktadır. Öte yandan, sadece I sayılı cetvelde yer alan dairelerde muhasebe hizmetlerinin Maliye Bakanlığınca yürütülmesi ve muhasebe yetkililerinin bu Bakanlıkça atanması; Hazine Müsteşarlığı ile diğer özel bütçeli idarelerde muhasebe hizmetinin kendilerine bırakılması, faydasından çok zarar getirecek, koordinasyonu ve uygulama disiplinini bozacak, kaliteyi olumsuz etkileyecek, istikrarsızlığa yol açacak riskler taşımaktadır. Kanun’un 61 ve 62’nci maddelerinin, bu açı(lar)dan, yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Bkz. Bayar, Kanun s.51-52. Krş. Semra Kurtca, “Saymanlıkların Kamu Mali

### 3. Açıklık ve Mali Saydamlık İlkesi

Kamu harcamalarının millî gelirlerin önemli bir kısmını meydana getirmesi ve bu paraların harcanmasına aracılık eden bütçelerin türlerinin çoğalmasi ile bütçelere ait harcama usul ve esaslarının karışık hale gelmesi, bütçeleri, zor anlaşılır metinler haline getirmiştir. Bu durum, malî alanda uzman olmayan parlamenterlerin bütçeyi anlamalarını güçleştirmekte ve dolayısıyla görüştükleri bütçeler konusunda düşüncelerini ortaya koymakta zorluk yaratmaktadır. Bunun için, bütçenin, uzman olmayan kişiler tarafından bütçede hangi giderlerin yer aldığını, hangi işlere ve ne ölçüde gider ayrıldığını kaynak ve mali olanakların kullanım durumunu kolayca anlayıp incelemelerine olanak verecek biçimde düzenlenmesini gerekir<sup>120</sup>. Bu düşünceden yola çıkılarak geliştirilen ve *vuzuh* veya *vazıhlik* prensibi olarak da adlandırılan açıklık ilkesi, bütçenin hazırlanma devresinden başlamak üzere kesinleşme ve denetim devreleri içindeki bütçe dökümanları ve bütçe uygulamalarının, bütçeyi görüşerek kabul eden parlamento üyeleri ve hatta, vergi ödeyenler tarafından anlaşılacak açıklık ve sadelikte düzenlenmesi anlamını taşımaktadır<sup>121</sup>.

Bütçenin açıklık ilkesine uygun hazırlanması ile bütçenin, özellikle, kamuoyu tarafından eleştirilmesi, bütçe hakkının sadece parlamentodaki

---

Yönetimi ve Kontrol Kanunu Karşısındaki Durumu”, (Kamu Yönetimi-Kamu Mali Yönetimi-Denetim), (Mali Kılavuz, S.24 Eki), s.91-94.

<sup>120</sup> Edizdoğan, s.167; Mutluer-Öner-Kesik, s.97, 98. Aynı yönde bkz. Feyzioğlu, Bütçe, s.49; Gürsoy, Bütçe, s.144.

<sup>121</sup> Neumark, Tetkikler, s.211. Aynı yönde bkz. Feyzioğlu, Bütçe, s.49. Krş. Eser Karakaş, “Dünya'da Kamu Mali Yönetimi Ve Şeffaflık”, (XV. Türkiye Maliye Sempozyumu,.15-17 Mayıs 2000,.Antalya), (Şeffaflık), s.19-22, 24-25; Ahmet Kesik, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetimi”, (XV. Türkiye Maliye Sempozyumu,.15-17 Mayıs 2000,.Antalya), (Yapılandırma), s.142 vd.



temsilciler tarafından olmayıp tüm halk tarafından kullanıldığının ifadesi sayılmaktadır; halk bu ilke sayesinde bütçe hakkını kullanma imkânını elde etmiş olur. Öte yandan, bütçenin bu ilkeye uygun hazırlanması, bütçe hakkının sahibi halkın hesap sormaları için de uygun bir ortamı hazırlamış olur<sup>122</sup>.

Açıklık ilkesinin uygulanabilmesi için, bütçeye ait dokümanların yayınlanması ve ilan edilmesi yeterli değildir. Bu ilke gerçek anlam ve özelliğini genellik, birlik, anlaşılabilir olma ve doğruluk ilkesi ile birlikte uygulanarak bulur<sup>123</sup>. Bu bakımdan bütçenin parlamentoda açık olarak görüşülmesi ve onaylanması, bütçe ile ilgili belge ve hesaplar, bütçenin ekleri, özel bütçeler, kesin hesaplar, hazine hesapları ve kamu tüzel kişilerinin iktisadi ve mali durumları ile ilgili diğer bilgi ve belgelerin devamlı ve gerçek mali durum hakkında hüküm vermeye uygun bir şekilde yayınlanması ya da kamuoyuna açık bulundurulması ve eleştirilmesine olanak sağlanması gerekir<sup>124</sup>.

1982 Anayasası'nın "Bütçenin Görüşülmesi" başlıklı 162'nci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, bütçenin parlamentoda bölümler ve değişiklik önerileri üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunup oylanacağını hükme bağlamaktadır<sup>125</sup>. Bu bağlamda, bütçedeki gelir ve gider cetvellerinin kendi

---

<sup>122</sup> **Edizdoğan**, s.167. Ayrıca bkz. **Uluatam**, s.124

<sup>123</sup> **Neumark**, Tetkikler, s.212-213. Aynı yönde bkz. **Edizdoğan**, s.167.

<sup>124</sup> **Edizdoğan**, s.167; **Feyzioğlu**, Bütçe, s.49. Krş. **Uluatam**, s.124; **Yılmaz**, Orta Vadeli Harcama Sistemi, s.35; **Kesik**, Yapılandırma, s.144. Ayrıca bkz. Güven **Sak-Sinan Sönmez**, "Kamu Hesaplarında Saydamlık ve Borç Yönetimi", (XV. Türkiye Maliye Sempozyumu, 15-17 Mayıs 2000, Antalya), s.77 vd.

<sup>125</sup> Anayasa'nın 162'nci maddesinin dördüncü fıkrası şu şekildedir;

"Bütçenin Görüşülmesi

Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Genel Kurulda, kamu idare bütçeleri hakkında düşüncelerini, her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklarlar; bölümler ve değişiklik önerileri, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oylanır."

içindeki bölümleri, bütçenin açıklık ilkesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Zira, ihtisas komisyonu olan Plan ve Bütçe Komisyonu'nda, bütçelerin, teknik olarak, yeterince tartışıldığı ve gerekli değişikliklerin (gelir azaltıcı ya da gider artırıcı olması dahil) yapıldığının düşünülerek ihdas edilen anayasal hüküm, açıklık ilkesi ile anlam kazanmakta; bütçe hakkının sahibi halk adına bütçe yetkisini kullanan, ancak, uzman olmayan parlamento üyelerinin bütçenin ön denetimini gerçekleştirip yürütülmesine onay vermeleri, bu ilkeye uygun hazırlanan bütçenin açık ve anlaşılır olması ile mümkün olmaktadır.

Devlet bütçelerinde açıklık ilkesine demokratik parlamenter rejime sahip olan ülkelerde büyük önem verilir. Bireylerin elinde bulunan hükümlerlik hakkı bütçe hakkının da kullanılmasını sağlar ve bireyler devlet gelirlerinin hizmet ve miktar olarak ne şekilde harcandığını açıkça görebilir. Bu bakımdan, bütçenin bu ilkesinin, demokratik rejim içinde bulunmayan ülkelerde uygulanması söz konusu edilemez<sup>126</sup>. Buna göre, demokratik rejime sahip ülkelerde, ülke güvenliği ile yakından ilgili bulunan gizli istihbarat, savunma ve benzeri güvenlik harcamalarının nedeni ne olursa olsun gizli tutulması açıklık ilkesini zedeler<sup>127</sup>; *"bilginin kamusalılığı ilkesi"* sadece, bütçe hesaplarını değil, aynı zamanda, bütçe dışı tüm mali faaliyetleri ve benzeri faaliyetleri de kapsamına almak zorundadır<sup>128</sup>.

---

<sup>126</sup> Edizdoğan, s.168. Ayrıca bkz. Neumark, Tetkikler, s.220.

<sup>127</sup> Bütçede gizlilik tam ya da kısmî olabilir. Tam gizlilikte bütçe ve onunla ilgili belge ve bilgiler hiç yayımlanamaz, sadece görevli olanlar bilir. Kısmi gizlilik iki şekilde yapılır. Birinci şekilde, gelir ve giderlerin bazıları bütçe dışında bırakılır. İkinci şekilde ise, bazı giderler gerçek nitelikleri yerine başka isimler altında gösterilir ya da diğer giderler arasında dağıtılır. Bkz. Edizdoğan, s.168.

<sup>128</sup> Bkz. ve karşı. Karakaş, Şeffaflık, s.22.

Mali saydamlık; hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olması olarak tanımlanmaktadır. Kamu mali yönetiminin yapısı, fonksiyonları, plan ve hedefleri hakkında tam bir bilgi setinin kamuya sunulması ve sonuçta bu bilginin sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve denetlenmesiyle kamuda etkinliğin artırılması mali saydamlığın temel ilkesi olmaktadır<sup>129</sup>. O halde, mali saydamlık ilkesi ile devlet, hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları, ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan *bilgiyi* düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmaktadır. Bu bağlamda, mali saydamlık ilkesinin tanımlanmasında, özellikle, iki unsurun vurgulanması gerekmektedir. Bu çerçevede, sistemin saydam olması için sadece aktörlerin ne yaptıklarının bilinmesi değil, ne yapmaya niyetli oldukları konusunun da kamuoyuna sunulması gerekmektedir<sup>130</sup>. Niyetlerin açık bir biçimde belirlenmesi ve kamuoyuna sunulması, hem niyetlerin kamu yararına uygun olup olmadığını tartışma olanağı yaratır<sup>131</sup>, hem de vatandaşlara daha sonra davranışları ve bu davranışların sonuçlarını değerlendirmede önemli bir kıstas sunar. İkincisi, bilginin bir yerlerde mevcut olması sistemin saydam olduğunu göstermez. Bilginin vatandaş tarafından etkin bir biçimde kullanılabilmesini sağlayacak bir biçimde düzenli, anlaşılabilir ve tutarlı olması gerekmektedir. Bilginin güvenilir olması ise objektif olarak doğru olmasını

---

<sup>129</sup> **DPT**, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu, (8.Beş Yıllık Kalkınma Plânı Çalışmaları), s.13. Ayrıca Bkz. **Atiyas-Sayın**, Saydamlık, s.7; **Dedeoğlu-Emil-Erdem**, s.17; **Hürcan-Kızıltaş-Yılmaz**, s.56.

<sup>130</sup> Bu husus, IMF'nin 1998 tarihli "Mali Şeffaflık Temel İlkeleri Raporu"nda belirtilen dört temel ilkeden ilkinin oluşturmaktadır ki, bu ilke; "Görev ve Sorumlulukların Belirginliği İlkesi" olarak ifade edilmekte; kamu kesimi içinde, mali, parasal ve KİT faaliyet alanlarının açık ve net olarak tanımlanmasını gereği vurgulanmaktadır. Bkz. **Karakaş**, Şeffaflık, s.19-22. Krş. **Kesik**, Yapılandırma, s.5 vd.

<sup>131</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Murat **Altun-Erdal Kuluçlu**, "Doktrin ve Mevzuat Işığında Kamuoyu Denetimine Genel Bir Bakış", (Sayıştay Dergisi, S.56), s.23-31.

içerir ama bununla sınırlı değildir. Güvenilirlik aynı zamanda bilgiyi kullananların da bilginin doğruyu yansıttığına inanmasını, bu ise inandırıcılığı sağlayan “kalite kontrol” mekanizmalarının kurulmuş olmasını gerektirir; bu kalite kontrolü, genelde bağımsız dış denetim ile sağlanır<sup>132</sup>.

Mali saydamlığın unsurları ışığında, Türkiye bakımından, etkin bir saydamlık sistemi için gerekli olan unsurlar, ve bunların yerine getirilmesi için hangi kuruluşlara ne tür bir görev düşebileceği aşağıdaki tabloda gösterilmiştir<sup>133</sup>.

<b>Kim?</b>	<b>Mali saydamlık Ex-ante</b>	<b>Mali Saydamlık Ex-post</b>
<b>Sivil Toplum Kuruluşları</b>	Hükümetlerin maliye politika niyetleri, hedefleri, ve uygulama hakkında bağımsız görüş	Uygulamanın hedeflere uygunluğu konusunda bağımsız görüş

<sup>132</sup> Uluslararası Para Fonu Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü-IMF Code of Good Practices on Fiscal Transparency-’ndemali saydamlığın asgari şartları olarak şunlar belirtilmiştir;

- Tüm bütçe dışı uygulamalar bütçe sürecinin bir parçası olmalı,
- Bu faaliyetlere ilişkin bilgiler bütçede veya tamamlayıcı raporlarda yer almalı,
- Muhasebe uygulama esasları yayınlanmalı,
- Bütçenin yanısıra, bir maliye politikası bildirim sunulmalı ve bu bildirim şu unsurları içermelidir;
  - temel varsayımlar, beklentiler, hedefler,
  - orta vadeli makroekonomik çerçeve,
  - öncelikler,
  - mali sürdürülebilirlik analizi,
  - riskler,
  - sonuçlar hedefler ile karşılaştırılmalıdır.

Bkz. <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/index.htm>, (Erişim Tarihi: 5.8.2005). Krş.

**Hürcan-Kızıltaş-Yılmaz**, s.57-58.

<sup>133</sup> Tablo için bkz. **Atiyas-Sayın**, Saydamlık, s.9.

<b>Siyasi Partiler</b>	<i>Maliye Politikası niyetleri:</i> Seçim vaatleri	Sonuçlar ile vaatlerin karşılaştırılması
<b>Meclis</b>	Bütçe Kanunu	Mali hesaplar kanunu Kamu hesaplarının dış denetimi
<b>Hükümet /Bakanlar Kurulu</b>	<i>Niyetler:</i> Orta vade maliye politikası ve öncelikler <i>Hedefler:</i> Bütçe politikası raporu, bütçe kanunu ve gerekçesi	Tüm devletin mali hesapları Devletin mali hesapları ile bütçe kanununun karşılaştırılması
<b>Merkezi Kuruluşlar (DPT, Hazine, Maliye, Merkez Bankası)</b>	<i>Maliye politikasının sonuçları:</i> Aylık/üç aylık gerçekleştirmeler; değerlendirme raporları	Muhasebe kuralları/politikası bildirimini

Tablo dikkate alındığında, hesap verme sorumluluğunun sağlanması, devlet tarafından üretilen raporların sivil toplum tarafından takip edilmesini, bu raporlar temelinde devletten hesap sorulmasını, vatandaşların bilgilendirilmesini gerektirir. Dolayısıyla saydamlığın sağlanmasında sivil toplum kuruluşlarının de önemli bir işlevi vardır. Başta medya ve *think tank* tipi örgütlenmeler olmak üzere, bu kuruluşların, devletin sunduğu raporları süzüp vatandaşlara aktarmakta önemli bir rol oynamaları beklenir. Öte yandan, tabloda dikkat edilmesi gereken bir başka nokta, saydamlık açısından "niyetler" ve "hedefler"e verilen önemdir. Niyet ve hedeflerin saydamlaşması için, uygulanacak politikalar ile hangi sonuçlara ulaşılmak istendiği, bu sonuçlara ulaşmak için neler yapılacağı, yapılanların başarıya ulaşmış olup olmadığını ölçmek için hangi göstergelerden yararlanmanın uygun olacağı, politikaların maliyetinin ne olacağı konularının raporlanması gerekir<sup>134</sup>.

<sup>134</sup> Bkz. ve krş. **Atiyas-Sayın**, Saydamlık, s.9-10; **Emil-Yılmaz**, s.13,16,59. Ayrıca bkz. Aziz **Konukman-Ali Rıza Aydın-Oğuz Oyan**, "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Tespit ve Öneriler", (XV. Türkiye Maliye Sempozyumu,15-17 Mayıs 2000, Antalya), s.169 vd."

Mali saydamlık ilkesinin kapsamının belirlenmesinde, devletin yapmış olduğu mali işlemlere ilişkin bilginin değişik boyutları olduğunu gözden uzak tutmamak gerekmektedir. Buna göre, mali saydamlığın birinci boyutu, genelde devletin işleyişi ve yapısının, uygulayacağı maliye politikalarının, devlet hesapları ve projeksiyonlarının kamuya açık olmasını ifade etmektedir. İkinci boyutu, daha spesifik olarak; ister merkezi hükümet içinde isterse dışında üstlenilmiş olsun, devlet adına girilmiş yükümlülükler ve sürdürülen aktiviteler hakkında “zamanında güvenilir, kapsamlı, anlaşılabilir ve uluslararası karşılaştırmalara elverişli niteliklere haiz bilgiye kamunun ulaşabilmesini” içermektedir. Bu doğrultuda, bütçe dökümanları ve diğer mali raporların yayınlanması, bu raporlarda merkezi devlet idaresi dışında yürütülen ve birazdan değineceğimiz yarı-mali işlemlerin boyutları hakkında tasnif edilmiş bilgilere yer verilmesi saydamlığın gerekleri olarak sayılmaktadır. Mali saydamlığın üçüncü boyutu, kurumsal davranışlar ile ilgilidir. Atanmış bürokratlar ile seçilmiş milletvekili ve bakanlar arasındaki ilişkilerin sınırlarının net bir biçimde çizilmesi, bilgi edinme özgürlüğü ve bunun kamu görevlileri açısından sistematik kurallara bağlanması, siyasetçi-basın-bürokrat-iş alemi ilişkisinin etik kurallarının ve çerçevesinin çizilmesi, kamu ihale süreçlerinin, kamuya eleman alma ve çalıştırma esaslarının saydamlaştırılması, kurumsal düzenlemeler içeren ciddi bir devlet reformunun yapı taşlarını oluşturmaktadır<sup>135</sup>.

Dünya’da ve Türkiye’de kamu malî yönetimi alanındaki gelişmeler, bütçe ilkelerinden, özellikle, açıklık ilkesi üzerinde yoğunlaşmış, “malî saydamlık ve hesap verebilirlik” kavramları bütçe hukukunda önem kazanmıştır<sup>136</sup>. Bu çerçevede, kamu mali yönetimi açısından konunun önemi,

---

<sup>135</sup> Dedeoğlu-Emil-Erdem, s.17. Krş. Atiyas-Sayın, Saydamlık, s.7.

<sup>136</sup> Kamu mali yönetiminde mali saydamlık ile ilgili çalışmalardan bazıları şunlardır; Şerif Sayın, “Devletin Şeffaflığı İçin Saydamlık Koalisyonu” (Görüş, Eylül 1999), s.10-16; İzak

yasal zemine taşınmak suretiyle arttırılmış, her iki kavrama Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’da iki ayrı maddede yer verilmiştir<sup>137</sup>. Bunlar; “Malî Saydamlık” başlıklı 7’nci ve “Hesap Verme Sorumluluğu” başlıklı 8’inci maddelerdir. Ancak, “Hesap Verme Sorumluluğu” bütçe uygulamasında sorumlular/sorumluluklar başlığı altında ve “Bütçenin Uygulanması” bölümünde inceleneceğinden, bu başlık altında, sadece, “Malî Saydamlık” başlıklı 7’nci maddeye ilişkin esaslara yer verilecektir.

Kamu mali yönetimi düzenleyen temel mevzuat olan ve mali anayasa niteliğindeki Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na bakıldığında, mali saydamlıkla ilgili olarak, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirileceği ifade edilmektedir (KMYKK.m.7). Bu amaçla;

a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,

b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,

---

**Atiyas-Şerif Sayın**, Devletin Mali ve Performans Saydamlığı, (Devlet Reformu: Kamu Maliyesinde Saydamlık), TESEV, İstanbul, 2000, (Saydamlık); Emin **Dedeoğlu-Ferhat Emil-Can M. Erdem**, Kamu Mali Mevzuatının Uygulanması Ve Saydamlığı Üzerine Gözlemler Bütçe Kanunları Mali Disiplini Ne Ölçüde Sağlıyor?, (Devlet Reformu: Kamu Maliyesinde Saydamlık), (TESEV), İstanbul 2000; Yasemin **Hürcan-Emine Kızıldaş-H. Hakan Yılmaz**, Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde-IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme, (Devlet Reformu: Kamu Maliyesinde Saydamlık), (TESEV) , İstanbul 2000, (IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü); Hamdi, **Gülşen**, “Devlet Hesaplarında Saydamlık Say2000i”, (Mali Kılavuz, S.15) , (Devlet Hesaplarında Saydamlık); Zuhal **Tek**, "OECD Ülkelerinde Mali Saydamlık Rehberi", (Bütçe Dünyası, Sayı 4), (OECD Ülkeleri).

<sup>137</sup> İlkenin, 1050 sayılı Kanun döneminde uygulanmasına ilişkin açıklamalar için bkz. **Gürsoy**, Bütçe, s. 144-145.

c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,

d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunlu hale getirilmiştir.

Malî saydamlığı sağlamanın bir gereği olarak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10'un maddesinin son fıkrasıyla; bakanların, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans planları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmelerini zorunlu tutmaktadır. Ayrıca üst yöneticiler, birim faaliyet raporlarını esas alarak kendi idarelerinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporlarını hazırlamak suretiyle kamuoyuna açıklama zorunluluğu ile karşı karşıyadır (KMYKK.m.11). Dolayısıyla, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında hazırlanması gereken stratejik planlar, idare ve birim düzeyinde düzenlenecek olan performans ve faaliyet raporları, malî saydamlığı sağlamaya yönelik önemli araçlardır<sup>138</sup>.

Bütçe hakkının sağla(n)ması açısından çok önemli bir işlev gören (açılık ve) mali saydamlık ile ilgili hukukî düzenlemeler emredici nitelik taşımaktaysa da, her ilkede olduğu gibi, açıklık ilkesine istisnalar getirilmiştir. Bu anlamda, Başbakanlık bütçesinde gizli hizmet giderleri maddesinde yer alan, gizli istihbarat ve gizli savunma hizmetlerine, devletin yüksek güvenliği ve yüksek çıkarlarının işlerliği için, siyasi ve sosyal konularda, kültürel ve devletin saygınlığını arttırma hizmetlerinde ve olağanüstü hizmetlerin sağlanmasında, yürütme organının görevleri içine giren amaçlarla harcanabilen "örtülü ödenek"

---

<sup>138</sup> Bkz. ve krş. **Mutluer-Öner-Kesik**, s.99; **Edizdoğan**, s.168-169.



ile; yine, gizli istihbarat işlerinde kullanılan Maliye Bakanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Jandarma Genel Komutanlığı bütçelerine konulan, kapsamı ve hizmetin gerekliliği İçişleri ya da Maliye Bakanlığının değerlendirmesine bağlı olan "*haber alma ödeneği*" dir (Bkz. KMYKK.m.24 ve madde gerekçesi)<sup>139</sup>.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kanunlarla verilen görevlerin gerektirdiği istihbarat hizmetlerini yürüten diğer kamu idarelerinin bütçelerine de örtülü ödenek konulabilmesi olanağını getirmiştir. Bu Kanun ile örtülü ödenek konusunda bir tavan öngörülmüştür. Genel bütçe başlangıç ödenekleri toplamının en fazla binde beş(%05)'i tavan olarak belirlenmiştir. Örtülü ödenekler, adı geçen Kanunda belirlenen amaçlar dışında Başbakanın ve ailesinin kişisel harcamaları ile siyasi partilerin idare, propaganda ve seçim ihtiyaçlarında kullanılamamaktadır. Örtülü ödeneklerden yapılacak harcamalar Başbakan ve Maliye Bakanı ve ilgili bakan; haber alma ödenekleri ise Başbakan, Maliye Bakanı ve ilgili Bakanın ortaklaşa İmzalayacakları özel bir kararnameye dayandırılır. Bu tür ödenekler için normal tahakkuk şeklinden farklı, istisnai bir tahakkuk söz konusudur (KMYKK.m.24)<sup>140</sup>.

---

<sup>139</sup> Bkz. ve krş. **Edizdoğan**, s.169.

<sup>140</sup> İstisna sadece tahakkuk evresinde değildir. Ödeme, daha doğrusu inceleme sırasında da değişik bir durum vardır. Belge üzerinden yapılacak doğruluk incelemesinde tahakkuk kararnamesini imzalayan bakanların görev başında bulunup bulunmadıklarını da araştırmak zorundadır. Eğer bakanlardan hepsi ya da bir kısmı yerinden ayrılmışsa (geçici ayrılmalar hariç) ödeme, yeni bakanın ya da bakanların takdirine bağlı olacaktır (**Edizdoğan**, s.169).

## *C. Dinamik (Şekli) Bütçe İlkeleri*

### **1. Doğruluk İlkeleri**

Bütçe tahminlerine ilişkin olan bu ilkeler, bütçelerin gelir ve gider tahminlerinin samimi ve gerçeğe yakın olarak yapılması gereğini belirtir. Bu bağlamda, doğruluk ilkeleri samimilik olarak adlandırılan sübjektif doğruluk ve tahminlerde isabet olarak adlandırılan objektif doğruluk ilkelerinden meydana gelmektedir. Doktrinde, her iki ilke, tek bir başlık altında birlikte<sup>141</sup> veya ayrı bütçe ilkeleri olarak<sup>142</sup> incelenmiştir. Ancak, her iki ilkenin “doğruluk” ilkesinin birer alt başlığı olarak incelemenin daha uygun olacağı düşünülmüş ve bu başlık altında, ayrı şekilde incelenmesi yoluna gidilmiştir.

Bütçede doğruluk ilkesine uyulması, hem sübjektif hem de objektif bakımlardan doğru bir bütçe hazırlanmış olması ile mümkündür. Çünkü bu ilkenin amacı, gelir ve gider tahminlerine ilişkin rakamların, uygulanacağı yılın şartlarına uyacak biçimde tahmin edilmelerini sağlamak olduğu kadar, gelir ve gider tahminlerini yapan kamu görevlilerinin ve özellikle maliye bakanının her yaptığı işin ve tahminin doğruluğuna samimî olarak inanmalarını sağlamaktır<sup>143</sup>.

#### *a. Objektif Doğruluk İlkesi*

Objektif doğruluk ilkesi, bütçe de yer alan gelir ve gider tahminlerine ilişkin rakamların, bütçenin uygulanacağı mali yılın ekonomik koşullarına

---

<sup>141</sup> Bkz. **Sayar**, s.74-75; **Neumark**, Tetkikler, s.211-212; **Edizdoğan**, s.170. Her iki ilkenin “Gerçeğe Uygunluk İlkesi” başlığı altında incelenmesi hk. bkz. **Uluatam**, s.124.

<sup>142</sup> Bkz. **Feyzioğlu**, Bütçe, s. 49-50; **Gürsoy**, Bütçe, s. 145-146; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.99-100.

<sup>143</sup> Bkz. ve krş. **Feyzioğlu**, Bütçe, s. 49-50; **Gürsoy**, Bütçe, s. 145-146; **Edizdoğan**, s.170; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.99-100.

mümkün olduğu kadar yakın olmalarını ifade etmektedir. İlkenin amacı, tahmin rakamları ile yıl sonunda gelir tahsil rakamlarının birbirine oldukça yaklaşması ve aynı şekilde gider tahminleri ile giderlerin gerçekleşmeleri arasında büyük fark olmaması, bu ilkenin esasını meydana getirmektedir<sup>144</sup>.

Objektif doğruluk ilkesine uygun bütçe hazırlanmasında bazı şartların gerçekleşmiş olması gerekir. Her şeyden önce, kamu malî yönetiminin, ülke ekonomisi ile ilgili sağlıklı verilerinin olması ve mevcut verileri doğruluğa yakın şekilde yorumlayarak sonuçları ortaya koyabilecek yetişkin kadrolara sahip olması gereklidir. Öte taraftan, kamu mali yönetimi, çağdaş bir devlet muhasebesi sistemine sahip olmalıdır<sup>145</sup>. Bu çerçevede, bütçe tahminlerinde çok kötümser ya da fazla iyimser olmadan, ekonomik konjonktürün isabetli bir previzyonuna dayanarak bütçe sonuçları ile tahmin rakamları arasında, imkân ölçüsünde, bir yakınlık sağlanmalıdır. Bir maliye bakanının başarısı, çoğu zaman, gelecekteki olayların gerçekleştireceği tahminler yaparak, ileriye ait görüşlerindeki isabeti, yani, bütçenin objektif doğruluk ilkesini gerçekleştirme derecesi ile ölçülür<sup>146</sup>.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, doğruluk ilkesine kanun hükmü şeklinde yer vererek, ilkeyi yasal zemine taşımıştır. Bu çerçevede, Kanun'un "Bütçe İlkeleri" başlıklı 13'üncü maddesinde ilke düzenlenmiş, (I) bendinde, "Bütçe gelir gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve saydamlık esas alınır." ifadesine yer verilmiştir. Böylece, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, raporlamaya özel

---

<sup>144</sup> Feyzioğlu, Bütçe, s. 50; Gürsoy, Bütçe, s. 145; Edizdoğan, s.170; Mutluer-Öner-Kesik, s.99.

<sup>145</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s.99.

<sup>146</sup> Feyzioğlu, Bütçe, s. 50; Gürsoy, Bütçe, s.145; Edizdoğan, s.170.

önem atfederek, bir anlamda, bütçede objektif doğruluk ilkesini de bu şekilde garanti altına almak konusunda önemli bir adım atmış olmaktadır<sup>147</sup>.

### *b. Subjektif Doğruluk İlkesi*

Bütçe tahminlerinde objektif doğruluğa ulaşabilmek için, kamu malî yönetiminin yeterli bir alt yapıya sahip olması yeterli görülürken, subjektif doğruluk ilkesinde bütçeyi hazırlayan ve kabul eden kamu görevlileri esas alınmaktadır. Bu bağlamda, gelir ve gider tahminlerini yapan kamu görevlilerinin ve özellikle maliye bakanının, yaptıkları tahminlerin doğruluğuna samimî olarak inanması gerekir. Bütçede, görünürde denklik sağlamak için gelirlerin yüksek, harcamaların noksan gösterilmemesi subjektif doğruluk ilkesinin gereğidir<sup>148</sup>. Öte yandan, bütçelerin hazırlanma dönemlerinde, genellikle, harcamacı kuruluşlar, yıl içinde harcayacakları tutarların üzerinde talepte bulunurlar. Bunun iki nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, gerek yatırım ve gerek cari ödeneklerinin verilmesinde harcamacı kuruluşların taleplerinin altında ödenek verilmesinin bir gelenek haline gelmesidir. İkincisi ise, bu kuruluşların yıl içinde daha rahat ödenek harcama imkanına kavuşma arzularıdır. Diğer yandan gelirlerin tahminlerinde de daima iyimser davranılır. Tahsil edilebilecek gelirlerin üzerinde tahminde bulunulur. Bu bakımdan, gelir ve gider tahminlerinde, objektifliği sağlamak çoğu zaman oldukça zor olmaktadır<sup>149</sup>.

---

<sup>147</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s.100.

<sup>148</sup> Feyzioğlu, Bütçe, s. 49-50; Gürsoy, Bütçe, s. 145-146; Edizdoğan, s.170; Mutluer-Öner-Kesik, s.100.

<sup>149</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s.99-100.

## 2. Ön(ceden) İzin İlkesi

Parlamentar sistemlerde bütçelerin parlamentoların onayı ile yürürlüğe konulması, bütçe hakkının vatandaşlar adına ve verdikleri yetkiyle parlamentolar tarafından kullanılmasının bir sonucudur<sup>150</sup>. Bu ilke vasıtasıyla halk, bütçe hakkının son aşamasına ulaşarak gelirler ve giderler üzerinde, her dönem için, bütünüyle söz sahibi olmaktadır<sup>151</sup>. Hiçbir gider ve hiçbir gelir, böyle bir onay mekanizmasından geçmedikçe harcanamaz ve tahsil edilemez. Ön(ceden) izin ilkesi, vergilerin ve çeşitli mali yükümlerin ancak kanunlar ile konulup, değiştirilebilip, kaldırılabilceğini öngören verginin yasallığı ilkesi açılımı vasıtasıyla, esas olarak, siyasal iktidarların keyfi ve takdiri uygulamaları engellemekte, bireylere salınacak vergilerin, mali yükümlerin öngörülebilir olması sağlanmakta ve hukukî güvenlik ilkesinin gerçekleşmesini sağlamaktadır.<sup>152</sup> Bu çerçevede, parlamentonun, yürütme organına, programı niteliğindeki bütçeyi gerçekleştirmek için, mali yıla yönelik, gelir toplama ve gider yapmaya yönelik, bütçe kanununu onaylamak suretiyle verdiği izin ön(ceden) izin olarak ifade edilmektedir<sup>153</sup>; ilke, doğal olarak, bütçe kanununun mali yıl başından önce kabûl edilerek onaylanmasını zorunlu kılar<sup>154</sup>.

---

<sup>150</sup> Önceden izin ilkesinin tarihsel kökeni için bkz. Gülsen **Güneş**, Önceden İzin, s.176. Ayrıca bkz. **Türk**, s.137 vd. ; **Büyüklü-Kâmioloğlu**, s.116.

<sup>151</sup> Gülsen **Güneş**, Önceden İzin, s.179. Ayrıca bkz. Yukarıda, "I.B Bütçe Hakkı" başlığı altındaki açıklamalar.

<sup>152</sup> Gülsen **Güneş**, Bütçe Hakkı, s. 287; Gülsen **Güneş**, Önceden İzin, s.179.

<sup>153</sup> Bkz. ve krş. **Neumark**, Tetkikler, s.212; **Gürsoy**, Bütçe, s.116; **Uluatam**, s.116; Gülsen **Güneş**, s.176; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.100. Doktrinde, ön(ceden) izin ilkesinin, farklı şekil(ler)de, ifade edildiği görülmektedir. Buna göre, "Bütçenin Önceden Tasdiki Prensibi", (**Feyzioğlu**, Bütçe, s.50); "Ön Onama", (**Edizdoğan**, s.171); "Bütçenin Mali Yıla Girmeden Kanunlaşması İlkesi", (**Tüğen**, s.41); "Onama", (**Bülbül-Ejder-Şahan**, s.20), şeklinde kullanımlar mevcuttur.

<sup>154</sup> **Uluatam**, s.116.

Mali yükümlülük koymak, borçlanmaya karar vermek, ya da hazineden bir işe para ayırmak, halka ait olan egemenlik hakkının kullanılmasıdır; halk adına bu hakkı, meclisler kullanabilir. Ancak gelir toplamak, harcama yapmak ya da borçlanmaya başvurmak, çeşitli idarî işlemlerin yapılması ile gerçekleşebilecek eylemlerdir. Öyle ise, meclislerin, halk tarafından kendilerine verilen yetkileri kullanmak ve bu işleri yapılmasını sağlamak için yürütme organını yetkili kılmaları, bu konuda son sözü söylemeleri gerekir. "Ön(ceden) İzin İlkesi" bu işlemi anlatan, yansıtan ve kapsayan bir bütçe kuralını ifade etmektedir. Bu kural çerçevesinde, meclisin sahip olduğu; tahmine dayalı plân-program yapma, uygulama ve denetleme yetkisi hususunda idare görevli kılınarak kuvvetler ayrımı ilkesine bir tür uzlaşma, yeni bir uygulama alanı getirilmektedir<sup>155</sup>.

Ön(ceden) izin ilkesi, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 13'üncü maddesinin (i) bendinde, "Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz." şeklinde ifade edilmiştir. Aynı Kanun'un "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde, kamu gideri; kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri; kamu geliri: kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda, tanıma ilişkin

---

<sup>155</sup> Bkz. ve krş. **Gürsoy**, Bütçe, s.116; **Edizdoğan**, s.171; **Türk**, s.137.

hükümlerdeki “kanunlarındaki” ifadelerinin ön(ceden) izin ilkesi karşısındaki durumunun gelir ve harcamalar açısından, ayrı ayrı, ortaya konulması gerekmektedir. Zira, bütçe kanunu ile verilen ön(ceden) izin, gelirler ve harcamalar için, farklı değerlerde, normlar getirmektedir.

Gelirler açısından bakıldığında; Anayasa’nın ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un “aynı” hükme yer verdiği görülür; “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.” O halde, usul, esas ve yükümlülükler başka kanunlarla belirlenecekse de, bunların uygulamaya konması, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un sözkonusu hükmü gereğince, bütçe kanununun verdiği izinle mümkün olacaktır. Bütçe kanunu, hangi kanunların hangi maddelerine dayalı malî yükümlülüklerin o yıl içinde uygulanacağını, ekli (C) cetvelinde, ayrıca, gösterir. (KMYKK.m.37)<sup>156</sup>. Ancak, her gelir türü için bütçeye konmuş tahminler, maddî anlamda kanun gücüne sahip değildir; bağlayıcı bir nitelik taşımaz<sup>157</sup>. Gelirler için verilen ön(ceden) izin, (C) cetvelinde listesi bulunan malî yükümlülüklerin yıl içinde toplanması<sup>158</sup>; idarî işlemler yapılmasına rağmen tahsil edilemeyen gelir kalması

---

<sup>156</sup> Bütçe hukukunda, ön(ceden) izin ilkesi, kamu harcamaları açısından bir anayasa hükmü olmakla birlikte (Any.m.161/I); kamu gelirleri bakımından, sadece, bir mali hukuk kuralı düzeyinde hukukî anlam taşımaktadır. Bkz. **Çağan**, Fonlar, s.115.

<sup>157</sup> **Çağan**, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s.214.

<sup>158</sup> “Bütçelerin (c) cetvelinde gelirlerin dayanağını gösteren yasalar tek tek belirtilmektedir. Başka bir anlatımla, belirtilen bu yasalar gereğince tahsil edilecek gelirleri toplamaya bütçe yasası ile izin verilmektedir.”, Any.M., 30.1.1992 gün ve E.1991/8, K.1992/5, (AMKD.1995), s.30; “Bütçeler, kayıtsız şartsız milletin olan egemenliğin kullanılmasını sağlayan Devlet Faaliyetlerinden olduğundan ve demokrasilerin tarihteki oluşum ve gelişim süreci içinde milletlerin egemenliklerini, vergilere milletin ve onun temsilcilerinin izin vermesi suretiyle kullanmağa, başlamış oldukları tarihi gerçeğinin Türk Demokrasisine olan etkisinin sonucu olarak özel kanunu bulunan vergilerin tahsil edilmelerine her yıl Bütçe Kanunlarıyla ayrıca izin verilmesi, Türkiye Cumhuriyetinin kuruluşundan beri titizlikle uygulanagelen bir bütçe

halinde ise, “bakaya” olarak, gelecek yıllarda takip ve tahsil işlemlerine devam edilecektir. Bu yönüyle gelecek yıllarda takip ve tahsil işlemlerine devam edilen vergi kanunu “*nakıs*” ve “*mevkuf*” nitelik taşımaktadır<sup>159</sup>. Gerçekten, bütçe kanunu ile vergi kanunlarının, zaman bakımından, uygulanmasına etki edilmektedir<sup>160</sup>. Zira, vergi kanunları, yürürlükte olmalarına rağmen, ancak, bütçe tarafından verilecek izin ile uygulanma vasfına kavuşabilmektedir. O halde, bütçe, yürürlükte olan vergi normlarını, o yılın ihtiyacına göre, uygulamaya koyup uygulamadan kaldırabilmektedir. Buna göre, bütçe, hakkında hüküm koymadığı, kendisinden sonra yürürlüğe giren bir vergi kanunun uygulanabilirliğine engel olmaktadır. Çünkü, bu kanun, bütçe kanununda yer almamakta, uygulanabilirlik imkânına sahip olamamaktadır<sup>161</sup>. Nitekim, bu niteliğe sahip olması, Anayasa Mahkemesi’ni hatalı hüküm tesis etmeye itmiş; 4.5.1994 günlü 3986 sayılı Kanun’un<sup>162</sup> iptali talebiyle açılan davada, 3986 sayılı Kanun’a yön veren düzenlemenin, 1050 sayılı Kanun değil, “Bütçe Kanunu” olduğunu hususunu gözardı etmiştir<sup>163</sup>. Yüksek mahkemenin,

---

geleneğini teşkil etmektedir.”, Any.M. 9.12.1976 gün ve E.1976/34, K.1976/52, (RG. 15.3.1977-15879).

<sup>159</sup> Bkz. ve krş. **Onar**, s.1045.

<sup>160</sup> Bkz. **Mutluer-Öner-Kesik**, s.40-41.

<sup>161</sup> Gülsen **Güneş**, Önceden İzin, s.189.

<sup>162</sup> “3986 sayılı “Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, (RG. 7.5.1994 gün ve 21927).

<sup>163</sup> “..Başvuru kararında, 3986 sayılı Yasa ile getirilen düzenlemenin olağanüstü bir vergi olduğu iddiasının kanıtı olarak, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 39. ve 42. maddeleri gösterilmekte; bütçe yasası ile verilen yetki dışında vergi alınamayacağı, oysa 3941 sayılı 1994 Malî Yılı Bütçe Yasası’na ekli B ve C cetvellerinde 3986 sayılı Yasa’ya yer verilmediği belirtilmektedir. Hukukumuzda yasalar arasında hiyerarşik farklılık bulunmadığından yasanın yasaya uygunluğu zorunluluğu yoktur. Sonraki Yasa (Lex posterior) durumunda



burada, kanunun mevkuf niteliğini dikkate alarak, 3986 sayılı Kanun'un yürürlükte bulunan, ancak, uygulanamaz bir kanun olduğunu tesbit etmesi gerekirdi<sup>164</sup>.

Gelirler için verilen ön(ceden) izin, gelir kanunlarının sürekli uygulama iznidir. Bu izin gereğince yapılan uygulamada tahminlerin altında kalınabileceği gibi, üstüne de çıkılabilir. Bütçe uygulaması sonunda tahsili gelecek yıllara kalan gelirler çıkabileceği (bakaya) gibi tersi de olabilir. Öyle ise, ön(ceden) izin ilkesinin gelirler açısından taşıdığı hukukî değer, gelir getirici yasaların eksiksiz ve sürekli uygulanması "zorunluluğu"dur; bu zorunluluk, vergi kanunları ile pekiştirilir<sup>165</sup>.

Ön(ceden) izin ilkesinin bir unsuru olan (C) cetvelinin bütçe hukuku açısından taşıdığı önem karşısında, ilke, hemen her yıl ihlâl edilmekte; hükümetler, bütçe kanununun (C) cetvelinde "diğer mevzuat" ibaresine yer

---

olan 3986 sayılı Yasa önceki yasanın kendisiyle çalışan kuralları yerine geçer. Ayrıca, 1994 Malî Yılı Bütçe Yasası'nın (C) cetvelinin sonunda "Bu cetvellerde herhangi bir şekilde belirtilmeyen Umumi ve Hususi Bilcümle Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Kararname, Tüzük, Yönetmelik, Genel Tebliğ vesair mevzuat ile ikili ve çok taraflı her türlü anlaşmaların gelir, tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin hükümleri" denilerek çok geniş kapsamlı bir hüküm konulmuştur. Öte yandan, 3986 sayılı Yasa'nın öngördüğü vergiler bir kez alınmaları nedeniyle olağanüstü olarak nitelendirilse bile, bu uygulamanın mutlaka olağanüstü hâlin ilânını takiben yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Önemli olan devlete ait vergilendirme yetkisinin, Anayasa'ya ve Anayasa'nın öngördüğü vergilendirme ilkelerine uygun kullanılmasıdır. Anayasa'da bir defaya mahsus vergi alınmasını engelleyen herhangi bir kural bulunmamaktadır ve itiraz konusu kuralların, bu nedenle Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bir yönü yoktur.", Any.M. 6.7.1995 gün ve E.1995/6, K.1995/29, (RG.10.2.1996-22550).

<sup>164</sup> Gülsen Güneş, Önceden İzin, s.191-192.

<sup>165</sup> Gürsoy, Bütçe, s.117; Gülsen Güneş, Önceden İzin, s.176. Krş. Edizdoğan, s.171; Uluatam, s.117; Mutluer-Öner-Kesik, s.251-252.

vererek, “kanun mühendisliği” ile ilkenin içinin boşaltılması sonucunu doğuracak davranışlar içine girmektedir. Merkezî bütçe kanununa ekli (C) cetvelinde, “Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri gelirlerinin dayandığı temel hükümler” başlığı altında, vergi, resim ve diğer gelirlerin dayanaklarına, çeşidiyle (kanun, tarih ve numarasıyla), yer verildikten sonra, “Diğer Mevzuat” altında, “Diğer Hükümler” başlığıyla şu ifadeye yer verilmiştir; “Bu cetvellerde herhangi bir şekilde yer almayan kanun, kanun hükmünde kararname, kararname, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve diğer mevzuat ile ikili veya çok taraflı her türlü anlaşmanın gelir, tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin hükümleri<sup>166</sup>”

(C) cetvelindeki bu hükmün, gelir kalemlerinin unutulmasına karşı tedbir olarak konulduğu anlaşılmaktadır. Ancak, ilkeyi bertaraf etmek için yer verilen ve belirsizlik ve güvensizlik kaynağı olan bu tür hüküm(ler)<sup>167</sup>, (C) cetvelinin (hukukî) değerini tamamen ortadan kaldıracaktır. Öte yandan, bu hükmün, bütçenin uygula(n)ması sırasında yürürlüğe giren vergi kanunlarına da uygulanacağı düşünülürse, (C) cetvelinin, bütçe hakkı açısından taşıdığı önem ve varlık nedeni ile çelişkiye düşmesi kaçınılmaz hale gelecektir<sup>168</sup>.

Vergiler dışındaki gelir kalemlerine bakıldığında, borçlanma bakımından, harcamalarda olduğu gibi, ilke, yürütme organına, belli bir tutara kadar borçlanmaya gidebilme hususunda izin verilmesini ifade etmektedir. Ancak, bu yetkiyi alan yürütme organı, doğal olarak, üst sınırı aşmamak üzere, borçlanabilecektir<sup>169</sup>. Borçlanma, borçlanma sınırı aşılmadıkça ihtiyarîdir. Mülk

---

<sup>166</sup> 5565 sayılı 2007 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, (RG. 29.12.2006-26391, 1. Mükerrer).

<sup>167</sup> **Karakoç**, Hukuklaşmayan Alan, s.138; **Karakoç**, Mevzuat-Hukuk İlişkisi, s. 2959. Ayrıca bkz. **Taylar**, s.211.

<sup>168</sup> Gülsen **Güneş**, Önceden İzin, s.184. Krş. .

<sup>169</sup> **Uluatam**, s.117.

gelirleri bakımından ise, ilke, mülk gelirlerinin niteliğine bağılı olarak, vergi ve borçlanmadan farklı esaslar içermektedir. Mülk gelirlerinin idaresinden sorumlu olan kurumlar ve/ya da kişiler, amaca uygun davranma zorundadır; bu husus, bütçe dışındaki çeşitli kanunlarda ve bu kanunlara göre gerçekleştirilmiş sözleşmelerde belirtilmiştir. Bu nedenle, bütçe kanunuyla verilecek ön(ceden) izin ilkesi ile yeni bir sorumluluk rejimi ortaya çıkmayacaktır<sup>170</sup>.

Ön(ceden) izin ilkesi, harcamalar açısından ise, öngörölmüş hizmetler için bütçede ödenek ayrılmasını ifade eder. Bu anlamda verilen izin, idareyi harcamada bulunmaya yetkili kılar; ama zorlamaz. Bütçede yer almış bir harcama izninin, başka kanun ile böyle bir zorunluluk getirilmemişse, mutlaka, mali yıl içinde yerine getirme zorunluluğı yoktur. Bir başka deyişle, gerekli görülürse, bütçe ile verilmiş ödeneğin bir kısmının veya tamamının kullanılması mümkündür. Bütçe Kanunu, ilke ile, idareye bu yönde hareket edilebilmesi için gerekli ön izni vermiştir<sup>171</sup>; ilke, idareye takdir yetkisi tanımıştır. Hatta, yıl içindeki uygulamalar belli bir hizmetin bütçe yasası ile öngörölmüş sınırlar içinde yürütölemeyeceğini ortaya koyarsa, mali yıl içinde kanun değıştirilir ve ödenek miktarı yeni bir izinle artırılır (KMYKK.m.21, 23, 24). Harcamalar için bütçenin verdiği ön(ceden) izin “sarf” yetkisidir. Gelirleri toplamak zorunlu olduğı halde, harcama yapmak zorunlu değıildir. Zira, gelirlerde, tahminlerin dışında sonuçlarla karşılaşılabılır. Ancak, bütçe kanunu değış(tiril)medikçe, yani, meclisten bir yeni ön(ceden) izin çıkmadıkça, bütçe ile verilmiş sarf izninin ötesinde harcama yapılamaz. O halde, harcamalar için verilen harcama izni, o yıl içinde o masraf türü için yapılması mümkün harcamanın üst sınırını

---

<sup>170</sup> Bkz. ve krş. **Uluatam**, s.117-118.

<sup>171</sup> **Gürsoy**, Bütçe, s.117-118; **Edizdoğan**, s.171; **Uluatam**, s.117.

göstermektedir; harcama/sarf yetkisi, bu sınırlar içinde kalınarak ve fakat idarenin takdir yetkisi çerçevesinde, kullanılabilir (Any.m.163)<sup>172</sup>.

### 3. Tahsis (Ayrım) İlkesi

Tahsis ilkesi, kamu hizmetlerinden her hizmet çeşidine, tüm gelirlerden ödenmek üzere, bir ödenek ayrılmasıdır. Devletin herhangi bir idaresinin, bir gelir toplasın ya da toplamasın, kendisine bütçe ile ödenek ayrılmadıkça devlet adına bir ödemedede bulunamaz. Bu bakımdan, tahsis ilkesine “ödenek ayrılması ilkesi” de denilir<sup>173</sup>.

Tahsis ilkesine göre, bütçe tasarısında yer alan giderler; nitelik, nicelik ve zaman bakımından üç şekilde ayırımı tabi tutulur. Ancak bu ayırım, gelirlerin giderleri karşılayacak şekilde tahsis edildiği anlamında düşünülmemesi gerekir<sup>174</sup>.

---

<sup>172</sup> **Gürsoy**, Bütçe, s.118; **Edizdoğan**, s.171; **Uluatam**, s.117. Krş. **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.321. Anayasalarda vergi (gücü) ile ilgili düzenlemeler yapıldığı halde, harcamalarla ilgili düzenlemeler ya hiç yoktur, ya da 1982 Anayasası'nda olduğu gibi oldukça genel hükümler halindedir. “Anayasal Asimetri” olarak adlandırılan bu durumun, siyasî iktidarın sınırlandırılması yönünden, ciddi bir eksiklik olduğu kabul edilmelidir. Bu nedenle, her iki müessesenin birlikte sınırlanması gerekir. Bkz. **Savaş**, s.357. 1982 Anayasası bakımında ise, 161'inci maddede, yalnızca, devlet harcamalarından sözedilmesi ve gelirler hakkına atıfta bulunulmaması bir eksiklik olarak kabul edilmelidir. 5018 sayılı Kanun'daki bütçe tanımı, gelirlerin de bütçede gösterilmesinin Grekliliği karşısında daha rasyoneldir; hatta, eksiksizdir. Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile gelirlerin kanunîliği tesbit edilmişse de burada, devlet bütçesine atıf yoktur. Bu itibarla, 161'inci maddede, devlet harcamaları ve gelirlerini kapsadığı belirtilmelidir. Bkz. ve krş. **Erginay**, Yeni Anayasa, s.63.

<sup>173</sup> **Erginay**, Maliye, s.172. Krş. **Edizdoğan**, s.172-173.

<sup>174</sup> **Edizdoğan**, s.172.

### *a. Nitelik Yönünden (Kalitatif) Tahsis İlkesi*

Bu ilke, bütçede belirli hizmetlerin yapılmasına ayrılan ödeneklerin, başka amaçlar yerine bu hizmetler için kullanılmasını emreder. Bu bakımdan, bütçede benzer nitelikte olan hizmetlere ayrılan tutarlar, bölümler içinde toplanır ve bölümlere ayrılan kurumlar, kendilerine ayrılan bu ödenekleri, ayrılmış hizmetleri için kullanabilirler. Böylece, nitelik yönünden tahsis ilkesi, devlet dairelerinde kendiliklerinden bütçenin bir bölümünden diğer bir bölümüne aktarma yapma olanağını tanımaz<sup>175</sup>. Nitekim, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da da, ilke yönünden aynı esaslar benimsenmiş, "Ödeneklerin Kullanılması" başlıklı 20'nci maddenin (d) bendinde, "bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır" şeklinde ifade edilmiştir.

### *b. Nicelik Yönünden (Kantitatif) Tahsis İlkesi*

Bu ilkeye göre, her kamu hizmetinin görülmesinde bütçe kanunu ile verilen ödenekten fazla harcama yapılması yasaktır. Böylece, bütçede yeterli ödeneği bulunan giderlerin taahhüt, tahakkuk, emir ve ödenmesi mümkün olabilmektedir<sup>176</sup>. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da da, ilke yönünden aynı esaslar benimsenmiş, "Ödeneklerin Kullanılması" başlıklı 20'nci maddenin (d) bendinde, "Kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamaz" şeklinde ifade edilmiş; ödenek üstü harcama, yaptırıma bağlanmıştır . Buna göre; kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya

---

<sup>175</sup> Neumark, Tetkikler, s.212; Edizdoğan, s.172.

<sup>176</sup> Neumark, Tetkikler, s.212; Edizdoğan, s.172-173.

ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilecektir.” (KMYKK.m.70).

Hizmetin görülmesinde ödeneğin yetmediği durumlarda ya ek ödenek istenir ya da ödeneği artmış olan bölümlerden ödeneği yetmeyen bölümlere aktarma yapılır (KMYKK.m.21,23). Eğer hizmetin bütçede bölümü bulunmuyorsa, bir başka deyişle, bütçenin hazırlanması sırasında hiç düşünülmemiş bir harcama yapmak gerekirse, bütçede yeni bir bölüm açılarak, ayrıca ödenek alınabilir. Bu ödeneye olağanüstü ödenek adı verilir. Her iki ödenek türü ve aktarmalar, ancak, yasama organından ön(ceden) izin almak suretiyle ve mali yıl içinde gerçekleştirilebilir. Bu bakımdan, giderlerin niceliği yönünden tahsisi ilkesinin, kanunî düzenlemelerle güvence altına alındığını söylemek mümkündür<sup>177</sup>.

### *c. Zaman Yönünden Tahsis İlkesi*

Bütçenin ayırım ilkelerinden üçüncüsü, zaman yönünden ayırımdır. Zaman yönünden tahsis ilkesine göre, bütçe ödeneklerinden yapılması düşünülen harcamalar, bütçenin düzenlendiği ilgili mali yıl içinde yapılmalıdır. Mali yılın bitiminden sonra yapılan harcamalar ve toplanan gelirler, ancak, yeni bütçe ile gereken işlemler yapıldıktan sonra ödenebilir. Gelecek bir bütçenin ödeneğine karşılık olarak harcamada bulunulamayacağı gibi, önceki bütçedeki ödeneye dayanarak harcama yapmak, başka bir deyişle yıllar arasında ödenek devretmek, ilke karşısında, mümkün değildir. Bir başka deyişle, ön(ceden) izin aldığı ilgili bütçesinde harcanmamış bir ödenek, gelecek yıl bütçe döneminde

---

<sup>177</sup> Edizdoğan, s.172-173.

kullanılmayacağı gibi; gelecek yıl bütçesi için öngörülen herhangi bir ödeneğin, önceki yıl döneminde harcanması da olanaksızdır. Bu açıdan tahsis ilkesi ile, bütçeye verilen ödeneklerin parlamentonun onayladığı yönde kullanılması sağlanmakta ve bölümler arasında yürütme organı tarafından aktarmalar yapılması önlenmek istenmektedir. Bu tür aktarmalar gerekirse, bu aktarmanın da parlamentodan geçerek kanunlaşması gerekmektedir<sup>178</sup>.

#### 4. Alenîlik İlkesi

Toplumsal karar alma sürecinin en önemli uygulaması sayılan bütçelerin, demokratik yönetim biçiminin ortaya çıkışında büyük rolü olmuş; devlet maliyesinin, kapalı kapılar ardında alınan kararlar ve yapılan gizli uygulamalarla yönetilen işler olmaktan çıkarmıştır. Bu anlamda, bütçe tasarısının hazırlanmasından başlamak üzere; onay, uygula(n)ma ve denetim aşamaları ile ilgili bütün dokümanların; kısaca, tasarıdan, kesin hesaba kadar bütün belgelerin, ilgilenenlerine açık tutulmasına, bütçe hakkı bakımından oldukça önemlidir<sup>179</sup>. Alenîlik ilkesi ile, bütçe sonuçlarının, kamuoyu tarafından incelen(ebil)mesi ve eleştirilmesi, bütçe hakkının, sadece parlâmentodaki temsilciler eliyle değil, fakat bütün milletçe kullanılması yolu açılmış olur. Buna göre, alenîlik ilkesi, bütçe ile ilgili bütün belgelerin, gerçek mali durum hakkında hüküm vermeye elverişli şekilde yayımlanmasını ifade eden bütçe ilkesidir<sup>180</sup>.

Alenîlik ilkesi, bütçe tahminleri ve uygulama sonuçlarının, açık ve kamuoyu tarafından anlaşılabilir olmasını gerektirir; bütçe sonuçlarına ilişkin

---

<sup>178</sup> Neumark, Tetkikler, s.212; Edizdoğan, s.173.

<sup>179</sup> Neumark, Tetkikler, s. 212 ; Gürsoy, Bütçe, s.146. Krş. Feyzioğlu, Bütçe, s.51.

<sup>180</sup> Neumark, Tetkikler, s. 212 ; Feyzioğlu, Bütçe, s.51; Edizdoğan, s.174. Krş.. Gürsoy, Bütçe, s.146.

denetim usullerinin başarılı sonuç vermesi, ilkenin diğer bütçe ilkeleri ile birlikte değerlendirilmesiyle anlam kazanır<sup>181</sup>. Öte yandan, uygulama(n)ması tamamlanmış bir bütçenin kesin hesap halinde yeniden meclise getirilmesi, alenîlik ilkesinin bir başka uygulanma biçimini oluşturmaktadır. Böylece, tahminlere dayalı bütçenin, mali yıl sonunda nasıl bir nitelik kazandığı, toplumsal karar alma süreci içindeki en yüce organa, meclis ve onun aracılığı ile kamuoyuna, bir kez daha, iletilir<sup>182</sup>

---

<sup>181</sup> **Sur**, s. 112; **Erçin**, s. 57 vd.; **Neumark**, Tetkikler, s. 212-213 ; **Gürsoy**, Bütçe, s.146. Krş..

**Feyzioğlu**, Bütçe, s.51-52; **Edizdoğan**, s.174.

<sup>182</sup> **Gürsoy**, Bütçe, s.146-147.



## İKİNCİ BÖLÜM

# TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNİN HUKUKÎ YAPISI VE TÜRK HUKUKU'NDA BÜTÇE(LEME)YE İLİŞKİN ANAYASAL ESASLAR

### I. GENEL ÇERÇEVE

Bütçe Hukuku'nda, kamu idare bütçelerinin hazırlanmasından yürürlüğe girmesine kadar geçen süreç, "bütçe(leme) süreci" olarak ifade edilmekte; bu süreci düzenleyen hükümler, bu hukuk dalının kapsamına girmektedir. Ancak, kamu kesiminin üstlendiği görevlerin çeşitliliğine bak(ıl)arak, kamu kesimindeki çeşitlilik, kurumların bütçelerinde de kendini göstermekte, süreci düzenleyen hükümler, bütçe türlerine göre, paralellik oluşturmakta ve fakat, farklı mevzuatlarda düzenlenmektedir. Bu anlamda, bütçe hukukunun kapsamında, idarelerin bütçe(leme) süreçlerine ilişkin esaslar(ı) incelenirken, farklı mevzuata tâbi oldukları göz önünde bulundurularak, önce, hukukî yapının ortaya konulması, sonra, bütçe süreçlerinin incelenmesi gerekmektedir. Bu açıdan, öncelikle, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve kapsamındaki; daha sonra, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamı dışında kalan idarelerin bütçe(leme) süreçleri ortaya konulacaktır. Zira, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da kamu idarelerinin bütçe türleri, bütçenin hazırlanması konusu, merkezî yönetime dahil idareleri kapsamaktadır. Çünkü, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'a göre, genel yönetim kapsamında olsa da sosyal güvenlik kurumları ile mahallî idarelerin bütçelerinin hazırlanmasını ve onaylanmasını, bu idarelerin kendi özel mevzuatına bırakmıştır. Ancak, bu

idareler Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un malî yönetim ve kontrole ilişkin genel hükümlerine tâbidir.

## II. TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNİN HUKUKÎ YAPISI: İDARÎ YAPI VE BÜTÇE TÜRLERİ

### *A. Uluslararası Alandaki Kamu Sektörü Sınıflandırması ve Türk Bütçe Sistemi*

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un yürürlükten kaldırdığı 1050 sayılı Kanun'a yöneltilen eleştirilen en başında, "dar kapsamlı olması" gelmekteydi<sup>183</sup>. Buna bağlı olarak, bütçe sistemi, kamusal faaliyet alanının tümünün kapsayan bir yapı göstermemekte ve kendisinden beklenen bütçesel sonuçları gerçekleştirmekten uzak bulunmaktaydı. Bütçe ile çalışma performansını sorgulanamamakta, meclis bütçe yoluyla hükümetin faaliyetlerini siyasi olarak yeterince kontrol edememekte, bakanlar kurulu kuruluşların hizmet maliyetleri ve performansları hakkında tam bir bilgiye sahip olamamaktaydı; bütçe hakkını gerçekleştirme imkânı sözkonusu değildi. Dolayısıyla, Kanun'un kapsamını genişletecek şekilde yeni bir düzenleme yapılmalı, bütçe birliği sağlanmalı ve kapsam dışı kalan kuruluşları içine alacak

---

<sup>183</sup> Bkz. Dünya Bankası Kamu Harcamaları ve Kurumsal İnceleme Raporu, (www.treasury.gov.tr), (Erişim Tarihi: 5.8.2005) ; Mali Saydamlık İle İlgili Uluslararası Para Fonu Standartların Ve Kodların Gözlemlenmesine İlişkin Türkiye Raporu", (Çev.Ufuk Gencil), (www.canaktan.org.tr), (Erişim Tarihi: 5.8.2005); DPT, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu, (8.Beş Yıllık Kalkınma Plânı Çalışmaları), Ankara 2000, s.29; Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, (T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği), s.220 vd.

düzenleme ile döner sermaye, fon uygulamaları gibi kapsam dışı kalma çabaları önlenmeliydi<sup>184</sup>.

1050 sayılı Kanun'un kapsamının dar olduğu muhakkak olmakla birlikte, 1050 sayılı Kanun, bütçe rejimi ile ilgili düzenlemeleri idarî yapıyı esas alarak düzenlemekte idi. Bu yapı çerçevesinde, kurumların tâbi olduğu bütçe rejimini içinde üçe ayırmaktaydı; genel bütçe<sup>185</sup>, katma bütçe<sup>186</sup> ve mahallî idare bütçeleri<sup>187</sup>. Bu çerçevede, Kanun sistematüğinde, Anayasa'nın merkezden

---

<sup>184</sup> Bkz. ve krş. **T.C. Başbakanlık**, Kamuda Yeniden Yapılanma 1: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, Ankara 2003, s.93 vd.

<sup>185</sup> Devlet tüzel kişiliğine dahil yasama ve yargı kurumları ile bakanlıklar ve teşkilat itibariyle bir bakanlığa bağlı olmakla birlikte, ödenekleri ayrı bir bölüm oluşturan genel idareler (daireler) "genel bütçe" içinde yer almaktadır (MUK.m.1,6). Bkz. **Gürsoy**, Bütçe, s.150; **Mutluer-Öner-Kesik**, 177. Krş. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.84.

<sup>186</sup> Devlet yapısı içerisinde tanımlanmakla birlikte, Devlet tüzel kişiliği içinde yer almayan, her biri ayrı tüzel kişilik sahibi bağımsız idareler (hizmet yerinden yönetimleri) ise, devlet bütçesine, "katma bütçeli idareler" adıyla dahil edilmektedir(MUK.m.115). Katma bütçeli idareler, sahip buldukları ayrı tüzel kişilik dolayısıyla, kendilerine özel bütçelere sahiptirler; özel bütçeli idarelerdir. Bunların ayrı özel gelirleri, ayrı vezneleri, ayrı muhasebeleri vardır; ayrı bir mal rejimine ve hukuki kimliğe sahiptirler. Bkz. **Gürsoy**, Bütçe, s.151-152. Krş., **Feyzioğlu**, Bütçe, s.86; **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.413; **Mutluer-Öner-Kesik**, 178-179.

<sup>187</sup> 1050 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten, 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı Kanun'a kadar, tüm Devlet kurumları, genel ve katma bütçe içinde toplanmış; sadece mahalli idarelerin bütçeleri, dağınıklık ve fiilî imkansızlık yüzünden, dışarıda bırakılmıştı. 1938 yılından itibaren işleyişleri gereği bütçe rejimi içine oturmayan, görevleri bakımından kamu hizmeti ile doğrudan bağlantısı olmayan ve çalışmalarını iktisadî ve ticarî alanda özel hukuk hükümlerine göre yürüten iktisadi devlet kuruluşları da, yerinde bir uygulama ile, konsolide bütçe dışına çıkarılmışlar ve ayrı bir idari ve hukukî rejime tabi kılınmışlardır. Kanun kapsamında kabul edilen bu gerekli ve zorunlu istisnalar emsal edinilmiş ve istismar edilmiştir. Zamanla devlet teşkilatındaki genişleme dolayısıyla ortaya çıkan kamu idareleri, mali açıdan esneklik kazanma gerekçesiyle, kendilerini bütçe rejimi ve 1050 sayılı Kanun

yönetim ve yerinden yönetim (hizmet yerinden yönetimleri bakımından) ilkesine bağlı kalmış ve merkezi yönetimi genel bütçede, hizmet yerinden yönetimlerini (özel bütçeli idareleri) katma bütçede toplamıştı. Buna karşılık, 1050 sayılı Kanun'u yürürlükten kaldıran Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na bakıldığında ise, kapsam genişletilmiş; merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü Kanun kapsamına alınmıştır<sup>188</sup>. Bu açıdan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, uluslararası standartlara uygun bir idarî sınıflandırmayı içermektedir.

Ulusal ekonomilerin sınıflandırılmasındaki konusunda, uluslararası standartları belirleyen temel kaynak(lar), Birleşmiş Milletler, Uluslararası Para Fonu (IMF), Avrupa Topluluğu Komisyonu-Eurostat (EU Eurostat), OECD ve Dünya Bankası'nın katkılarıyla hazırlanan ve Birleşmiş Milletler tarafından yayımlanan 1993 tarihli "Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA93) ile EU Eurostat tarafından, 1995 tarihli "Avrupa Hesap Sistemi (ESA95)"dir. Yine, bir başka kaynak olarak, Uluslararası Para Fonu tarafından yayımlanan 2001 tarihli, "Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (GFSM2001)"ndan da sözedilebilir<sup>189</sup>.

---

kapsamı dışına çıkarmanın yollarını bulmuşlar ve bunlara sürekli yenileri eklenerek (fonlar, döner sermayeler, vakıflar) devlet bütçesini ve bütçe rejimini yozlaştırmışlardır. Görüldüğü üzere, bu bozulmanın tek sebebi 1050 sayılı Kanun değil, daha sonra çıkarılan kanunlar ve yapılan uygulamalarla sistemin etrafından dolaşılması ve sürekli yeni ayrıcalıklar yaratılmasıdır. Bkz **Bayar, Kanun** s.48-49; **Edizdoğan,** s.61-62 ; **Mutluer-Öner-Kesik,** 178-179. Krş. **Gürsoy,** Bütçe, s.153-154.

<sup>188</sup> Ancak, düzenleyici ve denetleyici kurumlar 5018 sayılı Kanun hükümlerinin önemli bir kısmından istisna edilmiştir (KMYKK.m.2/son).

<sup>189</sup> Bkz. Dünyada Uygulanan Muhasebe Sistemleri, (Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışmaları/Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları:Nakit Esasından Tahakkuk Esasına), (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara 2002), s.4 vd. Ayrıca bkz. Baki

SNA93<sup>190</sup> ve ESA95<sup>191</sup> esas alınarak yapılan sınıflandırmalar çerçevesinde, ulusal ekonomi, aşağıdaki şemada belirtildiği üzere, beş alt sektöre ayrılarak analiz

---

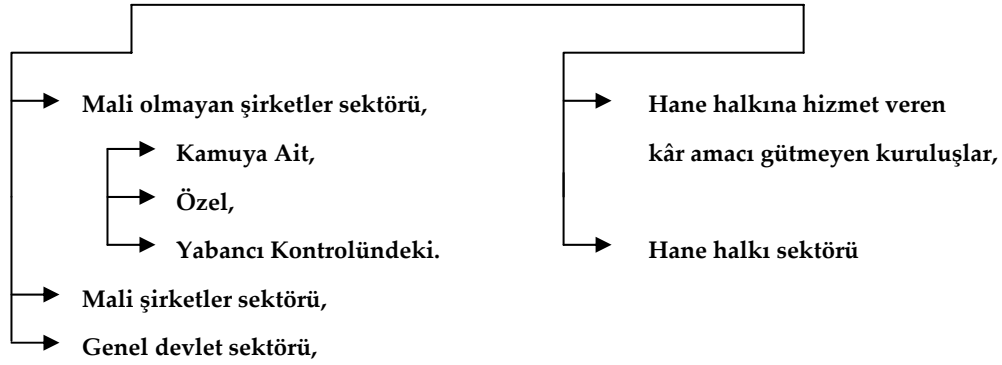
**Kerimoğlu**, “Ulusal Ekonominin Sektörel Sınıflandırılması ve Ulusal Hesapların Konsolidasyonu”, (Mali Kılavuz, S.22, Ekim-Aralık 2003), (Sınıflandırma), s.31; **Yılmaz**, Yerel Yönetimler, s.7; **Emil-Yılmaz**, Yerel Yönetimler, s.7; **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.101.

<sup>190</sup> SNA 1993, Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu(IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı(OECD), Dünya Bankası(WB) ve Birleşmiş Milletler(UN) tarafından birlikte hazırlanan ulusal ekonomilerin kurumlar ve sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. Yukarıda belirtilen konular itibariyle muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken esasları içermektedir.

<sup>191</sup> Avrupa Birliği'nin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT tarafından hazırlanan ve Birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır. Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle GFSM2001 ile paralellikler taşımaktadır. GFSM2001 hazırlanırken, ki eski GFS 1986 yılında hazırlanmıştı ve nakit esasına göre raporlamayı öngörüyordu, yeni düzenlemenin hem ESA95 ve hem de SNA93 e uygun olması için gayret gösterilmiştir. ESA95 ulusal hesaplar sistemi, uluslar arası kabul görmüş kavram, tanım, sınıflandırma ve muhasebe kurallarına dayalı tutarlı, uyumlu ve entegre makroekonomik hesaplar, bilançolar ve tablolardan oluşur. Bir ekonomi içerisinde gerçekleşen kompleks ekonomik faaliyetlerin ve de piyasalarda veya diğer yerlerdeki farklı ekonomi kuruluşları ile kuruluş grupları arasındaki ilişkilerin kapsamlı ve detaylı bir kaydını sunar. ESA95 sistemi, farklı ekonomi sektörleri arasında gerçekleşen ekonomik ilişkilerin gözlenmesi ve incelenmesi ile ekonominin işleyişinin anlaşılması açısından önemlidir. ESA95, muhasebe döneminin başında veya sonunda kurumsal birimler veya sektörler tarafından elde tutulan varlık ve yükümlülük stoklarının değerlerinin kaydını tutan bilançolarla birlikte, belirli bir zaman dilimi içerisinde gerçekleşen farklı türdeki ekonomik faaliyetlere bağlı olan birbiriyle ilişkili bir dizi akış hesapları çevresinde oluşturulmuştur. Sistemdeki başlıca hesaplar, cari hesaplar, birikim hesapları ve bilançodur. Cari hesaplar, üretim hesabı ve gelir hesaplarından oluşur ve gelir hesapları ise birincil dağıtım, ikincil dağıtım ve gelir hesaplarının kullanılması

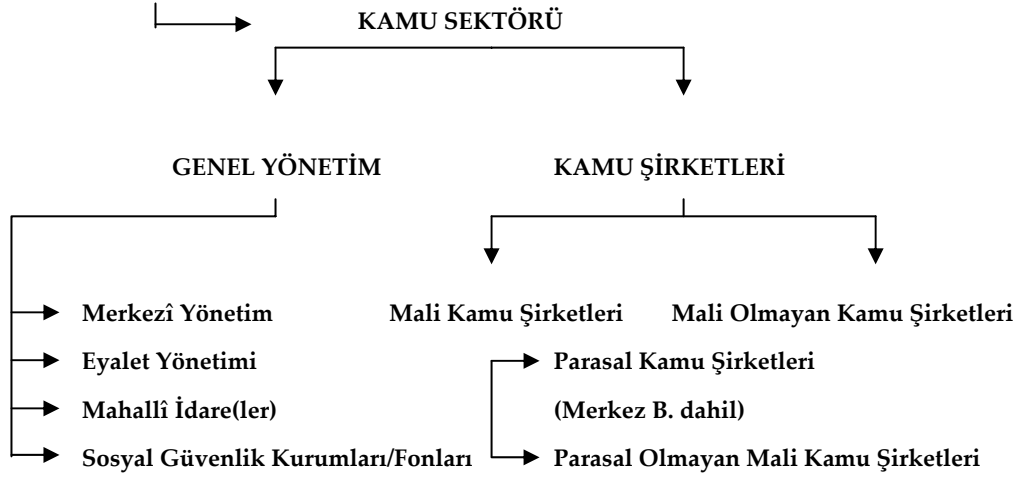
edilmektedir<sup>192</sup>. Bunlar; mali olmayan şirketler sektörü, mali şirketler sektörü, genel devlet sektörü, hane halkına hizmet veren kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve hane halkı sektörüdür.

#### ULUSAL EKONOMİ ve KAMU SEKTÖRÜ



(aşağıda yer alan hesaplar dizisine bakın) şeklinde ayrılır. Birikim hesapları sermaye hesabı ve mali hesaptan oluşur. Hesaplar dizisi, ekonomideki her bir kurumsal sektör (örneğin genel yönetim) ve bir bütün olarak ekonomi için toplanır. Bkz. Johann R. Bjorgvinsson, Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 ve Avrupa Hesaplar Sistemi 1995 İle İlişkisi, Eylül 2004, s.7.. Krş. Kerimoğlu, Sınıflandırma, s.31.

<sup>192</sup> Bkz. United Nations, Systems Approach to National Accounts Compilation, A Technical Report, Newyork, 1999. Milli ekonomide sınıflandırmaya tabi tutulan kesimler, kurumsal birimlerdir. Bir kuruluşun kurumsal birim olarak sınıflandırılabilmesi için varlıklar edinme, yükümlülükler üstlenme ve diğer kuruluşlarla işlemler gerçekleştirme ve ekonomik faaliyetlere katılmaya yetkisi bulunmalıdır. Bu sınıflama kriterinden hareketle söz konusu kuruluşun tam olarak defter tutma sistemlerinin bulunması ve muhasebede öngörülen tabloların oluşturulması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Kurumsal birimlerde dikkat edilen diğer bir husus, birimlerin yerleşik olup olmadığıdır. Yerleşik olmayan birimlerin ekonomiye dahil edilebilmesi için, ekonomik işlemlere katılmaları gerekmektedir. Ancak, bir ülkenin diğer ülkelerde bulunan elçilikleri ve hükümet ofisleri, fiziksel olarak başka ülkelerde yerleşmiş olsalar bile ilgili ülkelerde yerleşik sayılmaktadır. Buradan, diğer ülkelerin veya uluslar arası kuruluşların temsilciliklerinin ekonomik sınırlar kapsamında olmadığı sonucu çıkarılmaktadır. Bkz. Hülya Soylu, "Milli Ekonomide Genel Devletin Yeri ve AB Ülkelerinde Devlet Borç ve Açıklarını Etkileyen İşlemler", (Maliye Dergisi, S.144, Eylül-Aralık 2003), s.101. Aynı yönde Yılmaz, Yerel Yönetimler, s.6-7; Gülşen, Kapsam, s.5; Arcakök-Erüz, s.29; Tosun-Cebeci, s.3; Karaarslan, Kamu Harcama Hukuku, s.101.



Uluslararası standartlara göre kamu sektörü faaliyetleri; genel yönetim içinde yer alan kurumların faaliyetleri ile devletin ticarî faaliyetlerinden (kamu iktisadî teşebbüsleri vs) oluşmaktadır. Genel yönetime dahil idarelerin devlet fonksiyonlarını ifa edebilmesi; idarelerin gelir elde etmeleri, harcama yapmaları ve varlık ve yükümlülüklerle sahip olmalarıyla mümkün olabilmektedir. Kamu idarelerinin bu faaliyetleri; planlama, bütçeleme, uygulama, kontrol ve sonuçların raporlanması ile denetimine ilişkin mekanizmalardan oluşan kamu harcama ve kontrol sistemi ile kamu ihaleleri sistemleri çerçevesinde yürütülmektedir<sup>193</sup>. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, bu sınıflandırmayı

<sup>193</sup> Kamu harcama ve kontrol sisteminin; mali disiplinin sağlanması (harcamaların kontrol edilmesi), stratejik/politik önceliklere göre kaynak tahsisi (tahsiste etkinliğin sağlanması), kaynakların iyi yönetimi (kaynak kullanımında operasyonel verimliliğin sağlanması) şeklinde üç ana hedefi bulunmakta olup, sistemin bu doğrultuda kurgulanması gerekmektedir. Kamu harcama sisteminde etkinliğin sağlanması için; çok yıllık bütçeleme, gerçekçi ekonomik varsayımlar, yukarıdan aşağıya bütçeleme, bütçenin saydamlığı, sonuçlara odaklanma, girdiler üzerindeki merkezi kontrollerin azaltılması ve modern bütçe yönetim uygulamalarının gerekli olduğu OECD tarafından ifade edilmektedir. Bkz. Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends, 2002, (PUMA/SBO, 2002/9)s. 3; Jon R. Blöndal, "Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends", (OECD Journal on Budgeting, V:2/4, 2003), s. 7 vd. OECD ülkeleri ile gelişmekte olan ülkelerde mali yönetim

esas olarak bütçe sistemini düzenlemektedir(KMYKK.m.2). Bu çerçevede, uluslararası alanda genel kabul gören “genel yönetim” kavramının, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen sistem çerçevesinde karşılaştırılması aşağıdaki şekilde ortaya konulabilir<sup>194</sup>.

---

alanında yürütülen reformlar, yeni kamu yönetimi yaklaşımı çerçevesinde kamu yönetiminin genel işleyişinin ve hizmet sunumunun yeniden değerlendirildiği ve yapılandırıldığı daha geniş bir çerçevede ele alınmakta ve uygulanmaktadır. Bu reformlar, katılımcılık, esneklik, yetki devri ve sonuç odaklı yönetim, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi önemli unsurlar dikkate alınarak ulusal önceliklere göre şekillendirilmektedir. Bkz. OECD, “Synthesis of Reform Experiences in Nine OECD Countries: Government Roles and Functions, and Public Management”, (Government of the Future: Getting From Here to There isimli sempozyum ortak bildirisi), (OECD, Paris 14-15 Eylül 1999). Ayrıca bkz. **DPT**, Kamu Harcama Ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (9. Beş Yıllık Kalkınma Planı), Ankara 2006, s. 11. Krş. Osman **Yılmaz**, Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri, (DPT), Ankara, Şubat 2001, s.13-14. Kamuda “iyi yönetişimin” geliştirilmesi olarak adlandırılan bu yaklaşım; kamu kaynaklarının amacına uygun olarak etkin, etkili ve ekonomik kullanılması, kamu hizmetlerinin sunumunun iyileştirilmesi ve yolsuzluğun önlenmesi suretiyle ekonomik ve sosyal kalkınmanın sağlanmasını amaçlamaktadır. “İyi Yönetişim” ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. İyi Yönetişimin Temel Unsurları, (Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı), (Ankara 2003). Ayrıca bkz. Namık Kemal **Öztürk**, “Bürokratik Devletten Etkin Yönetime Geçiş:İyi Yönetişim”, (S.437 Aralık 2002), s.27 vd.

<sup>194</sup> Bkz. ve krş. Eyüp **Kızılkaya**, “Yeni Devlet Muhasebesi Sistemi”, (T.C. Maliye Bakanlığı ile İtalya Maliye Bakanlığı ile Yürütülen Eşleştirme (Twinning) Projesi'nin Hilton Otelde Düzenlenen Tanıtım Toplantısı Programında Yapılan Sunum, 11.01.2007, Ankara), s.9, (Yeni Sistem).



Uluslararası Alanda Genel Kabul Gören Metodolojiler	Ülkemiz Uygulaması
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Genel yönetim, kamuya ait şirketler hariç, kamu sektörünün tamamıdır.</li> <li>▪ Devletin asli fonksiyonlarını yürütmek üzere oluşturulan birimler ile devlete ait kar amacı gütmeyen birimler bu kapsamdadır.</li> <li>▪ Piyasaya mal veya hizmet satan ve giderlerinin % 50 sini kendi gelirleri ile karşılayan birimler kapsam dışındadır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Genel yönetim, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’da sayma yöntemi ile belirlenmiştir.</li> <li>▪ Genel yönetim, Kanunda herhangi bir kritere dayandırılmamıştır.</li> <li>▪ Genel yönetim kapsamında olma veya olmama kanun koyucunun inisiyatifi dahilinde Kanun’da yapılacak değişikliklerle mümkündür.</li> </ul>

Uluslararası alanda genel kabul gören, ulusal sektör sınıflandırmasının, bütçe sistemimiz açısından daha anlaşılır ve anlamlı olabilmesi için, kamu sektörü içindeki “genel devlet/yönetim” kavramının, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un 2’nci maddesi çerçevesinde, ortaya konulması gerekmektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un “Kapsam” başlıklı 2’nci maddesine göre, Kanun’un kapsamı, “genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri” olarak belirtilmiştir. Genel Yönetim ise; merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler olarak belirtilmiştir. Uluslararası kuruluşlar ve Avrupa Birliği’nin ilgili düzenlemelerinde olduğu gibi, Kanun’da da devlet, genel yönetim olarak tanımlanmaktadır. Aşağıda ayrıntılarına yer verildiği üzere, genel bütçeli kuruluşlar; “devlet tüzel kişiliğine dahil olan, aynı nakit idaresi kapsamında, kendilerine özgü malvarlığı ve geliri olmayan ve hazine birliği kapsamındaki kamu idareleri”dir. Kanun’daki bu tanım, uluslararası sınıflandırma ile

paralellik oluşturmaktadır. Ancak, bu sınıflandırma içinde, kamu sektörünün “genel yönetim”ini oluşturan başlıklardan “eyalet yönetimi”nin Türkiye’de uygulaması olmadığından, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un genel yönetim tanımında merkezî yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları alt sektörler olarak yer almaktadır. Ülkelerin idarî ve siyasî yapıları ve sosyal güvenlik kuruluşlarının/fonlarının kurulma şekillerine bağlı olarak, sosyal güvenlik kurumları, merkezî yönetim içine de dahil edilebilmektedir. Ancak, Türkiye’de sosyal güvenlik kuruluşlarının, belirli bakanlıklarla ilgili veya bağlı olsalar da ayrı hesapları, yönetimleri ve kuruluş kanunları olduğundan, merkezî yönetimden ayrı bir alt sektör olarak tanımlanması doğru olacaktır. Bir başka deyişle, genel yönetim tanımının içine üç alt sektör; merkezî yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kuruluşları girmektedir<sup>195</sup>. O halde, bu açıklamaların ardından, uluslararası alanda genel kabul gören “genel yönetim” kavramının, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen sistem çerçevesinde karşılaştırılması aşağıdaki şekilde ortaya konulabilir<sup>196</sup>.

---

<sup>195</sup> Bkz. Ulusal Ekonominin Sınıflandırılması, (Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları:Nakit Esasından Tahakkuk Esasına), (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara 2002), s.6 ; Baki **Kerimoğlu**, “Ulusal Ekonominin Sektörel Sınıflandırılması ve Ulusal Hesapların Konsolidasyonu”, (Mali Kılavuz, S.22, Ekim-Aralık 2003), (Sınıflandırma), s.31; **Yılmaz**, Yerel Yönetimler, s.7; **Emil-Yılmaz**, Yerel Yönetimler, s.7; **Gülşen**, Kapsam, s.5-6; **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.101.

<sup>196</sup> Bkz. **Kızılkaya**, Yeni Sistem, s.11. Krş. **Yılmaz**, Yerel Yönetimler, s.7; **Emil-Yılmaz**, Yerel Yönetimler, s.7.

Uluslar arası Alanda Genel Kabul Gören Metodolojiler	Ülkemiz Uygulaması
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Genel yönetim sektörü; merkezi yönetim alt sektörü ve mahalli idareler alt sektörlerine ayrılır.</li> <li>▪ Merkezi yönetim alt sektörü; merkezi bütçe, kar amacı gütmeyen kamu birimleri ve sosyal güvenlik kurumlarından oluşur.</li> <li>▪ Mahalli idareler alt sektörü; yerinden yönetim ilkesine göre oluşturulmuş mahalli idarelerden oluşur.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Genel yönetim; merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin bütünüdür.</li> <li>▪ Merkezi yönetim alt sektörü; (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerdeki birimlerden oluşur.</li> <li>▪ Sosyal güvenlik kurumları ayrı bir alt sektör olarak tanımlanmıştır.</li> <li>▪ Mahalli idareler alt sektörü; belediye, il özel idaresi, bağlı idareler ve birliklerden oluşur.</li> </ul>

Genel yönetimin kapsamı belirlenirken, genel yönetim birimleri tarafından kurulan ekonomik işletmelerin ve faaliyetlerin genel yönetime dahil edilip edilmeyecekleri; dahil edileceklerce, bu konudaki kriterin ne olacağı sorununun da üzerinde durulması gerekmektedir. Bu konuda, birisi, GFSM2001'de; diğeri ise, ESA95'te tanımlanmış iki ayrı kriter vardır<sup>197</sup>. GFSM2001'e göre, devlete ait bir işletmenin genel yönetime ait olup olmayacağını belirleyecek olan kriter, o şirketin ürettiği mal ve hizmetler için uyguladığı fiyat politikasıdır. Eğer belirlenen fiyat, o şirketin ürettiği mal veya hizmetlere olan talebi etkileyecek kadar önemli ise, ya da başka bir ifade ile, önemli sayılacak kadar yüksek ise, o şirket, pazar için mal ve hizmet üreten kamu şirketi olarak kabul edilecek ve genel yönetim kapsamının dışında tutulacaktır. Eğer uygulanan fiyat politikasının talep üzerinde etkisi yok veya ihmal edilebilecek kadar az ise, yani, fiyattaki bir değişiklik talepte önemli bir

<sup>197</sup> Bkz. Undersecretariat of Treasury, Fiscal Government and Government Accounting Seminar, Ankara, 4-5 May 2001. Krş. **Soylu**, s.104

değişikliğe neden olmuyorsa, yani, genel yönetime dahil bir kamu idaresince finanse ediliyorsa, o şirket pazar dışı mal veya hizmet üretiyor sayılacak ve genel yönetim kapsamına dahil edilecektir.

İkinci kriter ise, ESA95'te ortaya konan %50 kriteridir. Bu kritere göre, eğer devlete ait bir şirket ürettiği mal veya hizmetler için uyguladığı fiyat politikası ile, vergiler hariç, toplam maliyetlerinin %50 veya fazlasını kullanıcılardan tahsil ediyorsa o şirket, pazar için mal veya hizmet üreten kamu şirketi olarak kabul edilip genel yönetim kapsamının dışında sayılacaktır. Aynı şirket, vergiler hariç maliyetlerinin ancak %50'sinden daha azını kullanıcılardan tahsil ediyorsa, o kamu şirketi, pazar dışı mal veya hizmet üreten, yani, kâr amacı gütmeyen devlet şirketi sayılacak ve genel yönetim kapsamında yer alacaktır<sup>198</sup>. Bu anlamda, genel yönetim birimleri tarafından kurulan ekonomik işletmelerin ve faaliyetlerin, uluslararası sınıflandırmalara uygun olarak, ESA95'te belirtilen kriterin çerçevesinde, genel yönetim kapsamına alınmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

---

<sup>198</sup> Bkz. ve krş. Ulusal Ekonominin Sınıflandırılması, (Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları:Nakit Esasından Tahakkuk Esasına), (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara 2002), s.6-7; Baki **Kerimoğlu**, "Ulusal Ekonominin Sektörel Sınıflandırılması ve Ulusal Hesapların Konsolidasyonu", (Mali Kılavuz, S.22, EKİM-Aralık 2003), (Sınıflandırma), s.31. Ayrıca **Soylu**, s.104-105; **Gülşen**, Kapsam, s.6; **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.101.

## *B. Ulusal Alandaki Kamu Sektörü Sınıflandırması ve Türk Bütçe Sistemi*

### **1. Ulusal Alandaki Kamu Sektörü Sınıflandırmasının Hukukî Yapıya Etkisi**

Uluslararası sınıflandırmada “genel yönetim” tanımının, Türk Hukuku’nda yer alan tanımlamaya göre farklılık oluşturduğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un, uluslararası sınıflandırmaya paralel olarak, “genel yönetim” tanımı getirdiği hususu yukarıda incelenmişti. Bu çerçevede, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un genel yönetim tanımı; merkezî yönetim, sosyal güvenlik kurumlarını ve mahallî idareleri kapsam içine almaktadır. Merkezî yönetim içinde, devletin temel fonksiyonlarını yerine getiren, kamusal ve yarı kamusal mal üreten kurumlar yer almaktadır. Bu anlamda, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından oylanmak suretiyle onaylanıp kanunlaşacak olan bütçe, merkezî yönetime dahil kurumların bütçeleri olmaktadır<sup>199</sup>.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yerinden yönetimler (mahalli idareler) dışında tüm kamu birimlerini üç cetvel halinde saymak ve toplamak suretiyle önemli bir adım atmaktadır. Ancak, bu yapılırken, Kanun’un 4’üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen ve Türk Hukuku’ndaki idarî yapılanmayı ortaya koyan<sup>200</sup>, “Kamu maliyesi, merkezden ve yerinden yönetim esaslarına göre yürütülür.” hükmüne rağmen, devletin temel kuruluşu ve dikkate alınmadığından, hukuka aykırılıklar kendini göstermektedir. Esasen, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un

---

<sup>199</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s. 188.

<sup>200</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Özyörük, s.93-96; Gözübüyük-Tan, s. 4; Gözübüyük, Yönetim Hukuku, s.2-3; Gözübüyük, Yapı, s.1-2; Giritli, s.3 vd.; Giritli-Bilgen-Akgüner, s.3 vd.; Yıldırım, s.23 vd.; Günday, s.7-9; Akyılmaz, s.105; Gözler, İdare Hukuku, s.12-15.

uluslararası sınıflandırmaya paralel getirdiği ayrım, federal devletlerdeki federal bütçeyi çağrıştırmaktadır. Merkezî idare, federal yürütme organını; genel bütçe, federal hükümetin bütçesini (başkan veya başbakan ve bakanlıklar); özel bütçeler ise özerk federal idarelerin (agency, board vs.) bütçelerini ifade etmektedir. Federal hükümet, federal kurumların ve eyaletlerin (state) bütçelerinden sorumlu değildir. Federe devletlerin bütçeleri kendi hüküm ve tasarrufları altındadır<sup>201</sup>.

İdarî yapı(lanma)dan bağımsız oluşturulan harcama sisteminin hukukî rejiminin hukuka ayrı yanlarına bakıldığında; ilk olarak, devlet tüzel kişiliğine dahil dairelerin genel bütçe içinde toplandığı ifade edildiği halde (KMYKK.m.12), I sayılı cetvele, TCK, DSİ, SHÇEK gibi ayrı tüzel kişiliğe sahip idarelerin de dahil edilmektedir. Düzenlemenin tutarlı hale gelebilmesi için bunların ya özel bütçeli idareler arasına (II sayılı cetvele) konulması, ya da teşkilât kanunlarında değişiklik yapılarak tüzel kişiliklerinin ve mali özerkliklerinin kaldırılması gerekmektedir. Bu çerçevede, bu yatırımcı ve sosyal hizmet kuruluşlarının tüzel kişiliklerinin kaldırılarak devlet tüzel kişiliği içine alınması, genel bütçeye dahil olarak değerlendirilmesi, bütçe(leme) tekniği açısından daha uygundur<sup>202</sup>.

İkinci olarak, özel bütçeli idareler için iki ayrı cetvel mevcuttur. Özel bütçeli idarelerin tümü, merkezden yönetime idarî vesayet bağı ile bağlı hizmet yerinden yönetimleridir. İdari vesayetın konusu, kapsamı, araçları, uygulamaları ve derecesi bu idarelerin kuruluş kanunları ile tayin edilmiştir. Dolayısıyla, böyle bir ayrım, şeklen de olsa, idarî vesayet yönünden, kuruluşlar arasında bir ayrım yapıldığı görüntüsü vermektedir. Kaldı ki, düzenleyici ve

---

<sup>201</sup> Bkz. ve krş. **Bayar**, Temel Kanunlar, s. 19. Ayrıca bkz. Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Ayrışık Oyu.

<sup>202</sup> Bkz. ve krş. **Bayar**, s. KMYKK, s.50.

denetleyici kurumların Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında yer almasına rağmen, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerinin önemli bir kısmından istisna edilmesi ve bu istisnanın kısa bir süre sonra genişletilmesi<sup>203</sup>, bu görüşümüzü destekler niteliktedir (KMYKK.m.2/III). Oysa bu durum, Anayasa'nın "Yürütme yetkisi ve görevi Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir." diyen 8'inci ve "İdare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır." diyen 123'üncü maddelerine uygun düşmemektedir. Bu itibarla, bir mali usul kanunu olan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile "özerklik benzeri" kriterler yaratılması anlamsız ve devlet yapısına aykırıdır<sup>204</sup>. Anayasa ve idarî yapı ile çelişen bu durumların giderilmesi için, II ve III sayılı cetveller birleştirilmeli ve bu idarelerin tümü, bütçe rejimine, katma bütçe uygulamasında olduğu gibi, tek statü ile katılmalıdırlar. Bir başka deyişle, "Ekli II sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idarelerin tümü katma bütçeyi oluşturur" denilebilir. Zaten, Kanun'un 12 nci maddesinin 3'üncü fıkrasında tanımlanan özel bütçe kavramı, bütün unsurlarıyla, düzenleyici ve denetleyici kurumları da kapsamaktadır. Bunların bir bakanlığa "bağlı veya ilgili" olmadığını söylemek vesayetin olmadığını değil; olsa olsa, bu ilişkinin derecesini ifade etmektedir<sup>205</sup>.

---

<sup>203</sup> Bkz. "5436 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", (RG. 24.12.2005-26033).

<sup>204</sup> Bkz. ve krş. **Bayar, Kanun** s. 50.

<sup>205</sup> Öte yandan, Kanun'un ruhuna aykırı olarak, II sayılı cetvelde yer alan idareler bakımından hazine yardımları devam edeceği açıktır. Sözkonusu yardımlar, farklı kavramlarla ifade edilse de, sonuçta, genel bütçe kaynaklarından bir transfer gerçekleştirilecektir. Bir idarenin giderlerinin tamamına yakınının genel bütçeden aktarılan transferlerle karşıladıktan sonra, (mali) özerklik iddiasında bulunmasının geçerliği bulunmamaktadır. Verilmesi genel bütçe imkanlarına bağlı olan kaynaklarla, bağımsız hizmet yürütmek ve finanse etmek de her zaman mümkün olmaz. Bkz. **Bayar, Kanun** s. 50,52. Aynı yönde **Tosun-Cebeci**, s.4-5.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, merkezî yönetim içinde yer alan kurumların malî işlemlerinin yönetimini ve kontrolünü düzenleyen çerçeve bir kanundur; mali usul kanunudur. İdarî yapılanmayı düzenleyici nitelik taşımamaktadır. Bu tür düzenlemelerin yeri, öncelikle, Anayasa, daha sonra, teşkilât kanunlarıdır. Bir başka deyişe, merkezî yönetim ile yerel yönetim arasındaki sınırları yeniden çizmek, anayasa(l) konu(su)dur<sup>206</sup>.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un kapsamına ilişkin bir diğer sorun oluşturabilecek hüküm, 2'nci maddenin ikinci fıkrasındaki düzenlemedir. Söz konusu düzenlemedeki; "Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir." hükmünden, Avrupa Birliği fonlarından elde edilen kaynakların kullanım ve kontrolünün, kural olarak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'a tâbi olacağı anlaşılmaktadır. Ancak, uluslararası anlaşmaların hükümleri saklıdır. O halde, bir uluslararası andlaşma varsa, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da olmayan ya da bu Kanuna aykırı hükümler içeren uluslararası andlaşma hükümleri, öncelikle uygulanacaktır; andlaşmalarda hüküm bulunmaması halinde ise, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Ancak, uluslararası andlaşmalarda söz konusu fonların kullanım ve kontrolünde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'a tâbi olunmayacağı yönünde hüküm bulunur ise, bu durumda, tamamen, Kanun kapsamı dışında kalınıp kalınmayacağı ve sonuçlarının tartışılması gerekmektedir<sup>207</sup>.

---

<sup>206</sup> Bkz. ve krş. **Bulutoğlu**, Kamu Bütçesi, s. 78.

<sup>207</sup> Bkz. ve krş. Adnan **Şensoy**, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Mali Disiplin Anlayışı ve Bu Çerçeve de Avrupa Birliği'nden Sağlanan Fonların Kullanım ve Kontrolünün Değerlendirilmesi", (Bütçe Dünyası, S.18, İlkbahar 2004), s. 34-37.



Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 2'nci maddesindeki ifadeden, ilk bakışta, uluslararası anlaşmada hüküm bulunması halinde, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dan muaf olunacağı düşünülebilir. Ancak, böyle bir sonuca ulaşabilmek için, öncelikle, "uluslararası andlaşma"lara ilişkin anayasal rejimin incelenmesi gerekmektedir<sup>208</sup>.

Anayasa'nın 90'ıncı maddesi, kural olarak, uluslararası anlaşmaların, yapıldıktan sonra, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından onaylanmalarının bir kanunla uygun bulunması gerektiğini hükme bağlamaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından onaylanması uygun görülen bir uluslararası andlaşma, daha sonra, Bakanlar Kurulu'nca onaylanarak yürürlüğe girmektedir ki, bunlara "çerçeve andlaşma" denilmektedir. Bir de, bu çerçeve andlaşmaların uygulanmalarına ilişkin olarak yapılan "uygulama anlaşmaları" vardır ki; Anayasa gereği, bunları Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin uygun bulma zorunluluğu yoktur, yayımlanmalarıyla yürürlüğe girerler(Any.m.90/III). Kanun'da geçen uluslararası andlaşma ibaresi, Türkiye Büyük Millet Meclisi onayından geçen "çerçeve anlaşmaları" ile Türkiye Büyük Millet Meclisi onayına sunulma zorunluluğu olmayan "uygulama anlaşmaları"nın da kapsamaktadır. Bu durumda ise, bir uygulama anlaşmasına konulan hüküm ile Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un kapsamından çıkmanın mümkün olabilirliğini, Anayasa'nın "Milletlerarası Andlaşmaları Uygun Bulma" başlıklı 90'ıncı maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır.

---

<sup>208</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. **Özbudun**, s. 207 vd.; **Gözler**, Anayasa, s.345 vd. Ayrıca bkz. **Melda Sur**, s.36 vd.

Anayasa'nın 90'ncı maddesinin birinci fıkrasında, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarca yapılacak olan anlaşmaların onaylanmasının, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlı olduğu hükmü mevcuttur. Üçüncü fıkrasında ise, uluslararası anlaşmaya dayanan uygulama anlaşmalarının Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından uygun bulunma zorunluluğu olmadığı belirtilmektedir. Ancak, bu hüküm, önceden Türkiye Büyük Millet Meclisi onayından geçen uluslararası çerçeve anlaşmanın hükümlerinin uygulanmasına ilişkin olarak hazırlanan ve çerçeve anlaşma ile Türk kanunlarına aykırı hususlar içermeyen uygulama anlaşmaları için geçerlidir (Krş.244.sK.m.2/III<sup>209</sup>). Buradan hareketle, Türkiye Büyük Millet Meclisi onayından geçen çerçeve anlaşmalarında yer almayan ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa açıkça aykırı olan düzenlemeleri, uygulama anlaşmalarıyla yasal zemine oturtmaya çalışmak, aynı zamanda yasama yetkisinin devrine yönelik sonuç doğuracağından, Anayasa'nın 7'nci maddesine aykırılık oluşturabilecektir<sup>210</sup>. Oysa, 90'ncı maddenin dördüncü fıkrasında, "Türk

---

<sup>209</sup> 244 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin üçüncü fıkrası şu şekildedir;

"Milletlerarası bir anlaşmaya dayanılarak Bakanlar Kurulu'nca yapılan uygulama anlaşmalarından Türk Kanunlarına değişiklik getirmeyenleri onaylamak veya bunlara katılmak için; bunların konusu iktisadî, ticari veya teknik münasebetlerin dışında kalsa veya süresi bir yılı aşsa veya Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenmeyi gerektirse veya kişi hallerine veyahut Türk vatandaşlarının yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunsa dahi, onaylama veya katılmayı uygun bulmak üzere kanun yapılması zorunluluğu yoktur."

<sup>210</sup> Milletlerarası Anlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü Ve Yayınlanması İle Bazı Anlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında 244 sayılı Kanun'un (RG.11.6.1963-11425) bu yöndeki, 2'nci madde hükmünün üçüncü fıkrasının (ve diğer bazı hükümlerinin) Anayasa'ya aykırılıkları iddia edilmiş ancak Anayasa Mahkemesi, 1961 Anayasası döneminde gerçekleştirdiği inceleme sonrası verdiği kararında, sözkonusu Kanun hükümlerini Anayasa'ya aykırı bulmamıştır. Konumuz açısından, 2'nci madde hükmünün Anayasa'ya uygun bulma gerekçesi, şu şekilde ifade edilmiştir; "2 - 244 sayılı Kanunun iptal

Kanunlarında değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır." denilmek suretiyle Meclisin yasama yetkisi açık bir şekilde güvence altına alınmıştır<sup>211</sup>.

---

konusu olan 2'nci maddesinin üçüncü fıkrasında "Milletlerarası bir andlaşmaya dayanılarak Bakanlar Kurulunca yapılan uygulama andlaşmalarından Türk kanunlarına değişiklik getirmeyenler" ele alınmış ve bunların onaylanması için kanun yapılması zorunluluğu olmadığı gösterilmiştir. Bu uygulama andlaşmaları Anayasa'nın 65 inci maddesinin üçüncü fıkrasının kapsamına girmektedir. 65 inci maddenin bu fıkrasında söz konusu uygulama andlaşmalarının süreleri, konulan ve başka nitelikleri bakımından bir ayırım yapılmaksızın bunların T.B.M.Meclisince uygun bulunmasının zorunlu olmadığı açıklanmıştır. Anayasa koyucusu, uygulama andlaşmalarının taşıdıkları hükümlere göre bir ayırım yaparak bazılarının onaylanması için yasama organının uygun bulmasını istemiş olsa idi, 65 inci maddenin ikinci fıkrasında yaptığı gibi bu maksadını belirtmiş olurdu. 65 inci maddenin ikinci fıkrasındaki şartların üçüncü fıkrasının uygulanmasında da otomatikman geçerli olması gerektiği söylenemez. Zira bu iki fıkra aynı konulara ilişkin değildir, ikinci fıkrada açıktan yapılan andlaşmalar, üçüncü fıkrada ise yasama organının önceden uygun bulmuş olduğu bir andlaşmanın uygulanmasını sağlayan andlaşmalar öngörülmüştür. Böyle olduğu içindir ki Anayasa koyucusu bunların onaylanmalarını ayrı şartlara bağlanmıştır. Uygulama andlaşmalarında, istisnasız olarak yasama organının uygun görmesinin şart olmaması, yürütme organının kanun konusu olan hükümleri taşıyan andlaşmayı onaylaması gibi sonuçlar doğurabilir. Ancak, bu ihtimal Anayasa'nın 65 inci maddesinin mutlak olan üçüncü fıkrasının sınırlı uygulanmasını ve onaylama organına verdiği yetkinin kısılmasını haklı göstermez. Uygulama anlaşmalarında, sadece Anayasa'nın 65 inci maddesinin dördüncü fıkrasında yazılı olan şart, yani Türk kanunlarına değişiklik getirmemek şartı aranmalıdır. Bu nedenlerle, 244 sayılı Kanunun 2'nci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan uygulama andlaşmalarının (Konusu iktisadi, ticari veya teknik olsa, süresi bir yılı aşsa, Devlet Maliyesi bakımından yüklenmeyi gerektirse, kişi hallerine veya Türk vatandaşlarının yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunsa dahi) T.B.M.Meclisi'nce uygun bulunması zorunlu olmadığına dair olan hüküm, Anayasa'ya aykırı görülmemiştir.", (Any.M. 4.3.1965 gün ve E.1963/311, K.1965/12), (RG.24.12.1965-12185). Anı yönde görüş için bkz. **Özbudun**, s.211-212.Krş. **Gözler**, Türk Anayasa Hukuku, s.446-448.

<sup>211</sup> Bkz. ve krş. **Şensoy**, 37.

Anayasa'nın belirtilen hükümleri ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da geçen, "uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla bu Kanun hükümlerine tâbi değildir." ifadesi birlikte değerlendirildiğinde, Avrupa Birliği'nden sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolünde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerinin bütünüyle ya da kısmen dışında kalınabilmesi için, öncelikle, düzenlemenin Türkiye Büyük Millet Meclisi onayından geçen çerçeve anlaşmada yer alması gerekmektedir. Çerçeve anlaşmada yer almaksızın, sadece, uygulama anlaşmaları ile getirilen hükümlerle Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu aksine bir düzenleme yapılması halinde, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onayı olmaksızın, yine Türkiye Büyük Millet Meclisi Meclis tarafından kabul edilen bir kanunun yürürlükten kaldırılması gibi bir sonuç ortaya çıkacağından, böyle bir anlayışın hukukun genel ilkeleri ve Anayasa(nın sözü ve ruhu) ile bağdaşmasından sözedilemeyecektir<sup>212</sup>.

Türk Bütçe Sistemi'nin kapsamını Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dan hareketle ele alan bu açıklamaların ardından, genel yönetime dahil idarelerin mali yönetim ve kontrolüne ilişkin usul ve esasları belirleyebilmek için, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer alan bütçe türlerinin incelenmesi gerekmektedir. Ancak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, bütçeleri tanımlama konusunda, 1050 sayılı Kanun'dan önemli bir farklılık göstermektedir; 1050 sayılı Kanun, bütçeleri tanımlarken, kuruluş bütçelerinin hangi bütçe türüne girdiğini, idarî yapıya uygun olarak, kuruluş kanunlarına bırakmıştır. Oysa ki, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kurum isimlerini saymak suretiyle kurum bütçelerinin hangi bütçe türüne girdiğini belirlemiştir. Böylece, yeni kurulan bir kurumun bütçesinin hangi bütçe türüne girdiğini belirlemek için Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da değişiklik yapmak

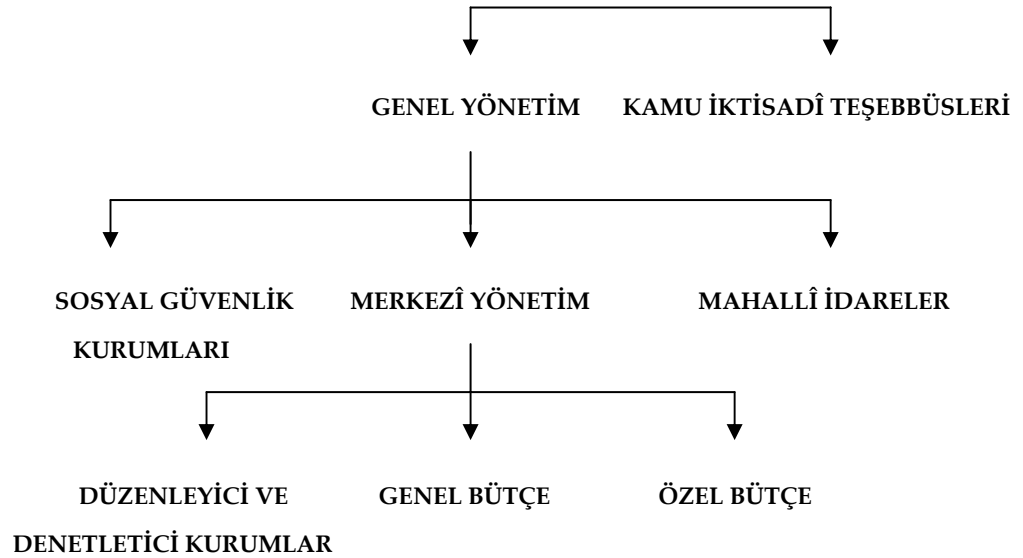
---

<sup>212</sup> Bkz. ve krş. Şensoy, 37.

gereği ortaya çıkmaktadır<sup>213</sup>. Mali anayasa olarak nitelendirilen ve harcama sisteminin temel ilkelerini ortaya koyan bir metnin, siyasî ve idarî tercihlere bağlı olarak, sıkça, değişiklik geçirmesi, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un uygulanmasına yönelik olan tereddütleri arttıracığı gibi, hukuk metni olarak güvenilirliğini de kaybetmesine sebep olacaktır. Öte yandan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un tercih ettiği kazuistik sayım yöntemi, yasa yapma tekniği bakımından da sakıncalar taşımakta; kanun koyucuyu, metni sürekli değişiklikte bulunma hususunda davranışta bulunmaya itmektir; yoksa, Kanun'un akıbeti, 1050 sayılı Kanun'dan farklı olmayacak, belli bir zamandan sonra değişimlere ayak uyduramayacaktır. Bu bağlamda, 1050 sayılı Kanun'un, bütçe tanımında, kuruluş bütçelerini kuruluş kanunlara bırakan tercihine geri dönülmesinde, belirtilen sakıncaları gidermenin yanı sıra, idarî yapıya paralellik oluşturma(sı) bakımından büyük yarar vardır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerini; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak üçe ayırmıştır.

(KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU'A GÖRE) KAMU TÜZEL KİŞİLERİ



<sup>213</sup> Mutluer-Öner-Kesik, 189-190.

Merkezî yönetim bütçesi ise, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli; (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçeden; (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçe(ler)den ve (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinden meydana gelmektedir (KMYKK.m.12).

## 2. Ulusal Alandaki Kamu Sektörü Sınıflandırması: Bütçe Türleri

### a. Merkezî Yönetim Bütçesi

#### aa. Genel Bütçe

Genel bütçe, devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un (I) sayılı cetvelinde yer alan kamu idarelerinin bütçeleri ifade etmektedir(KMYKK.m.3/I-a). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen genel bütçe tanımı, 1050 sayılı Kanunda yer alan genel bütçe tanımından çok farklı olmayan<sup>214</sup> ve esasen, idare hukukundaki, "merkezî/genel idare" tanımına karşılık gelmektedir<sup>215</sup>. Genel bütçe kapsamındaki kurumlar, temel kamu hizmetlerini yerine getiren, kendi gelirleri olmayan ve hizmet maliyetleri vergi gelirleri ile karşılanan, devlet tüzel kişiliğine dahil

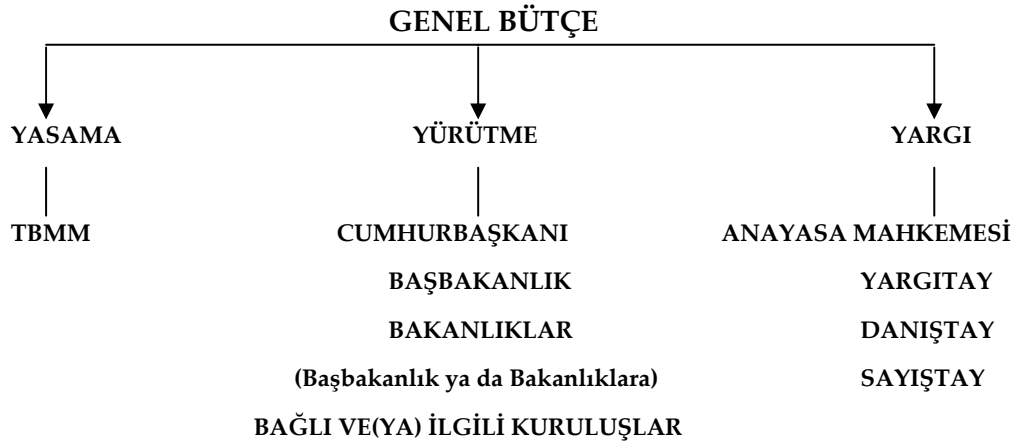
---

<sup>214</sup> 1050 sayılı Kanun'a göre genel bütçe; devleti oluşturan kurumlarla, devletin yüklendiği kamu hizmetlerini yapan kuruluşların bütçelerinden oluşmaktadır. Buna göre, genel bütçe denildiğinde, Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi ve ona bağlı kurumlar, Bakanlıklar gibi, merkezî devlet örgütüne ait bütçeler anlaşılacaktır. Bkz. **Gürsoy**, Bütçe, s.150.

<sup>215</sup> Bkz. **Özyörük**, s.187 vd; **Duran**, İdare, s.79; **Gözübüyük-Tan**, s.123-124,136, 142-143; **Gözübüyük**, Yönetim Hukuku, s.2-3; **Gözübüyük**, Yapı, s.89; **Giritli**, s.4 vd.; **Giritli-Bilgen-Akgüner**, s.176-177; **Özay**, s.196 vd.; **Yıldırım**, s.23-25.; **Günday**, s.343 vd.; **Akyılmaz**, s.138-140; **Gözler**, İdare Hukuku, s.113-114.

kurumlardır<sup>216</sup>. Genel bütçenin tek bir gelir cetveli bulunmakta, bütün genel bütçe gelirleri bu cetvelde yer almaktadır. Ancak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belirlenen genel bütçe, bu özelliklere sahip olsa da, daha önce katma bütçe içinde yer alan ve giderlerinin önemli bir kısmı vergi gelirleri ile karşılanan kurumlar da genel bütçe içinde yer almaktadır<sup>217</sup>.

Genel bütçe kapsamındaki kurumların harcamaları için yapılan idarî sınıflandırmalarda, harcamayı yapan kuruluş esas alındığında, kamu kurumlarının genel bütçe içindeki sıralanışı da belirlenmiş olur<sup>218</sup>. Buna göre genel bütçe; yasama, yargı ve yürütme organları bütçelerinden oluşmaktadır.



<sup>216</sup> Böyle olmakla, genel bütçeye dahil kurumlar, talî hizmetlerini fiyatlandırmaları sonucunda özel gelir elde edebilmektedirler. 5018 sayılı Kanun'un 39'uncu maddesi, bu kurumların özel gelirlerini özel ödenek kaydettirmek suretiyle kullanabilme imkanı getirmektedir. Ayrıca bu kurumlar, 1050 sayılı Kanun'un uygulandığı dönemde elde ettikleri döner sermaye gelirlerini, yine, 39'uncu madde hükmü gereğince bütçe içine getirebilmektedirler. Ancak, malî yıl içinde kullanılacak özel ödenek miktarı, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemeyecek; tahsil edilen özel gelirlerin ödenek tutarını aşması halinde, ödenek eklenemeyecektir. Bkz. ve krş. **Mutluer-Öner-Kesik**, s.190. Krş. **Edizdoğan**, 64-65.

<sup>217</sup> Bu kuruluşlar şunlardır; Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, Karayolları Genel Müdürlüğü, Tarım Reformu Genel Müdürlüğü, Petrol İşleri Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü.

<sup>218</sup> **Edizdoğan**, 65.

Genel bütçe içinde; yasama, yürütme ve yargı organları yanında, yürütme organının bağlı ve ilgili kuruluşlarına yer verilmiştir. Bağlı ve/ya da ilgili kuruluşlar, başbakanlık ve bakanlık teşkilâtı içinde yer almaktadır.

Başbakanlık teşkilâtına bağlı ve idarî kuruluşlar; bakanlıklar içinde teşkilâtlandırılmayan bazı hizmet birimlerinin, sanki bir hizmet bakanlığıymış gibi, doğrudan, bağlandığı kamu hizmeti örgütleridir<sup>219</sup>. Başbakanlık teşkilâtına bağlı ve idarî kuruluşların tümünün kamu tüzel kişiliği mevcut değildir. Bunlar, kimi zaman kanunlarla, kimi zaman başbakanlık tezkereleriyle başbakanlığa bağlanmaktadır. Böylece, başbakanlık da, aynı bakanlıklar gibi, kamu hizmetlerinden ve etkinliklerinden sorumlu bakanlık konumuna gelmektedir. Bu nedenle, başbakanlığın, bağlı ve ilgili kuruluşlar bakımından sahip olduğu yetki ve görevleri, bir bakanlığın görev ve yetkileri kapsamında ve özelliğindedir; bir nevi hizmet bakanlığıdır. Buna bağlı olarak, başbakan da, öteki bakanlar gibi, bağlı ve ilgili kuruluşlar kapsamındaki faaliyet ve hizmetlerden sorumlu yürütme organı durumuna gelmekte ve aynı görev ve yetkileri taşımaktadır<sup>220</sup>. Ancak, başbakanın, bağlı ve ilgili kuruluşlarla olan hukukî ilişkilerini tek başına yürütmesi olanaksız olduğu için, bu konudaki yetkiler ve görevler, hükümetin oluşumu sırasında ya da hemen sonra, 3046 sayılı Kanun'un<sup>221</sup> 4'üncü maddesine dayanılarak<sup>222</sup>, siyasî ve hukukî

---

<sup>219</sup> **Duran**, İdare, s.98; **Gözübüyük-Tan**, s.155; **Gözübüyük**, Yönetim Hukuku, s.2-3; **Gözübüyük**, Yapı, s.118; **Giritli-Bilgen-Akgüner**, s.208-209; **Özay**, s.196 vd.; **Günday**, s.353-354.; **Akyılmaz**, s.148-149; **Gözler**, İdare Hukuku, s.127-128.

<sup>220</sup> **Duran**, İdare, s.98; **Gözler**, İdare Hukuku, s.128.

<sup>221</sup> 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş Ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname İle 13.12.1983 Gün Ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş Ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması Ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun, (RG. 09.10.1984-18540).



sorumluluk hizmetin adına yürütüldüğü başbakanda kalmak kaydıyla, devlet bakanlıkları arasında paylaş(tır)ılmaktadır. Ancak, başbakanın, bakanlıkların en üst amiri olmasından kaynaklanan (3056 sK.m.4/I)<sup>223</sup>, devlet bakanlarının yetkilendirilmeleri ve görevlendirilmeleri, kamu hizmetlerini yerine getirmek ve devlet etkinliklerinde bulunmak görevini bakanlara veren Anayasa ile çelişmektedir<sup>224</sup>. Anayasa ile çelişen bu uygulama ile devlet bakanlıkları, idarî iş(lem)lerle uğraşan, bir ya da iki genel müdürlükten veya müsteşarlıktan oluşan hizmet bakanlığı durumuna getirilmiştir. Böylece, merkeziyetçilik içinde, başbakanlık bünyesinde, yeni bir merkeziyetçilik türü ortaya çıkarılmış olmaktadır<sup>225</sup>.

Bakanlık bağlı kuruluşları, bakanlığın hizmet ve görev alanına giren ana hizmetleri yürütmek üzere, bakanlığa bağlı olarak özel kanunla kurulan; başbakanın teklifi ve cumhurbaşkanının onayı ile, diğer bir bakanlığa bağlanabilen ve genel bütçe içinde ayrı bütçeli veya özel bütçeli kuruluşlardır. Bakanlık ilgili kuruluşları ise, özel kanun veya statü ile kurulan, iktisadî devlet teşekkülleri ve kamu iktisadî kuruluşları ile bunların müessese ortaklık ve iştirakleri veya özel hukukî, mali ve idarî statüye tâbi, hizmet bakımından

---

<sup>222</sup> 3046 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi hükmüne göre; başbakana yardım etmek ve başbakan tarafından verilecek görevleri yerine getirmek, bakanlar kurulunda koordinasyonu sağlamak, özel önem ve öncelik taşıyan konularda tecrübe ve bilgilerinden istifade edilmek amacıyla başbakanın teklifi ve cumhurbaşkanının onayı ile sayıları yirmiyi geçmemek kaydıyla devlet bakanları görevlendirilebilmektedir.

<sup>223</sup> 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilâtı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun, (RG. 19.10.1984-18550).

<sup>224</sup> Bkz. **Giritli-Bilgen-Akgüner**, s.208. Krş. **Gözübüyük**, Yapı, s.118.

<sup>225</sup> **Gözübüyük**, Yapı, s.118. Bu kapsamda, başbakanlık bağlı ve(ya) ilgili kuruluşlarının, icracı bakanlıklara bağlanması ve başbakan(lığ)ın koordinasyon yönü ön plâna çıkarılmalıdır. Bkz. **T.C. Başbakanlık**, Kamuda Yeniden Yapılanma 1: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, s.143-144.

yerinden yönetim kuruluşları şeklinde düzenlenene kuruluşlardır (3046 sK.m.10, 11). Bu kuruluşların ilgili olduğu bakanlık, 3046 sayılı Kanun'un koyduğu usule göre belirlenmektedir. Öte yandan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 12'nci maddesinin dördüncü fıkrasında tanımlanan özel bütçe; "bir bakanlığa *bağlı veya ilgili olarak* belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan" kuruluşları ifade etmektedir. Buna göre, kanun koyucu, bağlı ve(ya) ilgili kuruluşlara ilişkin, idarî yapı(lanma)yı dikkate almayan bir özel bütçe tanımı getirmekte ve fakat, bu tanıma uyan kuruluşlardan bazılarını genel bütçe kapsamında düzenlemektedir<sup>226</sup>. Oysa, bağlı ve(ya) ilgili kuruluşlara yönelik, Anayasa'ya ve hukuka aykırılık iddiaları henüz giderilmemişken, bir de bu kavramları içeren bir tanım çerçevesinde özel bütçeyi tanımlamak ve tanım kapsamındaki kurumlardan bazılarını genel bütçeye dahil etmek, siyasî ve idarî bir tercih olarak açıklanamaz<sup>227</sup>. Kaldı ki, Kamu Mali Yönetimi ve

---

<sup>226</sup> Örneğin, genel bütçe kapsamında başbakanlığa bağlı olup ayrı bütçeleri olmayan ve devlet bakanlarının sorumluluğu altında olanlar; Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Diyanet İşleri Başkanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Gümrük Müsteşarlığı, Denizcilik Müsteşarlığı, Türkiye İstatistik Kurumu'dur. Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ise, ayrı bütçeleri olmalarına rağmen, İçişleri Bakanlığı ile Milli Savunma Bakanlığı'na bağlıdır. Başbakanlık'a bağlı olmalarına rağmen, ayrı ve yeni bir genel bütçeli idare haline getirilenler ise şunlardır; Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü, Devlet Personel Başkanlığı, Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü, Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği.

<sup>227</sup> Nitekim, bu konuya ilişkin olarak, kamu yönetiminde yeniden yapılanma kapsamında, bakanlıkların ana hizmet birimlerinin bakanlık dışında örgütlenmesi anlamına gelen, bakanlık bağlı ve ilgili kuruluşlarının, genel ilkeler ışığında yeniden gözden geçirilmesi amaçlanmaktadır. Bu kuruluşlar da, bakanlıklarda olduğu gibi, stratejik plânlama yapan, performansa dayalı olarak kaynak tahsisi oluşturan ve sonuçlara odaklı bir şekilde hesap veren yapılara dönüştürülecektir. Bkz. **T.C. Başbakanlık**, Kamuda Yeniden Yapılanma 1: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, s.146.

Kontrol Kanunu'na yöneltilen eleştirilerin başında, "idarî yapıyı dikkate almaması" gelmekte iken, bu eleştiriyi destekleyici ve kendi içinde çelişkili, bu tür, düzenlemelerden kaçın(ıl)ması gerekmektedir. Buna göre, bu "parçalı" yapının giderilmesi ve bütçe türlerinin idarî yapı ile etkileşimi bakımından; ya özel bütçe tanımına uygun bir sınıflandırma yapılmalı ya da bağlı ve(ya) ilgili kuruluşlarının tümünün devlet tüzel kişiliği içine alınarak genel bütçeye dahil edilmesi yerinde olacaktır.

### **bb. Özel Bütçe**

Merkezî idareyi oluşturan kamu kuruluşlarının "genel bütçe" içinde yer alması gereği, bu kuruluşlardan bazılarının, yarı kamusal nitelikte mal ve hizmet üretmeleri ve hizmetlerinin finansmanında, vergilerin yanında, hizmetten yararlananlardan yararlanılabilmeleri dolayısıyla, ayrı bir bütçeleme rejimine gidilmesini gerektirmiş ve "özel bütçe"li idareleri ortaya çıkarmıştır<sup>228</sup>. Özel bütçeli idareler, esasen, idarî yapılanmada, "hizmet yerinden yönetim kuruluşları"nın bütçelerini oluşturmakta; belli hizmetler, bu kuruluşlarla tüzel kişiliğe kavuşturulmuş olmaktadır. Tüzel kişiliğe kavuşturulan hizmetler, kamu(sal) hizmetin niteliğine bağlı olarak, çeşitli alanlara yayılmıştır. Bu çerçevede, iktisadî, bilimsel, sosyal, teknik, kültürel alanlarda görev yapan kuruluşlardan, devlet ve yerel yönetimler dışındaki kamu tüzel kişileri, özel bütçeli idareleri oluşturmaktadır<sup>229</sup>. Ancak, idarî yapısı bu şekilde ortaya kon(ul)an özel bütçeli idarelere paralel bir tanımlama yapılması gerekirken, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, "özel bütçe" tanımını, "bağlı ve ilgili kuruluş" kavramı üzerine oturtmaktadır. Kanun'un 12'nci maddesinin

---

<sup>228</sup> Edizdoğan, 68; Mutluer-Öner-Kesik, 192. Krş. Bulutoğlu-Kurtuluş, s.410. Ayrıca bkz. Tüğen, Bütçe, s.45-46.

<sup>229</sup> Bkz. ve krş. Duran, İdare, s.188-189. Krş. Gözübüyük, Yapı, s.218; Gözübüyük-Tan, s.233-234; Giritli, s.80-81; Giritli-Bilgen-Akgüner, s.285 Günday, s.453; Gözler, İdare, s.207.

dördüncü maddesin, özel bütçe, “bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunlarla düzenlenen kamu idarelerinin bütçesi” olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdaki bağlı kuruluş, 3046 sayılı Kanun’daki tanımıyla; “bakanlığın hizmet ve görev alanına giren anahizmetleri yürütmek üzere, bakanlığa bağlı olarak özel kanunla kurulan, genel bütçe içinde ayrı bütçeli veya katma bütçeli veya özel bütçeli kuruluşlardır (3046 sK.m.10/I).” Bakanlık ilgili kuruluşları ise; aynı Kanun’daki tanımıyla; “özel kanun veya statü ile kurulan, iktisadî devlet teşekkülleri ve kamu iktisadî kuruluşları ile bunların müessese ortaklık ve iştirakleri veya özel hukukî, mali ve idarî statüye tabi, hizmet bakımından yerinden yönetim kuruluşları” olarak tanımlanmıştır(3046 sK.m.11).” Dolayısıyla, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’daki bütçe tanımındaki “bağlı ve ilgili kuruluş”, bu tanımlarda ifade edilen kuruluşlar olarak Kanun’a ekli cetvellerde yer almalıdır. Oysa, Kanun’a ekli II sayılı cetvel, bu tanıma uygun olmayan bir sınıflandırmayı içermektedir. Örneğin, İçişleri Bakanlığı’na bağlı kuruluşlar olan, Emniyet Genel Müdürlüğü, Jandarma Genel komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı I sayılı cetvel olan, Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri arasında yer almaktadır. Yine, Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı da I sayılı cetvel olan, Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri arasında bulunmaktadır. Başbakanlık ilgili kuruluşlarından Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu ile Bakanlık ilgili kuruluşlarından, kamu iktisadî teşebbüsleri ise, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un kapsamı dışındadır. O halde, özellikle, Kanun’a ekli cetvellerin incelenmesinden anlaşılacağı üzere, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, uluslararası sınıflandırmaya uyum adına, idarî yapı(lanman)ya ilişkin düzenlemeleri gözardı etmekte ve bu konudaki eleştirileri haklı çıkarmaktadır. Bu çerçevede, cetvelleri, idarî yapı(lanman)ya uygun olacak şekilde yasal değişikliğe gidilmelidir.

Katma bütçenin ortada kalkması ve katma bütçeli idarelerin önemli bir kısmının özel bütçe kapsamında yer alması, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen özel bütçe tanımının, 1050 sayılı Kanun'da yer alan katma bütçe tanımı ile aynı/benzer olduğu<sup>230</sup>; kanun koyucunun, sadece, bir isim değişikliğine gidip, müessesenin varlığını sürdürmesini tercih ettiği izlenimini uyandırmaktadır. Ancak, özel bütçe, katma bütçeye nazaran daha kapsayıcı olduğundan, işlevi ve uygulanışı ne şekilde olursa olsun, katma bütçe olarak değerlendirilmemelidir. Buna göre, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, katma bütçeli kurumların bir kısmı ile bütçeden yardım alan kuruluşlara, özel bütçe altında yer vermekte; bir idarenin, özel bütçeli bir idare olduğunun kabul edilebilmesi için şu şartları aramaktadır; bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulma, gelir tahsis edilmesi ve bu gelirlerden harcama yetkisi verilmesi, kuruluş ve çalışma esaslarının özel kanunlarla düzenlenmesi. Bu şartları taşıyan kurumlar, "özel bütçeli" olarak kabul edilecek; genel bütçeli kurumlardan farklı olarak, kendi gelirleri olan, ürettikleri mal ve hizmetlerinin faydası bazı durumlarda tamamen, bazı durumlarda ise, kısmen bölünebilen ve fiyatlandırılabilen kurumlar olacaklardır; belli ölçüde, idarî ve mali özerkliğe sahip olacaklardır<sup>231</sup>. Buna

---

<sup>230</sup> 1050 sayılı Kanun'un "Katma ve Özel Bütçe" başlıklı 115'inci maddesine göre; ""Giderleri özel gelirlerle karşılanan ve Genel Bütçe dışında yürütülen bütçeler "Katma Bütçe" olarak ifade edilmektedir. Ancak, katma bütçe ile genel bütçe arasında, organik bir bağ vardı. Aralarındaki organik bağ nedeniyle, genel bütçe ile büyük benzerlikleri mevcuttu; genel bütçe ile, bütçe kanunu; ekli cetveller; mali bütçe yapıları; gelir ve giderlerinde kullanılan tasnif yöntemleri, aynı kanunlara tâbilik ve mali denetim açısından aynı/benzer esaslara göre uygulanmaktaydı (Krş.MUK.m.116,118). Bkz. **Feyzioğlu**, s.85; **Gürsoy**, Bütçe, 15. Krş. **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.413.

<sup>231</sup> **Edizdoğan**, 68; **Mutluer-Öner-Kesik**, 192. Krş. **Bulutoğlu**, Kamu Bütçesi, s.80-82. Esasen, katma bütçeli idare uygulaması, belirli kamu hizmetleri veren örgütleri, ayrı bir bütçeye sahip olmalarını sağlayarak, hizmetten yararlananların maliyete katkıda bulunmasını

karşılık, 1050 sayılı Kanun'a bakıldığında, katma bütçeli idare olmanın şartları; giderlerini karşılayacak, kendine özgü, gelir(ler)e sahip olma ve genel idare bütçesi dışında tutulmasında kamu yararı bulunma" olarak belirlenmiştir<sup>232</sup>. Bu çerçevede, "genel idare bütçesi dışında tutulmasında kamu yararı bulunma" şartı esas alınarak kurulan katma bütçeli idarelerin artmasıyla, bu idareler, kendi öz gelirlerinin önemli bir kısmını döner sermayeler, özel hesaplar ya da vakıf ve/ya da dernekler yoluyla katma bütçe dışına çıkarmışlardır. Giderlerini olabildiğince katma bütçe içine taşımaya çalışırken, gelirlerini ise katma bütçe dışında tutma çabası içine girmişlerdir<sup>233</sup>. Buna karşılık, öz gelirlerini katma bütçe içine getirmeleri konusunda gerekli zorlayıcı mekanizmalar oluşturulmamıştır. Bunun doğal bir sonucu olarak, katma bütçeli idarelerin giderlerinin oldukça önemli bir kısmı, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü gibi birkaç istisna dışında vergi gelirleri ile karşılanmıştır<sup>234</sup>.

Özel bütçeli idarelerin ürettikleri mal ya da hizmeti, sosyal fayda ve maliyeti ile satmalarından elde ettikleri gelirler, özel bütçeli idarelerin gelirlerini oluşturmakta; giderlerinin bir kısmını, bu özel gelirleri ile karşılamaktadır<sup>235</sup>. Sosyal faydası özel faydasının üzerinde olan; eğitim, sağlık gibi hizmetleri üretmek için kurulan özel bütçeli idarelerin, hizmetten yararlananlardan çeşitli isimlerle sağladıkları özel gelirleri, hizmetin özel fayda toplamına eşit olacağından, giderleri karşılamak için, ürettiği malın dışı faydası

---

sağlamak; bu yoldan kaynak yaratmak ve hizmetten yararlanmayan yükümlülerin katkısını azaltarak vergi adaletini gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Bkz. **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.410.

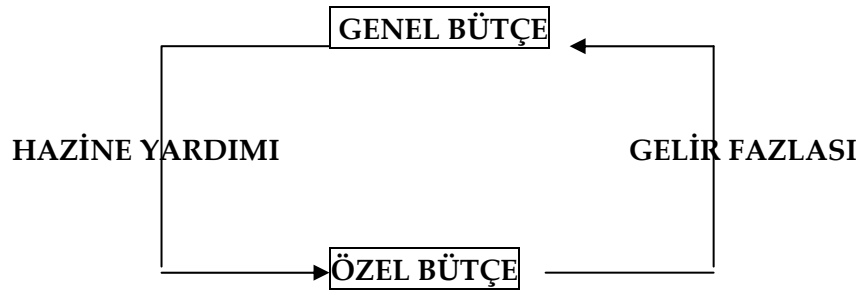
<sup>232</sup> **Gürsoy**, Bütçe, 150. Krş. **Feyzioğlu**, s.85; **Altuğ**, Bütçe, s.34-35.

<sup>233</sup> Çünkü, katma bütçe içine getirilen her gider kalemi vergi gelirleri ile karşılanmaktadır.

<sup>234</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, 192. Krş. **Feyzioğlu**, s.86-87.

<sup>235</sup> Vakıflar Genel Müdürlüğü ile Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğü, hazine yardımı almadan giderlerini karşılamaktadır.

nedeniyle genel bütçeden vergi gelirleri ile karşılanan yardım(lar) alırlar. Bir başka deyişle, özel gelirleri ile giderlerini karşılayamadıkları takdirde, üretilen hizmetin ek sosyal faydası nedeniyle, hizmetin tüm gelir(ler)i genel bütçeden aldıkları hazine yardımının eklenmesiyle karşılanır. Buna karşılık, sosyal maliyeti özel maliyetinin üstünde olan malları üretmek için kurulan özel bütçeli idarelerin, malı tüketenlerden ya da hizmetten yararlananlardan alacağı ekonomik değer, özel maliyetinin üstünde ve sosyal maliyetine eşit olacağından, ek sosyal maliyet dolayısıyla elde ettikleri bu gelir fazlasını genel bütçeye aktaracaklar; bu gelir fazlası, kural olarak, devlet bütçesine gelir kaydedilerek, sözkonusu mal ve hizmetlerin ortaya çıkardığı sosyal maliyetleri karşılamada kullanılacaktır<sup>236</sup>. Özel bütçeli idarelerin genel bütçe ile ilişkisi şu şekil ile ifade edilebilir<sup>237</sup>;



Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile döner sermayelerin yeniden yapılandırılmasıyla birlikte özel bütçeli kurumların her türlü gelirleri özel bütçe kapsamına dâhil edilecektir. Yukarıdaki belirtildiği üzere, önceki uygulamada olduğu gibi, bu kurumların kendi gelirleri ile karşılayamadıkları giderleri, genel bütçeden transfer suretiyle karşılanacaktır. Ancak, malî saydamlık ve hesap verebilirlik ile mali disiplin ve hazine birliğinin bir gereği olarak, bu kurumların gelirlerini, farklı bir mevzuat yaratarak özel bütçe dışına kaçma çabalarının önlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, özel bütçeli idareler, yılların alışkanlığı

<sup>236</sup> Edizdoğan, 75; Tügen, Bütçe, s.46-47..

<sup>237</sup> Bkz. Edizdoğan, 75. Krş. Feyzioğlu, Bütçe, s.85; Bulutoğlu-Kurtuluş, s.413.

ile, katma bütçe uygulamasında olduğu gibi bu idareler giderlerinin önemli bir kısmını vergi gelirleri ile karşılama yoluna gidecekler; Kanun'u işlevsiz bırakacaklardır<sup>238</sup>.

### cc. Düzenleyici Ve Denetleyici Kurum Bütçeleri

Kamusal yaşamın hassas sektörleri olan, iletişim, medya, (ekonomik) rekabet, enerji, telekomünikasyon, kamu ihaleleri, sermaye piyasası, bankacılık ve finans sektörü gibi alanlar, teknolojik gelişmelere açık olmaları, toplumsal yaşamda özel öneme sahip olmaları ve özel girişim özgürlüğü, bilgilendirme hakkı, mülkiyet hakkı gibi temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ilgilidir. Bu kurumların, temel hak ve özgürlüklerle ilgileri nedeniyle, hem politikanın ve politikacıların hem de ilgili sektörlerde faaliyet gösteren aktörlerin etkisinden arındırılmaları ihtiyacı hasıl olmuş, idarî yapı(lanma) içinde, yeni bir rejim olarak, "düzenleyici ve denetleyici kurumlar" ortaya çıkmıştır<sup>239</sup>. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar; kamusal yaşamın hassas alanlarında düzenleme ve denetleme görevini yerine getiren ve devlet adına icraî karar alma yetkisine sahip, bağımsız nitelikteki kuruluşlardır<sup>240</sup>. Bu kurumların varlığı ile amaçlanan; yeni teknolojilerin ve mali enstrüman ve manüplasyonların, bazı temel hak ve özgürlükleri ve ekonomik düzene karşı tehdit ve ihlâllere karşı korumaktır. Siyasal iktidar ve ekonomik güç odakları karşısında, ancak bağımsız ve güvenli otoriteler, temel hak ve özgürlükler ile piyasa mekanizmalarının düzgün işleyişini, bunların müdahale, baskı ve etkileri olmadan sağlayabilir ve güvence

---

<sup>238</sup> Mutluer-Öner-Kesik, 192; Edizdoğan, 76. Krş. Feyzioğlu, s.86-87.

<sup>239</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Müslüm Akıner, Bağımsız İdarî Otoriteler ve Ombudsman, (Beta), İstanbul 1999, s.100; Ali Ulusoy, Bağımsız İdarî Otoriteler, (Turhan Kitabevi), Ankara 2003. Ayrıca bkz. Gözübüyük, Yapı, s.296; Gözübüyük-Tan, s.286 Giritli, s.165; Giritli-Bilgen-Akgüner, s.382; Günday, s.490-491; Akyılmaz, s.235; Gözler, İdare, s.230.

<sup>240</sup> Gözler, İdare, s.230.



altına alabilir. Bu nedenle, özerk ve bağımsız yapıları olmalı, sadece yargısal denetime tâbi olup hiyerarşik ve idarî vesayet denetimi dışında kalmalıdır<sup>241</sup>. Siyasî iktidar karşısında, belli ölçü(ler)de özerklik tanıyıp geleneksel bakanlık yapılarının dışında tutularak, karmaşık, bürokratik, idarî ve malî kurallardan kaçma imkanı verilmesi suretiyle politik etkilerden uzak kalındığında, belirlenmiş kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde etkinlik ve verimliliği artacaktır<sup>242</sup>. Ayrıca, bu kurumlar, belirli bir alanda yoğunlaşmak suretiyle toplumun sorunlarıyla yakından ilgilenme fırsatı bulacaklar; hükümetlerin

---

<sup>241</sup> Bkz. **Duran**, Bağımsız İdarî Otoriteler, s.3. Aynı yönde bkz. **Gözübüyük**, Yapı, s.296-297; **Gözübüyük-Tan**, s.288-289; **Giritli**, s.165-166; **Giritli-Bilgen-Akgüner**, s.382-383 **Günday**, s.499-500; **Akyılmaz**, s.236-237; **Gözler**, İdare, s.233-234.

<sup>242</sup> Bu kapsamda, düzenleyici ve denetleyici kurumların bağımsız karar almalarına engel teşkil etmeyecek, ancak, hesap verme sorumluluklarını arttıracak ve bu kurumlar arasında, belli alanlarda, standart birliği oluşturacak düzenlemeleri içeren bir çerçeve kanun hazırlanma gereği ortaya çıkmış ve bir kanun tasarısı hazırlanmıştır. Tasarının “Amaç” başlıklı birinci maddesine göre; “Bu Kanunun amacı, düzenleyici ve denetleyici kurumların oluşumu, teşkilâtı, yetki ve görevleri, denetlenmeleri ve kurul üyeleri ile çalışanlarının statüsüne ilişkin ortak usul ve esasları belirlemektir.” Yine, “Denetim” başlıklı 24’üncü maddesine göre; “Kurumlarda hukuka uygunluk denetimi, malî denetim ve performans denetimi yapılır. Kurumların iç denetimi başkan; dış denetimi ise Sayıştay tarafından yapılır. Kurum, faaliyetlerine ilişkin olarak her yılın Mart ayı sonuna kadar bir önceki yıla ait kararları, yaptığı ikincil düzenlemeler ile bunların ekonomik ve sosyal etkilerini analiz eden bir faaliyet raporu hazırlar. Faaliyet raporu, ayrıca, kurumun performans hedefleri ile uygulama sonuçlarının karşılaştırılmasını ve değerlendirilmesini de içerir. Kurumun yıllık faaliyet raporu, malî tabloları ve bütçe kesin hesabı Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Yıllık faaliyet raporu, Sayıştay’ın malî denetim raporu ile 9 uncu maddenin dokuzuncu fıkrasının son cümlesinde belirtilenler dışındaki kurul kararları ve ikincil düzenlemeler, işlemler, araştırma ve soruşturmalar her yılın Mayıs ayı sonunda kurumun internet sayfasında ve resmî bültenleriyle kamuoyunun bilgisine sunulur. Kurumların denetimi konusunda 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri saklıdır.”

öncelikleri ve politikalarına uygun olarak çıktı ve sonuçlara yönelik olarak faaliyette bulunacaklardır<sup>243</sup>.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, idarî yapılanmaya paralel olarak, merkezî bütçe kapsamında düzenleyici ve denetleyici kurumlara yer vermiş ve “özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanun’a ekli (III) sayılı cetvelde yer alan kurumların<sup>244</sup> bütçesi” olarak tanımlamıştır (KMYKK.m.12/V, 15). Ancak, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, anayasal idarî ilkeler açısından bakıldığında, hizmet yerinden kuruluşları olarak kabul edildiği<sup>245</sup> için, bütçeleri de özel bütçeli olmalıdır ve tek cetvel altında düzenlenmeleri gerekmektedir<sup>246</sup>.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, idarî ve mali özerkliklerinin korunması adına, önemli ölçüde Kanun hükümlerinden muaf tutulmuştur<sup>247</sup>.

---

<sup>243</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, 193. Krş. **T.C. Başbakanlık**, Kamuda Yeniden Yapılanma 1: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, s.148-149.

<sup>244</sup> 5018 sayılı Kanun’a ekli (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar şunlardır;

- 1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu,
- 2) Telekomünikasyon Kurumu,
- 3) Sermaye Piyasası Kurulu,
- 4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu,
- 5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu,
- 6) Kamu İhale Kurumu,
- 7) Rekabet Kurumu,
- 8) Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu.

<sup>245</sup> Bkz. **Duran**, Bağımsız İdarî Otoriteler, s.4; **Ulusoy**, s.92-93; **Gözübüyük**, Yapı, s.297-298; **Gözübüyük-Tan**, s.289; **Akyılmaz**, s.236; **Gözler**, İdare, s.229-230.

<sup>246</sup> **Bayar**, Kanun s.50-51; **Tosun-Cebeci**, s.4,5.

<sup>247</sup> Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu Kanunun sadece 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68, 76 ve 78 inci maddelerine tâbidir.”, (KMYKK.m.II/son)

Sözkonusu kurumların mali yönetim ve kontrol sistemleri, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dan önce kendi özel mevzuatlarına göre düzenlenmiştir<sup>248</sup>. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu kurumlar için getirilen en önemli ayrıcalık, bütçe tasarılarını doğrudan Türkiye Büyük Meclis Meclisi'ne sunmaları ve mali kontrol sistemlerini Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine tâbi olmadan, kendi mevzuatlarına göre, düzenlemeleridir (KMYKK.m.18/son)<sup>249</sup>.

### *b. Merkezî Yönetim Bütçesi Dışındaki Bütçeler*

#### **aa. Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçeleri**

Sosyal hukuk devleti anlayışının gelişmesiyle birlikte sosyal güvenlik ve sosyal güvenlik kurumları çıkmış; “sosyal güvenliği(n) sağla(n)ması”, devletin yerine getirmesi gereken bir görev(i) olarak kabul edilmesiyle, sosyal güvenlik konusu kamu ekonomisinin başlıca konularından biri olmuştur. Nitekim, Anayasa'nın 60'uncu maddesi; “Herkes, sosyal güvenlik hakkına sahiptir ve Devlet, bu güvenliği sağlayacak gerekli tedbirleri alır ve teşkilatı kurar,” hükmünü getirmiştir. Bu anlamda, sosyal güvenlik, kamu hizmetlerinin türlerinden birini oluşturmaktadır<sup>250</sup>.

Sosyal güvenlik, bireylerin istek ve iradeleri dışında oluşan sosyal risklerin, kendilerinin ve geçindirmekle yükümlü oldukları kişilerin üzerlerindeki gelir azaltıcı ve harcama artırıcı etkilerini azaltmak ve kişilere

---

<sup>248</sup> Bkz. **TÜSİAD**, Bağımsız Düzenleyici Kurumlar ve Türkiye Uygulaması, (Yayın No:12/349), Aralık, 2002, s.202-203.

<sup>249</sup> Bkz. ve krş. **Mutluer-Öner-Kesik**, 193.

<sup>250</sup> Bkz. **Duran**, İdare, s.210; **Gözübüyük**, Yapı, s.29; **Günday**, s.292; **Akyılmaz**, s.334; **Gözler**, İdare, s.224-225.

sağlıklı ve asgari bir hayat standardını garanti edebilmek olarak tanımlanabilir<sup>251</sup>. Sosyal güvenlik, bir anlamda, insanların buldukları toplumlarda insan onuruna yakışır bir şekilde, başka insanlara muhtaç olmadan yaşamalarının ve kişisel özgürlüklerinin teminatıdır. İnsanlık tarihinin her döneminde, bireyler kendilerini bir takım risklere karşı korumak ihtiyacı duymuşlardır. Bu anlamda sosyal güvenlik kavramı insanlık kadar eski bir olgudur ve tarih boyunca toplumsal hayatın önemli bir parçası olmuştur<sup>252</sup>. Zira, sosyal güvenlik sistemleri toplumda yoksulluğu ve gelir dağılımındaki eşitsizlikleri önlemede ve toplumsal huzuru sağlamada çok önemli bir rol oynamaktadır. Bu durum, amacı toplumda sosyal güvenliğini sağlamak olan bir

---

<sup>251</sup> Sosyal güvenlik kavramını; sosyal hizmetler, sosyal yardımlar ve sosyal sigortalar olarak üç ana mekanizmadan oluşan bir olgu olarak incelemek mümkündür. Sosyal hizmetler, insanların kendi bünye ve çevre şartlarından doğan veya kontrolleri dışında oluşan maddi ve manevi sosyal yoksunluklarının giderilmesi ve ihtiyaçlarının karşılanmasında, insanların kendilerine daha yeterli hale gelmelerinde ve başkalarına bağımlı olma hallerinin önlenmesinde, aile ilişkilerinin güçlenmesinde, birey, aile, grup ve toplumların sosyal işlevlerini başarıyla yerine getirmelerinde yardımcı olmak; insanların yaşam standartlarının iyileştirilmesi ve yükseltilmesini sağlamak amacıyla gerçekleştirilen koruyucu-önleyici, iyileştirici-rehabilitasyon edici, değiştirici-geliştirici nitelikteki sistemli ve düzenli faaliyet ve programlar bütünüdür. Sosyal yardımlar, yerel ölçüler içinde minimum düzeyde dahi kendisini ve bakmakla yükümlü olduğu kişileri geçindirme olanağından yoksun kalmış bireylere, muhtaçlık tespitine ve kontrolüne dayalı olarak yapılan ve onları kendi kendilerine yeterli hale getirmek amacını taşıyan aynı-nakdi nitelikteki geçici veya sürekli, sistemli ve düzenli karşılıksız yardımlardır. Sosyal sigortalar ise, kişileri zaman içinde tanım ve kapsamı değişen sosyal risklere karşı koruyan, finansmana katkı ve katılım zorunluluğunun bulunduğu, primlere dayalı programlardır. Bkz. Sosyal Güvenlik Reformu: Sorunlar ve Çözüm Önerileri, (Sosyal Güvenlik Kurumu), Ankara 2005, s.1. Krş. DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Sosyal Güvenlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2001, s.2-3, 9; Sosyal Güvenlik Reformu: Uygulama Öncesi Yeni Yaklaşım, (Sosyal Güvenlik Kurumu), s.7.

<sup>252</sup> DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Sosyal Güvenlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.9-10.

kurumsal yapının varlığının, bağımsız ve modern bir ülke olmanın ön koşulu olduğunu göstermektedir<sup>253</sup>.

Sosyal güvenlik sistemi kurulmasının yanında, daha önemlisi, bu kurumların faaliyetine ve hizmet sunmasına imkanı verecek bir finansman yapısına, yani sağlıklı gelir-gider dengesine sahip kılınmalarıdır. Sosyal güvenlik sistemlerinin finansmanı, üçlü bir kaynak yapısına dayanmaktadır. Bunlar; sosyal güvenlik sistemine dahil kişilerin ödedikleri primler, iştirakçilerin işverenleri tarafından ödenen primler ve devlet katkısıdır. Türk sosyal güvenlik sistemindeki temel sorun, bu üçlü finansman yapısında primlerin, sosyal güvenlik kurumlarının giderlerini karşılayamaması, bunun sonucunda devlet katkısının bütçe üzerinde kalıcı bir yük olarak gittikçe artmasıdır<sup>254</sup>. Sosyal güvenlik sisteminin güçlü yapıya kavuşturulması ve bu yapının sağlıklı işleyişi ise, mali yönetim ve kontrol yapılarının güçlendirilmesine yönelik hukukî düzenlemelerin gerçekleştirilmesiyle mümkündür. Bu anlamda, öncelikle, kurumların hak sahiplerine sağladıkları haklar arasındaki dengesizlik ve farklılıkların giderilmesi amacıyla<sup>255</sup>, ülkemizdeki sosyal güvenlik kuruluşları,

---

<sup>253</sup> Bkz. ve krş. **DPT**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Sosyal Güvenlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.9; Sosyal Güvenlik Reformu: Sorunlar ve Çözüm Önerileri, s.1.

<sup>254</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, s. 286.

<sup>255</sup> Nitekim, bu husus, ülkemizin sosyal sigorta sisteminin temel sorunlarının başında görülmüş ve sosyal güvenlik reformu çalışmalarında, öncelik olarak, çözülmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bkz. **DPT**, Dokuzuncu Kalkınma Planı, Sosyal Güvenlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2006, s.8 vd.; **DPT**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Sosyal Güvenlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.55-56. Zira, Türkiye’de uygulanan mevcut sosyal güvenlik sistemi, bireylerin çalışma statülerindeki farklılıklara göre kurgulanmış bir sistem idi ve gerek emeklilik, gerek sağlık sistemlerinde, beş ayrı kanunla, sigortalıların hak ve yükümlülükleri tanımlanmaktaydı. Bu beş kanun; hizmet akdine bağlı çalışanlar, kendi nam ve hesabına çalışanlar, devlet memurları, çiftçiler ve tarım işçileri için ayrı ayrı emekli aylığı bağlanma oranından, sağlık hizmetlerinden yararlanmak için aranan koşullara

5502 sayılı Kanun<sup>256</sup> ile Sosyal Güvenlik Kurumu ile tek çatı altında toplanmıştır. Daha sonra, Sosyal Güvenlik Kurumu ile diğer bir sosyal kamu kuruluşu olan Türkiye İş Kurumu, 4904 sayılı Kanun ile yeni bir hukukî kimlik kazan(dırıl)mış<sup>257</sup>; son olarak, her iki kurum, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli IV sayılı Cetvel'de "Sosyal Güvenlik Kurumları" başlığı altında yer almıştır.

Sosyal güvenlik kurumları, üyeler ve işverenin (devlet dahil) prim katkılarını toplamak suretiyle emeklilerine maaş ödeyen ve sağlık hizmetlerinin maliyetini karşılayan, bir anlamda, üyeleri adına emaneten sosyal güvenlik fonlarını yöneten ve idarî ve mali özerkliğe sahip kurumlardır. Sosyal güvenlik kurumlarına yöneltilen (idarî ve) mali özerkliklerinin, "gerçek anlamda

---

ve bunun karşılığında sunulan sağlık hizmetlerine kadar, kişilerin tabi oldukları sosyal sigortaya göre farklılaşan uygulamalar içermekteydi. 5502 sayılı Kanun ile Sosyal Güvenlik Kurumu'nun kurulmasına kadar, sözkonusu beş ayrı kanun dört ayrı kurum (Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Emekli Sandığı ve (eski) Sosyal Güvenlik Kurumu) tarafından idare edilmekteydi. Sosyal güvenlik alanında faaliyet gösteren çok sayıda kurumun bulunması, norm birliği ve eşgüdüm sağlanmasını konusunda ciddi sıkıntılar yaratmıştır. Diğer taraftan, mevzuatın karmaşıklığı, aşırı bürokratik işlemler, bilgi işlem altyapısının yetersizliği ve personele ilişkin sorunlar sosyal güvenlik kurumlarının etkin çalışmasına engel olmuştur. Bunun sonucunda, emekli aylığı bağlanması, farklı kurumlarda geçen hizmet sürelerinin birleştirilmesi, sağlık raporu alınması ya da sağlık hizmetine erişim gibi bir çok işlemin sonuçlandırılması için gereken süre uzamış ve sigortalılar için ciddi zaman kayıpları ortaya çıkmıştır. Dağınık kurumsal ve yasal yapı olumsuz etkilerini en fazla sağlık finansmanı alanında hissettirmiştir. Sağlık bilgilerinin merkezi olarak saklanmaması ve harcamalarının tek bir elden yürütülmemesi harcamalarda israfa, aşırı sayıda bürokratik işleme, sağlık finansmanı ile ilgili politikalarının zamanında ve doğru verilere dayalı olarak belirlenmesinde güçlüklerle yol açmıştır. Bkz. Sosyal Güvenlik Reformu: Uygulama Öncesi Yeni Yaklaşım, s. 43-44.

<sup>256</sup> 16.5.2006 Tarihli 5502 Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu, (RG.20.5.2006-26173).

<sup>257</sup> 4904 sayılı Türkiye İş Kurumu Kanunu, (RG.5.7.2003-25159).

bulunmadığı” eleştirilerinin<sup>258</sup> giderilmesi adına, her iki kuruluş, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’da, merkezî yönetim bütçesi dışında düzenlenmiştir. Bu anlamda, sosyal güvenlik kurumlarının bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile diğer mali işlemleri, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ilgili kanunlarındaki hükümlere tâbi olacak; ancak, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçeleriyle birlikte hazırlanıp, görüşülüp ve onaylanacaktır. Ödenekler de bu usul ve esaslara göre kullanılacaktır. (KMYKK.m.77). Mali özerklik prensibinin doğal sonucu olarak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’da, sosyal güvenlik kurumlarının malî yönetim ve kontrolünde uygulanması ve bütçelerinin kendi yönetim kurullarında onaylanması prensibini benimsemiştir (SGKK.m.7/I-a, TİKK.m.6/IV-a); dış denetim bakımından, Sayıştay denetimine tâbi ol(un)acaktır (KMYKK.m.68, SGKK.m.1/son, TİKK.m.1/son).

Her iki kurumun özerkleştirilmesi yönelik beklentilerin karşılanması adına gerçekleştirilen hukukî düzenlemeler, mali açıdan olumlu karşılanabilirse de, sosyal güvenlik kurumlarının Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı’nın ilgili kuruluşu olarak düzenlenmesiyle, idarî açıdan, gerçekleştirilememiş olmaktadır (SGKK.m.1/II, TİKK.m.1/III). Bu anlamda, idarî vesayetin devam ettiği ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un idarî yapıdan bağımsız düzenlemeler ihdas ettiği eleştirileri, “bakanlık ilgili kuruluşu” olmakla devam edecektir. Zira, bakanlık ilgili kuruluşu, hizmet bakımından yerinden yönetim kuruluşlarıdır(3046 sK.m.11). Hizmet yerinden yönetim kuruluşları, bütçeleme açısından, özel bütçe(li idareler) başlığı altında düzenlenmelidir. Aksi yöndeki bir tercih ise, sözkonusu kurumların statülerinde ve Kamu Mali Yönetimi ve

---

<sup>258</sup> Eleştiriler için bkz. **DPT**, Dokuzuncu Kalkınma Planı, Sosyal Güvenlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2006, s.16; **DPT**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Sosyal Güvenlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.45.

Kontrol Kanunu'daki değişiklikle mümkündür. Bu nedenle, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un idarî yapı(lanma) ile uyumlu hale getirilmesi, Kanun'dan beklenen işlevlerin yerine getirilmesi açısından yerinde daha uygundur.

### **bb. Mahallî İdareler Bütçeleri**

Bütün toplumlarda, toplumsal yaşayışın en gelişmiş örgütlenme örneği olan devletin yanı sıra, belli coğrafi alanda yaşayan bireylerin bölgesel nitelikteki ihtiyaçların karşılanması amacıyla örgüt(lenme)ler bulunmaktadır. Bölgesel nitelikteki bu örgüt(lenme)ler, mahallî idareler olarak adlandırılmakta ve hukuk düzenince tanınan anayasal kuruluşlar olarak kabul edilmektedir. Anayasa'nın 127'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre; mahallî idarelerin kuruluş ve görevleri ile yetkileri, yerinden yönetim ilkesine uygun olarak, kanunla, düzenlenir. Buna karşılık, merkezî idare, mahallî idareler üzerinde, mahallî hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahallî ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idarî vesayet yetkisine sahiptir (Any.m.127/V). Bu çerçevede, ülkemizdeki idarî yapı(lanma) göz önünde bulundurularak, mahallî idarelerin; "karar organları yerel toplulukça seçilerek göreve getirilen, yasalarla belirlenmiş görevlere ve yetkilere, özel gelirlere, bütçeye ve personele sahip, üstlendiği hizmetler için kendi örgütsel yapısını kurabilen, merkezî yönetim ile ilişkilerinde idarî özerklikten yararlanan kamu tüzel kişileri" olarak tanımlanması mümkündür<sup>259</sup>. Mahalli idareler bakımından idarî özerklik, "yerinden yönetim ilkesi" çerçevesinde<sup>260</sup>, kamu gücünün merkezî idareden

<sup>259</sup> Bkz. TÜSİAD, Yerel Yönetimler Sorunlar ve Çözümler, s.21.

<sup>260</sup> "Anayasa'nın 127. maddesinin ikinci fıkrasında sözü edilen "yerinden yönetim ilkesi", aslında özerklik kurumunun anayasal bir temele oturtulması anlamındadır. Öğretide de



transfer edilmesiyle<sup>261</sup> ve görevleriyle orantılı olarak gelir sağlanması ile sağlanmaktadır.

---

işaret olunduğu üzere, bu ilke; yerel yönetimlerin tüzelkişiliğe sahip olmaları, görevli organlarını seçme hakkının verilmesi ve bu organlara karar verme yetkisinin tanınması gibi üç ana öğeden oluşur. Anayasa'nın 127. maddesinin beşinci fıkrasının öngördüğü "idarî vesayet", merkezden yönetimin yerel yönetimler üzerinde yapabileceği ve yasa ile düzenlenmesi gereken bir denetim yetkisidir. Ancak bu yetki, sınırsız ve takdire bağlı olmayıp, "... mahallî hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahallî ihtiyaçların gereği gibi karşılanması..." amaçlarına yöneliktir. Ayrıca, idarî vesayet yetkisi, merkezden yönetimin elinde sadece salt ve biçimsel bir denetim ve otorite aracı olarak düşünülemez. Bu yetki, aynı zamanda demokratikleşme sürecinde yerel plandaki katılımcı yönetimi sosyal hukuk devleti anlayışı doğrultusunda geliştirici, toplumsal dayanışmayı güçlendirici, Anayasa'nın öngördüğü temel hak ve özgürlüklere saygı bilincini yüceltici, çağdaş ve uygar bir eğitim yöntemi olarak da değerlendirilmelidir.", Any.M. 22.6.1988 gün ve E.1987/18, K1988/23, (AMKD., S.24, s.334). Aynı yönde **Keleş**, Yerinden Yönetim ve Siyaset, s.119; **Demirkol**, s.14; **Osman Meriç**, Organ, s.1446; **Osman Meriç**, Mahallî İdareler, s.12. Ayrıca bkz. **Nadaroğlu**, s.16,22; **Kalabalık**, s.37. Krş. **Gözübüyük**, Yapı, s.90-91; **Gözübüyük-Tan**, s.125-126; **Giritli**, s.12; **Giritli-Bilgen-Akgüner**, s.185-186; **Günday**, s.61; **Yıldırım**, s.26-27; **Akyılmaz**, s.181; **Gözler**, İdare, s.70. Yine, mahallî idarelerin özerkliği, Türkiye tarafından da imzalanan ve Avrupa Konseyi tarafından hazırlanan, "Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı"nda da hüküm altına alınmıştır. (08.05.1991 tarihli 3723 sayılı Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, RG.21.05.1991-20877; 06.08.1992 tarihli Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın Onaylanmasına Dair Kanun, RG.02.10.1992-21364) Bu şarta göre, "özerk yerel yönetim" kavramı; yerel makamların, kanunlarla belirlenen sınırlar çerçevesinde, kamu işlerinin önemli bir bölümü kendi sorumlulukları altında ve yerel nüfusun çıkarları doğrultusunda düzenleme ve yönetme hakkı ve olanağı anlamını taşımaktadır (m.3).

<sup>261</sup> Esasen, mahallî idarelerin, merkezî idare karşısındaki durumu, iki temele dayanmaktadır. Birincisi; mahallî idare birimleri, merkezî idarenin bir temsilcisi gibi faaliyet göstermektedir. Bu modelde yerel yönetimlerin rolü, merkezi idare tarafından alınmış olan kararların etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Mahallî idarelerin hizmetler ve kararlar konusunda çok az takdir yetkisi bulunmaktadır. İkincisi de, mahallî idareler, kamu hizmetlerinin hazırlanıp halka sunulmasında, merkezî idarenin bir ortağı gibi kabul edilmektedir. Mahallî

Anayasa'nın 127'nci maddesi hükmü ile mahallî idare özerkliğinin mali boyutu da bir anayasal ilke: haline gelmiş olmaktadır. Türkiye'de yerel yönetimlerin kuruluş, görev ve yetkilerinin "yerinden yönetim" ilkesine uygun olarak düzenleneceğine ilişkin hükme anlam kazandıracak olan, mali yerinden yönetimdir<sup>262</sup>.

Anayasal ilkeler çerçevesinde, hizmetin yayıldığı alan ile idarenin yetki alanı arasında gözetilen denge, hizmetlerin optimum etkinlikte gerçekleştirilmesini sağlamaktadır<sup>263</sup>. Kamu hizmetlerinin merkezî idare ile mahallî idareler arasında paylaş(tır)ılması ile idareler arasında oluşan ilişkiler, doğal olarak, mali ilişkileri de beraberinde getirmekte; bu anlamda mahallî idarelere, toplumsal hayatın zorunlu kıldığı ortak ihtiyaçların bir kısmının tatmini görevi ile bağlantılı olarak, bunlardan doğacak olan kamu yüklerini karşılayacak araçların da kendilerine temin edilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle, kamu hizmetlerinin paylaşılmasına paralel olarak; kamu kaynaklarının da merkezî idare ile mahallî idareler arasında paylaşılması

---

idareleri bir ortak olarak kabul eden ortaklık yaklaşımında ise, mahallî idarelerle ilgili politikalar, genel hatlarıyla, ulusal düzeyde merkezi idare tarafından belirlenmektedir. Mahallî idarenin de, bu politikaları yorumlamak ve kaynakları kendilerine en uygun sonuçlar verecek alanlara aktarmakta önemli ölçüde takdir yetkisi vardır. Başka bir deyişle yerel yönetimler, birçok kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde merkezi idare ile işbirliği yapmaktadırlar. Bkz. **DPT**; Mahalli Hizmetlerin Yerinden Karşılanması, (Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayın No:2245), Ankara 1991, s.31-32.

<sup>262</sup> Bkz. **Tekeli**, s.81. Krş. **Keleş**, Yerinden Yönetim ve Siyaset, s.121. Anayasa'nın 127'nci maddesi hükmünün, "orantılılık" ilkesine dayalı ve takdir(ler)e dayalı açık yapısının "...kanunla sağlanır" ibaresi eklenerek "kanunilik ilkesi" ile güçlendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir (**Gönül**, s.63). Ancak, mali hukukta, gerek gelirler gerek harcamalar bakımından "kanunilik" ilkesi zorunlu olduğundan, sözkonusu hükümde bu yönde bir değişikliğin gerekli olmadığı düşünülmektedir.

<sup>263</sup> **Açba**, s.6. Krş. **Kalabalık**, s.493.

gerekmektedir. Bu paylaşım ile kamu hizmetlerinin bir kısmının mahallî idarelere verilmesi ile kamu hizmetlerin yapılması için gerekli olan mali araçların hangi kaynaklardan karşılanacağına da belirlenmesini gerektirmektedir. Bu çerçevede, kamu gelirlerinin merkezî idare ile mahallî idareler arasında mali bir paylaşımına tâbi tutulacağına belli kurallara bağlanması, zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla, kamu hizmetlerinin paylaşımı ve dağıtımı ile gelir kaynaklarının paylaşımı ve dağıtımı, aynı konunun, idarî ve mali yan(lar)ını, birlikte, düzenlemenin zorunlu kılmaktadır; bu durum, “mali yerinden yönetim” kavramı ile ifade edilmektedir<sup>264</sup>. Nitekim, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’da, mahallî idarelerin bütçelerine ilişkin ihdas edilen düzenlemeler, idarî yapı(lanma) ile paralellik göstermektedir.

Ülkemiz, üniter devlet yapılanmasında merkeziyetçi örgütlenmeyi temel almış; yerel yönetim özerkliğini bu yapı içinde korumak ve genişletmek tercihinin yapmıştır. Bu çerçevede, Türkiye’de mahallî idareler olarak; il özel idareleri, belediyeler, köyler ve mahallî idare birlikleri teşkilâtlan(landırıl)mıştır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu da, bu yapılanma paralelinde, mahallî idareleri tanımlamıştır. Buna göre mahallî idareler; “yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler”dir (KMYKK.m.3/I-e). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un, köyleri kapsam dışında bırakan düzenlemesine karşın<sup>265</sup>, idarî yapılanmaya

---

<sup>264</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Süreyya **Sakınç**, Kamusal Mali Yerinden Yönetim ve Yerel Kamusal Malların Sunumunda Etkinlik: Türkiye İçin Bir Model Önerisi, (Emek Matbaacılık), Manisa 1998. Ayrıca bkz. **Ülkmen**, s.35-36; **Tüğen**, s.66; **Sağbaş-Bağdıgen**, s.7; **Çınar-Güler**, s.1; **Kalabalık**, s.471; **Güner**, s.220-221.

<sup>265</sup> 5018 sayılı Kanun’un mahallî idare tanımında belirtilmeyen köylerin bütçelerine ilişkin hükümlere Köy Kanunu’nun (RC. 7.4.1340-68) çeşitli maddelerinde yer verilmesine rağmen,

uygun bu tanım çerçevesinde yapılan bu tanıma paralel olarak, mahallî idarelerin bütçeleri de, bütçenin temel ilkelerinden sapma gösterse de, yerinden yönetim ilkesi ve özerklik çerçevesinde ve mahallî idarelerin niteliğine uygun olarak, merkezî idare bütçesi dışında düzenlenmiştir<sup>266</sup>. Bu anlamda, merkezî idare bütçesi ile mahallî idare bütçesi arasındaki çeşitli benzerlikler ve farklılar bulunmaktadır<sup>267</sup>. Bütçelerin yıllık olması, tüm gelir-giderin gayri sâfi olarak gösterilmesi, teklif ilkesinin geçerli olması yani çeşitli işlemler için ayrı bütçe yapılamayışı, harcamaların yasal sınırlarını Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un (ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun) belirlemesi, analitik bütçe sisteminin uygulanması, her ikisi arasındaki benzerlikleri oluştururken; mahallî idareler bakımından, mali yüküm koyma yetkisinin olmayışı, zorunlu hizmet önceliği, bazı gelirleri bazı giderlere tahsis edebilmesi, bütçe üzerinde idarî ve mali vesayet varlığı aralarındaki farklılıklar) ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, aralarındaki bu fark(lılık)lar, bütçe rejimini de belirlemiştir. Buna göre, mahallî idarelerin malî yönetim ve kontrolü, genel hükümler bakımından Kamu Mali

---

Köy Kanunu'nda köy bütçesinin düzenlenmesine ilişkin bir hüküm mevcut değildir. Bu bakımdan Kanun'daki bu boşluk İçişleri Bakanlığı tarafından çıkarılan 21.01.1942 tarihli Köy İdare Hesap Talimatı ile doldurulmuştur. Köy İdare Hesap Talimatı'nın 1'inci maddesine göre köy bütçesi, köy idarelerinin bir yıllık tahmini gelir ve giderini gösteren ve bunların senesi içinde toplanıp kanunlarla belli edilen işlere ve hizmetlere harcanmasına izin veren bir kararname niteliğindedir. Köy bütçesi ihtiyar heyeti köyün yapması gereken işleri önceliklerine göre sıralar ve bunların nasıl karşılanacağını belirler. Muhtarın bu çerçevede hazırladığı bütçe, kaymakam veya vali tarafından onaylandıktan sonra yürürlüğe girer.

<sup>266</sup> 1050 sayılı Kanun döneminde, mahallî idare bütçeleri, "özel bütçe" olarak adlandırılmakta ve Kanun'un 115'inci maddesinde şu şekilde tanımlanmaktadır; "yerel gider ve geliri kapsayan bütçelere "Özel Bütçe" denir."

<sup>267</sup> Bkz. ve krş. **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.473-474; **Bulutoğlu**, Kamu Bütçesi, s.361-362. Ayrıca, Altuğ, Bütçe, s.116.

Yönetimi ve Kontrol Kanunu'a<sup>268</sup>; özel hükümler bakımından, kendi özel malî mevzuatına<sup>269</sup> tâbi olacaktır.

Mahallî idare bütçelerine ilişkin bu genel ilke karşısında, ASKİ, İSKİ, EGO, İETT gibi belediye iktisadî teşebbüslerinin Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un kapsamında olup olmadığı tartışmalıdır. Belediye iktisadi teşebbüslerin kuruluş, görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usul ve

---

<sup>268</sup> 5018 sayılı Kanun, mahallî idarelerin malî yönetim ve kontrolüne ilişkin olarak, içerdiği genel hükümler şunlardır; İl özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir ve üst yöneticiler meclislerine karşı sorumludurlar (KMYKK.m.11); Merkezî yönetim bütçe kanun tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere, mahallî idarelerin bütçe tahminleri de eklenir (KMYKK.m.18); Mahallî idarelerin yatırımlarının uygulanması ve izlenmesine ilişkin usul ve esaslar Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca belirlenir (KMYKK.m.25); Mahallî idareler faaliyet raporlarının bir örneğini İçişleri Bakanlığına gönderir. İçişleri Bakanlığı, mahallî idare faaliyet raporları üzerine değerlendirme raporu hazırlar, Sayıştay'a göndererek kamuoyuna açıklar. Bu raporun bir örneği de Maliye Bakanlığına gönderilir (KMYKK.m.41); Mahallî idare bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılır (KMYKK.m.42); Mahallî idare bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile diğer malî işlemleri, bu Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ilgili kanunlarındaki hükümlere tâbidir. Ancak, mahallî idarelerin ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçeleriyle birlikte hazırlanır, görüşülür ve onaylanır. Ödenekler de bu usul ve esaslara göre kullanılır. Malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; il özel idareleri için ilgili vali, belediyeler için ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine İçişleri Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, ilgili mahallî idarelerin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili vali veya belediye başkanına gönderilir(KMYKK.m.77).

<sup>269</sup> Bkz. 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, (RG. 04.03.2005-25745); 5393 sayılı Belediye Kanunu, (RG.13.11.2005-25874); 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, (RG.23.11.2004-25531); 5355 sayılı Mahallî İdare Birlikleri Kanunu, (RG.11.06.2005-25842).

esaslarını düzenleyen özel bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Belediyelerin, yerel hizmetlerin yürütülmesi amacıyla, iktisadî teşebbüsler kurabilmesinin başlıca hukuksal dayanağını; 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Şirket Kurulması" başlıklı 70'inci maddesi<sup>270</sup> ve "İşletme Tesisi" başlıklı 71'inci maddesi<sup>271</sup>, daha sonra, 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'nun "Şirket Kurulması" başlıklı 26'ncı maddesi<sup>272</sup>, 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Hakkında Kanun'un<sup>273</sup> "Mahalli İdarelerde Özelleştirme Uygulamaları" başlıklı 26'ncı maddesinin son fıkrası<sup>274</sup> ve 5762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Hükmi Şahıslar" başlıklı 18'inci maddesi<sup>275</sup> ve "Amme hükmi şahıslarının iştiraki"

---

<sup>270</sup> 5393 sayılı Kanun'un "Şirket kurulması" başlıklı 70'inci maddesi şu şekildedir;

"Belediye kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usullere göre şirket kurabilir."

<sup>271</sup> 5393 sayılı Kanun'un "İşletme tesisi" başlıklı 71'inci maddesi şu şekildedir;

"Belediye, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini İçişleri Bakanlığının izniyle bütçe içinde işletme kurarak yapabilir."

<sup>272</sup> 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "Şirket kurulması" başlıklı 26'ncı maddesi şu şekildedir;

"Büyükşehir belediyesi kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usullere göre sermaye şirketleri kurabilir. Genel sekreter ile belediye ve bağlı kuruluşlarında yöneticilik sıfatını haiz personel bu şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında görev alabilirler. Büyükşehir belediyesi, kendine ait büfe, otopark ve çay bahçelerini işletebilir; ya da bu yerlerin belediye veya bağlı kuruluşlarının % 50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketler ile bu şirketlerin % 50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketlere, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi olmaksızın belediye meclisince belirlenecek süre ve bedelle işletilmesini devredebilir."

<sup>273</sup> RG.27.11.1994-22124.

<sup>274</sup> "Mahalli İdarelerde Özelleştirme Uygulamaları" başlıklı 26'ncı maddesi şu şekildedir;

"Belediyeler ve diğer mahalli idareler ile bunların kurdukları birlikler tarafından ticari amaçla faaliyette bulunmak üzere ticari kuruluşlar kurulması, mevcut veya kurulacak şirketlere sermaye katılımında bulunması, Bakanlar Kurulu'nun iznine tabidir."

<sup>275</sup> Türk Ticaret Kanunu'nun "Hükmi Şahıslar" başlıklı 18'inci maddesi şu şekildedir;

başlıklı 275'inci maddesi<sup>276</sup> oluşturmaktadır. Bu hükümler çerçevesinde kurulan bütçe içi işletmeler, genel olarak "Belediye İktisadi Teşebbüsleri" olarak anılmaktadırlar<sup>277</sup>. Mahallî idareler, bir yandan hizmet sunumunda etkinlik ve verimliliği arttırmak, öte yandan da belde halkının yönetime ve hizmet sunum sürecine katılımını özendirmek amacıyla, kentsel hizmetleri doğrudan kendileri sağlayacak biçimde teşkilatlanmak yerine, bu hizmetlerin giderek daha büyük bir bölümünü alternatif hizmet sunma yöntemleri çerçevesinde üretmeye başlamışlardır<sup>278</sup>. Bu çerçevede, kurulan belediye iktisadî teşebbüslerinin "kimi

---

"Ticaret şirketleriyle, gayesine varmak için ticari bir işletme işleten dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince hususi hukuk hükümleri dairesinde idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediye gibi amme hükmi şahısları tarafından kurulan teşekkül ve müesseseler dahi tacir sayılırlar."

<sup>276</sup> Türk Ticaret Kanunu'nun "Amme Hükmi Şahıslarının İştiraki" başlıklı 275'inci maddesi şu şekildedir;

"Devlet, vilayet, belediye gibi amme hükmi şahıslarından birisine esas mukaveleye dercedilecek bir kayıtla pay sahibi olmasa dahi, mevzuu amme hizmeti olan anonim şirketlerin idare ve murakabe heyetlerinde temsilci bulundurmamak hakkı verilebilir."

<sup>277</sup> Bkz. ve krş. **DPT**, Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (8.Beş Yıllık Kalkınma Plânı Çalışmaları), Ankara 2001, s.87. Aynı yönde **Karabilgin**, s.21; **Dilbirliği**, s.68; **Berk**, s.53-55 ; **Keskiner**, s.22-23.

<sup>278</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Sadun **Emrealp**-Drew **Horgan**, Belediyelerde Alternatif Hizmet Sunma Yöntemleri, 2.Baskı, (Toplu Konut İdaresi Başkanlığı-IULA-EMME), İstanbul 1994, s.1-2. Belediyeleri iktisadî ve ticarî girişimler kurmaya iten çeşitli nedenleri, genel olarak, şu şekilde ortaya koymak mümkündür; su, doğalgaz, ulaşım gibi yerel doğal tekeller, devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri'nin üstlenmediği temel ihtiyaç maddelerinin makul fiyatlarla yerel tüketicilere sağlanmasının temini, yerel kalkınma girişimlerine öncülük çabaları, hizmet sunumunu olumsuz etkileyen mevcut bürokratik yapının dışına çıkma isteği, yeni gelir kaynakları yaratma isteği, belediye iktidarının mensup olduğu partinin yerel kadrolarına ve yandaşlarına istihdam sağlama isteği, nitelikli eleman istihdam etme isteği,merkezî yönetimin denetiminden kurtulma isteği, özel bankaların sermaye şirketlerine sundukları kredi imkanlarından yararlanma isteği. Bkz. **Yeter**, s.85; **Berk**, s.51; **Keskiner**, s.24-25. Krş.

yerel hizmetlerin yürütülmesi amacıyla belediyeler tarafından kurulan ya da yönetiminin elde edilmesi koşuluyla ortak olunan, bağımsız bütçeli özel hukuk tüzel kişileri” şeklinde tanımlanması mümkündür<sup>279</sup>. Bu tanım çerçevesinde, belediyelerin, alternatif hizmet sunma yöntemlerinin başında gelen belediye iktisadî teşebbüslerinin genel özellikleri şu biçimde sıralanabilir<sup>280</sup>:

- Belediye tarafından kurulur veya belediyece ortak olunur.
- Sermayesinin yarısından fazlası belediyeye ait olmalıdır<sup>281</sup>.
- Yönetimi belediyenin elinde olmalıdır.
- Belediyenin görev alanına giren bir konuda faaliyet gösterirler.
- Belediye Bütçesinden bağımsız bir bütçeye sahiptirler.
- Özel hukuk tüzel kişisidirler.

Belediye iktisadî teşebbüsleri, iktisadî niteliği çerçevesinde, yapısal olarak, kamu iktisadî teşebbüslerine benzemekte<sup>282</sup> ve Kamu Mali Yönetimi ve

---

**Akalın**, s.16; **Karaman**, s.23. Ayrıca bkz. **DPT**, Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (8.Beş Yıllık Kalkınma Plânı Çalışmaları), s.85, 87-88.

<sup>279</sup> **Berk**, s.52. Krş. **Keskiner**, s.22.

<sup>280</sup> **Tortop**, Güçlü Mahalli İdare, s.91; **Berk**, s.52-53.

<sup>281</sup> Daha az sermaye durumunda ise Belediye İştirakinden söz edilebilir.

<sup>282</sup> Buna karşılık, her iki teşebbüsün, farklı mevzuata tâbi olmasından kaynaklanan farklılıkları da mevcuttur. Her şeyden önce, kamu iktisadî teşebbüsleri, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 3'üncü maddesi gereğince Bakanlar Kurulu kararı ile kurulurlar. Belediye iktisadî teşebbüsleri ise yukarıda da ifade edildiği üzere, belediye meclisinin kararı ile kurulurlar. Bu çerçevede, kamu iktisadî teşebbüslerin Bakanlar Kurulu kararı ile belediye iktisadî teşebbüslerinin ise belediye meclisi kararı ile kurulmaları sözkonusu şirketlerin yönetim kurullarının oluşumunu etkilemektedir. Buna göre kamu iktisadî teşebbüslerin yönetim kurulları devlet tarafından atanırken, belediye iktisadî teşebbüslerinin yönetim kurulları belediye organları tarafından atanmaktadır. Belediye iktisadî teşebbüsleri, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun ilgili maddeleri çerçevesinde, belediyeye verilen görev ve hizmet alanlarında kurulurlar. Bu anlamda, belediye iktisadî teşebbüsleri, sınırlı faaliyet alanları ile belediyelerin birçok aslı fonksiyonuna yardımcı kurumlar haline gelmişlerdir. Ancak, kamu iktisadî teşebbüslerinin



Kontrol Kanunu karşısında, “kapsam dışında bırakılma açısından” kamu iktisadî teşebbüsleri ile birlikte, “kamu şirketi” olarak zikredilmektedir. Öte yandan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un “Tanımlar” başlıklı 3’üncü maddesinin e bendinde yer alan, mahallî idare tanımındaki mahallî idare birliklerine yönelik, "ve bunların kurdukları birlik ve idareyi" ibaresi, "ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri" olarak 5436 sayılı Kanun<sup>283</sup> ile değiştirilmiştir. Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde, “belediyelere ve il özel idarelerine bağlı idareler ile bunların kurdukları veya üye oldukları birliklerin de Kanun kapsamında oldukları açıkça belirtilmiştir. Mahallî idarelere bağlı bazı idarelerin (Büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idareleri gibi) kanunla kurulmaları ve bunların ayrı tüzel kişiliğe haiz olmaları nedeniyle tanımda yer alan eksikliğin giderilmesi sağlanmaktadır.” ifadesi ile ASKİ, İSKİ, EGO, İETT gibi kuruluşların kapsam içinde yer aldığı açıkça ifade edilmiş ve hatta, madde metni, değişiklik amacının bu kuruluşları kapsam içine almak olduğu, parantez içi ifadeyle, belirtilmiştir. Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin<sup>284</sup> “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinin ilk fıkrasının a bendinde bağlı idare; “Belediyelere bağlı,

---

faaliyet alanlarında sınırlama sözkonusu değildir; geniş faaliyet alanı, kamu iktisadî teşebbüslerin devletin aslî fonksiyonlarına ek kurumlar olmasına neden olmuştur. Bu bağlamda, kamu iktisadî teşebbüsleri, devletin aslî fonksiyonlarını yürüterek, bu fonksiyonların daha etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlamak yerine, devlete yeni fonksiyonlar ekleyerek yönetsel ve ekonomik sistemin daha da karmaşık hale gelmesine yol açmaktadırlar. Bkz. **Keskiner**, s.24. Krş. **DPT**, Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (8.Beş Yıllık Kalkınma Plânı Çalışmaları), s.88-89. Ayrıca bkz. **Gözübüyük**, Yapı, s.254, dn.143; **Gözübüyük-Tan**, s.240, dn.153b; **Giritli**, s.96; **Giritli-Bilgen-Akgüner**, s.308; **Gözler**, İdare, s.219, dn.275.

<sup>283</sup> 5436 Sayılı “Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, (Kabul Tarihi: 22 Aralık 2005), (RG. 24.12.2005-26033).

<sup>284</sup> RG. 10.03.2006-26104.

kanunla kurulan, ayrı bütçeli ve kamu tüzel kişiliğine haiz su ve kanalizasyon, otobüs, ulaştırma ve benzeri hizmetleri yürüten idareleri”, birlik; “5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu kapsamındaki birlikleri” ifade etmektedir. Bu hükümlerden hareketle, bağlı idare kapsamında olan ve 2560 sayılı Kanun’la<sup>285</sup> kurulan İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi (İSKİ), 3645 sayılı Kanun’la<sup>286</sup> kurulan İstanbul Elektrik, Tramvay ve Tünel İdaresi (İETT), 4325 sayılı Kanun’la kurulan<sup>287</sup> Ankara Elektrik, Havagazı ve Otobüs İşletmesi (EGO) ve (ASKİ) gibi kuruluşlar Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında olduğu; buna karşılık, belediye iktisadî teşebbüslerinin, gerek Kanun gerek Yönetmelik hükümleri karşısında, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında olmadığı kabul edilmelidir<sup>288</sup>.

### cc. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Bütçeleri

Günümüzde devlet, sosyal ve ekonomik özellikleri olan bazı faaliyetleri gerçekleştirmekte, eskiden beri, devletin görevleri arasında sayılan “klâsik kamu hizmetleri” kavramı dışında kalan alanlara girmekte, bir teşebbüs olarak iktisadî faaliyette bulunmaktadır. Devlet, böyle bir faaliyete bulunurken devlet örgütünün dışında, ondan bağımsız ve hizmetlerin gerektirdiği özellikleri taşıyan örgütlenme yoluna gidecektir. Ancak, devletin iktisadî faaliyette bulunması, sadece, gelir elde etme amacı ile değil, bunun yanında, (sosyal ve)

---

<sup>285</sup> RG. 23.11.1981-17523.

<sup>286</sup> RG. 22.06.1939-4239.

<sup>287</sup> RG. 26.12.1942-5290.

<sup>288</sup> Bkz. ve krş. **Yılmaz**, Mülkî İdare, s.3; **Gülşen**, Kapsam, s. 12; **Tosun-Cebeci**, s.3. Ayrıca bkz. **Bulutoğlu**, Kamu Bütçesi, s.332-333. Belediye iktisadî teşebbüslerinin, mahallî idareler kapsamında kamu kaynaklarını kullanan tüzel kişilikler olduğundan bahisle, 5018 sayılı Kanun kapsamında olması gerektiği yönünde görüş için bkz. **Keskiner**, s.27.

iktisadî faaliyetin kamu hizmeti olarak sunulması ile açıklanmaktadır<sup>289</sup>. Bu hizmeti sunan kurumlar, “kamu iktisadî teşebbüsleri” dir.

Kamu iktisadî teşebbüsü kavramı, 1961 Anayasası’nda kullanılmış, fakat tanımlanmamıştır (1961 Any.m.127/son)<sup>290</sup>. 1982 Anayasası da, 1961 Anayasası’na benzer şekilde, kamu iktisadî teşebbüslerini, Türkiye Büyük Millet Meclisi’nce yapılacak denetimin amacı ile tanımlama yoluna gitmiştir. 1982 Anayasası’nın “Kamu İktisadî Teşebbüslerinin Denetimi başlıklı” 165’inci maddesi hükmüne göre; “Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisine denetlenmesi esasları kanunla düzenlenir.” Kamu iktisadî teşebbüslerinin hukukî rejimini ortaya koyan mevzuat olan, 3346 sayılı Kamu İktisadî Teşebbüsleri İle Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’un<sup>291</sup> 2’nci maddesinin ilk fıkrası<sup>292</sup> ile 233 sayılı Kamu İktisadî Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde

---

<sup>289</sup> Bkz. **Duran**, İdare, s.196, 201; **Gözübüyük**, Yapı, s.252; **Gözübüyük-Tan**, s.238-239; **Giritli**, s.93-94; **Giritli-Bilgen-Akgüner**, s.305; **Günday**, s.461; **Akyılmaz**, s.230; **Yıldırım**, s.193; **Gözler**, İdare, s.219.

<sup>290</sup> 1961 Anayasası’nın 127’nci maddesinin son fıkrası şu şekildedir; “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi kanunla düzenlenir.”

<sup>291</sup> RG. 09.04.1987-19426.

<sup>292</sup> 3346 sayılı Kanun’un “Kapsam” başlıklı 2’nci maddesinin ilk fıkrası şu şekildedir; “Ödenmiş sermayesinin yarısından fazlası kamu tüzelkişilerince sağlanmış olan kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağlamış oldukları diğer kurumlar ve yukarıda sayılanlardan olmamakla beraber kendilerine bazı kamu yetki ve görevleri verilmiş olup galip vasıfları bu kamu hizmetlerini yürütmek olan ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından olmayan özel kanunlara tabi kurumlar ve İller Bankası, bu Kanunla konulan denetime tabidirler.” Ancak, denetime yönelik bu hükmün, uygulanabilirliği yoktur. Zira, mahallî idarelerin, sermayesinin yarı(sın)dan fazlasını sağladığı kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarı(sın)dan fazlasını

Kararname'nin<sup>293</sup> 1'inci maddesinin ilk fıkrasının ilk bendinde<sup>294</sup> kapsam odaklı tanımlamalar yapılmıştır. Ancak, salt kavramın tanımlanması içermeyen bu düzenlemeler, kamu iktisadî teşebbüslerinin, unsurlarını bünyesinde barındıran tanımının yapılması zorunlu kılmıştır. Buna göre, kamu iktisadî teşebbüsleri; "sosyal ve ekonomik bir hizmeti yerine getirmek amacıyla, devlet sermayesi veya devlet sermayesi katkısıyla, kanun veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanarak oluşturulan ve tüzel kişiliğe ve idarî özerkliğe, aynı gelir kaynaklarına sahip bulunan, dış ilişkilerinde özel hukukun genel ilkeleri ve ticaret hukuku kuralları ile bağlı olan ve ancak merkezden bir örgüt aracılığıyla yasama organının denetimine bağlı bulunan kuruluşlar"dır<sup>295</sup>. Kamu iktisadî teşebbüslerinin tanımında, iki "ayrı" kriterin kullanıldığı görülmektedir; "Kanun ile belirle(n)me" ve "sermayenin sahibi"dir<sup>296</sup>. Bir kuruluşun kamu iktisadî teşebbüsü olabilmesi için, özel kanun(un)da, kamu iktisadî teşebbüsü olduğunun belirtilmesi yeterlidir; başka bir koşula gerek yoktur. Özel kanun(u) ile kamu iktisadî teşebbüsü olduğu belirtilmemesi durumunda ise, sermaye(si)nin yarısından fazlasının kamu kuruluşu tarafından sağlanması gerekmektedir. Ancak, Anayasa'nın 165'inci maddesinde çerçevesi çizilen ve hukukî esasları 3346 sayılı Kanun ile 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile ortaya kon(ul)an kamu iktisadî teşebbüsleri kapsamında değerlendirilmesi gerekirken, kamu iktisadî teşebbüslerine ilişkin rejim dışında bırakmak

---

sağladıkları kurumlar, T.C.Merkez Bankası ve kamu iktisadî teşebbüslerinin kapsamı dışında tutulmuştur.

<sup>293</sup> RG. 18.06.1984-18435 (Mük.)

<sup>294</sup> 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin "Kapsam ve Amaç" başlıklı 1'inci maddesinin ilk fıkrasının ilk bendi şu şekildedir;

"Bu Kanun Hükmünde Kararname, iktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşlarını ve bunların müesseselerini, bağlı ortaklıklarını ve iştiraklerini kapsar."

<sup>295</sup> Bkz. ve krş. **Giritli**, s.93-94; **Giritli-Bilgen-Akgüner**, s.305. Krş. **Duran**, *İdare*, s.201; **Gözübüyük**, *Yapı*, s.253; **Gözübüyük-Tan**, s.239.

<sup>296</sup> **Gözübüyük**, *Yapı*, s.253; **Gözübüyük-Tan**, s.239.

amacıyla, aynı mevzuat ile getirilen istisnalar, devletin, ekonomideki payının ile hukukî ve mali yapısının, bir bütünlük içinde değerlendirmesine olanak vermemektedir<sup>297</sup>.

Kamu iktisadî teşebbüslerinin hukukî yapısını düzenleyen 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, kamu iktisadî teşebbüslerini; iktisadî devlet teşekkülleri ve kamu iktisadî kuruluşları olmak üzere ikiye ayırmaktadır (233 s.KHK.m.2). İktisadî devlet teşekkülleri; sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan, kamu iktisadi teşebbüsüdür; bu kuruluşlar, ekonomik gereklere uygun olarak verimlilik ve karlılık ilkeleri doğrultusunda kendi aralarında ve milli ekonomi ile uyum içinde çalışarak sermaye birikimine yardım etmelerini ve bu suretle daha fazla yatırım kaynağı yaratma amacı güderler (233 s.KHK.m.1/I-b, 2/I-2). Kamu iktisadî kuruluşları; sermayesinin tamamı devlete ait olup tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsüdür; bu kuruluşlar, kendilerine verilen görev ve kamu hizmetlerini ekonomik ve sosyal gereklere uygun olarak verimlilik ilkesi doğrultusunda yürütmeyi amaçlamaktadır (233 s.KHK.m.1/I-c, 2/I-3). İştirakler(i) dışında<sup>298</sup>, iktisadî devlet teşekkülleri ile kamu

---

<sup>297</sup> Bkz. 1994 Kamu İktisadî Teşebbüsleri Genel Raporu, s.4,13.

<sup>298</sup> İştirak; iktisadî devlet teşekküllerinin veya kamu iktisadî kuruluşlarının veya bağlı ortaklıklarının, sermayelerinin en az yüzde onbeşine, en çok yüzde ellisine sahip buldukları anonim şirketlerdir (233 s.KHK.m.2/I-6). Bir anonim şirkete iştirak için teşebbüsün veya bağlı ortaklığın şirket sermayesine katılma payının en az % 15 olması gerekir. Bu oran ortaklığın sermaye artırması halinde de % 15'den aşağı düşürülemez. Aynı iştirake birden fazla teşebbüs veya bağlı ortaklık katılamaz. Teşebbüs iştiraklerine ait hisse senetlerinin mülkiyeti teşebbüse, bağlı ortaklık iştiraklerine ait hisse senetlerinin mülkiyeti ise bağlı ortaklığa aittir. İştiraklerin teşkilinde, 2983 sayılı Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkındaki Kanun hükümleri saklıdır (233 s.KHK.m.27).

iktisadî kuruluşları ile bunların müesseseleri<sup>299</sup> ve bağlı ortaklıkları<sup>300</sup>, 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye ekli cetvelde gösterilmektedir.

---

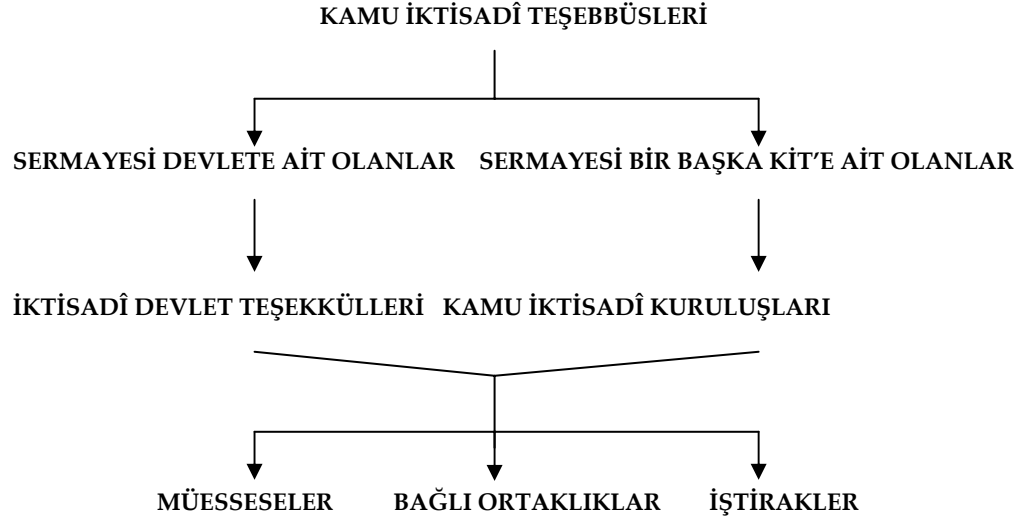
Anayasa Mahkemesi, iştiraklerin faaliyetlerini, Türk Ticaret Kanunu hükümleri doğrultusunda sürdürmelerine karşın, “aynı nitelik taşıyan kuruluşları ve sermaye kompozisyonları” nedeniyle özel hukuk tüzel kişisi ve gerçek kişi işverenden farklı oldukları görüşündedir. Bkz. Any.M. 18.02.1992 gün ve E.1991/5,K.1929/9, (RG.7.5.1992-21221). İştiraklerin “kamu kurumu niteliği ağır basan anonim şirketi” olarak değerlendirilmesi için bkz. Uyuşmazlık Mahkemesi, 14.10.1996 gün ve E.1996/52,K.1996/54, (RG.24.10.1996-22797).

<sup>299</sup> Müessese; sermayesinin tamamı bir iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olup, ona bağlı işletme veya işletmeler topluluğudur (233 s.KHK.m. 2/I-4). Müesseseler, tüzelkişiliğe sahip olup 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de saklı tutulan hususlar dışında özel hukuk hükümlerine tâbidir. Buna karşılık, 5018 sayılı Kanun'un kapsamı dışındadır. Müesseselerin sorumluluğu sermayeleri ile sınırlıdır (233 s.KHK.m.16).

<sup>300</sup> Bağlı ortaklık; sermayesinin yüzde ellisinden fazlası iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olan işletme veya işletmeler topluluğundan oluşan anonim şirketlerdir (233 s.KHK.m. 2/I-5). Bağlı ortaklıklar; bir müessesenin bağlı ortaklık haline getirilmesi, teşebbüsün iştiraklerdeki hissesinin % 50 nin üstüne çıkması ya da teşebbüsün sermayesinde % 50'den fazla hisseye sahip olduğu yeni bir şirket kurulması şeklinde oluşur (233 s.KHK.m.22). Bağlı ortaklıklar, özel kesimin iştiraki olan, kamuya özgü anonim şirketler olup kurulmaları, organları, denetimi ve yönetim kurulunun ibrası, Türk Ticaret Kanunu'ndan farklı esaslara bağlanmıştır. Bu anlamda, 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de öngörülen hususlar dışında özel hukuk kurallarına tâbi olacaklardır (233 s.KHK.m.23). “Kuruluş amaçları, hukuksal durumları, sermaye katılımları yönüyle bağlı ortaklıklar ve özel sektör kuruluşları birbirinden farklı niteliklere sahiptirler. Niteliklerinde ve hukuksal durumlarında benzerlik bulunmayan söz konusu iki kesimi eşitlik ilkesi yönünden bir tutmak olanaksızdır. Diğer yandan, bağlı ortaklıkların faaliyetlerini Türk Ticaret Yasası hükümleri doğrultusunda sürdürmesi, onların gerek sermaye durumları gerekse kamusal nitelikleri yönünden gerçek kişi işverenlerinden farklılıklarını ortadan kaldırmaz.”, Any.M.15.2.1995 gün ve E.194/89,K.1995/10, (RG.11.08.1995-22371). Danıştay, “1982 Anayasası'nın 165'inci .maddesinde "Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetimi" başlığı altında, "Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi esasları kanunla düzenlenir, hükmü getirilerek bu hükümle sermayesinin yarısından fazlası

---

doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan ortaklıklarda kapsama alınmıştır. Nitekim maddenin Milli Güvenlik Kurulunca açıklanan gerekçesinde, payının yarısından fazlasına devletin sahip olduğu kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince, Yüksek Denetleme Kurulu raporlarıyla düzenlenecek diğer raporlar da esas alınarak denetlenmesi gerektiği belirtilmiş, böylece bu kuruluş ve ortaklıkların Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmeleri esasları bir yasaya bırakılırken, bu denetlemenin "Yüksek Denetleme Kurulu raporlarıyla düzenlenecek diğer raporlar da esas alınarak denetlenmesi gerektiği belirtilmiş, böylece bu kuruluş ve ortaklıkların Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmeleri esasları bir yasaya bırakılırken, bu denetlemenin "Yüksek Denetleme Kurulu raporlarıyla düzenlenecek diğer raporlar da esas alınarak" yapılması öngörülmüştür. Anayasa'nın bu amir hükmü gereğince yürürlüğe konulan 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 2.maddesinin birinci fıkrasında, ödenmiş sermayesinin yarısından fazlası kamu tüzel kişilerin sağlanmış olan kurumlarla bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağlamış oldukları diğer kurumların, bu Kanunla konulan denetime tâbi oldukları hükme bağlandıktan sonra, bu denetimin Türkiye Büyük Millet Meclisi Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu tarafından, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun raporlarıyla Başbakanlığın sevkedeceği diğer raporlar incelenmek suretiyle yapılacağı, 2.maddenin birinci fıkrası hükmüne tabi olup da, genel kurulları Türk Ticaret Kanununa veya özel kanunlarına tabi şirket ve kurumlar hakkında da aynı hükümlerin uygulanacağı ve bu denetimin konusunu denetlenen kuruluşların durumunun, ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir tarzda, ekonomik kurallar ve ekonomik gerekler dahilinde, verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilerek, kuruluş amaçlarına ulaşmalarını teminen, faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğunun saptanması olduğu belirtilmiştir. 28 Temmuz 1981 günlü ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun amacı ise, tasarruflarını menkul kıymetlere yatıran halkın, hak ve yararlarını korumak, düzenlemek ve denetlemek olup, 3346 sayılı Kanunun amaçladığı denetimden daha dar kapsamlı olduğu açık olup, Devletin mali gücüyle, ülke ekonomisine ve kalkınmaya katkıda bulunmak üzere kurulmuş bulunan kamu iktisadi teşebbüslerine bağlı ortaklıkların, sermaye piyasasında ferdi kar gayesiyle kurulup faaliyette bulunan anonim ortaklıklarla ilgili denetimden farklı bir denetime tabi olmaları da aştta Anayasa hükmü gereğidir. Öte yandan, Anayasanın 165.maddesi, Kamu İktisadi teşebbüslerinin denetimi, başlığını taşımasına rağmen, madde, sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan



Kamu iktisadî teşebbüsleri, ticarî esaslara, yani özel hukuk hükümlerine göre faaliyette bulunan ve kamu yararı amacıyla çalışan kamu tüzelkişileridir. Kamu iktisadî teşebbüsleri, özel teşebbüsler gibi kârlılık ve verimlilik anlayışı içinde çalışmak durumunda olduklarından, dış ilişkilerinde ticarî ilkelere ve özel hukuk kurallarına göre davranmak zorundadırlar. Ancak, kamu iktisadî teşebbüsünün özel hukuk kurallarına bağlı olarak faaliyette bulunması onun kamusal niteliğini değiştirmemektedir. Çünkü kamu idareleri ve idarî kamu kurumları, gerektiğinde özel hukuk kuralları uyarınca işlem yapabilmektedir.

---

ortaklıkları da kapsamaktadır. Bu kuruluşlar sermayelerini Devlet bütçesinden, Devlet bankalarından, Devlet ortaklıklarından sağlamakta, kuruluş amaçlarına göre faaliyetleri, fonksiyonları ve işlevleri bakımından Kamu İktisadi teşebbüslerinin niteliklerini taşımakta bulduklarından kamu iktisadi teşebbüsleriyle ilgili mevzuatta bağlı ortaklık olarak gösterilmiş olmaları, onların kamu iktisadi teşebbüsleri niteliğinde kuruluş olmadıkları anlamına gelmez. Bu nedenledir ki bağlı ortaklıklar kamu iktisadi teşebbüslerinin tabi olduğu denetim şekline tabi kılınmışlardır.” şeklindeki içtihadıyla, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun Kamu İktisadi Teşebbüslerinin çıkaracakları menkul kıymetlerin halka arzı için izin alınması zorunluluğuna istisna getiren hükmün, bağlı ortaklıkları da kapsadığına karar vermiştir (Dş. Der. S.81, s.64 vd.).



Buna göre, kamu iktisadî teşebbüsleri, içyapı ve ilişkileri yönünden kendi (özel) kanunları ile idare hukuku kurallarına bağlı olup<sup>301</sup>, hizmet yerinden yönetim kuruluşu olarak kabul edilmektedir<sup>302</sup>.

Hizmet yerinden kuruluşu olan kamu iktisadî teşebbüsleri, mali yapıları bakımından ayrı bir rejime tâbi tutulmaktadır. Esasen, kamu iktisadî teşebbüsleri, fiyatı karşılığı mal ve hizmet sattıklarından bu kuruluşların bütçelerinin gerçek anlamda bir kamu bütçesi olduğundan sözedilememektedir. Bu kuruluşlar, kuruluş sermayeleri, zararlarını karşılamak için yapılan ödemeler, gelir fazlaları gibi genel bütçeyle ilişkili yönleri dışında, bir kamu harcaması yapmak suretiyle kamusal finansman yoluna gitmemektedir<sup>303</sup>. Nitekim 1982 Anayasası, 161'nci maddesi ile, "Devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır." kamu iktisadî teşebbüslerini yine devlet bütçesinin dışında bırakmıştır. Böylece, kamu iktisadî teşebbüsleri özerk bütçeli kuruluşlar olma niteliğini devam ettirmiştir. Buna göre, kamu iktisadî teşebbüsleri, kural olarak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamına dahil değildir; teşebbüs bütçeleri her yıl genel müdürlüklerce hazırlanır ve yönetim kurulunca incelenerek karara bağlanır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da, sadece, kamu iktisadî teşebbüslerinden genel bütçeye gelir olarak aktarılan miktarlarla ilgili hükme yer verilmek suretiyle sözkonusu aktarmalar yasal dayanağa kavuşturulmuştur. Kanun'un 78'inci maddesinin ilk fıkrasına göre; kamu iktisadî teşebbüsleri ve kamu şirketlerinin gayrisafi hasılatının yüzde onbeşine kadar tutarda bir bedel tahsil edilerek genel bütçeye gelir kaydedilecek; bedel tahsil edilecek kurum ve

---

<sup>301</sup> Any.M. 22.12.1994 gün ve E.1994/70, K.1994/65-2, (RG.28.01.1995-22185).

<sup>302</sup> Bkz. **Duran**, İdare, s.196, 201; **Gözübüyük**, Yapı, s.218,252; **Gözübüyük-Tan**, s.233,238; **Giritli**, s.93-96; **Giritli-Bilgen-Akgüner**, s.285,305-308; **Günday**, s.453-455,461; **Akyılmaz**, s.230-231; **Yıldırım**, s.188,193; **Gözler**, İdare, s.207-208,219.

<sup>303</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, s.282

kuruluşlar ile hasılat payı oranları, ödeme yeri ve zamanı Bakanlar Kurulu'nca belirlenecektir (KMYKK.m.78).

Kamu İktisadî Teşebbüsleri üzerinde yıllardır süren tartışma ve yorumlar halen devam etmektedir. 1984 yılından beri uygulanan politikalarla devletin ekonomiye müdahalesinin azaltılmasına yönelik olarak teşebbüslerin, ekonomi içindeki paylarının daraltılması ve bunlara verilen sübvansiyonların azaltılarak millî ekonomi içinde kendilerine yeten kuruluşlar haline getirilmesi amaçlanmaktadır. Ekonomide kamu payının giderek azaltılması politikasının bir gereği olarak başlatılan özelleştirme çalışmalarına devam edilmektedir<sup>304</sup>.

### III. TÜRK HUKUKU'NDA BÜTÇE(LEME)YE İLİŞKİN ANAYASAL ESASLAR

1982 Anayasası'nın Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkilerini belirten 87'nci maddesi, bu organa, diğer görev ve yetkilerinin yanı sıra, bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarını görüşmek ve kabûl etmek yetkilerini de vermiştir. Anayasa'nın Dördüncü Kısmı'nda düzenlenen "Mali ve Ekonomik Hükümler" in birinci bölümünde, 161 ilâ 163'üncü maddeler ile "Mali Hükümler" düzenlenmiş, sözkonusu maddelerde, bütçe ve kesin hesap ile ilgili anayasal ilkelere yer verilmiştir. Buna göre, "Mali ve Ekonomik Hükümler" bütçe hukukunun dinamik ilkelerinin pozitif hukuktaki uygula(n)masına ilişkin esasları koymakta, anayasal dayanak oluşturmaktadır<sup>305</sup>.

---

<sup>304</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s.284-285. Ayrıca bkz. **Bulutoğlu**, Kamu Bütçesi, s.333 vd.

<sup>305</sup> Bkz ve krş. **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.320 vd.

*A. Bütçenin Hazırlanmasına ve Uygulanmasına Egemen Olan İlkeler  
(Any.m.161)*

**1. Bütçenin Zorunluluğu İlkesi**

Anayasa'nın 161'nci maddesinin ilk fıkrasına göre, devletin ve kamu tüzel kişilerinin harcamalarının bütçeye dayanması zorunludur. Bütçenin, kamu harcamalarının yapılması ve kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili için yürütme organına yetki veren hukuksal belge niteliği dikkate alındığında, kamu harcamaları açısından bu yetki, bütçede harcama kalemi için ayrılan ödeneğin bir üst sınır oluşturması ve harcamanın bu sınırı aşmaması anlamına gelmektedir<sup>306</sup>. Dolayısıyla, kamu gelirleri açısından bütçe, bunların alınmasına izin veren bir belge niteliği taşır. Anayasa'nın 161'nci maddesinin ilk fıkrası, bütçe döneminin başlamasından önce, bu hukuksal belgenin yetkili organ tarafından kabûl edilmiş bulunmasını zorunlu görmektedir. Buna göre, bütçe olmadan kamu geliri tahsil edilemez, kamu harcamaları gerçekleştirilemez<sup>307</sup>.

Bütçenin zorunluluğu ilkesi, yalnız devleti değil, diğer bütün kamu tüzel kişilerini kapsamaktadır. Buna göre, doğrudan devlet kamu tüzel kişiliğini çerçevesinde kamu hizmeti veren birimlerin yanısıra, yerel yönetimler<sup>308</sup> ile ayrı

---

<sup>306</sup> Bkz. Yukarıda Birinci Bölüm "II. Bütçenin Hukukî Niteliği" ve "III. Bütçenin Hukukî İşlevi" başlığı altındaki açıklamalar.

<sup>307</sup> **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.321.

<sup>308</sup> Yerel yönetimlerin yanı sıra, belediyelere bağlı kuruluş ve işletmeler de bütçenin zorunluluğu ilkesi kapsamında değerlendirilmelidir. Bu bağlamda, hangi yerel yönetim kuruluşları veya birimlerinin bu Kanun'un kapsamına dahil olduğu, 5018 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesindeki mahalli idarenin tanımı içinde yer almaktadır. 5018 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin (e) fıkrasında "mahalli idare; yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ve bunların kurdukları birlik ve idareyi ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. Yine, 5393 sayılı Belediye

bir kamu tüzel kişiliği altında kamu hizmeti gören kuruluşlar da bütçenin zorunluluğu ilkesine uymak zorundadır<sup>309</sup>. Nitekim, bu ilkeye paralel olarak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 2'nci maddesindeki düzenleme ihdas edilmiş, uluslararası standartlara ve yaklaşımlara uygun olarak, Kanunun kapsamı genel idare olarak öngörülmüş; genel bütçe kapsamındaki idareler, özel bütçe kapsamındaki idareler, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının mali yönetim ve kontrol işlemleri Kanun kapsamına alınmıştır.

Bütçenin zorunluluğu ilkesi, başlıca, vatandaşların ödedikleri mali yükümlerden oluşan kamu kaynaklarının harcamaya dönüştürülmesinde, yani kaynak dağıtım aşamasında, ön denetimi sağlamak amacıyla yöneliktir. bu

---

Kanunu'nun "Denetimin kapsamı ve türler başlıklı" 55'nci maddesinin dördüncü fıkrasında, "Belediyelere bağlı kuruluş ve işletmelerde yukarıdaki esaslara göre denetlenir." hükmü yer almaktadır. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinin ilk fıkrasının (a) bendinde, bağlı idare, "Belediyelere bağlı, kanunla kurulan, ayrı bütçeli ve kamu tüzel kişiliğine haiz su ve kanalizasyon, otobüs, ulaştırma ve benzeri hizmetleri yürüten idareler" olarak tanımlanmaktadır. Belediye işletmeleri ise, "birkısım belediye hizmetlerini yürütmek üzere kurulan, giderleri özel gelirleri ile karşılanan ve tüzelkişiliği bulunmayan işletmeler"dir ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre, 1050 sayılı Kanun'dan farklı olarak, il özel idareleri ve belediyelerin kurdukları birlikler ile belediyelere bağlı olarak özel kanunla kurulan ASKİ, EGO, İETT gibi idareler 5018 sayılı Kanun kapsamında yer almaktadır ve bütçenin zorunluluğu ilkesi tâbidirler. Öte yandan, köy(ler) ile tamamı köy tüzel kişiliklerinin kendi aralarında kurdukları köy birlikleri 5018 sayılı Kanun kapsamına dahil değildir. Ancak, köy tüzel kişiliklerinin belediye ve/veya il özel idarelerinin katılımı ile aralarında oluşturdukları mahallî idare birlikleri ise 5018 sayılı Kanun kapsamında yer almaktadır (Krş.KİK.m.2). Bir başka deyişle, sadece köylerin katılımı ile oluşan köy birlikleri 5018 sayılı Kanun kapsamı dışındadır. Ayrıca, vali ve kaymakamların (il özel idaresi ve belediyelerin katılımı ile oluşan) mahallî idare birliklerinin başkanı olmaları durumunda aynı zamanda başkanı oldukları bu birliklerinde üst yöneticisi oldukları ve bu tür birliklerin 5018 sayılı kanun hükümlerine tâbi olduğu, sadece köylerden oluşan köy birliklerinin kanun kapsamı dışında olduğu sonucuna varılmaktadır.

<sup>309</sup> Any.M. 28.1.1988 gün ve E.1988/12, K.1988/3, (RG.7.10.1988).

nedenle, ödenekleri harcamalar için üst sınırı belirlemeyen ve her belirgin harcama kalemi için ayrı bir ödeneği içermeyen bir bütçe, amaca hizmet etmeyeceği için, bütçenin zorunluluğu ilkesine uygun olmayacaktır<sup>310</sup>.

Bütçenin zorunluluğu ilkesinin kapsamı devlet kamu tüzel kişiliğini çerçevesinde kamu hizmeti veren birimlerin, yerel yönetimler ile ayrı bir kamu tüzel kişiliği altında kamu hizmeti gören kuruluşlar olmakla birlikte, "kamu iktisadî teşebbüsleri" Anayasa'nın 161'nci maddesinin ilk fıkrasındaki ilkenin kapsamı dışındadır (Krş. KMYKK.18/II-g)<sup>311</sup>. Kamu iktisadî teşebbüs bütçeleri, her yıl genel müdürlüklerce hazırlanmakta ve yönetim kurulunca incelenerek karara bağlanmaktadır.

## 2. Bütçenin Yıllık Olma İlkesi

Vergileri ve bütçeyi onay hakkının gelişmesi ile demokratik ve parlamenter sistemlerin oluşması, ancak onay işleminin her yıl yeniden yapılması yönteminin yerleşmesiyle mümkündür. Bir başka deyişle, vergi kanunları ve bütçe ile verilen yetkilerin belli bir süre ile sınırlanması, kısaca, vergide ve bütçede "yıllık olma" ilkesinin benimsenip yerleşmesi üzerinedir ki, parlamentoların hükümetler üstündeki otoritesi kurulmuş ve parlamenter

---

<sup>310</sup> Kaneti, Kamu Maliyesi I, s.322.

<sup>311</sup> Kural olarak, Kamu İktisadî Teşebbüsleri 5018 sayılı Kanun kapsamına dahil değildir. Kanun'da, sadece, daha önceki yıllar bütçe kanunlarında yer alan hükümler ile bazı Kamu İktisadî Teşebbüslerinden genel bütçeye gelir olarak aktarılan miktarlarla ilgili hükme yer verilmiş, böylece bu miktarın bütçeye aktarılması yasal dayanağa kavuşturulmuştur. 5018 sayılı Kanun'un "Kurumlardan Alınacak Hâsılat Payı" başlıklı 78'inci maddesine göre, kamu iktisadî teşebbüsleri ve kamu şirketlerinin gayri safî hasılatının yüzde onbeşine kadar tutarda bir bedel tahsil edilerek genel bütçeye gelir kaydedilir. Bu kapsamda bedel tahsil edilecek kurum ve kuruluşlar uygulanacak hâsılat payı oranları her yıl merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir.

sistem, bugünkü düzeyine ulaşmıştır<sup>312</sup>.

Bütçenin yıllık olması ilkesi, gelirleri tahsil ve harcama yetkisinin bütçe yılıyla sınırlı olmasını, bütçe yılı içinde tamamı veya bir bölümü kullanılmayan ödeneğin gelecek yıla, kendiliğinden, aktarılamamasını, bütçe yılı içinde eylemli olarak kullanılmayan yetkinin bütçe yılı sonunda sona ermesini ifade etmektedir<sup>313</sup>. Bütçenin yıllık olma ilkesinin kaynağını, siyasal organın masrafçı daireler üzerindeki denetimini pekiştirme arzusu oluşturmakta<sup>314</sup>; bu ilke ile, bütçeyi uygulamaya yetkili organı, her bütçe yılında, bütçeyi kabûl etmeye yetkili olan organdan çok uzun süreli yetki alınarak, bütçenin zorunluluğu ilkesinin anlamsız bırakılması da önlenmiş olmaktadır<sup>315</sup>. Bununla birlikte, meclisler çalışmalarını yıl esasına göre düzenledikleri için, hem bütçenin incelenmesi ve onaylanması hem de meclis denetimi için uygun bir süreç yaratılmış olmaktadır; bu, mali, siyasî ve hukukî bir zorunluluktur<sup>316</sup>.

Yıllık dönemde, verilen ödenekler kullanılarak yapılan bir yıllık hizmet üretimi değerlendirilir ve yeniden verilen ödenek bu değerlendirmeye dayandırılır; carî yılda kullanılmayan ödenekler yıl sonunda iptal edilir<sup>317</sup>. Ödenekler verimli kullanılmamışsa azaltılabilir; hizmet beklenen faydayı

---

<sup>312</sup> **Feyzioğlu**, İktidar Virüsü, s. 236; Gülsen **Güneş**, Bütçe Hakkı, s.289.

<sup>313</sup> **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.322. Ayrıca bkz. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.51; **Gürsoy**, Bütçe, s.122; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.95.

<sup>314</sup> **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.57; **Bulutoğlu**, Kamu Bütçesi, s.49. Aynı yönde **Duverger**, s.70; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.95.

<sup>315</sup> **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.322. Krş. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.153; **Gürsoy**, Bütçe, s.122

<sup>316</sup> **Gürsoy**, Bütçe, s.123. Aynı yönde **Mutluer-Öner-Kesik**, s.95. Krş. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.153.

<sup>317</sup> "Ancak, kamu idarelerinin bütçelerinde cari yıl içinde kullanılmayan ödeneklerinden merkezî yönetim bütçe kanununda belirtilenler ertesi yıla devredilebilir. Ödenek devir işlemlerini yapmaya, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanı, diğer kamu idareleri için üst yönetici yetkilidir (KMYKK.m.20/I-e)."

sağlamamışsa yeni bütçeye alınmaz. Buna karşılık, sürekli alınan ödeneklerin yeniden kabûlü kolaylaşır; zira, ilk kez önerilen hizmetlere ödenek alınması daha zordur. Büyük artışlar ve yeni hizmet programları için istenen ödenekler daha sıkı bir siyasal denetime tâbi tutulur; böylece, denetimde etkinlik sağlanır<sup>318</sup>. Öte yandan, bütçenin yıllık olma ilkesi ile bütçe tahminlerinde isabetli tahminde bulunulmasını sağlar; denk bütçe uygulamasına zemin hazırlanır. Böylece, bütçelerin değişen yıl(ların) şartlarına uygun hazırlanması sağlanmış olur, yine, diğer bütçe ilkelerine (doğruluk ve samimiyet) destek olur<sup>319</sup>.

Yıllık dönem, gerek kamusal gerek piyasa işletmeleri bakımından, ekonomik faaliyetlerin plânlanmasında ve hesaplanmasında yaygın olarak kullanılan bir zaman ölçüsüdür. Devlet vergi gelirlerini elde etme bakımından yıllık dönem ilkesi ile bağlıdır; gelir ve kurumlar vergisi hasılatı, takvim yılında işletmelerin elde ettiği kârlara göre belirlenmektedir. Bu bağlamda, devlet gelirlerini arttırmak için yıllık dönem, en uygun plânlama dönemidir. Hatta, kısa vadeli gelişmelere paralel olarak, kamu gelirlerini yeniden ayarlamak için siyasal organa gelir arttırıcı öneriler getirilebilir<sup>320</sup>.

Anayasa'nın 161'inci maddesinde, bütçelerin yıllık olarak yapılacağı, mali yılın başlangıcının kanun ile belirlenmesi ve kanun ile belirtilen başlangıç tarihinden başlayarak bir yıl sürmesi gerektiğinden sözedilmiştir. Ancak, Anayasa, bütçe yılının ne zaman başlayacağını kendisi belirlememiş, devam eden fıkrasında "*Malî yıl başlangıcı ile genel ve katma bütçelerin nasıl hazırlanacağı*

---

<sup>318</sup> Buna karşılık, büyük azaltmaların yapılabilmesi, çok güçlü bir siyasal desteğe bağlıdır. (Bulutoğlu-Kurtuluş, s.58; Bulutoğlu, Kamu Bütçesi, s.49; Mutluer-Öner-Kesik, s.95).

<sup>319</sup> Gürsoy, Bütçe, s.123. Aynı yönde Mutluer-Öner-Kesik, s.95.

<sup>320</sup> Bulutoğlu-Kurtuluş, s.57-58; Bulutoğlu, Kamu Bütçesi, s.49. Ayrıca bkz. Gürsoy, Bütçe, s.123.

ve uygulanacağı kanunla belirlenir.” diyerek, mali yılın başlangıcının belirlenmesini ilgili kanunlara bırakmıştır (Any.m.161/II).

Bütçeler, bir ülkenin, belirli bir döneminin mali plânıdır<sup>321</sup>. Mali plânın kapsadığı “belirli dönem” (bir) mali yıldır. Ülkemizde mali yıl takvim yılı olarak uygulanmaktadır; bütçe yılı, takvim yılıdır (KMYKK.m.3/I-o)<sup>322</sup>. Buna göre, gelirleri tahsil ve harcama yetkisi takvim/bütçe yılıyla sınırlıdır; takvim/bütçe yılı içinde tamamı veya bir bölümü kullanılmayan ödenek, gelecek yıla, kendiliğinden, aktarılamaz. Bu durum, aynı zamanda, bütçenin dört temel niteliğinden (4T) biri olan “tahdit ilkesi” ile de paralellik arz etmektedir. Ancak, bir yıldan az süreli, geçici nitelikte bütçe yapılması ile bir yılı aşan bir bütçenin “bütçenin yıllık olma” ilkesi karşısında değerlendirilmesi gerekmektedir.

---

<sup>321</sup> **Bülbül-Ejder-Şahan**, s.19.

<sup>322</sup> Osmanlı İmparatorluğu zamanında malî yıl başı 1842 yılında Mart ayı olarak kabul edilmiştir. Bütçe yılının Mart ayında başlaması uygulamasına 1926 yılına kadar devam edilmiştir. 1926 yılında malî yıl başı Haziran ayına alınmıştır. Ülkenin koşulları ve özellikle Türkiye'nin bir tarım ülkesi olması dolayısıyla bütçe tahminlerinin daha gerçekçi bir şekilde yapılabileceği düşüncesi, bu değişikliğin yapılmasının gerekçesini meydana getirmiştir. Ancak daha sonra bu değişikliğin, kışın yakın olması nedeniyle yatırımları zora soktuğu görülmüştür. 1945 yılında bütçe yılının başlangıcı tekrar değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikte bütçe yılı, takvim yılının ilk ayı olan Ocak ayına alınmıştır. Değişiklikler bununla da kalmayarak, bütçelerin parlamentoda yeterli sürede görüşülemediği ileri sürülmek suretiyle bütçenin bu kez başlangıç yılı, 1949 yılında tekrar Mart ayına kaydırılmıştır. Mart ayı uygulamasına 1981 yılına kadar devam edilmiştir. O güne kadar değişikliklerin yapılmasını sağlayan 1050 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi, 1981 yılında tekrar değiştirilerek bütçe yılı, Ocak ayı olarak tespit edilmiştir. O zamandan bu yana da bütçe yılı (dönemi) takvim yılı olarak uygulanmaktadır (**Feyzioğlu**, Bütçe, s.157; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.96). Mali yılbaşının belirlenmesinde dikkate alınacak faktörler için bkz. **Erçin**, s. 44-45; **Kuyucak**, s. 44-45; **Pelin**, s.32-34; **Sur**, s. 107; **Feyzioğlu**, Bütçe, s.155-156



Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, zorunlu nedenlerle merkezî yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılacağı; geçici bütçe ödeneklerinin, bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak belirleneceği; geçici bütçe uygulamasının altı ayı geçemeyeceği; cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle geçici bütçe uygulaması sona ereceği ve o tarihe kadar yapılan harcamalar ve girilen yüklenmeler ile tahsil olunan gelirler cari yıl bütçesine dahil edileceği belirtilmiştir.

Bütçe kanun tasarısının mali yıl başından önce yasalaşması ve ilgili olduğu mali yılın ilk gününde yürürlüğe girmesi olağandır. Kural böyle olmakla birlikte, genel seçimler nedeniyle Meclis'in toplanamaması veya hükümetin kurulamaması gibi nedenlerle mali yıl başında yürürlüğe girememesi sözkonusu olabilmektedir. Devlet hizmetlerinin aksamaması ve idarenin devamlılığı ilkesi, böylesi durumlarda, mevzuatımızda açık bir biçimde düzenlenmemiş olan bir kuruma başvurulması yoluyla, yani geçici bütçe yasası çıkarılması suretiyle sağlanmaktadır. Olağan dışı dönemlerde "hükümet makinesinin durması" olasılığını ortadan kaldırmak ve devlet hizmetlerinin devamlılığı ilkesini ayakta tutmak üzere başvuru<sup>323</sup> geçici bütçe uygulamasına ilişkin Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na kadar, mevzuatımızda açık bir hukuksal dayanak bulunmamakta idi<sup>324</sup>. Kanun koyucu, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 19'uncu maddesi ile Merkezi İdare Bütçesi Kanunu'nun zorunlu nedenlerle süresinde yürürlüğe konulamaması halinde Geçici Bütçe Kanunu çıkarılması esasını öngörmek suretiyle şimdiye kadar mevzuatımızda bulunan bir hukukî boşluğu gidermiş olmaktadır. Geçici

---

<sup>323</sup> **Yüksel**, Geçici Bütçe, s.8. Ayrıca bkz. **Tosun-Cebeci**, s.60-61.

<sup>324</sup> 1982 Anayasası ve mülga Muhasebe Umumiye Kanunu'nda bulunmayan geçici bütçe uygulamasına ilişkin olarak 1876 Kanun-u Esasisi'nde geçici bütçe uygulamasından söz edilmekte idi.

bütçeler 1 Ocak tarihinde yürürlüğe girecek ve carî yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle de yürürlükten kalkmış olacaktır. Carî yıl bütçesinin yürürlüğü ise, yürürlüğe konulmuş olan tarih ile takvim yılının son günü arasında olacaktır. Ancak, geçici bütçe uygulama sonuçlarının carî yıl bütçesine aktarılması dolayısıyla bütçe geriye doğru yürümüş olacak ve 1 Ocak tarihinden itibaren yapılan işlemler carî yıl bütçesinin bir parçası olarak kabûl edilecektir. Bu durum, bütçe kanunlarının özelliğinden kaynaklanmaktadır<sup>325</sup>.

Anayasa Mahkemesi, bütçelerin "yıllık olma ilkesi"ne ilişkin anayasal hüküm karşısında, geçici bütçenin, bir bütçe kanunu sayılmasına engel olmadığı görüşündedir<sup>326</sup>. Yüksek Mahkeme, gerekçesinde, "Devlet yaşantısının gereklerinin ve gereksinmelerinin zorunlu kıldığı istisnai durumlarda, ana kural yine yıllık bütçe olmakla birlikte, geçici bütçelerle işlerin yürütülmesine gidildiği bir vakıadır ve olağan bütçelerin yıllık yapılması koşulu altında, böyle zorunlu, geçici bir tedbirin Anayasa ile çelişir sayılamayacağı ortadadır." şeklinde ifade etmiş, geçici bütçe kanunu çıkarılmasında anayasaya aykırı bir yön görmemiş, geçici bütçe kanunu maddelerinin iptal istemlerini bütçe yasası maddelerinin iptal istemleri gibi değerlendirmiştir.

---

<sup>325</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s.41.

<sup>326</sup> Any.M. 22.05.1974 gün ve E.1974/9, K.1974/22, (RG. 19.07.1974-14950), (AMKD. C.12, s.237-258). Ayrıca bkz. Muhittin Taylan, Şahap Arıç, Kani Vrana'nın Karşıoy gerekçesi; "Anayasa'nın 126. maddesinde Bütçe Kanununun bir yıllık olacağına işaret edilerek, bir kaç aylık belirli süreler için geçici nitelikte bütçe kanunları yapılabileceğine ilişkin bir açıklama bulunmamakla beraber, karar yerinde benimsendiği üzere, sürekli bulunan Devlet yaşantısının kaçınılmaz gerekleri ile gereksinmelerinin zorunlu kıldığı ayrıcalı durumlarda, Anayasa'da yer alan ana kural bütçelerin yıllık olması ilkesi temel olmakla birlikte, uygulamalarda esas yıllık bütçeler yapıncaya kadar geçecek belli sürelerde Devlet işlerinin aksamasını önlemek amacıyla, işlerin geçici diye adlandırılan bütçelerle yürütülmesine gidildiği bir olgudur. Böylece zorunlu ve geçici bir tedbir olacak yapılagelmekte olan çözümün Anayasa ile de çelişmeyeceği ortadadır."

İdarenin sürekliliği ilkesinin gereği olarak ve “devlet yaşantısının gereklerinin ve gereksinmelerinin zorunlu kıldığı istisnaî durumlar”da, olağan bütçelerin yıllık yapılması koşuluyla ve geçici bir önlem olarak geçici bütçe çıkarılmasını imkânı tanınsa da, geçici bütçe uygulamasının bütçeleme anlayışı bakımından tercih edilmeyen bir durum olduğunun söylenmesi gerekmektedir. Çünkü, geçici bütçe döneminde idareler, uluslararası uygulamalara paralel olarak bir önceki yıl ödeneklerinin belirli bir kısmını kullanabilmektedir. Bu durum, özellikle, kurumların yeni faaliyet ve projelerini başlatmalarını engellemektedir. Ancak, arızî nedenlere bağlı olarak geçici bütçe uygulamasına gidilmesi bazen kaçınılmaz olmaktadır. Özellikle, ülkemizde genel seçimlerin yapıldığı yıllarda geçici bütçe uygulamasına gidilmektedir. Çünkü, milletvekili seçimleri, genellikle Kasım ayında yapılmaktadır. Yeni iş başına gelen hükûmetin kendi bütçesini hazırlayıp Meclise sunması ve 31 Aralık tarihine kadar Türkiye Büyük Millet Meclisi'nden çıkarması zor olmaktadır. Bunun sonucunda genelde yeni hükûmet, Aralık ayında kurulmakta, 1 Ocak tarihinden itibaren uygulanmak üzere ancak geçici bütçe çıkarabilmektedir. Dolayısıyla yeni iş başına gelen hükûmetin kendi bütçesini Türkiye Büyük Millet Meclisi'nden çıkarması, malî yılın ilk birkaç ayı içerisinde mümkün olabilmektedir. 1050 sayılı Kanun'da geçici bütçeye ilişkin herhangi bir hüküm yer almasa da geçici bütçe uygulamasına benzeri nedenlerle gidilmiş, ancak, kısa aralıklarla başvurularak ve istisnanın kurala dönüşmesi durumuyla karşı karşıya kalınmıştır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da geçici bütçe uygulamasına süre sınırı getirilmesi, eski uygulamaya oranla olumlu bir gelişme olarak nitelendirilebilir<sup>327</sup>.

---

<sup>327</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, s.225. Ayrıca bkz. **Yüksel**, Geçici Bütçe, s.8. Ülkemizdeki geçici bütçelerle ilgili bkz. Mahmut **Köksal-Nahit Yüksel**, 1999 Yılı Geçici Bütçesi, (Maliye Bakanlığı BÜMKO Genel Müdürlüğü Yayını), Ankara, 2002; Haldun **Darıcı**, Geçici Bütçe Kanunları (1920-1995), (Maliye Bakanlığı BÜMKO Genel Müdürlüğü Yayını), Ankara, 1995.

“Yıllık Olma” ilkesini benimseyen anayasa koyucu, bu ilkenin istisnasını da 161’inci maddesinin üçüncü fıkrasında öngörmüştür. Anayasa’nın 161’inci maddesinin üçüncü fıkrasında “*Kanun kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süreler koyabilir.*” şeklinde ifade edilen istisna, yıllık olma ilkesinden sapma(lar)ın hukukî dayanağını oluşturmaktadır. Kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler, nitelikleri gereği, gelişen ve değişen koşullar ile yıllık bütçe arasındaki uyumsuzluğa sebep olmakta; anayasa koyucu da kamu hizmeti-meclis-bütçe uyumunu, ilkeye, 161’inci maddenin üçüncü fıkrasında olduğu gibi, istisna getirerek sağlamaktadır. Buna göre, harcamanın ve hizmetin niteliğine uygun düştüğü oranda, yıllık olma ilkesinden sapmalar olağandır; bu sapmaların anayasal dayanağı da mevcuttur<sup>328</sup>.

Anayasa koyucunun böyle bir istisnaya neden gerek duyduğu, 1982 Anayasası’nın gerekçe ve görüşmelerinden anlaşılamamaktadır. Gerek Danışma Meclisi Komisyon ve Genel Kurulu’na ait metinlerde gerekse, Milli Güvenlik Kurulu metinlerinde bu kadar önemli bir kuralın üzerinde hemen hiç durulmamıştır. Ancak, fıkra, 1961 Anayasası’nın 126’ncı maddesinden aynen alınmıştır. Bu maddenin gerekçesi ise şöyledir; “Bu madde ile Kamu İktisadî Teşebbüsleri hariç, Devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin, yani, genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli dairelerin...harcamalarının yıllık bütçelerle yapılacağı esası kabûl edilmiştir. Bununla beraber, Devletin ve bu tüzel kişilerini tamamlanması birkaç yıl süren yatırımlara girişmesi ve müddeti bir yılı aşan kalkınma plânlarının yapılması, yıllık bütçe prensibinin, az çok bir elâstikiyete kavuşturulmasını lüzumlu kılmaktadır. Maddenin ikinci fıkrası, kalkınma plânlarıyla ilgili yatırımlar için, kanunla özel süre ve usuller konmasını derpiş

---

<sup>328</sup> Bkz. ve krş **Gürsoy**, Bütçe, s.123; **Oytan**, s.151. Krş. **Duverger**, s.72.

ederek bu ihtiyacı karşılamaktadır." Bu çerçevede, anayasa koyucu, yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usûlü öngören bir hüküm ihdas ederek, bir yılı aşabilecek programlara ve hizmetlere yönelebilmek olanağı vermiştir<sup>329</sup>. Ancak, özel süre ve usûllerin kanunla konulması zorunludur<sup>330</sup>.

Yıllık olma ilkesinden sapmalara ilk olarak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un "Gelecek Yıllara Yaygın Yüklenmeler" başlıklı 28'inci maddesini, örnek göstermek mümkündür<sup>331</sup>. Söz konusu hükme göre, "Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, bir malî yıl içinde tamamlanması mümkün olmayan yatırım projeleri için Maliye Bakanlığı ve Devlet Planlama

---

<sup>329</sup> Bkz ve krş **Coşkun**, Bütçe Reformu, s.127; **Oytan**, s.151.

<sup>330</sup> **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.323.

<sup>331</sup> Mülga 1050 Sayılı Kanun'daki, aynı yöndeki düzenlemeler şunlardır;

"Ertesi Yıla Geçici Yüklenme

Madde 50- "(Değişik: 5209-25.5.1948) Bakanlar bütçe ile verilen ödeneklerden fazla yüklenme ve harcamalarda bulunamayacakları gibi bu ödenekleri özel gelirlerle de çoğaltamazlar. Ancak sürekli hizmetlerden harp kuvvetlerinin yiyecek, giyecek, donatım, silahlanma ihtiyaçları ile bunlarla ilgili maddelerin yaptırma işleri; okul, cezaevi ve hastanelerin yiyecek ihtiyaçları; yapı, onarma ve taahhüde bağlanacak her çeşit taşıma ve 6150 sayılı Kanun gereğince yaptırılacak etüd ve proje işleri için yılları bütçelerindeki ödeneklerin yarısını geçmemek üzere ve Bakanlar Kurulu Kararı ile gelecek yıla geçici yüklenmelere girişilmesi caizdir."

Gelecek Yıllara Geçici Yüklenme

Madde 51- Hükmü birden çok yıllara geçici inşaat ve imalat taahhütleri, her yıl harcanacak miktarın karşılığı o yılın bütçesine konulmak şartıyla bir kanun çıkartılmasına bağlıdır.

Dışişleri Bakanlığına Tanınan Yetki

Madde 52- "Yıllık ödeme tutarı bütçeye konulmuş ödeneğini aşmamak ve gelecek yıllar bütçelerinin ödeneklerini çoğaltma sonucu vermemek şartıyla elçilik veya konsolosluklar için uzun süreli kira sözleşmeleri yapılması ve Dışişleri Bakanlığı bütçesinin kira bedeli tertibine konulmuş ödenekten taksitle ödenmek üzere bina satın alınarak uzun süreli taahhütlere girişilmesi mümkündür."

Teşkilatı Müsteşarlığının görüşü üzerine, gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişebilir (f.I). Türk Silahlı Kuvvetleri Stratejik Hedef Planında yer alan projeler için 2.7.1992 tarihli ve 3833 sayılı Kanun çerçevesinde gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişmeye, ilgisine göre Milli Savunma Bakanlığı veya İçişleri Bakanlığı yetkilidir (f.II). Dışişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığının uygun görüşünü almak kaydıyla, yabancı ülkelerde dış temsilcilik binası veya arsa satın alınması, bina yaptırılması veya kiralanması için gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişebilir (f.III)”.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un 28’inci maddesi hükmü ile kamu idarelerine gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişme konusunda önemli esneklikler getirilmiş; sadece, Dışişleri Bakanlığının yurt dışında belirli işler için gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişmesi Maliye Bakanlığının iznine tâbi kılınmıştır; mali yıl bütçe kanununun eki niteliğindeki “G” cetvelinde, gelecek yıllara geçici yüklenmelere girişmeye yetki veren mevzuat gösterilmektedir. Mülga 1050 Sayılı Kanun’da da aynı yönde öngörülen düzenlemeler “Yıllık Olma” ilkesine ters düşmemektedir. Zira, devletçe yapılacak iş ya da hizmet, süreç ne kadar uzun olursa olsun, bir yıl bütçesine, o işlere ait yıllık ödenek ya da taksit tutarı konulacak; hesaplar, yine, yıllık olarak tutulacaktır (Krş. 5018 sK.m.26). Ayrıca, uzun süreli projeler bakımından, gelecek yıllarda konulacak ödenek konusunda rasyonel bir belirleme yapılması da yıllık olma ilkesinden sapılmasını zorunlu kılmaktadır<sup>332</sup>. Yıllık olma ilkesinin zedelendiği yönü, bu işlere ait ödeneklerin ya da devletin bu iş için üstlendiği sorumluluğun yıllık takdir sınırı dışına çıkmasıdır<sup>333</sup>.

---

<sup>332</sup> Aksi takdirde, müteahhitler, aldıkları ihale için gelecek yıllarda ne kadar ödenek konulacağını bilemediklerinden, tekliflerinde maliyetleri yükselteceklerdir. Ayrıca, kısa sürede işin kârlı tarafını yapıp kaçmak isteyen müteahhitler, aşırı fiyat kırarak işi kötüniyetle alabilirler. (Bulutoglu-Kurtuluş, s.58; Bulutoglu, Kamu Bütçesi, s.50).

<sup>333</sup> Bkz. ve krş. Gürsoy, Bütçe, s.124.

Yıllık olma ilkesinden sapmalara ikinci bir örnek, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 40'inci maddesinde düzenlenen "Bağış ve Yardımlar"dır<sup>334</sup>. Sözkonusu hükme göre, "Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar bütçelerine gelir kaydedilir...Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar,..., hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz./Bu ödeneklerden malî yıl sonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir...Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir. Şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar sorumluluğu tespit edilenlere ödettirilir." Görüldüğü üzere, bağışlanmış para, hizmet, yürüten birimin bütçesinde, iş bitinceye kadar yer alır; böyle bir uygulama, yıllık prensibinden sapılmasını zorunlu kılar<sup>335</sup>.

Bütçenin kapatılmasında uygulanan yöntemler de bütçe yılının uzayıp uzamamasına, yani yıllık olma ilkesinden sapmaya, etki yapmaktadır. Bütçe hesaplarının kapatılması konusundaki iki yöntemden, jestiyon usulü ve ekzersiz

---

<sup>334</sup> Mülga 1050 Sayılı Kanun'daki, aynı yöndeki düzenlemeler şunlardır;

"Şartlı Bağış Ve Yardımlar

Madde 55- "Kamu yararına ait hizmetlerde kullanılmak üzere yapılan bağış ve yardımlar gelir bütçesinde özel bir bölüme konulup şart kılındığı hizmetin gider bütçesinde ödeneği varsa bu ödeneğe eklenir, yoksa ayrı bir bölüme kaydolunarak şart kılınan yere harcanır. Bu tür ödeneğin yıl sonunda kalan tutarı ertesi yıllarda açılacak özel bir bölüme aktarılıp sarfedilir."

<sup>335</sup> Bkz. ve krş. **Gürsoy**, Bütçe, s.125.

usulü bakımından, bir yıl hesabının bir başka mali yıl içindeki uzantısı olarak ilkeden sapma gerçekleşmektedir. Jestiyon usulü bakımından ilkeden sapmanın gerçekleşme şekli olarak, avans verilmesi ya da kredi açılmış olması (ve bunların kapatılması için bir süreye ihtiyaç duyulması), tahakkuk etmiş ama hak sahibine ödenememiş masrafların “emanet hesabı”na alınması, yani, canlı tutulması<sup>336</sup>; eksersiz usulü bakımından ise, gelirler ile ödeneklerin, tahsil edildiği veya ödenmiş olduğu bütçe yılının değil, ilgili yılın bütçe kayıtlarında gösterilmesi, yani, hesapların, adını taşıdığı yılın gelir ve gideri içinde gösterilmesidir; bütçe yılı, bir süre daha uzamaktadır<sup>337</sup>.

Yıllık olma ilkesinden sapmalar bakımından değerlendirilmesi gereken bir diğer durum “fonlar”dır. Türkiye’ye özgü olmayan fon uygulaması düşüncesi, bütçe ilkelerinin katılığından, hızlı iş bitirememekten yakınan, bazı özel gelirlerin özel amaçlara tahsis gereksinmesini duyan, özel durum ve dönemlerde yeni kaynak arayışına giren siyasal yönetimler tarafından bütçe dışına kaçısın ve esnekliğin yollarından biri olarak ortaya çıkarılmış ve geçici bir model olarak, istisnaî anlamda, uygulamaya konulmuştur<sup>338</sup>. Bu anlamda fonlar, özelliği olan hizmetlerin gerekli kıldığı, anında karar alıp süratle harcama yapma ve ek finansman sağlama zorunluluklarını karşılayabilecek; bütçenin sınırlı ve kısıtlı olanakları ve kendine özgü bürokrasisi içinde çözülemeyecek yahut uzun sürede zorlukla çözülecek önemli sorunlara tezelden köklü ve kalıcı çözümler getirebilecek nitelikteki düzenle(n)me sistemi ile Anayasanın 161’inci maddesinin üçüncü fıkrasıyla tanınan ve bütçe dışı harcama yapılmasına olanak veren “özel usuller” uygulamasını oluşturmaktadır.

---

<sup>336</sup> Gürsoy, Bütçe, s.125-126.

<sup>337</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s.96-97.

<sup>338</sup> Ayrıntılı bilgi için Çağan, Fonlar, s. 111.; Oyan-Aydın, s.vd. ; Dikeç, s.1; Aydın, s. 145 vd.; Kesik, Vergi Dışı, s.161; Oytan, s.136.;Çelen, s.115.



Fon deyimi, çeşitli anlamlarda kullanılmakla beraber, genel olarak, “belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için ayrılmış olan ve gerektiğinde kullanılmak üzere bir hesapta tutulan para”yı ifade etmektedir. Daha teknik bir deyimle, fon, “genel mevzuat ve bütçe prosedürü dışında özelliği olan bazı devlet görevlerinin yürütülmesi ve gerçekleştirilmesi maksadıyla bütçeden veya bütçe dışı imkanlarla sağlanan para ve kıymetler”dir<sup>339</sup>. Doktrindeki tanımlar da dikkate alınarak, tüm unsurları taşıyan bir fon tanımının “belirli veya birbirine yakın amaçlar grubunun gerçekleştirilmesi için belirli kaynakların toplandığı ve harcandığı, bütçe bağlantılı veya bütünüyle bütçe dışı kamusal nitelikli özel hesaplar” olarak yapılabilmesi mümkündür. Bu bağlamda, kalkınma plânı ile öngörülmüş bulunan yatırımlar yapılmasını veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetlerin yürütülmesini amaçlayan fonlar<sup>340</sup>, Anayasa’nın 161’inci maddesinin

---

<sup>339</sup> Any.M. 11.01.1985 gün ve E.1984/6, K.1985/1, (RG. 17.06.1985-18787); Any.M. 18.02.1985 gün ve E.1984/9, K.1985/4, (RG. 26.06.1986-18793).

<sup>340</sup> “Çağımızda önemli olan bir kamu hizmeti niteliği kazanan “Dış Ticaretin Düzenlenmesi” kalkınma planlarında geniş ölçüde yer alan madde politikasının takibini, fiyat istikrarının sağlanmasını, ihracat darboğazının aşılmasını, dış ticaret açığının kapatılmasını, amaçlamaktadır. Bu bakımdan, “Dış Ticaretin Düzenlenmesi”nin kalkınma plan ve programları çerçevesinde “bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetlerden olduğu; 2976 sayılı Kanunun verdiği yetki ile oluşturulacak “fon”un ise, Kanunla konulmuş bir özel usul niteliğini taşıdığı kabul edilmelidir. Gerçekten, karmaşık, akıcı, etkenleri değişik; bu nedenlerle birbirinin benzeri olmayan olayların ortaya çıktığı ve. sık sık belirdiği bir alan olan dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi ereğiyle yapılması zorunlu mali müdahalelerin, gerekli görülen yardım ve ödemelerin mali mevzuat ve bütçe prosedürü içinde yürütülmesinin son derece güç olduğunu, hatta, değişen koşullar karşısında, zaman zaman karşılaşılan tıkanıklığın aşılmasında etkisiz kalındığını değerlendiren Kanun Koyucunun, Bakanlar Kuruluna 2976 sayılı Kanunun 3. maddesinde gösterilen önlemlerin alınması için yetki vermesi, Anayasa’nın 161. ve 163. maddelerine aykırı görülmemiştir.”, Any.M. 11.01.1985 gün ve E.1984/6, K.1985/1, (RG. 17.06.1985-18787). “2983 sayılı Kanun, istikrarlı ve güvenilir gelir verilmesi suretiyle tasarrufları teşvik ederek sağlanacak ek finansman kaynakları ile kamu yatırımlarını süratle gerçekleştirmeyi amaçladığına göre, dava konusu 4. maddeyle tesis edilen kamu ortaklığı fonunu, Anayasa’nın anılan

üçüncü fıkrası karşısında yıllık olma ilkesine getirilmiş istisnaî bir uygulamadır; anayasa koyucunun ifadesiyle “özel (süre ve) usûl”dür; kanunla kurulması gerekmektedir<sup>341</sup>.

Bütçe dışı(nda) oluşturulan fonlar, geleneksel bütçe ilkelerinin hemen hepsine ters düşmektedir. Bütçe ilkeleri, yasama organın, yürütme organının

---

maddesindeki özel usuller arasında mütalaa ve kabul etmek gerekir.”, Any.M. 18.02.1985 gün ve E.1984/9, K.1985/4, (RG. 26.06.1986-18793). “3230 sayılı Yasanın özellikle Türk kültür varlığının yayılmasını sağlamaya ve Devlet arşiv hizmetlerini müessir hale getirmeye yönelik hedefleri, Anayasa'nın “Tarih, kültür ve tabiat varlıklarının korunması” başlığı altındaki 63. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “Devlet, tarih, kültür ve tabiat varlıklarının ve değerlerinin korunmasını sağlar, bu amaçla destekleyici ve teşvik edici tedbirleri alır” biçimindeki kural ile birlikte değerlendirildiğinde. Tanıtma Fonuyla yerine getirilmesi öngörülen görevlerin, kalkınma planları ile ilgili ve mahiyetleri itibariyle bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetlerin tipik örneklerini oluşturduğu kolaylıkla anlaşılır. Bu bakımdan, belirtilen türde hizmetlerin gerekli kıldığı, anında karar alıp süratle harcama yapma ve ek finansman sağlama zorunluklarını giderebilecek, bütçenin sınırlı ve kısıtlı olanakları ve kendine özgü bürokrasisi içinde çözülemeyecek yahut uzun sürede zorlukla çözülecek önemli sorunlara tezelden köklü ve kalıcı çözümler getirebilecek nitelikteki birinci fıkra düzenlemesinin Anayasa'nın 161. maddesinin üçüncü fıkrasıyla tanınan ve bütçe dışı harcama yapılmasına olanak veren “özel usuller” deyiminin kapsamı içinde mütalaa edilmesi gerekmektedir. Anayasa'nın, “Kanun, kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller koyabilir.” biçimindeki bahis konusu hükmü açıklanan nedenlerle 3230 sayılı Yasanın Tanıtma Fonu'ndan yapılacak harcamalara ilişkin 4. maddesinin birinci fıkrasının Anayasal dayanağını teşkil etmektedir. Özde, Anayasa'nın 161. maddesinin üçüncü fıkrasına uygun görülen dava konusu birinci fıkra gereğince, harcama yetkisinin, yasayla özel olarak oluşturulan tüzel kişiliğe sahip bir kuruluş yerine Başbakan'a verilmesinde ve harcamaların, 3230 sayılı Yasanın amacına uygun olmak koşuluyla Başbakanın onayı ile yapılması yönteminin kabul edilmesinde de Anayasa'nın 161. maddesine aykırı bir yön yoktur.”, Any.M. 24.02.1987 gün ve E.1985/24, K.1987/6, (RG. 12.11.1987-19632); Any.M. 19.03.1987 gün ve E.1984/9, K.1985/4, (RG. 26.06.1986-18793).

<sup>341</sup> Oytan, s.152.

mali faaliyetlerini kontrol altına alması amacıyla geliştirilmiştir. Öte yandan, fonların yaygın uygulama(n)ması ile kamu harcamaları arasındaki öncelikler bütçe dışına çıkılarak, tamamen yürütme organı tarafından, belirlenmektedir; dolayısıyla, parlamentonun kamu harcamaları ve bütçe yetkisinin kapsamı daralmaktadır<sup>342</sup>. Bu çerçevede, konsolide bütçe ve parlamenter kontrol dışına çıkılarak yeni bir kaynak-harcama dengesinin oluşması sonucunu doğurmaktadır. Gerçekten kaynakları merkezî bütçeden sağlanan fonlarda bile, fonun oluşmasından sonra, fon tarafından yalpan harcamalar ve geri dönüşler parlamento tarafından kontrol edilememektedir<sup>343</sup>.

Anayasa Mahkemesi, kanunla bütçe dışı fon uygulamasını, Anayasa'nın 161'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan istisnalar açısından ele alarak,

---

<sup>342</sup> "Fonların kaynaklarını, tür ve alt - üst sınırını yasa belirledikten sonra, ilkeleri koyacak, yürütme ancak ve ancak "fon uygulaması"nın başlayış ve sona erdirilişi saptayacak işleyişi gerçekleştirir. Fonların oluşum ve yönetimi, özellikle denetim düzeni yasayla öngörülen biçimde yapılmalıdır. Anayasa'nın 161. maddesi parasal konuların Bütçe sistemine uygunlukla düzenleneceğini göstermektedir.... Bütçe içi görev ve hizmetlerin bütçe dışı ve yönetimin "keyfi uygulamalarına açık biçimde yürütülmesi, bunların yasa dışında tutulup Bakanlar Kurulu kararına bırakılması Anayasa'nın 161. maddesiyle bağdaşmaz. Güçlü yürütme, yasama organını hiçe sayan, hukuk dışına kayan, yargı denetimine karşı çıkan yönetim değildir. Eylemi, işlemi ve kararları hukuka uygunluğu oranında, geçerli, sağlıklı, etkili ve güçlü olan, hukuksallığının tartışılması düşünülemeyecek yönetimdir. Anayasa koyucunun, önceki olayları değerlendirmesi, tanı (teşhis) uygunluğu, güçlü hükümet özlemi, Anayasa kurallarını karşılaştırmada özden uzaklaşma, temel ilke yanında özel nitelikteki ayırık kurala tümüyle dayanma nedeni olamaz. Bu görüşüm, Anayasa'nın Bakanlar Kurulu'na harcamasının ve bütçede değişiklik yapabilme konularında getirdiği yasaklamalarla da doğrulanmaktadır. Bütçenin işlemleri gözetildiğinde, Bütçe kavramı kapsamındaki uygulamaların Bakanlar Kurulu kararıyla düzenlenip gerçekleştirilmesi sakıncalıdır.", (Yekta Güngör Özden'in Karşıoy gerekçesi), Any.M. 11.01.1985 gün ve E.1984/6, K.1985/1, (RG. 17.06.1985-18787).

<sup>343</sup> Çağan, Fonlar, s.113.

“yürütülmesi amaçlanan hizmetin gerektirdiği süratli karar alma ve harcamaların zamanında yapılması zarureti, ihtiyaçların sınırlarını aşmamak kaydıyla genel ve katma bütçeler dışında fon tesisini zorunlu kılar.” gerekçesiyle Anayasa’ya uygun bulmuştur. Ancak, fonun Anayasa’ya uygunluğu, “kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetleri” gerçekleştirmeyi amaçlamasına bağlıdır. Anayasa; ancak bu nitelikteki harcamalar için yıllık bütçe kanunu dışında kanunlarla düzenleme yapma yetkisini vermektedir<sup>344</sup>.

Anayasa Mahkemesi’nin fon uygulamasını anayasaya uygun bulan, “siyasî” nitelikli, görüşüne katılma olanağı yoktur. Her şeyden önce, Yüksek Mahkeme’nin gerekçesinde, fon uygulaması bakımından, yıllık bütçe kanunu dışında kanunlarla düzenleme yapma yetkisi “kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler” koşuluyla verilebileceği belirtilmekte ise de, fonlar çerçevesinde yapılan kamu hizmetleri süreklilik niteliği taşımaktadır. Bir başka deyişle, fonun gerçekleşmeyi amaçladığı

---

<sup>344</sup> “Gerek bu maddenin gerekçesinde ve gerekse maddenin dördüncü fıkrasında, bu Fon’dan yapılacak harcamaların; “bina yapımı, satın alınması veya kiralanması, taşıt, demirbaş alımı, otomasyon, eğitim, uygulama, tanıtma çalışmaları gibi hizmetlerin gerektirdiği giderler ile vergi inceleme, yoklama faaliyetleri sırasında yapılacak harcamalar ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı personeline görevleri nedeniyle ve daha verimli çalıştırılmalarını sağlamak gayesi ile yapılacak ek ödemelerde” kullanılacağı açıklanmaktadır. Her ne kadar Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı vergi idaresi ile ilgili 148. sıra sayısında “Vergi idaresi reorganize edilecek, otomasyon artırılarak mevcut personel ile daha etkili hizmet verilmesi sağlanacaktır.” hedefini öngörmekteyse de yukarıda sayılan hizmetlerin hiçbirisi 161. maddenin üçüncü fıkrasında sözü edilen nitelikteki hizmetlerden değildir. Aksine bu hizmetlerin hepsi yıllık bütçelerde tek tek belirlenen ve ödenek tahsisi mümkün olan harcamalar niteliğindedir. Bu nedenle, Vergi İdaresini Geliştirme Fonu kurulmasını öngören mükerrer 415. maddenin birinci fıkrası Anayasa’nın 161. maddesinin birinci ve üçüncü fıkralarına aykırı bir düzenleme getirmiş bulunmaktadır.”, Any.M. 24.02.1987 gün ve E.1985/24, K.1987/6, (RG. 12.11.1987-19632).

konuların tümü genel bütçelerde yer almaktadır. İktidarların fon kurarken önde gelen amaçları, mali mevzuatı ve bütçe sürecini bertaraf ederek uygulamaya esneklik ve çabukluk kazandırmaktır. Bütçe işlemlerinin olağan süreci ile bu hizmetlerin yapısı bağdaşmamaktadır Bu özelliği nedeniyle fonlar iktidarlara çok çekici görünmekte, kısa vadeli maliye politikası tedbirleri fonlar aracılığıyla uygulanabilmektedir. Öte yandan, fonlar aracılığıyla bütçe dışında kamu harcamaları yapılması, Anayasanın 163'üncü maddesine aykırı olarak, bütçe ödeneklerinin öngördüğü sınırların aşılması anlamını da taşımaktadır. Yürütme organı, bütçe dışı fonlardan yasama organı tarafından onaylanan ödenekler dışında kamu harcaması yaptığından kamu harcamalarının kapsamını ve sınırlarını da belirlemiş olmaktadır. Yine, gerekçede, fon uygulaması, anayasal hükümdeki "özel usul" olarak nitelendirilmektedir. Oysa, Anayasa, "özel süre ve usul"den sözlemektedir<sup>345</sup>.

Kamu mali yönetiminde disiplin ve şeffaflık sağlanmasının önündeki engellerden biri olan (döner sermayeler ile) fonların tasfiyesi için Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un ilk halinde, Geçici 11'inci maddesi ile "Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçeleri, ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alır (f.I). Bu Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri ile fonlar, 31.12.2007 tarihine kadar tasfiye edilir (f.II). Bu süre sonuna kadar döner sermaye işletmeleri ile fonların borç ve yükümlülüklerinin tasfiyesi için ilgili idarelerce gerekli tedbirler alınır. Bu süre sonunda varlıkları ve kadroları ilgili kamu idaresine devredilir." şeklinde, Kanun'un amacı ve işlevine uygun olarak sevk edilen hükümde, kamu idarelerinin, fonların sağladığı harcama özelliğinden vazgeçmek istememeleri nedeniyle, kamu mali yönetimindeki reformu işlevsiz bırakacak ve mali saydamlık ve disiplinin sağlanmasını

---

<sup>345</sup> Çağan, Fonlar, s.111, 121; Çağan, Anayasal Çerçeve, s.215.

önlemeyici değişikliğe gidilmiştir<sup>346</sup>. Hükümün yeni hali, “Bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31.12.2007 tarihine kadar yeniden yapılandırılır(f.II). Döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılınca kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir. Fonların muhasebesi de bu Kanunun öngördüğü muhasebe sistemine göre yürütülür (f.III).” şeklinde oluşturulmuş, “yeniden yapılandırma” adı altında, bütçe uygulaması dışında kalan ve bütçe uygulamaları ile zıtlık oluşturan (döner sermaye ve) fon sisteminin devamını sağlamıştır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un yürürlüğünden kısa bir süre sonra 5436 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik, mali anayasa niteliği taşıyan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile oluşturulmak istenen ve uluslararası normlara uygun, kamu harcama sisteminin temel taşlarından biri olan<sup>347</sup>, “bütçe dışı uygulamaların tasfiye edilmesini” önlenerek Kanun’u, bu yönüyle, işlevsiz bırakmaktadır.

---

<sup>346</sup> 5436 Sayılı “Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükümünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, (Kabul Tarihi: 22 Aralık 2005), (RG. 24.12.2005-26033).

<sup>347</sup> Nitekim bu durum, Kanun’un genel gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir;

“Halen ülkemizde konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşların yanı sıra bunlara bağlı döner sermayeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunlarla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktadır. Bunlardan sadece genel ve katma bütçeler, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilerek kanunla yürürlüğe konulmakta, diğer bütçeler ise yetkili idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir. Ayrıca, anılan bütçelerin uygulama usul ve esasları da önemli farklılıklar arz etmektedir.

Kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulamaması, bazı malî işlemlerin bütçelerde yer almaması, bütçe uygulamalarının malî yılla sınırlı olması ve çok yıllık

Son olarak, harcama hukukunun anayasası olan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un esas aldığı orta vadeli harcama sistemi/çok yıllık bütçeleme anlayışı karşısında "yıllık olma" ilkesinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un "*Tanımlar*" başlıklı 3'üncü maddesinin ilk fıkrasının (f) bendinde bütçe, doktrinindeki klâsik tanım(lar)ına paralel olarak, "belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge" olarak tanımlanmış, aynı Kanun'un "Bütçe İlkeleri" başlıklı 13'üncü maddesinin ilk fıkrasının (d) bendinde<sup>348</sup>, "Merkezî Yönetim Bütçe Kanununun Kapsamı" başlıklı 15'inci maddesinin ikinci fıkrasının ilk

---

bütçeleme sisteminin olmaması sistemin başlıca eksiklikleri olarak ön plana çıkmaktadır. Mevcut bütçe sınıflandırması ve muhasebe sistemi, kamu gelir ve giderleri konusunda, hem malî yönetime hem de kamuoyuna istenilen bilgilerin ayrıntılı olarak sunulmasına teknik olarak imkân vermemektedir.

Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısıyla, mevcut sistemin değiştirilerek daha etkin olması, Ulusal Program ve Politika Belgesi'nde de yer aldığı üzere uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu malî yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmaktadır.

Diğer taraftan bu Kanun tasarısıyla, bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, malî yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu malî yönetim sisteminin oluşturulması öngörülmektedir.

Bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulacak Merkezi İdare Bütçe Kanunuyla, bütçenin kapsamı genişletilmekte ve aşağıda belirtilen yeni düzenlemeler getirilmektedir:

...Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde yer alması sağlanmakta, bütçe dışında gelir elde edilmesi ve gider yapılması önlenmektedir."

<sup>348</sup> "KMYKK.m.13/I-d - Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir."

cümlesinde<sup>349</sup>, “Merkezî Yönetim Bütçesinin Hazırlanması” başlıklı 17’nci maddesinin ilk fıkrasının (c) bendinde<sup>350</sup> çok yıllık bütçeleme vurgulanmıştır.

Doktrinde, yukarıda belirtilen hükümlerden hareket edildiğinde, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un esas aldığı orta vadeli harcama sistemi/çok yıllık bütçeleme anlayışının “yıllık olma” ilkesinin terk edilmesini gerektirdiği ileri sürülmektedir<sup>351</sup>. Ancak, ayrıntıları aşağıda incelenecek<sup>352</sup> orta vadeli harcama sistemi/çok yıllık bütçeleme anlayışının kuramsal yapısı ve uygula(n)ma esasları irdelendiğinde, orta vadeli harcama/çok yıllık bütçeleme sisteminin “yıllık olma” ilkesinin terkedilmesini gerektirmediği görülecektir.

Kamusal harcamalar için yeterince ayrılabilir bir kaynak yapısının bugün ve gelecekteki varlığı kamusal karar alma süreci içinde politika oluşturmayı ve planlama yapmayı mutlak bir şekilde etkilemektedir. Bu çerçevede, Orta Vadeli Harcama Sistemi-Medium Term Expenditure Framework (MTEF), karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ile ilişkilendirmesine imkan veren kamu harcama programlarını geliştirmeye

---

<sup>349</sup> “KMYKK.m.15/II - Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır.”

<sup>350</sup> “KMYKK.m.17 - Gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında; ... c) Kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu çok yıllık bütçeleme anlayışı, .. dikkate alınır.”

<sup>351</sup> Bkz. **Bülül-Ejder-Şahan**, s.19. Aynı yönde **Köse**, İşlev ve İlkeler, s.123.

<sup>352</sup> Bkz. aşağıda İkinci Bölüm, II.



yönelik bir süreçtir<sup>353</sup>. Bu süreç, gelecek yıl için hazırlanacak ve parlamentoya onay için gönderilecek bütçe yılı ile takip eden iki yılı kapsamamaktadır. Dolayısıyla, hükümetlerin gelecek üç yıla ilişkin kaynak kullanımı ve kaynak toplama konusunda kamuoyuna taahhüdü olan çok yıllık bütçeler çerçevesinde Maliye Bakanlığı, gelecek üç yıla ilişkin vergi ve gelir politikalarının, bütçe gelirlerine olan yansımalarını dikkate alarak çok yıllık tahmin yapacaktır. TBMM tarafından onaylanacak bütçe ise, sadece gelecek yılın bütçesi olacaktır<sup>354</sup>.

Orta vadeli harcama sistemi/çok yıllık bütçe anlayışı ile bütçeyi uygulamaya yetkili organ, bütçeyi kabûl etmeye yetkili olan organdan, gelirleri tahsil ve harcama yetkisini, yılları kapsayacak şekilde, almış olmamaktadır. Gelirleri tahsil ve harcama yetkisi, yine, bütçe yılıyla sınırlı olarak kullanılacaktır<sup>355</sup>. Aksi halde, kanun koyucu, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 3'üncü maddesinin ilk fıkrasının (o) bendindeki, "mali yıl" tanımına yer verilmesine gerek görülmezdi. Dolayısıyla, sadece bu tanımın varlığı dahi, "yıllık olma" ilkesinin varlığını koruduğunu göstermektedir.

### **3. Bütçenin Hazırlanma ve Uygulanma Esaslarının Kanunla Belirlenmesi İlkesi**

Sosyal devlet ilkesinin gereklerinin yerine getirilmesi için, özel kesimde yaratılan kaynaklardan bir bölümünün devlete aktarılması ve bunların kamusal harcamalara dönüşmesi zorunludur. Devletin işleyişi ve toplumsal yaşam

---

<sup>353</sup> **Yılmaz**, Orta Vadeli Harcama Sistemi, s.16. Ayrıca bkz. **DPT**, Kamu Malî Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Malî Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (8. Beş Yıllık Kalkınma Planı), s. 24; **Kızıldaş**, Çok Yıllı Bütçeleme, s. 13; **Murat Arslan**, s.5; **Kesik**, Çok Yıllı Bütçe, s. 51.

<sup>354</sup> **Kesik**, Çok Yıllı Bütçe, s. 57.

<sup>355</sup> Bkz. ve krş. **Bulutoğlu**, Kamu Bütçesi, s.50.

bakımından böylesine önem taşıyan devletin mali egemenliği, anayasal ilkelerle çerçevelenmiş bulunmaktadır<sup>356</sup>.

Siyasî, hukukî, mali ve ekonomik niteliğiyle bütçe, kamu kesimi bakımından taşıdığı özel önem nedeniyle, gerek hazırlanmasında gerek uygulanmasında belirgin yöntemlerin uygulanması zorunludur. Bu çerçevede anayasa koyucu, 161'inci maddesinin ikinci fıkrasındaki hükmü ile iki açıdan âmir düzenleme ihdas etmiştir. Birincisi, bu yöntemlerin gerekliliği; ikincisi ise, kanun ile düzenlemesidir<sup>357</sup>. Buna göre, bütçenin hazırlanma ve uygulanma esaslarını yasama organı belirleyecektir. Bu yön, yasama organının bütçe üzerindeki egemenliğinin bir görünümüdür<sup>358</sup>. Nitekim, bütçenin hazırlanması ve uygulanması ile ilgili kurallar 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda düzenlenmiş bulunmaktadır.

#### **4. Bütçe Kanununda Bütçe İle İlgili Hükümler Dışında Hiçbir Hükmün Konulmaması İlkesi**

Anayasa, bütçenin görüşülmesi usul ve esaslarını, diğer kanunlara kıyasla, farklı bir biçimde düzenlemiştir. Anayasa'nın 88'inci maddesi, "Kanun teklif etmeye Bakanlar Kurulu ve milletvekillerinin yetkili olduğunu" (f.I), "Kanun tasarı ve tekliflerinin Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülme usul ve esasları İçtüzükle düzenleneceği"ni belirtmiş; buna karşılık, Anayasa'nın 162'nci maddesi, bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmasını ve Meclis'te görüşülmesini değişik ve özel usul kurallarına bağlamıştır. Anayasa'nın 89'uncu maddesinin ikinci fıkrası, Cumhurbaşkanı'na, yayımlanmasını uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşmek üzere, Türkiye

---

<sup>356</sup> Kaneti, Kamu Maliyesi I, s.320.

<sup>357</sup> Kaneti, Kamu Maliyesi I, s.325.

<sup>358</sup> Güneş, Yasallık, s.11.

Büyük Millet Meclisi'ne geri gönderme yetkisi tanıdığı, bütçe kanunlarını bu hükmün dışında tutmuştur. O halde, Anayasa'nın kanunların teklifi, görüşülmesi ve yayımlanması için, özelliklerini göz önünde tutarak, ayrı ayrı kurallara bağladığı iki türlü usulden birinin diğeri yerine kullanılmaması için anayasa koyucu hüküm sevk etmiştir.; Anayasa'nın 161'inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, "bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hükmün konulamaz"<sup>359</sup>.

Anayasa, bütçe kanununun düzenleme alanını tayin bakımından, "belirleyici bir kavram olarak", "bütçe ile ilgili hüküm" ifadesine yer vermiştir; bütçe kanunu ile yapılabilecek düzenlemeler, "bütçe ile ilgili hükümlerle" sınırlandırılmıştır. Öte yandan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un "Bütçe İlkeleri" başlıklı 13'üncü maddesinin (j) bendinde anayasal hükmün bir tekrarı yapılmış ve "Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez." hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla, sözkonusu kavram(lar)ın içeriğinin ortaya konulması, bütçe kanununun düzenleme alanının da belirlenmesini sağlayacaktır.

1961 Anayasa tasarısında, "bütçe kanununa, mali hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz." şeklindeki ifadenin, Temsilciler Meclisi'ndeki birinci görüşmesi sırasında, bir üye tarafından, asıl amacın, "bütçe uygulaması ile ilgili olmayan konuların bütçe kanununda yer almaması" olduğu, dolayısıyla, ifadenin amacı karşılamadığı ileri sürülerek komisyondan açıklama istenmiştir. Komisyon açıklama yapmak yerine, maddeyi geri almış ve "bütçe ile ilgili hükümler" ifadesiyle yeniden düzenlemiş, böylece madde, Temsilciler

---

<sup>359</sup> Any.M. 26.1 1984 gün ve E.1983/9, K.1984/1, (RG. 13.12.1984). Bütçedeki atıflarla ilgili bkz. Tamer **Gözde**, Bütçe Kanunlarında Atıfta Bulunan Mevzuat, Ankara 1989.

Meclisi'nde kabul edilmiştir<sup>360</sup>. 1982 Anayasası'nın Danışma Meclisi'nde kabûl edilen tasarısında, "mevcut yasaların hükümlerini açıkça veya dolaylı olarak değiştiren veya kaldıran hükümler getirilemeyeceği" yönünde ayrı bir düzenlemeye yer verilmemişken, Millî Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonu'nca, kuralın amacı sağlamaya yeterli olduğu, bir hükmün başka bir hükümle açıklanmasına gerek olmadığı gerekçesiyle metinden çıkarılmıştır<sup>361</sup>. Buna göre, anayasa koyucunun iradesinden hareket edildiğinde, Anayasa'nın 161'inci maddesinin son fıkrasında yer alan "bütçe ile ilgili hükümler" ifadesi, mali nitelikte hüküm anlamına değil, "bütçenin uygulanmasıyla ilgili, uygulamayı kolaylaştırıcı veya kanun konusu olabilecek yeni bir kuralı kapsamamak koşulu altında, açıklayıcı nitelikte hükümler" olarak anlaşılmalıdır; bu niteliği taşımayan hükümlerin, bütçe kanunu dışında bir kanunî düzenlemeye konu olabileceği açıktır<sup>362</sup>. Nitekim, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da yer alan tanımında da, bütçe, "Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge" olarak tanımlanmıştır." Öte yandan, bir kanun hükmünün bütçeden harcanmayı gerektirir veya bütçeye

---

<sup>360</sup> Any.M. 7/1/1969 gün ve E.1968/24, K. 1969/4, (RG. 21.2.1969-13133); Any.M. 21.10 1976 gün ve E.1976/35, K.1976/49, (RG. 23.12.1976-15798).

<sup>361</sup> Nitekim, "bütçe ile ilgili hükümler"den ne anlaşılması gerektiği, Anayasa'nın 161'inci maddesinin gerekçesinde, "bütçe yasalarına, bütçe dışı hüküm konulmaması, mevcut yasaların hükümlerini açıkça veya dolaylı olarak değiştiren veya kaldıran hükümler getirilmemesi ilkelerine anayasal kuvvet ve hüküm tanınmıştır." şeklinde ifade edilmiştir. Gerekçe için bkz. Atilla Özer, s.617.

<sup>362</sup> Any.M. 7/1/1969 gün ve E.1968/24, K. 1969/4, (RG. 21.2.1969-13133). Aynı yönde 7.1.1969 gün ve E. 1968/24, K. 1969/4, (21.2.1969-13133); 27.6.1972 gün ve E. 1972/25, K. 1972/36, (27.10.1972-14349); 21.11.1974 gün ve E. 1974/26. K. 1974/48, (29.1.1975-15133); 10.6.1976 gün ve E. 1976/23, K. 1976/33, (15.9.1976-15708); 21.10.1976 gün ve E. 1976/35, K. 1976/49, (23.12.1976-15798); 9.12.1976 gün ve E. 1976/34, K. 1976/52, (15.3.1977-15879); 23.12.1976 gün ve E. 1976/32, K. 1976/56, (22.3.1977-15886).

gelir gerektirir nitelikte bulunması, onun 161'inci maddede öngörülen "bütçe ile ilgili hükümler"den sayılmasını gerektirmez. Zira, hemen her kanunda harcamalara yol açabilecek bir veya birçok hüküm bulunabilir. Keza, her vergi kanunu, bütçeye belli bir kaynaktan gelir sağlar. Dolayısıyla, aksi yönde düşünce, bütçe kanunlarıyla, yeni kamu hizmeti kurulması ya da yeni vergi yükümü getirilmesi sonucunu doğuracaktır<sup>363</sup>.

Bütçe kanunlarıyla diğer kanunlar arasında mevcut olan gelir-gider ilişkisinin, sözkonusu kanunların 161'inci maddede yer alan "bütçe ile ilgili hükümler" ifadesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği kabûl edilecek olursa, bütün bu kanunların, "bütçe ile ilgili" sayılarak değiştirilmeleri veya kaldırılmaları için bütçe kanunlarına birer madde konulması yoluna gidilebilir. Oysa, bu kanunlar, bütçenin "yapısı" ile, onun, "uygulanması yöntemleriyle" ve bütçenin, Anayasa'nın 161'inci maddesinde de ifade edildiği gibi, yıllık harcamaların saptanmasından ibaret olan temel amacı ile ilişkisi bulunmayan, kanun koyucunun başka amaçla ve bütçeninkinden tümüyle değişik yöntemlerle değiştirilmesi gereken yasama işlemleridir. Kaldı ki, "bütçe ile ilgili hüküm" ifadesine dayanılarak, gider ya da gelire ilgili bir konuyu olağan bir kanun yerine bütçe kanunu ile düzenlemek, Anayasa'nın 88'inci ve 89'uncu maddelerini, gelirlerle ilgili veya gidere yol açabilecek kanunlar bakımından, işlemez duruma düşürecek ve yalnız bütçe kanunlarının özellikleri dolayısıyla ayrıcalıklı olarak öngörülen, sınırlı kullanım niteliği taşıyan yola, anayasa koyucunun amacına aykırı olarak genişlik ve genellik kazandıracaktır<sup>364</sup>. Oysa, Anayasa'nın 161'inci maddesindeki hükmün amacı, bütçe kanunlarını, bünyesine yabancı hükümlerden ayıklamak ve bu kanunlarda, gerçek anlamda bütçe kavramı dışında kalan konulara yer vermemek<sup>365</sup>; bu konuların Meclis'çe

---

<sup>363</sup> Serim, s. 29.

<sup>364</sup> Any.M. 21/12/1978 gün ve E.1978/40, K.1978/66, (RG. 3.4.1979-16598).

<sup>365</sup> Any.M. 26.1 1984 gün ve E.1983/9, K.1984/1, (RG. 13.12.1984).

daha serbest bir görüşme zamanında değerlendirilmesini sağlamaktır<sup>366</sup>. Buna göre, bir kanun aynı nitelikteki bir kanunla değiştirilebildiğinden ve bütçe kanunları diğer kanunlardan farklı nitelik taşıması sebebiyle, bütçe kanunları, aynı biçimde hazırlanmış ve kabûl edilmiş bir bütçe kanunu ile değiştirilebilir; yöntem olarak, bütçe kanunları ile (maddî anlamda) kanunlar birbirini ikame edecek şekilde kullanılamazlar<sup>367</sup>. O halde, “bütçe ile ilgili hükümler” ifadesi, bütçenin uygulanmasını kolaylaştırıcı veya kanun konusu olabilecek yeni bir kuralı kapsamaması yanında, gerekçesinde de ifade edildiği gibi, diğer kanunlarla (ve/ya da bütçe kanunuyla) ilgili değişiklikleri de kapsar şekilde anlaşılmalıdır. Ancak, Anayasa Mahkemesi, yerleşik içtihatlarından farklı olarak, carî bütçeye ve Fon'un özelliği nedeniyle ileriki yıl bütçelerine bir yandan belirli orandaki paranın gelir, bu gelirin Başbakanlık bütçesinin ilgili tertibine ödenek kaydolunmasını öngören söz konusu hükmün, niteliği itibariyle genel bütçenin uygulanmasıyla ilgili bir düzenleme olduğunu; hatta, bu niteliği nedeniyle düzenlemenin, bütçe kanunlarında değişiklik yapan ya da onları tamamlayan bir hüküm olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir. Karara gerekçe olarak ise, Anayasa'nın 161. maddesinde “Bütçe Kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz” kuralına karşılık, kanunlarla bütçe kanunlarının değiştirilemeyeceğine veya tamamlanamayacağına ilişkin bir kuralın konmamış olduğunu ve Anayasa'nın 163'üncü maddesinde ise, sadece, “... Bakanlar Kuruluna Kanun Hükmünde Kararname ile bütçede değişiklik yapma yetkisi verilemez...” denilmiş olmasının kanunlarla bütçe kanunlarında değişiklik yapılmasına ve bütçe kanunlarını tamamlayan hükümler getirilmesinde Anayasal bir engel bulunmadığını ileri sürmüştür<sup>368</sup>. Anayasa Mahkemesi'nin, yerinde olarak, bütçe kanunlarını diğer kanunlardan ayrı statüde kabul ettiği yerleşik içtihadına aykırı olarak verdiği

---

<sup>366</sup> **Bulutoğlu**, Vergi Sistemi I, s.9-10.

<sup>367</sup> **Erdem**, s.143. Krş. **Uluatam**, s.25.

<sup>368</sup> Any.M. 24.2 1987 gün ve E.1985/24, K.1987/6, (RG. 13.12.1984).

sözkonusu kararında, "...Kural, her ne kadar, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsisi sonucunu doğuruyor ve bundan dolayı genel bütçe ilkelerinden "ademi tahsis" ilkesine aykırı bir nitelik taşıyor ise de, söz konusu ilkenin Anayasa' da, özellikle Anayasa'nın bütçe ile ilgili 161. maddesinde Anayasal bir kural olarak yer almadığının da gözden uzak tutulmaması icap eder." gerekçesiyle, anayasaya aykırılık için kuralın anayasada belirtilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Yüksek Mahkeme'nin, yargısal denetimde, kendi kararlarını gözdardı eden ve "siyasî kaygılarla verilen", hukuka aykırı sözkonusu kararına katılma olanağı yoktur. Zira, anayasaya uygunluk denetimindeki ölçü normların tümü anayasada yer almamaktadır; kazuistik yöntemin sakıncaları nedeniyle, yer alması da gerekmemektedir. O halde, bu kararı münferit olarak kabûl etmek ve yerleşik içtihatlardan, "siyasî" saikle verilmiş istisnaî karar olarak anlamak yerinde olacaktır.

Bütçe kanunlarında "bütçe ile ilgili olmayan" hükümlere yer verilerek "bütçe sokuşturmaları" olarak ifade edilmesine neden olan sözkonusu uygulama(lar)<sup>369</sup>, bütçe takvimine uygunluğun sağlanması ve bütçenin yetiştirilmesi zorunluluğunun doğurduğu sıkışıklıktan yararlanarak gerçekleştirilmektedir<sup>370</sup>; ancak, Türk Bütçe Hukuku'na özgü değildir; pratik olması ve doğrudan uygulanabilirliği nedeniyle, yürütme organları için, sıkça başvurulmuş bir hukuk enstrümanı olma özelliği taşımaktadır. Zira, acele çözüm bekleyen ve/ya da üzerinde tartışılması istenmeyen konuları düzenlemek (ve belirli bir süre ile sınırlı olarak uygulamak) için kanunlaştırma sürecinin bütçe kanununa nazaran, "sorun çık(ar)maya müsait" olması, yürütme organı bakımından, bu yola başvurmanın tercih nedenini oluşturmaktadır. Öte yandan,

---

<sup>369</sup> Gürsoy, Bütçe, s. 233, 282-283. Ayrıca bkz. Feyzioğlu, Bütçe, s.212-213.

<sup>370</sup> Feyzioğlu, Bütçe, s.213.

geniş anlamda bütçe hukuku kapsamında değerlendirilebilecek ve bütçenin uygulanmasını sağlayan mevzuatın ihtiyaçları karşılamakta yetersiz kalması da yürütme organını bu yola başvurmaya itmektir<sup>371</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin, "bütçe ile ilgili/ilgisi olmayan hüküm" kapsamını belirlerken, hükmün niteliğine değil, bütçenin uygulanması ile ilgili uygulamayı kolaylaştırmasına veya kanun konusu olabilecek yeni bir kuralı kapsamamasına göre değerlendirme yapmaktadır. Ancak, doktrinde, vergilerin bütçe ile ilgili olduğu, anayasal yasaklamada "genel kural" niteliğinde hükümler konulamaz denilmediğine göre, bütçe ile ilgili doğrudan ilgisi olan birtakım hükümlerin bütçe konulmasına karşı anayasal bir engel olmadığı ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre, kısıtlamayı, sadece, yeni vergi kanunu, vergilerle ilgili genel kural niteliğinde hükümler olarak yorumlamak, maliye politikasında yasama ve yürütme güçleri arasındaki denge konusundaki çağdaş parlamento eğilimlerine daha uygundur. O halde, hükümetin bütçe denkliğini sağlamak için vergi tarifelerindeki değişiklikleri bütçe kanununun yürürlük maddeleri arasına koymak mümkün olabilmelidir<sup>372</sup>.

Vergilerin, bütçe ile ilgili olduğu mutlak olmakla birlikte, bütçenin uygulanması ile ilgili uygulamayı kolaylaştırıcı veya kanun konusu olabilecek yeni bir kuralı kapsamayan açıklayıcı niteliğe sahip olmadığı açıktır<sup>373</sup>. Zira, kanunîlik ilkesi, böyle bir uygulamayı mümkün kılmamaktadır. Öte yandan, vergilerle ilgili olan ve kanunî düzenleme dışında kalan hususlar bakımından Bakanlar Kurulu, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası gereğince,

---

<sup>371</sup> Krş. **Gürsoy**, Bütçe, s. 233; **Uluatam**, s.25.

<sup>372</sup> **Bulutoğlu**, Vergi Sistemi I, s.10.

<sup>373</sup> Nitekim, bu niteliğinden dolayı, bütçe kanununun vergi hukukunun kaynağı olamayacağı kabûl edilmektedir. Bkz. ve krş. **Erginay**, Vergi, s.30; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.14, **Karakoç**, Genel Vergi, s.85-97. Krş. **Bulutoğlu**, Vergi Sistemi I, s.10; **Mutluer**, s.26,36.



zaten, yetkilidir. O halde, böyle bir tartışmanın pratik bir sonucu olmadığı gibi, bütçe kanununun, gelir toplama konusunda “(ön) izin veren” şekli kanun niteliğiyle de bağdaşmamaktadır. Nitekim, Anayasa Mahkemesi, vergilerin bütçe ile ilgisi konusunda, “bir verginin bütçe yılında uygulanmaması”na ilişkin hüküm içeren bütçe kanununu Anayasa’ya uygun bulmuştur. Yüksek Mahkeme’ye göre; “Bütçeler, kayıtsız şartsız milletin olan egemenliğin kullanılmasını sağlayan devlet faaliyetlerinden olduğundan ve demokrasilerin tarihteki oluşum ve gelişim süreci içinde milletlerin egemenliklerini, vergilere milletin ve onun temsilcilerinin izin vermesi suretiyle kullanmaya, başlamış oldukları tarihi gerçeğinin Türk Demokrasisine olan etkisinin sonucu olarak özel kanunu bulunan vergilerin tahsil edilmelerine her yıl bütçe kanunlarıyla ayrıca izin verilmesi, Türkiye Cumhuriyetinin kuruluşundan beri titizlikle uygulanagelen bir bütçe geleneğini teşkil etmektedir...Buna göre Bütçe kanununun sözü geçen verginin bu mali yılı içinde tahsiline izin vermeyen hükmünün bütçe ile ilgili bir hüküm niteliğinde olduğundan sözü geçen hükme ilişkin iptal isteminin reddine karar verilmelidir.<sup>374</sup>” Nitekim, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un 37’nci maddesinde, kanuna dayanmadıkça hiçbir mali yükümlerin tarih ve tahsil edilemeyeceği ilkesi konulduktan sonra, her yıl mali yükümlerin tahsiline bütçe kanununun izin vereceği kuralı eklenmiş bulunmaktadır. Aynı Kanunun 15’inci maddesi de bütçe kanununu oluşturan unsurlar arasında gelir çeşitlerinden herbirinin dayandığı kanunları gösteren (C) cetveli de sayılmakta ve bu suretle aynı maddede öngörülen (izin) işleminin yöntemi belli edilmektedir.

Esasen, bütçe kanunu ile vergi kanunlarında değişiklik veya düzenleme yapılmasında vergi alanında yasama faaliyetinin gerçekleştirilmesinin güçlüğü ve zaman yönünden uzun bir süreci kapsaması gibi nedenler hükümetleri pratik

---

<sup>374</sup> Any.M. 9/12/1976 gün ve E.1976/34, K. 1976/52, (RG. 15.3.1977-15879).

olarak bu yola itmektedir<sup>375</sup>. Ancak, bu yöndeki düzenlemeler, anayasaya aykırılık sorunları da beraberinde getirmektedir; Anayasa Mahkemesi de, bütçe kanunları ile verginin temel unsurlarında yapılan düzenlemelerin iptaline karar vermektedir<sup>376</sup>. Anayasa Mahkemesi'ne göre, şekli bir kanun olan bütçe kanunları ile vergi kanunlarında düzenleme yapılması Anayasa'ya aykırı bulunmaktadır. Öte yandan, bütçe kanunları ile vergi kanunlarında kısmen ya da tamamen düzenleme yapılması, "verginin kanunîliği ilkesi" ile çelişmektedir. Zira, bütçe kanunu gelirlerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına belli bir plan ve program çerçevesinde izin veren bir kanun olup, vergi kanunlarında olduğu gibi, haklar, yükümlülükler, cezalar gibi maddî ve öze ilişkin konularda düzenleme getiremez. Bütçe kanunu, kanun olma kimliği ile bütçe kanununun plan ve programı çerçevesinde yürütme organını denetim altına almakta ve bütçe kanununa uymakla yükümlü tutmaktadır. Dolayısıyla, bütçe kanununun kanun yeterliliğini ortaya koyup bütçe kanunu ile vergisel düzenlemelerin yapılması yürütmeyi Anayasal normun aksine güçlendirmek demektir. Bütçe kanunu ile vergi kanunlarında düzenleme yapılmasına göz yummak, Anayasa Mahkemesi'nin de belirttiği gibi<sup>377</sup>, yürütmeye bütün vergi kanunlarını bütçeyle düzenleme yolunu açar ki bu da Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırılık teşkil eder.

---

<sup>375</sup> **Dündar**, s.31. Aynı yönde **Saraçoğlu**, Değişiklik, 61; **Yerlikaya**, prg.2.

<sup>376</sup> Any.M. 28.6.1990 gün ve E.1990/6, K.1990/17, (AMKD, S.26), s.297; Any.M. 10.6.1976 gün ve E.1976/23, K.1976/33, (AMKD, S.14, s.238); Any.M. 07/10/1998 gün ve E.1998/29, K.1998/60, (RG. 27.11.1998-23536).

<sup>377</sup> Any.M. 10.6.1976 gün ve E.1976/23, K.1976/33, (AMKD, S.14, s.238).

*B. Bütçenin Görüşülmesine ve Yürürlüğe Girmesine Egemen Olan İlkeler*  
(Any.m.162)

Kamu gelirlerinin tahsiline ve harcamalarının yapılmasına izin veren bütçe yoluyla hükümet, politik tercihlerini ve programını uygular; kamu maliyesi araçlarını kullanarak ekonomideki makro dengeleri, gelir ve kaynak dağılımını güdülen amaca göre etkiler. Bütçeyi hazırlama yetkisi, yürütme organına ait olmasına karşın, bütçeyi inceleme, değiştirme ve kabul etme yetkisinin yasama organına ait olması parlamenter demokrasinin belirgin özelliklerinden biridir. Bütçe yasasının görüşülerek kabul edilmesi, yasama organının kamu maliyesi denetiminde kullandığı etkili bir araçtır; bütçenin, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından denetiminin büyük kısmı bu aşamada gerçekleşir<sup>378</sup>.

Anayasa, bu açıdan, bütçenin sunulmasını, görüşülmesini ve yürürlüğe girmesini özel usul kurallarına bağlamıştır. Gerçekten, kanunların teklif edilmesi, görüşülmesi ve cumhurbaşkanı tarafından yayımlanması, Anayasa'nın 88'inci ve 89'uncu maddelerinde düzenlenmiş iken, bütçenin görüşülmesi ve kabûlü için ayrı ve değişik kurallar konulmuştur. Anayasa'nın 87'nci maddesinde, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkilerini sayılırken, "kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak" yetkisinin yanında, "bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarını görüşmek ve kabûl etmek" yetkisini ayrıca belirtmesi, anayasa koyucunun bütçe ve kesin hesap kanunlarıyla diğer kanları birbirinden farklı biçimde ele aldığını göstermektedir. O halde, bütçenin sunulması, görüşülmesi ve yürürlüğe konulmasına egemen olan ilkeler ve özellikli durumlar ayrı ayrı incelenmelidir.

---

<sup>378</sup> Any.M. 28.1.1988 gün ve E.1987/12, K.1988/3, (RG. 7.10.1988).

## 1. Bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Sunulmasına Egemen Olan İlkeler (Any.m.162/I)

Anayasa, bütçenin mali yılbaşında yürürlüğe girebilmesi için, “anayasal bütçe takvimi” denilen bir zamanlamayı öngörmüştür<sup>379</sup>. Bu takvimin ilk adımı, bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmasıdır. Anayasa'nın 162'nci maddesinin ilk fıkrasına göre, merkezî yönetim bütçe tasarısı, Bakanlar Kurulu tarafından, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulur. Anayasa, 88'inci maddesinin ilk fıkrası ile kanun teklif etmeye, Bakanlar Kurulu ve milletvekillerini yetkili kılmış iken, bütçeyi teklif etme yetkisi, yalnız, Bakanlar Kurulu'na tanınmıştır; bütçenin hazırlanmasına ilişkin yetkiye ilişkin olarak, yürütme organı, münhasır yetkili kılınmıştır. Bir başka deyişle, Anayasa'nın 162'nci maddesinin ilk fıkrasındaki hüküm ile bütçe ile ilgili yasama inisiyatifini sadece yürütme organına aittir.

Parlamente demokratik sistemde genel olarak politika belirleme yetkisinin yürütme organına bırakılması, anayasal düzenlemeyi haklı kılmaktadır. Çünkü hükümet, programını bütçe aracılığı ile uygulamakta, Bakanlar Kurulu, bütçe hazırlıklarını genel ekonomik durumu değerlendirerek ve belirlediği politika ile uyumlu olarak gerçekleştirmektedir. Bütçe hazırlığına kamu kesiminde görevli bürokratlar ve teknisyenler etkin biçimde katılmaktadırlar. Bütçe sürecinin başlangıç aşamasında yasama organı, yürütme organının kararları üzerinde doğrudan etkili değildir. Bütçenin yasama organı tarafından kontrolü, yürütme organının bütçe hazırlığına ve uygulamasına katılma ya da müdahale niteliği taşımamaktadır. Anayasanın 87'nci maddesinde diğer kanunlar için “kanun koymak” deyiminin kullanılmasına karşılık bütçe kanunu için “görüşmek ve kabul

---

<sup>379</sup> Kaneti, Kamu Maliyesi I, s.328.

etmek” deyimlerinin kullanılması, anayasa koyucunun, yürütme organının bütçe hazırlığına verdiği önemi ve ağırlığı ortaya koymaktadır<sup>380</sup>.

Bakanlar Kurulu, merkezî yönetim bütçe tasarısı ile birlikte, millî bütçe tahminlerini gösteren raporu da Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunmak zorundadır. Millî bütçe tahminlerini gösteren rapor, millî ekonominin bütün faaliyetlerinin gelir ve giderler olarak meydana getireceği sonuçların bir tahmini niteliğindedir. Merkezî yönetim bütçe tasarısı ile birlikte, Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulan millî bütçe tahminlerini gösteren rapor, millî gelir, üretim, istihdam, kamu maliyesi, para kredisi, ödemeler dengesi, fiyatlar, uluslararası ekonomik gelişmeler gibi konularda açıklamalara yer vererek, ülkenin malî ve ekonomi politikasına verilecek yönü belirlemede yardımcı olmaktadır<sup>381</sup>.

Bütçe tasarılarının mali yılbaşından en az yetmişbeş gün önce Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulması gerekir. Mali yılbaşı, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un 3’üncü maddesinin ilk fıkrasının (o) bendine göre, takvim yılının birinci günü olduğuna göre, bütçe tasarılarının, en geç “17 Ekim” günü, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’na, Başbakanlık tezkeresiyle, Bakanlar Kurulu adına sunulması gerekmektedir.

Yetmiş beş günlük sürenin, bütçe takviminin gerçekleştirilmesi açısından, uygun olup olmadığı tartışmaları bir yana bırakıldığında<sup>382</sup>, bu süreye uymamasının sonucunun ne olacağı üzerinde durulmalıdır. Bu bağlamda, öncelikle, sürelerle uymamanın sonucun belirlenebilmesi için, sürelerin niteliğini belirlemek gerekmektedir.

---

<sup>380</sup> **Çağan**, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s.201; **Çağan**, Anayasal Çerçeve, s.211.

<sup>381</sup> Any.M. 28.1.1988 gün ve E.1987/12, K.1988/3, (RG. 7.10.1988).

<sup>382</sup> Anayasa koyucunun, bu süreç için ez az yetmiş beş tam günün sağlanmasını öngördüğü görüşü için bkz. **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.329.

Anayasa'da, bütçe takvimine ilişkin öngörülen sürelerin niteliğine bakıldığında, anayasa koyucunun diğer usul kurallarından farklı ve Anayasa'da yer vermek suretiyle, özel olarak, düzenlediği ve sınırlandırma amacı taşıdığı düşünüldüğünde, hak düşürücü süre niteliği olduğunun ileri sürülebilir. Buna göre, bütçe hazırlayamamış bir hükümetin siyasî sorumluluğu gereği bütçe hazırlayamamış sayılması ve görevden çekilmek zorunda bırakılması, bütçenin sunulmasına ilişkin sürenin hak düşürücü süre olarak nitelendirilmesinin bir sonucu olarak kabûl edilmelidir<sup>383</sup>. Anayasa'ya uygunluk denetimi açısından ise, şekil denetimi, "son oylamanın, öngörülen çoğunlukla yapılıp yapılmadığı" ile sınırlı olduğundan (Any.m.148/II) ve anayasa yargısı denetimi dışında kalacağı düşünüldüğünde, anayasaya aykırı bu durumun giderilebilmesi için "eylemli anayasa değişikliği" ve/ya da "eylemli içtüzük değişikliği" yorumunun yapılması gerekmektedir. Buna göre, bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmasına ilişkin takvimi belirleyen Anayasa'nın 162'nci maddesinin ilk fıkrası hükmü, eylemli olarak değiştirilmekte ya da değiştirilmeye çalışılmaktadır; bütçenin süre hükümlerine uyulmadan Türkiye Büyük Millet Meclisi gündemine alınması ve buna ilişkin Başkanlık Divanı'nın kararı eylemli içtüzük değişikliği olarak değerlendirilebilecektir. Bu karar, parlamentonun çalışma ilkelerini ilgilendiren ve içtüzük niteliğinde olan bir karardır ve anayasa yargısının denetimine tâbi olmalıdır<sup>384</sup>.

---

<sup>383</sup> Bkz. Cihat **Öner**, Türk Anayasa Düzeninde Bütçe, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi),(Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara 2004), s.81-82.

<sup>384</sup> Cihat **Öner**, s.83. "Anayasa'da açıkça belirtilenler dışında kalan yasama organı kararlarının Anayasa Mahkemesi denetimine bağlı olup olmadığının saptanmasında, kararı oluşturan yöntem kadar bunların konusu, amacı ve niteliği üzerinde de durulması, etki ve değerlerinin gözönünde tutulması gerekmektedir. Bunlar Anayasa'nın uygunluk denetimine bağlı tutulan kararlarla aynı değer ve etkide ise, denetiminin yapılması hukuk devleti ilkesinin zorunlu bir sonucudur. İchtüzüğün bir kuralının değiştirilmesi ya da İchtüzüğe yeni bir kural konulması

Bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmasına ilişkin takvimi belirleyen anayasal hükümde belirtilen süreler, bütçenin mali yılbaşına yetiştirilmesi için uyarıcı/yönlendirici nitelik taşımaktadır<sup>385</sup>. Yetmiş beş günlük süreye uyul(a)madan çıkarılan bir bütçenin "eylemli anayasa değişikliği" ve/ya da "eylemli içtüzük değişikliği" olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Anayasa'da öngörülenler dışındaki adlar altında ve başka yöntemler

---

niteliğinde olan TBMM kararları İçtüzük kuralı sayılır.", Any.M. 26.3.1999 gün ve E.1999/14, K.1999/6. "TBMM kararları, Anayasa'da sayılan ayırık kurallar dışında ilke olarak Anayasa Mahkemesi'nin denetim kapsamı dışında kalmakta ise de, Anayasa Mahkemesi'nin birçok kararında da belirtildiği gibi, TBMM'nin İçtüzük kuralı niteliğindeki ya da yasa hüküm ve etkisindeki kararları anayasal denetime bağlıdır. TBMM kararının, anayasal denetime bağlı olup olmayacağı araştırılırken, bu kararın alınmasında uygulanan yöntemin ve içeriğinin niteliği üzerinde durulması, değer ve etkisinin açıklanması gerekir. TBMM kararları, Anayasa'nın denetime bağlı tuttuğu işlemlerle eşdeğer ve etkide ise, anayasal denetime bağlı olması doğaldır. Bunun karşılığı bir görüş, başka bir deyişle TBMM kararlarının niteliği, değeri ve etkisi üzerinde durmadan, bu kararların anayasal denetim dışında kaldığının kabul edilmesi, yasa değer ve etkisinde ya da İçtüzük kuralı niteliğindeki TBMM kararlarının anayasal denetime bağlı olmaması sonucunu doğuracağı gibi, anayasal denetimden kaçırmanın da yolunu açabilir. Öte yandan, Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik kararlarına göre, TBMM'nin çalışmalarıyla ilgili usul ve esaslara ilişkin kararları, İçtüzük kuralı niteliğindedir. Kararın alınmasında İçtüzük'ün değiştirilmesine ilişkin yonteme uyulmaması bu kararın bir İçtüzük kuralı niteliğinde sayılmasını engellemez. TBMM'nin bir kararının, İçtüzük kuralı olarak kabul edilebilmesi için ya bir İçtüzük kuralını değiştirir ya da İçtüzükte bulunmayan bir konuda kural koyucu nitelikte olması gerekir.", Any.M. 17.9.1992 gün ve E.1992/26, K."992/48, (www.anayasa.gov.tr).

<sup>385</sup> Krş. "Anayasa'da öngörülen kimi süreler, uyulmaması halinde hukuki sonuçlar doğuran ve yaptırımını olan niteliktedir. Kimi süreler ise bu nitelikte olmayıp uyarıcı amaçla konulmuşlardır. 94. maddedeki söz konusu sürenin, hukuki sonucu ve yaptırımını Anayasa'da belirlenmemiş olduğu gibi, niteliğine göre de uyarıcı sürelerden olduğundan görüşmelerin bu süre içinde bitirilememiş olması, 1976 yılı Bütçe Kanununun ve bu kanunda yer alan dava konusu hükümlerin Anayasa'ya aykırılığını oluşturan bir iptal nedeni sayılmamalıdır.", Any.M. 9.12.1976 gün ve E.1976/34, K.1976/52, (AMKD. S.14, s.412).

uygulanarak yasama organınca oluşturulan işlemlerin, “eylemli” olarak tanımlanmasıyla, Anayasa Mahkemesi’nin denetim alanına çekilebileceği, mümkün ise de, bunun için, denetim konusu olacak metin ya da belgenin oluşturulmasında uygulanan yöntemin ve/ya da içeriğinin niteliği üzerinde durulması gerekmektedir. Eğer sözkonusu metin ya da belge, anayasal denetime bağlı işlemlerle eşdeğerde ve etkide ise, denetime bağlı olacağına kabul edilmesi zorunludur. Aksi durumlarda, “usul saptırması” yoluyla çoğu kez anayasal denetim dışında çıkma yolu açılmış olur. Anayasa Mahkemesi’nin yerleşik içtihatlarındaki kriterlere göre, bir Türkiye Büyük Millet Meclisi kararının İçtüzük değişikliği ya da düzenlenmesi niteliğinde sayılabilmesi için ya içtüzük’te varolan bir kurala aykırı içerikte, dolayısıyla onu değiştirir nitelikte olması ya da içtüzük’te hakkında kural bulunmayan bir konuda kural koyucu bir içerik taşıması gerekmektedir. Oysa, bütçenin süre hükümlerine uyulmadan Türkiye Büyük Millet Meclisi gündemine alınması ve buna ilişkin Başkanlık Divanı’nın kararının bu niteliği yoktur. Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin çalışmaları konusunda yönetime ve öze ilişkin her karar, içtüzük kuralı niteliğinde olmadığından bu niteliği taşımayan, bütçenin süre hükümlerine uyulmadan Türkiye Büyük Millet Meclisi gündemine alınması ve buna ilişkin Başkanlık Divanı’nın kararı işleminin anayasal yargı denetimi kapsamına alınmaması mümkün değildir. Kaldı ki, yukarıda belirtildiği gibi, bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulmasına ilişkin takvimi belirleyen anayasal hüküm, bütçenin mali yılbaşına yetiştirilmesi için uyarıcı/yönlendirici nitelik taşımaktadır. Anayasa, sözkonusu süre ile yasama organını, anayasal takvime uyması konusunda uyarmaktadır. Önemli olan, anayasal bütçe takviminin gerçekleştirilmesi ve bütçenin mali yılbaşına yetiştirilmesidir. Yetmiş beş günlük süreye uyulmadan çıkarılan bütçe, yeterli inceleme ve denetim yapılmadan çıkarıldığı bir kanun olarak yürürlüğe girecek; mevcut ve muhtemel sakatlıklar yargısal denetim sonucunda iptal edilebilecektir. O halde, anayasal denetim sınırlarının zorlanarak ve şekli açıdan yapılacak bir denetim (ve iptal



kararı) yerine, esas açısından yapılacak bir denetim, Anayasa'nın 162'nci maddesinin düzenleniş amacına ve ruhuna daha uygundur.

## 2. Bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde Görüşülmesine Egemen Olan İlkeler (Any.m.162/II,III,IV,V)

### a. *Bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi Bütçe Komisyonunda İncelenmesi*

Kamu ihtiyaçlarının artışına paralel olarak devletin görevlerindeki artış, değişik konularda çalışma yapan komisyonların parlamentolar bünyesinde oluşturulmasını gerektirmiş<sup>386</sup>, bu komisyonlardan biri olan ve bütçe hakkının bir bakıma simgesi olması dolayısıyla, bütçe komisyonu, hep daha öne çıkarılmış ve çoğunlukla anayasalarda düzenlenmiştir<sup>387</sup>.

---

<sup>386</sup> Yasama organlarında "komisyon" biçiminde bir çalışma yönteminin tercih edilmesinin kuramsal nedenleri için bkz. Fahri **Bakırcı**, TBMM'nin Çalışma Yöntemi, (İmge Kitabevi), Ankara 2000. Yasama organında "Komisyonlar" hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Tuncer, **Karamustafaoğlu**, Yasama Meclisi'nde Komisyonlar, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:201), Ankara 1965.

<sup>387</sup> Bkz. ve krş. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.236 vd.; **Gürsoy**, Bütçe, s.277 vd. Ülkemizde, (bütçe) komisyonu(nu)n adı 1877-1927 arasında "Muvazene-i Maliye Encümeni", 1927 yılından 1961 Anayasasının yürürlüğüne kadar olan dönemde ise "Bütçe Encümeni" veya "Bütçe Komisyonu"dur. 1961 Anayasası döneminde komisyonun adı, çift Meclis dolayısıyla, "Bütçe Karma Komisyonu"dur. 1982 Anayasası döneminde ise, Anayasa "Bütçe Komisyonu" nitelemesini benimsemiştir. Buna karşılık, 1984 yılından sonra Millet Meclisi İçtüzüğünde ve 1996 yılında aldığı adla Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünde komisyona verilen ad, "Plan ve Bütçe Komisyonu"dur. Bütçe ile ilgili komisyonun üye sayısı 15 ile 50 arasında değişmiştir. Eğilim, üye sayısında artış olması yönündedir. 1877-1878'de 15, 1920-1927'de 20, 1927-1947'de 25, 1947-1957'de 35, 1961-1980'de 50 ve 1982 Anayasası döneminde 40'tır. Öte yandan, 1973 yılına kadar, Bütçe Encümeni (Komisyonu) yanı sıra Maliye Encümeni (Komisyonu) da var olmuştur. 1924 Anayasası döneminde Divanı Muhasebat ve Sayıştay

1982 Anayasası, çeşitli maddelerinde, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nden söz etmekteyse de, Anayasa'nın 162'nci maddesinin ikinci fıkrası dışında, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin komisyonlarından bahseden bir hükmü yoktur. Anayasa'nın 162'nci maddesinin ikinci fıkrası, bütçe tasarılarının<sup>388</sup> (ve millî bütçe raporunun) önce bütçe komisyonunda incelenmesini öngörerek ve bütçe komisyonunun oluşumunu düzenleyerek Türkiye Büyük Millet Meclisi bütçe komisyonuna anayasal bir nitelik, anayasal bir kurum kimliği kazandırmıştır<sup>389</sup>. Bütçeyi hazırlama yetkisinin yürütme organına ait olmasına karşılık inceleme, değiştirme ve onaylama yetkisi yasama organındadır. Yasama organı bu yetkisini Bütçe Komisyonu çalışmaları ve Genel Kurul toplantıları ile kullanır. Bütçe Komisyonunun bütçenin onaylanmasında

---

Encümenleri (Komisyonları) vardır. 1977-1992 devresinde de komisyonlar arasında Sayıştay Komisyonu yer almıştır. Tarihî gelişim için bkz. Nahit **Yüksel**, "Türk Parlamento Hukuku'nda "Bütçe" Komisyonu", (Sayıştay Dergisi, S.56), s.3-22.

<sup>388</sup> Bütçe Komisyonu'nun incele(n)mesine sunulan, bütçe kanun tasarısına 5018 sayılı Kanun'un 18'inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen dökümanlar eklenir. Bunlar;

- a) Orta vadeli malî planı da içeren bütçe gerekçesi,
- b) Yıllık ekonomik rapor,
- c) Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,
- d) Kamu borç yönetimi raporu,
- e) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,
- f) Mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,
- g) Kamu iktisadi teşebbüsleri ile kamu şirketi niteliğindeki kuruluşlar hariç olmak üzere, merkezî yönetim kapsamındaki idarelerin, hizmet amaçlarıyla ilgili olan diğer kurum ve kuruluşlarından Maliye Bakanlığınca belirlenecek olanların bütçe tahminleri,
- h) Merkezî yönetim kapsamında olmayıp, merkezî yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesidir.

<sup>389</sup> **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.329. Krş. Any.M. 14.10.1975 gün ve E.1975/145, K.1975/198, (RG.11.3.1976-15525). Ayrıca bkz. Any.M. 17.9.1992 gün ve E.1992/26, K.1992/48

önemli bir rolü vardır; bütçenin parlamenter kontrolünün büyük bir bölümü bu aşamada gerçekleşir<sup>390</sup>. Bütçe üzerinde “parlamenter denetimin gerçekleşmesi gereken ve yasal çerçevenin hazırlanacağı ana platform” (plân ve) bütçe komisyonudur<sup>391</sup>. Zira, komisyonun buradaki fonksiyonu, bütçenin muhtevasına ilişkin, kamuoyunu aydınlatan, ciddi bir müzakere platformu sunmasıdır<sup>392</sup>

Anayasa, bütçe komisyonunun oluşumunu, bütçe tasarısının komisyonda ve Genel Kurul’da görüşülme süresini diğer kanun tasan ve tekliflerinden daha önemli gördüğü için içtüzüğe bırakmadan kendi düzenlemiştir. Bütçe komisyonu, Anayasa’nın 162’nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, kırk üyeden oluşur. Bu kırk üye, siyasî parti grupları ve bağımsızlar arasında, oranlarına göre temsil edilmeleri gözönünde tutularak paylaşılır. Ancak, komisyonun kuruluşunda, iktidar grubuna veya gruplarına yirmi beş üye verilmesi şarttır. Burada asıl amaç, hükümet programı niteliğindeki bütçe tasarısının bütünlüğünün bozulmadan parlamentodan geçirilmesidir<sup>393</sup>. Bu amacı gerçekleştirirken, siyasal iktidarın, yürütme ve yasama organları arasında işbirliği ve sorumluluk bilincini taşıması için gerekli çoğunluğa sahip olması gereklidir<sup>394</sup>. Öte yandan, anayasal bütçe takviminin gerçekleştirilmesi açısından, iktidara bütçenin bütçe komisyonundaki görüşmelerini sonuçlandırma olanağı tanımak, muhalefetin

---

<sup>390</sup> **Çağan**, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s.201-202; **Çağan**, Anayasal Çerçeve, s.211.

<sup>391</sup> **Atiyas-Sayın**, Yapılanma, 42. Ayrıca bkz. **Falay**, s.36.

<sup>392</sup> **Atiyas-Sayın**, Bütçe Sistemi, s.25.

<sup>393</sup> **Çağan**, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s.202; **Çağan**, Anayasal Çerçeve, s.211. Aynı yönde **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.138; **Bulutoğlu**, Kamu Bütçesi, s.99-100. Krş. **Coşkun**, Bütçe, s.184.

<sup>394</sup> **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.141; **Bulutoğlu**, Kamu Bütçesi, s. 98-99. Krş. **Atiyas-Sayın**, Bütçe Sistemi, s.25.

görüşmeleri komisyonda engellenmesinin önlenmesi de amaçlanmaktadır<sup>395</sup>. Bu amaçla, birkaç üyenin, zorunlu neden(ler)le, görüşmelere katılamaması halinde dahi, iktidar veya iktidar gruplarına, çoğunluğu sağlayacak üye sayısının verilmesi öngörülmüştür. Komisyon üyeliklerine seçim, Anayasa'nın sözkonusu hükmüne uygun olmak koşuluyla, içtüzük hükümlerine göre gerçekleştirilecektir<sup>396</sup>.

Bütçenin, bütçe komisyonunda, Genel Kurul'dan önce incelenmesi, anayasal bir zorunluluktur. Bu nedenle, komisyon incelemesi tamamlanmadan, bütçenin genel kurulda ele alınması Anayasa'ya aykırıdır<sup>397</sup>.

Anayasal bütçe takvimine uyulabilmesi için, Anayasa'nın 162'nci maddesinin ikinci fıkrası, bütçe komisyonunun, en fazla, elli beş gün<sup>398</sup> içinde incelemeleri sonuçlandırarak, kabûl ettiği son metni Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'na sevketmesini buyurmaktadır. Bütçenin, en geç, 17 Ekim'de Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulması gerekli olduğuna göre, (aynı gün bütçe tasarılarının bütçe komisyonuna havale edildiği düşünüldüğünde) görüşmeler ertesi gün başlayacak ve 11 Aralık gününe kadar

---

<sup>395</sup> Bu durumun, denetimi şekillendirdiği, (**Demirkan**, s.120); bütçe tasarısının gerçek hâkiminin parlamento değil iktidar partisinin olduğu, (**Feyzioğlu**, Bütçe ve Parlamento, s.7; **Atıyas-Sayın**, Yapılanma, 25) ileri sürülmektedir. Aynı yönde bkz. **Falay**, s.36-37. Komisyonun işleyişi ile ayrıntılı bilgi için bkz. İkinci Bölüm.

<sup>396</sup> **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.329.

<sup>397</sup> Bütçenin Komisyon'da görüşülme usulü için bkz. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.241-244; **Gürsoy**, Bütçe, s.277 vd.. Ayrıca bkz. **Tügen**, s.230-231.

<sup>398</sup> Oysa, diğer kanun tasarı ve tekliflerin, komisyonlarda incelenme sürelerini hükme bağlayan Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün "Komisyonlarda İnceleme Süresi" başlıklı 37'nci maddesine göre; "Tasarı veya tekliflerle kanun hükmünde kararnamelerin esas komisyonlara havale gününden itibaren en geç kırkbeş gün içinde sonuçlandırılması gerekir."

komisyonun görüşmelerini sonuçlandırarak, kabûl ettiği metni Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'na sevketmesi gerekmektedir.

Komisyon'daki görüşmelerin elli beş gün içinde bitirilip Genel Kurul'a sevk edilmesi Anayasa'nın âmir hükmü olmakla birlikte, Komisyon'un incelemesini elli beş gün içinde bitirememesi durumunda ne olacağı belli değildir; anayasa koyucu, bu konuda, iradesini ortaya koymuş değildir. Kanun tasarı ve tekliflerin, komisyonlarda incelenme sürelerini hükme bağlayan Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün "Komisyonlarda İnceleme Süresi" başlıklı 37'nci maddesine bakıldığında, tasarı veya tekliflerle kanun hükmünde kararnamelerin esas komisyonlara havale gününden itibaren en geç kırkbeş gün içinde sonuçlandırılması gerekeceği hükme bağlandıktan sonra, ikinci fıkrasında, bu sürenin bitiminden sonra sunulan tasarı veya tekliflerin doğrudan Genel Kurul gündemine alınmasını hükümetin veya teklif sahiplerinin isteyebileceği; bu istemler üzerine komisyon, hükümet, teklif sahibi ve bir milletvekilinin beşer dakikayı geçmemek üzere söz alabileceği ve Genel Kurul'un işaret oyuyla karar vereceği; süresi içinde komisyonda görüşülmeyen kanun hükmünde kararnameler, doğrudan Genel Kurul gündemine alınmak üzere Meclis Başkanlığınca Danışma Kuruluna götürüleceği; Başkanlıkça esas komisyon dışında, tali komisyonlara da havale edilmiş olan bir konu bu komisyonlarca on gün içinde sonuçlandırılır. Bu süre Başkanlıkça kısaltılabileceği gibi komisyonun müracaatı halinde en çok on gün daha uzatılabileceği belirtilmiştir. Buna göre, bütçe kanunu tasarıları dışında kalan kanun teklif ve tasarıları ile kanun hükmünde kararnameler için komisyonda ortaya çıkabilecek bir gecikme, Genel Kurul'un iradesine başvuruyla aşılmakta; doğrudan, tasarı ya da teklifin reddi olarak değerlendirilmemektedir. Bir başka deyişle, süre hükümlerinin ihmal edilmesi parlamento hukuku bakımından red sonucu ile karşılaşmamaktadır. O halde, bütçe kanununun da, anayasa koyucu tarafından, özel hükümler sevk edilmek suretiyle özellikli

düzenlenme niteliği dikkate alınarak, evleviyetle, red sonucu ile karşılaşmayacağına kabûlü gereklidir. Aksi yönde bir düşünce, parlamentoya ait yetkinin komisyona devri anlamına gelir ki, bunun kabûlü mümkün değildir<sup>399</sup>. Buna göre, anayasal bütçe takvimine ilişkin sürelerin niteliğinden hareket edilerek,<sup>400</sup> bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmasına ilişkin takvimi belirleyen anayasal hükmün, bütçenin mali yılbaşına yetiştirilmesi için uyarıcı/yönlendirici nitelik taşıdığı görüşü çerçevesinde soruna çözüm aranmalıdır. Anayasal bütçe takvimini belirleyen hükümlerdeki süreler ile yasama organını, anayasal takvime uyması konusunda uyarmaktadır. Önemli olan, anayasal bütçe takviminin gerçekleştirilmesi ve bütçenin mali yılbaşına yetiştirilmesidir. Yoksa, bütçe komisyonundaki incele(n)me süresi olan elli beş günlük süreye uyulmaması, bütçenin, Genel Kurul'da görüşülme süresinin azalmasını sağlamasının ötesinde bir sonuç doğurmayacaktır. Genel Kurul'daki görüşmelerin, anayasa koyucu tarafından çeşitli sınırlamalara tâbi tutulduğu dikkate alındığında, anayasa koyucunun iradesine aykırı bir durumdan da söz edilmesi mümkün değildir. Kaldı ki, anayasa koyucunun bütçe takviminin gerçekleştirilmemesini herhangi bir yaptırıma bağlamadığı dikkate alındığında, daha hafif bir durum olan incele(n)me süresinin aşılmasının

---

<sup>399</sup> Aynı yönde bkz. Cihat **Öner**, s.91. Bütçenin reddi yetkisinin TBMM'ne ait olduğu hk. "Cumhuriyet Senatosunun, bütçe tasarılarını red kararına kesin bir nitelik tanıyarak tasarının karma komisyona ve dolayısıyla Millet Meclisine gitmesinin önlenmesi yoluyla bütçenin reddi sonucunun doğacağı kabul edilirse, Cumhuriyet Senatosunun yetkileri arasında bulunmayan ve "güvenoyu" sonucunu doğuran bir çeşit siyasî denetim yolu, dolaylı olarak Cumhuriyet Senatosuna tanınmış olur. Böylece Anayasa'nın kurduğu yasama yürütme ilişkileri tümüyle Anayasa dışı bir yöne çevrilmiş bulunur.", AnyM., 21.11.1974 gün ve E.1974/26, K.1974/48, (RG.29.1.1975-15133).

<sup>400</sup> Bkz. Yukarıda, "a. Bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Sunulmasına Egemen Olan İlkeler (Any.m.162/I)"

da herhangi bir yaptırımla karşılaşmaması sonucunu, kendiliğinden, doğurması daha uygundur<sup>401</sup>.

1982 Anayasası'nın, Komisyon'un oluşumu ve bütçe tasarısının görüşülme takvimini, önemine binaen, diğer kanun tasarı ve tekliflerinden farklı olarak, içtüzüğe bırakmaksızın, düzenlemesine karşın, Komisyon'un oluşumundaki sakatlıkların ya da Anayasa'da öngörülen süre hükümlerine uyulmamasının sonucunun ya da yaptırımının ne olacağı açık değildir; bu tür sakatlıkların, bütçe kanunu'nun, Anayasa Mahkemesi'nce iptali sonucunu doğurup doğurmayacağı belirsizdir. İlk olarak, Anayasa'nın 148'inci maddesinin ikinci fıkrası, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun şekil bakımından denetlenmesini, sadece son oylamanın, öngörülen çoğunlukla yapılıp yapılmadığı yönünden olacağını hükme bağladığından, Komisyon'un oluşumundaki sakatlıkların ya da süre hükümlerine aykırılığın, yargısal denetimde göz önüne alınmayacağı<sup>402</sup>; anayasa yargısıncı, anayasa değişiklikleri dışında, şekil denetimi sonucu, bir kanunun iptal edilebilme olasılığının hemen hemen kalmadığı, bu konuda bir sorunun olamayacağı söylenebilir. Bununla beraber, Anayasa'nın 162'nci maddesinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü hükümlerine aykırılıkları iptal nedeni saymamak amacı güttüğü, anayasal bütçe usulü ile ilgili aykırılıkların bu hükmün kapsamı dışında kaldığı düşünülebilir<sup>403</sup>. Ancak, Anayasa Mahkemesi, 1961 Anayasası döneminde, sözkonusu hükümde, sınırlama bulunmamasına rağmen, süre hükümlerine

---

<sup>401</sup> Elli beş gün içinde komisyondan geçmeyen bütçe tasarısının o aşamada kalacağı ve bütçenin hazırlanmamış sayılması gerektiği; bu durumun "eylemler anayasa değişikliği" sayılarak Anayasa Mahkemesi denetimine tâbi tutulması ve iptal edilmesi gerektiği yönündeki görüş için bkz. Cihat Öner, s.92-94.

<sup>402</sup> Bkz ve krş. Duran, İşlev, s.62-64.

<sup>403</sup> Teziç, Denetim, s.24.

uymamayı iptal nedeni saymamıştır<sup>404</sup>. Yüksek Mahkeme'ye göre, sürelerin yaptırımların Anayasa'da gösterilmediği, dolayısıyla, uyarıcı nitelik taşıması nedeniyle Anayasa'ya aykırılığın söz konusu olması mümkün değildir.

---

<sup>404</sup> "I. Biçim yönünden inceleme:

44 sayılı Kanunun 28. maddesine göre Anayasa Mahkemesi, sadece istemle bağlı olup davacıların ileri sürdükleri gerekçelere dayanmaya zorunlu olmadığı gibi başka gerekçelere dayanarak da Anayasa'ya aykırılık kararı verebileceğinden davacının gerekçeleri arasında yer almayan aşağıdaki konular üzerinde de durulmuştur:

A. Cumhuriyet Senatosunda görüşme süresinin aşılmış olması sorunu:

Anayasa'nın 94. maddesinin üçüncü fıkrasında şu ilke yer almaktadır.

(Karma Komisyonun en çok sekiz hafta içinde kabul edeceği metin, önce Cumhuriyet Senatosunda görüşülür ve en geç on gün içinde karara bağlanır.)

1976 yılı Bütçe Kanunu tasarısıyla ilgili olarak Cumhuriyet Senatosunda yapılan işlemin bu ilke açısından durumu şöyledir:

Tasarının Bütçe Karma Komisyonunda incelenmesi sonunda hazırlanan rapor 30.1.1976 gününde Cumhuriyet Senatosu Başkanlığına verilmiş ve Cumhuriyet Senatosu Genel Kurulundaki görüşmeler 11.2.1976 gününde tamamlanmıştır. (Cumhuriyet Senatosu Tutanak Dergisi: Cilt: 25, Birleşim: 30, S 4 ve Cilt: 26, Birleşim: 39, S. 743). Buna göre, dava konusu maddeleri de kapsayan 1976 yılı Bütçe Kanunu tasarısının Cumhuriyet Senatosu Genel Kurulundaki görüşülmesinin, Başkanlığa verildiği günün ertesi gün başlayarak on gün içinde, yani 9/2/1976 günü akşamı, tamamlanması gerekmektedir. Halbuki sürenin iki gün aşıldığı görülmektedir.

Bu durumun, Bütçe Kanununun ve dolayısıyla bu davaya konu olan maddelerinin Anayasa'ya aykırı sayılmasını gerektirip gerektirmeyeceği soruna gelince ;

Anayasa'da öngörülen kimi süreler, uyulmaması halinde hukuki sonuçlar doğuran ve yaptırımı olan niteliktedir. Kimi süreler ise bu nitelikte olmayıp uyarıcı amaçla konulmuşlardır.

94. maddedeki söz konusu sürenin, hukuki sonucu ve yaptırımı Anayasa'da belirlenmemiş olduğu gibi, niteliğine göre de uyarıcı sürelerden olduğundan görüşmelerin bu süre içinde bitirilememiş olması, 1976 yılı Bütçe Kanununun ve bu kanunda yer alan dava konusu hükümlerin Anayasa'ya aykırılığını oluşturan bir iptal nedeni sayılmamalıdır.", Any.M. 9.12.1976 gün ve E.1976/34, K.1976/52, (AMKD. S.14, s.412).



Anayasa koyucunun, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun şekil bakımından denetlenmesi hususundaki iradesinin açık olduğu ve bunun, sadece, son oylamanın öngörülen çoğunlukla yapılıp yapılmadığı açısından sınırlandırıldığı düşünüldüğünde, Komisyon'un oluşumundaki sakatlıkların ya da Anayasa'da öngörülen süre hükümlerine uyulmamasının, anayasa yargısı denetimi dışında kalması, ilk bakışta, hükmün doğal sonucu olarak anlaşılmaktadır. Bu bağlamda, Anayasa'nın 162'nci maddesinin ikinci fıkrasındaki sürelerin, uyarıcı ve/ya da yönlendirici nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla, sürelere uymama, anayasal bütçe takviminden sapılmasına yol açacak ve bütçenin mali yılbaşına yetiştirilmesi zorlaşacak ya da mümkün olmayacaktır; böylece, yasama organının meşruiyeti tartışılmaya başlanacaktır. O halde, Anayasa, sözkonusu hükümle, yasama organını, anayasal takvime uyması konusunda uyarmaktadır; uyulmaması durumunda ise, yaptırımını da Anayasa'da açıkça belirtilmediği için, anayasaya yargısı denetimi dışında kaldığı kabûl edilmelidir. Yine, Komisyon'un oluşumundaki sakatlıklar bakımından, iktidar-muhalefet dengesi(zliği) tersine dönmediği sürece, anayasaya aykırılıktan sözedilebilmesi teorik bir tartışmadan öteye gidemeyecektir.

Anayasa koyucunun, bütçe komisyonuna, bütçe tasarısının değiştirilmesi bakımından, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne oranla, daha geniş yetkiler verdiği dikkate alındığında<sup>405</sup>, Komisyon'un oluşumu ve işleyişine ilişkin usul ve

---

<sup>405</sup> Komisyon, bütçeye istediği biçime verebilme imkânına sahiptir, kamu harcama ve gelirleri arttırılıp azaltılabilir; genel kurul'dan farklı olarak, Komisyon, bütçe kanun tasarısının görüşmelerinde gelir azaltıcı ya da gider artırıcı tekliflerde bulunabilmekte; bütçe kanun tasarısı üzerinde her türlü değişikliği yapabilmektedir. Hatta, Komisyon'da çalışmaların teknik düzeyde kontrol edilmesi de mümkündür. Bkz. **Çağan**, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s.203; **Çağan**, Anayasal Çerçeve, s.212. Krş. **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.141; **Bulutoğlu**, Kamu Bütçesi, s. 98-99, 100-101.

esasların ve yaptırımına anayasada yer alması, herhangi bir tartışmaya yol açmaması bakımından, bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, Komisyon'un oluşumundaki sakatlıkların ya da Anayasa'da öngörülen süre hükümlerine uyulmaması " esas yönünden şekil denetimi" olarak, anayasaya uygunluk kapsamında incelenmelidir. Anayasa'nın "İptal Davası" kenar başlığını taşıyan kural (Any.m.150), kanunların, kanun hükmündeki kararnamelerin, Türkiye Büyük Millet Meclisi içtüzüğünün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından- Anayasaya aykırılığına ilişkin iptal davalarını düzenlerken, şekil denetimine de yer vermektedir. Anayasa'nın 150'nci maddesindeki bu kurala açıklık getirmeyi amaçlayan, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun<sup>406</sup> ise, kanunların sadece esas yönlerinden Anayasaya aykırılıkları iddiasıyla doğrudan doğruya iptal davası açma hakkından bahsetmektedir. Kuruluş Kanunu'ndaki bu kural,. Anayasa'nın 150'nci maddesini daralttığı gibi, ortaya çıkabilecek bazı sorunları da cevapsız bırakmaktadır. Bazı öyle şekil bozuklukları vardır ki, bunlar esasa etkili olacak niteliktedir. Bu nedenle de, içtüzük niteliğindeki kimi kurallara Anayasada yer verilmek sureti ile, yasama meclisinin iradesinin açıklanmasında, bunların ihmal edilmemesi istenmiştir. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı'nın (m. 94/2), öte yandan içtüzük hükümlerinin siyasî parti gruplarının meclisin bütün faaliyetlerine üye sayılarının oranlarına göre katılmalarını sağlayacak yolda düzenlenmesi (m. 95/2); buna karşılık, bütçe tasarılarının görüşüleceği komisyonun kuruluşunda iktidar grubuna veya -gruplarına en az yirmi beş üye verilmek şartı ile siyasi parti gruplarının ve bağımsızların oranlarına göre temsiline gözönünde tutulması (m. 162/2) bunlara örnek olarak verilebilir<sup>407</sup>.

---

<sup>406</sup> RG.13.11.1983-18220

<sup>407</sup> **Teziç**, Denetim, s.24.

1982 Anayasası'ndaki, şekil ve usule ilişkin bu kurallara uyulmadan toplanmış bir meclisin kabul edeceği kanunların, şekil yönünden sakatlığının ileri sürülememesi ya da denetlenememesi, Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü (m. 11) ilkesi ile bağdaşmaz. Kaldı ki, Anayasada yer alan (m. 94/2, 95/2,162/2) şekil ve usul ile ilgili kuralların, kanun koyucu tarafından dikkate alınmaması, yasama işlemlerinin esasına etkili olacak bir sakatlık doğurur<sup>408</sup>. Aslında İçtüzükte yer alması gereken bu şekil ve usul kurallarına, kurucu iktidar, Anayasa'da yer vererek, bunların ihmal edilmesini önlemek istemiştir<sup>409</sup>. Kanun koyucu gibi, Anayasa koyucu da abesle işgal etmeyeceğine göre, Anayasa'nın 150'nci maddesini yorumlarken. Anayasa Mahkemesi'nin, bir kanun hakkında şekil (Any.m.148/II'deki ölçütü dışında) ve esas bakımlarından açılacak iptal davalarında, şekil yönünden denetimi yaparak aykırılığı saptadığında, ayrıca esasa ilişkin incelemeyi de sürdürerek, davayı bir bütün olarak sonuçlandırması gerektiği sonucuna varmak gerekir<sup>410</sup>. Anayasa Koyucunun, 1982 Anayasasındaki

---

<sup>408</sup> Anayasa koyucu, şekil ve usulle ilgili Anayasa kurallarına verdiği önemi, ayrıca Anayasal rejimin geleceği ile ilgili olarak da değerlendirdiği içindir ki, geçici maddelerinde (m. 2, 9, 15), belli sürelerin bitimini, ya da başlangıcını. TBMM Başkanlık Divanının oluşturulmasına bağlamıştır. Bkz. **Teziç**, Denetim, s.24.

<sup>409</sup> **Teziç**, Denetim, s.24-25. Kanunların oluşmasında, yalnızca "öngörülen çoğunlukla yapıp yapılmadığını" şekil denetiminde ölçüt olarak kabul etmek, parlamentodaki çoğunluğun her zaman "sürpriz kanunlar" çıkarmasına imkân tanımak olur. Oysa, liberal demokratik bir toplumda kanun, parlamentoda iktidar-muhalefet diyalogu ile aleniyeti sağlanan, giderek içeriği kamu oyuna yansiyarak buradan gelebilecek tepkilere, değer yargılarına göre oluşması gereken bir işlemdir. Dolayısıyla, kanunun öngörülen çoğunlukla yapıp yapılmadığını, şekil denetiminde mutlak bir ölçüt olarak kabul etmek, «siyasi kararlar sürecinde katılma ve uzlaşmaya yer verilmek istenmediği» biçiminde de yorumlanabilir. (**Duran**, İşlev, s.71).

<sup>410</sup> **Teziç**, Anayasaya Uygunluk, s.203. II. Cumhuriyet döneminde. Anayasa Mahkemesi, şekil yönünden iptal kararı verince, ayrıca esasa ilişkin inceleme yapmamaktaydı. Çünkü Anayasa Mahkemesi'ne göre, böyle bir durumda, esasa ilişkin denetim «kimi kuruluşları uyarma olanağının sağlanması düşüncesine dayandırılması da. Anayasa Mahkemesi'nin görev ve yetki alanı ile bağdaşmazdı. "Mahkemelerin baktıkları işlerde biçim yönünü Öncelikle ele

düzenleme (m. 150) ile Anayasa, Mahkemesinin şekil.yönünden aykırılığı saptayarak, bununla yetinmesi yönündeki uygulamaya son vermek istediği söylenebilir. O halde, Komisyon'un oluşumundaki sakatlıkların ya da Anayasa'da öngörülen süre hükümlerine uyulmamasının "esas yönünden şekil denetimi" olarak, anayasaya uygunluk kapsamında inceleneceğinin kabûl edilmesi, anayasanın sözüne ve ruhuna uygun bir çözümdür.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na bakıldığında, "bütçe" komisyonuna, klâsik işlevlerinin yanında, yeni işlevler yüklendiği görülmektedir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un "Faaliyet Raporları" başlıklı 41'inci maddesinin beşinci fıkrası hükmü çerçevesinde, Sayıştay tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan raporlar ve değerlendirmeler, kamu idarelerinin kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin hesap verme sorumluluklarının yasama organında görüşülmesine temel teşkil edecektir. Bu görüşmelerin yapılacağı komisyon ise, henüz Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un Geçici 4'üncü maddesinin ilk fıkrası hükmünün gereği olan Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü değişikliği

---

almaları genel bir kural niteliğindedir. Anayasa Mahkemesi de ötedenberi bu yöntemi uygulamakta ve ortada biçim yönünden Anayasaya aykırılık sorunu varsa bu sorunun çözümünü ön plâna almakta ve bu nedenle iptal kararı verirse, artık işin esas yönünden de incelenmesine gerek görmemektedir, işin biçim açısından ele alınması, dava veya itiraz konusu kuralın yasalaştırılması için Yasama Meclislerinde izlenen yöntemlerin tüm yönleriyle incelenmesini gerektirir... Öte yandan, biçim yönünden iptal edilen yasa kuralının, esas yönünden de incelenip karara bağlanması gereğinin kimi yetkili kuruluşları uyarma olanağının sağlanması düşüncesine dayandırılması da, Anayasa Mahkemesinin görev ve yetki alanı ile bağdaştırılmaz. Bu nedenlerle işin bir kez de esas yönünden incelenmesine yer yoktur.", Any.M.15.2.1977 gün ve E. 1976/50, K. 1977/13, (RG.31.5.1977-15952), (AMKD S.15, s.165). Oysa Yüksek Mahkemenin aksi yönde bir uygulaması da vardır: Şekil yönünden İptal kararı verdikten sonra, ayrıca esasa ilişkin incelemeyi de bir bütün olarak sürdürmüştü Any.M. 22.2.1977 gün ve E. 1977/6, K. 1977/14, (RG.28.3.1977-15892), (AMKD, S. 15, s. 195).

yerine getirilmemiş olmakla birlikte, (plân ve) bütçe komisyonudur<sup>411</sup>. Her ne kadar bu konuda, madde hükmünün gerekçesi<sup>412</sup> aydınlatıcı olmamakla birlikte, faaliyet raporlarının içeriği de, ihtisas komisyonu niteliği taşıyan (plân ve) bütçe komisyonunun yetkisini ortaya koyar nitelik taşımaktadır. Zira, (plân ve) bütçe komisyonu, çoğunlukla, mali bir husus (teşkilat düzenlemesi, kamu personelinin özlük hakları veya kamu gideri öngören hususlar) içeren tasarı ve tekliflerin incelenmesi konusunda, kural olarak esas komisyon, bazen de talî komisyon olarak görev yapmaktadır<sup>413</sup>. Öte yandan, bütçe üzerinde parlamenter denetimin gerçekleşmesi gereken; yasal çerçevenin hazırlanacağı ve bütçenin muhtevasına ilişkin, kamuoyunu aydınlatan, ciddi bir müzakere platformu olması gereken bütçe komisyonu ile yasama organı, bu fonksiyonu, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 41'inci maddesinin beşinci fıkrası hükmü ile yerine getirmiş olmaktadır<sup>414</sup>.

---

<sup>411</sup> **Yüksel**, Bütçe Komisyonu, s.5.

<sup>412</sup> 5018 sayılı Kanun'un 41'inci madde gerekçesi şu şekildedir;

“Kamuoyunu ve yasama organını, yürütmenin faaliyet sonuçları konusunda bilgilendirme, yönetsel hesap verme sorumluluğunun en önemli gereklerinden birisidir. Bu mekanizma, kamu hizmetlerini yürütenlerin daha fazla sorumluluk hissetmelerine ve daha sonuç odaklı çalışmalarına, kamu hizmetlerinden yararlananların ödedikleri vergilerin nasıl kullanıldığı ve kamu idarelerinin performansları konusunda bilgi sahibi olmalarına ve yasama denetiminin güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır. Bu amaçla, harcama yetkililerince faaliyet raporu, üst yöneticilerce idare faaliyet raporu, İçişleri Bakanlığı'nca mahalli idare faaliyetlerine ilişkin Değerlendirme Raporu, Maliye Bakanlığı'nca Genel Faaliyet Raporu düzenlenmesi esası getirilmiş, Sayıştay'ın söz konusu raporlardan hareketle kendi değerlendirmelerini de yapmak suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ni bilgilendirmesi öngörülmüştür.”

<sup>413</sup> Yasama organının bu yeni işlevini hakkıyla yerine getirebilmesi için Plan ve Bütçe Komisyonunun yukarıda sözü edilen iş yükünün hafifletilmesi yönünde öneriler için bkz. **Yüksel**, Bütçe Komisyonu, s.21. Ayrıntılı bilgi için bkz. Dördüncü Bölüm.

<sup>414</sup> **Atıyas-Sayın**, Bütçe Sistemi, s.25.

### *b. Bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'nda Görüşülmesi*

Anayasal bütçe takvimine uyulması ve bütçe tasarılarının mali yılbaşından önce sonuçlandırılması için, Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülen bütçe tasarısı ve eklerinin, en geç, mali yılbaşına yirmi gün kala, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'na sevk edilmesi gerekmektedir. Anayasa'nın 162'nci maddesinin üçüncü fıkrasındaki "...malî yıl başına kadar karara bağlanır." ifadesi, mali yılbaşından önce şeklinde yorumlanması gerekmektedir<sup>415</sup>. O halde, bütçe tasarıları en geç 11 Ocak'a kadar, Genel Kurul'a sevk edilecek, 12 Aralık-31 Aralık arasında yirmi gün süreyle görüşülecek ve en geç 31 Aralık'a kadar (31 Aralık dahil) görüşmeler sonuçlandırılacaktır.

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde, görüşmelerin mali yılbaşından önce sonuçlanmasını sağlamak ve bütçe dengesinin bozulmasını önlemek üzere, anayasa koyucu, 162'nci maddesinin dördüncü ve beşinci maddelerinde belirli düzen kurallarına yer vermiş bulunmaktadır.

Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Genel Kurul'da, kamu idare bütçeleri hakkında düşüncelerini, her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklarlar; bölümler ve değişiklik önerileri, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oylanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, bütçe kanunu tasarılarının Genel Kurulda görüşülmesi sırasında, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar (Any.m.162/IV,V). Bunun sebebi, ihtisas komisyonu olan Plan ve Bütçe Komisyonu'nda bütçelerin teknik olarak yeterince tartışıldığı ve gerekli değişikliklerin (gelir azaltıcı ya da gider artırıcı olması dahil) yapıldığının düşünülmesidir. Ayrıca, Komisyon'un partilerin temsili çoğunluğu oranında temsil edildiği düşünüldüğünden, artık, Genel

---

<sup>415</sup> Kaneti, Kamu Maliyesi I, s.330.

Kurul'da, yeniden, gider artırıcı ya da gelir azaltıcı tekliflerin verilmesine gerek olmadığı ve siyasî amaçlı değişiklik taleplerinin engellenmesi<sup>416</sup>, bütçe denkliğinin ve hükümetin yıllık yürütme programının bozulmaması için Anayasa böyle bir hükme yer vermiştir. Ancak, hükümetin, bütçe tasarısında giderleri azaltıcı veya gelirleri arttırıcı teklifler yapmasına anayasa hükmü engel değildir. Bütçe denkliğini kuvvetlendirici bu tür teklifler, bütçe onama aşamasında, parlamentodan beklenen denetim fonksiyonunun yerine getirilmesine hizmet etmektedir<sup>417</sup>.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Genel Kurul'da, merkezî yönetim bütçe kanun tasarısının metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibarıyla görüşür ve bölümler halinde oylar; kabûl edilen merkezî yönetim bütçe kanunu malî yıl başından önce Resmî Gazetede yayımlanır (KMYKK.m.19/I). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuun 19'uncu maddesinde yer alan "bölüm" deyiminden, analitik bütçe sınıflandırmasının birinci düzey ekonomik kodlaması anlaşılmalıdır. Gelir bütçesi de aynı şekilde bölümler (vergi gelirleri, vergi dışı gelirler, vs.) itibarıyla görüşülür<sup>418</sup>.

Anayasa'nın 162'nci maddesinde belirtilen ilkeler, bütçe hakkının kullanılması gereken mecliste "bütçe (teşebbüs) hakkının sınırlılığını/sınırlandırıldığını" gündeme getirmektedir<sup>419</sup>. Sözkonusu hükümde belirtilen sınırlama dışında kalan önergeler, ancak hükümetin veya Plan ve Bütçe Komisyonu üyelerinin çoğunluğunun kabulünü gerekli kılar ki, bu

---

<sup>416</sup> **Tüğen**, s.234; **Coşkun**, Kamu Mali Yönetimi, s.79; **Coşkun**, Bütçe, s.189; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.223-224. Ayrıca bkz. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.255-256. Krş. **Atiyas-Sayın**, Bütçe Sistemi, s.25.

<sup>417</sup> **Feyzioğlu**, Bütçe, s.259. Aksi yönde bkz. **Erginay**, Yeni Anayasa, s.27-28.

<sup>418</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, s.224.

<sup>419</sup> **Feyzioğlu**, Bütçe, s.255.

sınırlamalar içinde, yasama organının yürütme organı üzerinde etkin bir denetiminden sözedilmesi mümkün olmaz. O halde, burada, iki hususun vurgulanması gerekmektedir. İlk olarak, bütçenin Genel Kurulda görüşülmesi sırasında, muhalefet grubunda bulunan milletvekillerinin, bütçeyi politik istismar konusu yaparak kendilerini göstermek için söz almaları, “seçmene selam” göndermeleri ve nadiren alternatif çözüm yolları ileri sürmeleridir. Fransızlar, özellikle, seçimlerin yaklaştığı sırada artan bu gayretlere “seçim müzayedeciliği” adını vermişlerdir. Bunun yanında, milletvekillerinin, halkın şikâyetçi olduğu vergileri kaldırmak ya da hafifletme çabaları sonucunda bütçenin gelirleri düşürülmüş ve bütçe denkliliği zedelenmiştir. Hatta, milletvekilleri, daha da ileri giderek, bütçe kanununa bütçe dışı hüküm sokuşturmuşlardır<sup>420</sup>. Muhalefet milletvekillerinin “siyasî yatırım ve seçmene selâm” içeren bu tutumunda, bütçe konusundaki teknik bakımdan yetersiz oldukları, bu nedenle de siyasî demagojiye giriştikleri yönündeki görüşün yerinde olduğu belirtilmelidir<sup>421</sup>. İkinci olarak ise, bu görüşmeler sırasında, genel nitelikte yorumlar yapılması, daha çok geçen bir yıllık icraatın temel alınması ve hesap sorulmasıdır. Bir önceki yıla ilişkin yorum ve denetlemenin daha çok kesin hesaplar görüşülürken yapılmasının anlamlı olmasına karşılık, burada, gelecek yılın bütçe tasarısının görüşülmesi sırasında geçmişin eleştirisinin yapılması bir çelişkidir<sup>422</sup>.

Bütçenin Genel Kurul’da görüşülmesine yönelik bu uygulamalara rağmen, Türkiye Büyük Millet Meclisi, yine de, hükümeti, bütçe vesilesiyle hem siyasal hem de mali yönden denetlemekte, onun sorumluluklarını

---

<sup>420</sup> **Feyzioğlu**, Bütçe, s.256-257, s.259. Ayrıca bkz. **Pelin**, s.110-111; **Sur**, s.165; **Demirkan**, s.121; **Gürsoy**, Bütçe, s.282; **Çağan**, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s.202-203; **Çağan**, Anayasal Çerçeve, s.212.

<sup>421</sup> **Demirkan**, s.121. Ayrıca bkz. **İba**, Başkanlık, s.217 vd.; **İba**, Parlamenter Denetim, s.38 vd.

<sup>422</sup> **Falay**, s.37.



gerçekleştirmede ve mal ve hizmet üretiminde başarısını ölçebilmektedir<sup>423</sup>. Buna göre, bütçeyi genellikle kabul ve nadiren red ederek anayasal parlamenter denetim hakkını kullanmış olacaktır; parlamentonun, bütçe kanun tasarısını reddetmesi halinde, yürütse organı üzerinde denetim hakkını en sert biçimde göstermiş olacaktır<sup>424</sup>. Bütçeye kanun şekli vermekteki amaç da, Meclis denetimini güçlendirmektir. Vergi yükümlülerinin temsilcilerinden kurulan Meclis, bütçenin gelir ve giderlerini, her yıl yeni baştan ciddi bir şekilde denetlemediği takdirde, ulusal egemenliğin en önemli teminatı da ortadan kalkmış olur. Bu denetleme olmadıkça ya da yeterli şekilde yapılmadıkça kamu kaynakları israf ve suiistimallerden kurtulamaz. O halde, bütçe tasarısı üzerinde mutlaka parlamento denetimi yapılmalı ancak ülkeyi idare görev ve sorumluluğunu yüklenmiş bulunan hükümetin çalışma programı niteliğindeki bütçede yoğun değişiklik yapılmamalıdır<sup>425</sup>; meclis, hükümetin çalışma programını onaylamıyorsa, bütçenin reddi yoluyla güvensizliğini göstermeli; programına onay vereceği bir hükümetin oluşumunu sağlamalıdır<sup>426</sup>.

---

<sup>423</sup> **Coşkun**, Bütçe, s.38-39. Aynı yönde **Feyzioğlu**, İktidar Virüsü, s.183; **Falay**, s.37.

<sup>424</sup> Genellikle pek başvurulmayan bütçenin reddinin ülkemizdeki ilk belirgin örnekleri 1965 ve 1970 yıllarına aittir. Birincisi İnönü, ikincisi Demirel kabinesi zamanında görülen bu örneklerden parlamentonun yürütme erkine karşı gerçek üstünlüğü ve etkinliği açıktır. Ne var ki, bundan, bütçenin reddinin, hükümeti iktidardan uzaklaştırmak için tek ve anlamlı çare olduğu sonucu çıkarılmamalıdır. (**Uludamar**, s.248). Bütçenin ister bazı siyasal ve olağanüstü durumlarda, süresinde çıkarılmaması isterse yasama organına reddedilmesi durumunda mali yıla yetiştirilememesi söz konusudur. Bu durumda, en son 1999 mali yılı bütçesi görüşülürken dönemin hükümetinin görevden ayrılması örneğinde olduğu gibi, bir çözüm olarak "geçici bütçe" uygulamasına başvurulur. Bütçenin mali yılbaşına yetişmemesi ve geçici bütçe uygulaması ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. İkinci Bölüm.

<sup>425</sup> **Feyzioğlu**, Bütçe, s.255; **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.136, 141. Ayrıca bkz. **Pelin**, s.110; **Sur**, s.164.

<sup>426</sup> Bkz. ve krş. **Pelin**, s.113-114; **Jèze**, Finans İlmi, s.92 vd.

### 3. Bütçenin Yürürlüğe Girmesine Egemen Olan İlkeler (Any.m.162/III, 89/II)

Anayasa'nın "Kanunların Cumhurbaşkanınca Yayımlanması" başlıklı 89'uncu maddesinde, Cumhurbaşkanı'nın, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları onbeş gün içinde yayımlayacağı; ikinci fıkrasında ise, yayımlanmasını "kısmen veya tamamen" uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşülmek üzere, bu hususta gösterdiği gerekçe ile birlikte aynı süre içinde, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne geri göndereceği; Cumhurbaşkanınca kısmen uygun bulunmama durumunda, Türkiye Büyük Millet Meclisi sadece uygun bulunmayan maddeleri görüşeceği hükme bağlanmıştır. Ancak, bütçe kanunları bu hükümden istisnadır. Bir başka deyişle, Cumhurbaşkanı, bütçe kanunlarını, yeniden görüşülmek üzere, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne geri gönderememektedir. Anayasa koyucu, bu hükümlerle, ülkenin bütçesiz kalması olasılığını önlemiş olmaktadır<sup>427</sup>. Öte yandan, bütçenin mali yılbaşına yetişmesi ve anayasal bütçe takviminin gerçekleşmesi zorunluluğu karşısında, diğer kanunların yayımlanması için tanınan on beş günlük inceleme süresinin bütçe kanunları için sözkonusu olmadığını ve Cumhurbaşkanı'nın, bütçe kanununu, mali yılbaşında yürürlüğe girecek şekilde derhal yayımlaması gerektiğini kabûl etmek zorunlu bulunmaktadır<sup>428</sup>.

Anayasa'nın Cumhurbaşkanı'nın Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kabûl edilen kanunları on beş gün içinde yayımlanacağına yönelik hükmü, bütçe kanunları için de geçerlidir. Öte yandan, bütçe kanununun yeni mali yıla girilir girilmez yayımlanmış ve yürürlüğe girmiş olması, Anayasa'nın genel ilkeleri olduğu kadar Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un emredici hükmünün

---

<sup>427</sup> **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.142-143; **Bulutoğlu**, Kamu Bütçesi, s. 101.

<sup>428</sup> **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.330-331.

de sonucudur. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 19'uncu maddesinin birinci fıkrasında, merkezî yönetim bütçe kanunu malî yıl başından önce Resmî Gazetede yayımlanacağı belirtilmektedir. Bu durumda, Cumhurbaşkanı'nın bütçe kanunu on gün içinde yayımlama yetkisi de sınırlanmış olmaktadır. Genellikle, mali yılın başlamasına az süre kala kendisine gelen bütçe kanununu, Cumhurbaşkanı, süratle onaylayıp yayımlamak durumundadır; zaten, veto yetkisi olmayınca, yayımı erteleme de bir gerekçesi olamaz<sup>429</sup>.

### *C. Bütçenin Değiştirilmesine Egemen Olan İlkeler (Any.m.163)*

#### **1. Bütçe Ödeneklerinin Harcama Sınırını Oluşturması**

Bütçenin en önemli özelliklerinden biri, kamu hizmetleri için yapılacak harcamaların Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin (ön) iznine tâbi tutmasıdır. Bu harcama yetkisi, genel nitelikte ve bütçenin gider kalemlerinin toplamı için değil, her bir hizmet için gösterilen "ödenek" ayrılmak suretiyle verilir. Bir başka deyişle, ancak bütçeye girmiş hizmetler için devlet kesesinden harcama yapılabilir<sup>430</sup>. İzin anlamı, belirli bir hizmet için gösterilen bir üst sınır oluşturması ve o hizmet için bu üst harcama sınırının aşılmasınıdır. Bu nedenle, anayasa koyucu, 163'üncü maddesi ile bütçe ödeneklerinin harcamaların üst sınırını oluşturduğunu hükme bağlamıştır. Anayasa koyucu, sözkonusu hükümle, parlamentonun bütçe üzerindeki yetkisini koruyucu nitelikte düzenleme ihdas ederek<sup>431</sup>, bütçeyi onaylama hak ve yetkisini milli

---

<sup>429</sup> **Bulutoglu-Kurtuluş**, s.143; **Bulutoglu**, Kamu Bütçesi, s. 101. Ayrıca bkz. **Gürsoy**, Bütçe, s.297.

<sup>430</sup> Bunun bütçe kanununun hukukî niteliğinin "kanun" olarak belirlenmesinin dayanağı olduğu hakkındaki görüş için bkz. **Gürsoy**, Bütçe, s.49-50.

<sup>431</sup> **Çağan**, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s.204; **Çağan**, Anayasal Çerçeve, s.212; **Atiyas-Sayın**, Bütçe Sistemi, s.27. Ayrıca bkz. **Coşkun**, Bütçe, s.205.

egemenliğin gerektirdiği şekilde kullanılmasını sağlamıştır<sup>432</sup>. Ödenekle belirlenen miktarı aşmanın tek yolu, yeni bir (ek bütçe) kanun(uy)la, yeni bir yetki almaktır.

1982 Anayasası'ndan önce mali mevzuatta (MUK.m. 3, 50) bu yönde hükümler bulunmasına rağmen, bu hükümlere uyulmamış, bütçe kanunları Maliye Bakanlarına bütçede mevcut ödenekleri artırmak ya da yeni ödenek kalemleri açmak yetkisi verilmiştir. Zamanla bu ihlaller, ilk önce harcama yapılıp, daha sonra Meclis'ten, emrivâki bir biçimde, ödenek alınması suretiyle yaygınlaşmıştır. Anayasa'nın âmir hükmüne aykırı bu uygulamalar iki şekilde gerçekleştirilmektedir. İlki, mali yıl içinde, mali yılın sonuna doğru, bir ek bütçe kanunu ile zaten bir süredir yapılmakta olan ödenek üstü harcamaları yıl içinde meşrulaştırmaktır. Diğeri ise, önce ödenek üstü harcama yapıp, sonra Kesin Hesap Kanunu tasarısı sırasında, yapılmış olan ödenek üstü harcamalar için "tamamlayıcı" ödenek istenmesidir<sup>433</sup>. Dolayısıyla, sözkonusu uygulamalar nedeniyle, bütçe açıklarının boyutu önemli ölçüde büyümüştür.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dan önce, ödenek üstü harcama yapma konusunda bazı konular bakımından, 1050 sayılı Kanun, hukukî dayanak oluşturmakta; bazı konularda ise hiçbir yasal dayanak bulunmamakta idi. Hukukî dayanağı bulunan ödenek üstü harcamalar, mülga 1050 sayılı Kanun'un "Ödenek Üstü Harcama Yetkisi" başlıklı 48'inci maddesinde belirtilmekte; belirli satış aidatı, oranı kanunla saptanmış ödenti ve ikramiyeler, geri verilecek paralar, mahkeme harçları, devlete ait bina ve arazi vergileri, emekli, dul ve yetim aylıkları konularındaki hizmetlerden her birinin o yıl bütçesine konulmuş ödenekleri yetmemesi durumunda, tamamlayıcı olarak, harcanmasına gerek görülecek tutarı ödemeye Maliye Bakanı yetkili kılınarak, bu şekilde ortaya

---

<sup>432</sup> Coşkun, Bütçe, s.189. Krş. Bulutoğlu-Kurtuluş, s.171; Bulutoğlu, Kamu Bütçesi, s.117.

<sup>433</sup> Atiyas-Sayın, Bütçe Sistemi, s.27.

çıkacak ödenek farkın, kesin hesapta ayrıca gösterileceği hükme bağlanmıştır. Bu harcamalar, Sayıştay tarafından, Genel Uygunluk Bildirimi'nde "yasal giderler" olarak nitelendirilmektedir.

Hukukî dayanağı bulunmayan ödenek üstü harcamalar konusunda, başta personel ve faiz harcamaları gelmekte, ödeneğin bitmesi, devletin maaş ödeme(ye)mesi anlamına gelmemektedir. Bu nitelikte harcamalar konusunda, hükümetlerin değişmesi dahi, hukukî dayanağı olmayan ödenek üstü harcamaların "meşruiyeti"ni kaybettirmemekte, rekabet eden partilerin, bu konudaki fikir ve tutum uyumu dikkat çekmektedir. Bir başka deyişle, bu konuda, yürütme ve yasama arasında, biçimsel kuralların ruhuna da sözüne de aykırı olan bir biçimsel olmayan norm oluşmuştur<sup>434</sup>. Ancak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un mali disiplini korumaya yönelik sevkettiği hükümlerin yer aldığı "Yaptırımlar ve Yetkili Merciler" başlıklı yedinci kısım karşısında ödenek üstü harcama konusunda hem hukukî dayanak ortadan kaldırılmış hem de yaptırıma bağlanmıştır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu sonrası, mali disiplini bozucu eylemde bulunulmasını önlemek amacıyla, ödenek üstü harcama yaptırıma bağlanmış; kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama

---

<sup>434</sup> **Atiyas-Sayın**, Bütçe Sistemi, s.27. Krş. Engin **Ataç**, Karar Verme, 324 vd. 1994 Bütçesine ilişkin Sayıştay'ın verdiği Uygunluk Bildirimi'nde bu harcamalar için tamamlayıcı ödenek verilmesi tavsiye edilmiştir. 1995 Uygunluk Bildirimi'nde ise bu tavsiye kaldırılmıştır. Bütçe açığının yüksek olduğu 1993 yılında ek bütçe, bütçe kanunundaki toplam ödeneklerin (397 trilyon) yaklaşık yüzde 21'i (85 trilyon); tamamlayıcı ödenekler ise, yüzde 3'ü (12 trilyon) kadardı. "Yasal giderle" dışındaki tamamlayıcı ödenekler ise, toplam ödeneklerin yüzde 2'si (7,4 trilyon) kadardı.

yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verileceği hükme bağlanmıştır (KMYKK.m.70). Söz konusu hükümle, kamu idarelerinin, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapmaları engellenmiş; bütçeye verilen ödeneklerin, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yıl içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasından kullanılması esasına özellikle vurgu yapılmıştır. Çünkü, tahsis edilen ödeneklerin başka amaçlarla kullanılması ya da tahsis edilen ödeneklerin üzerinde iş programı yapılması, bütçe tekniği, mali disiplin ve parlamentonun bütçe hakkı bakımından büyük önem taşımaktadır. Ancak ait olduğu mali yılda ödenmeyen ve emanet hesabına alınamayan zamanaşımına uğramamış geçen yıllar borçları ile ilâma bağlı borçların, ilgili kamu idaresinin carî yıl bütçesinden ödeneceği belirtilmek suretiyle bütçenin kapatılma usullerinden jestiyon usulüne atıf yapılmıştır.

Analitik bütçe sınıflandırılmasına geçilmeden önce, geçen yıllar borçları için özel tertip açılması gerekirdi ve tertibe de yeterli ödenek konulmazdı. Dûyun denilen bu uygulama sonucunda devletten alacaklı olanların, alacaklarını tahsil etmek için uzun süre beklemeleri gerekirdi. Geçen yıllardan kalan borçların da ait olduğu yıl bütçesinde ilgili tertiplerden ödenebilmesi imkânı getirilmesi, bütçe uygulamasını daha da kolaylaştırmıştır. Ayrıca, carî yılda kullanılmayan ödeneklerin yıl sonunda iptal edileceği hüküm altına alınmak suretiyle bütçenin yıllık olması prensibi benimsenmiştir<sup>435</sup>.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, bu uygulamaya bir istisna getirilmiş ve kamu idarelerinin bütçelerinde carî yıl içinde kullanılmayan ödeneklerinden, merkezi yönetim bütçe kanununda belirtilenlerin, ertesi yıla

---

<sup>435</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s.238-239; Edizdoğan, s.374.

devredilebileceği ifade edilmiştir (KMYKK.m.20/I-e). Bu hükmün amacı, yıl sonlarına kullanılmayan ödeneklerin etkinlikten uzak bir anlayışla kullanılmasını engellemektir. Ancak, dünyada genel eğilim, yıl sonlarında kullanılmayan ödenekleri devretmekten ziyade iptal etmek şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu, hem bütçenin yıllık olmasının ve hem gelecek yıla devredilebilecek nitelikte çok fazla ödenek çeşidinin bulunmamasının bir sonucudur. Bu nedenle, sözkonusu hükmün ileride yapılacak bir değişiklikle Kanun metninden çıkarılmasında fayda vardır<sup>436</sup>. Öte yandan, ülke güvenliğinin bir gereği olarak, genel yada kısmi seferberlik, savaş ilanı veya Bakanlar Kurulu kararıyla zorunlu askeri hazırlıkların yapıldığı olağanüstü hallerde Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerindeki mevcut ödeneklerin, bu idarelerini ödenek toplamlarını aşmamak kaydıyla birleştirilerek kullanılabilmesine imkân tanınmıştır (KMYKK.m.20/I-f). Bu durumda da mevcut ödeneklerin yeterli olmaması halinde toplam ödenek tutarının yüzde onbeşine kadar ek harcama yapılabilmesi mümkün olabilmektedir.

Ödenek üstü harcama konusunda harcama yetkilileri sorumlu tutulmuş ve 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 dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verileceği belirtilmiştir (KMYKK.m.70). Burada öngörülen ceza kamu zararı karşılığı olmadığı için mali ceza değil, personel kanunlarında öngörülen disiplin cezasının (aylıktan kesme) özel bir hali olduğu için idarî cezadır<sup>437</sup>.

---

<sup>436</sup> Bkz. ve krş. **Mutluer-Öner-Kesik**, s.239.

<sup>437</sup> 5018 sayılı Kanun'da, kamu zararının tanımı da açıkça yapılmıştır. 5018 sayılı Kanunun 71'nci maddesine göre kamu zararı; mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal

1982 Anayasası'nın, Bakanlar Kurulu'na böyle bir yetkinin verilemeyeceğini belirtmesi yerindedir. Bunun gibi, bütçe kanunları ile Maliye Bakanlığı'na bütçede yer alan ödenekleri belli zaman aralıklarına göre ve belli oranlarda serbest bırakma yetkisi verilmesi<sup>438</sup> de, bütçe disiplinini sağlamak ya da kısa vadeli ekonomik istikrar politikası amaçlarına dayansa da parlamentonun izin verme iradesine sınırlama getirmektedir; bütçe kanununda ödeneklerin üst sınırının aşılması konusunda Bakanlar Kurulu'na<sup>439</sup> ya da Maliye Bakanlığı'na

---

sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması şeklinde tanımlanmış ve kamu zararının aşağıda işlem ve eylemler dolayısıyla belirleneceği belirtilmiştir:

- a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,
- e) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,
- f) Kamu kaynakları ile yükümlülüklerinin yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, korunmasında veya kullanılmasında gerekli önlemlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmesi,
- g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması.

Mevzuata aykırı eylem ve işlemlerden dolayı uygulanması gereken yaptırımlar;

1. Para cezası,
2. Kamu zararının tazmini,
3. Suç sayılan işlemlerden dolayı ceza kanunlarına göre uygulanacak yaptırımlar,
4. Yetkisiz tahsilât ve ödeme yapanlar hakkında uygulanacak yaptırımlar, şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>438</sup> Bkz. 1985 Mali Yılı Bütçe Kanunu m.4, (RG.31.12.1984-18622 Mükerrer).

<sup>439</sup> "Bütçelerdeki ödenekler, Anayasa'nın 163. maddesinde belirtildiği gibi, harcanabilecek miktarın sınırını göstermektedir. Oysa, fon yönetiminde böyle bir sınırlı harcama söz konusu değildir. Anayasa'nın 163 üncü maddesi Bakanlar Kurulu'na dahi bu esasları değiştirme veya bu esaslar dışında hareket etme olanağı tanımamıştır.", AnyM., 8.9.1989 gün ve E.1988/37, K.1989/36, (AMKD., S.25, S.350-351).



yetki veren bir hüküm bulunamaz<sup>440</sup>. Anayasa'nın 163'üncü maddesi, açıkça, "harcanabilecek miktar sınırının Bakanlar Kurulu kararıyla aşılabileceğine dair bütçelere hüküm konulamayacağını" hükme bağlamıştır.

---

<sup>440</sup> "Devletin ve diğer kamu kuruluşlarının bir yıllık gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanması (gelirlerin toplanması-giderlerin yapılması) konusunda Hükümete Bütçe Kanunlarıyla izin verilmektedir. Devlet hizmetlerinin gerektirdiği harcamaların bütçedeki karşılıklarını ifade eden ödeneklerin miktarı, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onayından geçen bütçe kanunlarında gösterilir. Öngörülen bu ödeneklerin bütçe yılındaki tüm ihtiyaçları karşılayacak şekilde belirtilmesi gerekir. Ancak, söz konusu ödenekler tahmine dayalı olduğundan bunun çeşitli nedenlerle yıl içinde yetersiz kalması söz konusu olabilmektedir. Böyle durumlarda ortaya çıkacak ödenek ihtiyacının 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile yılı bütçesi kanunlarında yer alan usullere uygun olarak bütçenin kendi içinde gerçekleştirilecek ödenek aktarması yoluyla karşılanmakta, bu şekilde ödeneğin karşılanamaması durumunda ise çıkarılacak bir ek ödenek kanunuyla yapılması gerekmektedir. Anayasa'nın bütçelerde değişiklik yapılabilmesi esaslarını düzenleyen 163. maddesinde, genel ve katma bütçelerle verilen ödeneğin, harcanabilecek miktarın sınırını göstereceği belirtilmiş, bu sınırın Bakanlar Kurulu kararıyla aşılabileceğine dair bütçelere hüküm konulamayacağı ve Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapma yetkisinin verilemeyeceği açıklanmış, yılı için tahsis edilen ödeneğin yetersiz kalması durumunda ise gereken ek ödeneğin öngörülen giderleri karşılayacak kaynağın gösterilmesi koşuluyla kanunla verilmesi esası benimsenmiştir. Böylece, bütçenin uygulanması sırasında ortaya çıkan ek ödenek ihtiyacının karşılanması konusunda Türkiye Büyük Millet Meclisi'nden izin alınması zorunluluğu getirilmiştir. 2001 Malî Yılı Bütçe Kanunu'nun iptali istenen kuralıyla Maliye Bakanı'na verilen yetki, bütçe içi ödenek aktarma yetkisi değildir. Ayrıca, eklenecek ödeneğin miktarı da dış kredi gerçekleştirmelerine bağlı olarak her an değişebilecek Katma Değer Vergisi karşılığı olması nedeniyle belirsizdir. Bakanlar Kurulu'na bile verilmeyen ve kullanılması durumunda bütçelerle verilen ödenek sınırının aşılması sonucunu doğuracak Maliye Bakanı'na verilen bu yetkinin dayanağı olan kural Anayasa'nın 163. maddesine aykırıdır; iptali gerekir." Any.M. 27.3.2002 gün ve E.2001/385, K.2002/40, (RG.03.08.2002/24835); "Genel bütçeli daireler içinde bulunan Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na genel bütçeli gelirlerinden kesinti yaparak fon oluşturulması ve bakanlık bütçesinin cari harcamalarına tahsis edilmesi; bu bakanlığa bütçe ile verilen ödeneğin arttırılması anlamını taşır. Bu açıdan da, 36. maddenin birinci fıkrası, Anayasa'nın

Anayasa'nın açık, âmir hükmüne rağmen, bütçenin iç yapısını etkileyen bu tür yetki devirleri, bütçe gelir ve ödeneklerinin değiştirilmesi ve bütçenin sınırlarını belirleme yetkisini parlamentodan alıp yürütme erkine kaydırmak gibi olumsuz bir sonuç verir. Bu yetki kaydırmasının arkasındaki objektif neden; belki de, yıl içinde görülen hızlı fiyat artışları ve başlangıç ödeneklerinin uygulama aşamasında yetersiz kalması olabilir. Anca zaten mevzuata ve uygulamada varolan ihtiyat (ek) ödenek, düşünülmedik (olağanüstü) gider ödeneği ve ödenek aktarmaları olanakları dışındaki yolların denenmesi söz konusudur. Burada; sözleşme yapma yetkisi, sürekli ödenekler, borçlanma yetkisi ve zorunlu harcamalardan oluşan "gizli harcamalar" kadar, ödeneklerin meclislerden düşük tutarlarda geçirilip yıl içinde arttırılması çarelerinin aranması, maliye bürokrasisine yetki aktarılması, meclislerin yasama görevine yeterince sahip çıkamayacak duruma düşmeleri ve bürokrasinin bundan yararlanması da belirleyici öğelerdir<sup>441</sup>. Bu çerçevede, yürütme organına ve bürokrasiye ödenek artışları yetkisi veren uygulamaların bütçe disiplini ve bütçesel yasama-yürütme organı ilişkileri açısından sakıncalarının olduğu söylenmelidir. Öncelikle, bütçe tahminlerinin, harcama yetkilerinin ve bütçenin ulusal gelirden öngörülen payının geçersiz hale gelmesi söz konusudur, çünkü, parlamentonun kabûl ettiği öncelik sıralamasını değiştirmekte, yürütme organının amacına göre yeni bir öncelik sıralaması ortaya konulmaktadır. Ayrıca, bütçenin ve kalemlerinin parlamentoca onaylanıp siyasal ve mali kararlar haline dönüştürülme geleneğine aykırı olarak, bütçenin biçimlenmesi ve kesinleşmesi temeline dayanan yetki, parlamentodan yürütme organına kaymaktadır<sup>442</sup>. İlk bakışta önemsiz bir yetki paylaşımı gibi görünen, ancak,

---

163. maddesine aykırı bulunmaktadır.", AnyM. 19/3/1987 gün ve E.1986/5, K.1987/7, (AMKD., S.23, s.155-156).

<sup>441</sup> Engin **Ataç**, Karar Verme, 324 vd.

<sup>442</sup> **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.173; **Falay**, s.39.

çeşitli sakıncalara neden olan bu olgu, ülkemizde, bütçe politikasına ilişkin kararların verilmesine bilimsel ve akılcı dayanakları ortadan kaldırdığı, analizlere dayalı olması gereken bütçe tercihlerini karmaşık ve etkisiz duruma getirdiği için, öncelikle düzeltilmesi gereken bir yapısal bozukluk sayılır ve bu yapısal bozukluğu gidermek için hükümetin ödenek arttırma yetkileri sınırlandırılmıştır. Bu bağlamda, Türkiye'de bütçe kanun metinlerinin gelişmesi izlenirse, parlamentoların bütçe üzerindeki birçok yetkisinin yürütme organlarına bırakılmış olduğu görülür; yasama organları artık bütçe konusunda hükümet karşısında adeta yetkisiz olarak, kendisine verilen metni, aynen kabul etmek durumuna düşmektedir<sup>443</sup>.

Son olarak, anayasal bir ilke olan, bütçe ödeneklerinin harcama sınırını oluşturması ilkesi bakımından, bir hizmet için ayrılan ödenekten diğer bir hizmete aktarma yapılıp yapılamayacağı ve bu konuda yetki verilip verilemeyeceği hususunun üzerinde durulması gerekir.

Anayasa'nın 162'nci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, bütçe, bölümlere göre oylanacaktır. Türkiye Büyük Millet Meclisi harcamaları ödenekleri bölümlere göre ayırmakta ve harcama yetkisini bu esasa göre vermektedir<sup>444</sup>. Bu nedenle, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 21'inci maddesinin ilk fıkrasındaki, "merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmalarının kanunla yapılacağını" belirten hüküm, Anayasa'nın 162'nci maddesinin dördüncü fıkrası hükmüne uygun düşmektedir. Buna karşılık, bölüm içi ödenek aktarması için yetki verilmesi Anayasa'ya aykırı olmayacaktır. Bu bağlamda, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol

---

<sup>443</sup> **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.173-174. Örnek düzenlemeler için bkz. **Erginay**, Bütçe Kanun Metinleri, s.17. Ayrıca bkz. ve krş. Veysi **Seviğ**, "Bütçe Oyunu", (Yeni Yüzyıl), (23.10.1996); **Konukman-Oyan**, s.36. vd.

<sup>444</sup> **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.331.

Kanunu'un 21'inci maddesinin ikinci fıkrasında, "merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin, yılı bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe yüzde beşine kadar kendi bütçeleri içinde ödenek aktarması yapabileceğini" belirten hüküm anayasal ilkeyle çelişmemektedir<sup>445</sup>.

## 2. Kanun Hükümünde Kararname İle Bütçede Değişiklik Yapma Yetkisi Verilmemesi

Bütçenin hazırlanması ve uygulanması ile ilgili kuralların kanunla düzenlenmesi zorunluluğunun diğer bir boyutunu bütçenin değiştirilmesine egemen olan ilkelere biri olan, kanun hükmünde kararnamelerle bütçede değişiklik yapma yetkisinin verilemesi oluşturmaktadır. Gerçekten, Anayasa'nın 163'üncü maddesi, yasama organının bütçe üzerindeki egemenliğini pekiştiren diğer bir kurala yer vermiş bulunmaktadır. Bütçe, temel haklar, kişi hakları ve ödevleri, siyasal haklar ve ödevler gibi kanun hükmünde kararname ile değişiklik yapılmayacak bir alandır<sup>446</sup>.

---

<sup>445</sup> Mülga 1050 sayılı Kanun'un "Ödenek İşlemlerinde Yetkiler" başlıklı 56'ncı maddesindeki, "Bütçeler ve bölümler arasında ödenek aktarması yasa ile olur. Ancak, harcamalarda tasarrufu sağlamak, dengeli ve etkili bir bütçe politikasını gerçekleştirmek üzere bu tür aktarmaları yapmaya ve yeni tertipler açmaya, bütçe kanunlarıyla Maliye Bakanı'nın yetkili kılınabilir. Bölüm içi aktarmalar Maliye ve Gümrük Bakanının izniyle yapılır." şeklindeki hükmüyle Maliye Bakanı'na tanınan yetki, 5018 sayılı Kanun'un 21'nci maddesi ile bütçe uygulamasındaki idarelere devredilmiştir. Buna karşılık, ödenek aktarmalardaki bazı sınırlamalar devam etmiş, Personel giderleri tertiplerinden, aktarma yapılmış tertiplerden ve yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden, diğer tertiplere aktarma yapılamayacağı hükmüne bağlanmıştır (KMYKK.m.21/II; MUK.m.57).

<sup>446</sup> **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.332; **Çağan**, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s.204-205; **Çağan**, Anayasal Çerçeve, s.212. Aynı yönde **Güneş**, Yasallık, s.12.

Bütçenin kanunla kabûlü gerektiği gibi, bütçede kanun hükmünde kararname ile değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na tanınmayacaktır. Ancak, kanun(lar)la bütçe kanunlarında değişiklik yapılmasına ve bütçe kanunlarını tamamlayan hükümler getirilmesine anayasal bir engel yoktur<sup>447</sup>. Bu nedenle, bütçedeki ödeneklerin arttırılması veya bütçede diğer değişikliklerin yapılması için ayrı bir kanun çıkarılması gerekmektedir.

---

<sup>447</sup> **Kaneti**, Kamu Maliyesi I, s.332. Aynı yönde **Güneş**, Yasallık, s.12; **Mutluer-Öner-Kesik**, s.32. "...3230 sayılı Yasanın 4. maddesinin ikinci fıkrası. Tanıtma Fonu'nda toplanacak paraların % 20'sini genel bütçeye gelir kaydetmekte, başka bir deyişle, anılan Yasanın 2. maddesi uyarınca kurulan Fon'un bütünüyle bütçe dışına çıkardığı 3. maddedeki kaynaklardan oluşan potansiyelin % 20'sini, 1050 sayılı Yasanın 77. maddesine tabi hizmetlerde kullanılmak üzere, gelir olarak yeniden bütçeye döndürmektedir. Böylece, Tanıtma Fonu'nun kurulmasıyla % 100'ü bütçe dışında tutulan paranın % 20'si tekrar genel bütçeye gelir kaydedilmiş olmaktadır. .. Cari bütçeye ve Fon'un özelliği nedeniyle ileriki yıl bütçelerine bir yandan belirli orandaki paranın gelir, öte yandan bu gelirin Başbakanlık bütçesinin ilgili tertibine ödenek kaydolunmasını öngören söz konusu hüküm, mahiyeti itibariyle genel bütçenin uygulanmasıyla ilgili bir düzenlemedir. Hatta bu niteliği nedeniyle düzenlemenin, bütçe yasalarında değişiklik yapan ya da onları tamamlayan bir hüküm olarak değerlendirilmesi de mümkündür. Anayasa'nın 161. maddesinde "Bütçe Kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz" kuralına yer verilmiş olmasına karşın, yasalarla bütçe yasalarının değiştirilemeyeceğine veya tamamlanamayacağına ilişkin bir kural konmamış ve 163. maddesinde ise, sadece "... Bakanlar Kuruluna Kanun Hükmünde Kararname ile bütçede değişiklik yapma yetkisi verilemez..." denmiş olması da yasalarla bütçe yasalarında değişiklik yapılmasına ve bütçe yasalarını tamamlayan hükümler getirilmesinde Anayasal bir engel bulunmadığını göstermektedir. .. Kural, her ne kadar, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsisi sonucunu doğuruyor ve bundan dolayı genel bütçe ilkelerinden "ademi tahsis" ilkesine aykırı bir nitelik taşıyor ise de, söz konusu ilkenin Anayasa' da, özellikle Anayasa'nın bütçe ile ilgili 161. maddesinde Anayasal bir kural olarak yer almadığının da gözden uzak tutulmaması icap eder.", Any.M. 24.02.1987 gün ve E.1985/24, K.1987/6, (RG. 12.11.1987-19632).

Bu yönüyle kanun hükmünde kararnamelerin, bütçe hukukunun kaynağı oluşturmamasına karşılık, personel ve idarî teşkilatta değişiklik yapan konularda kanun hükmünde kararnameler çıkarılmasına herhangi bir engel bulunmamaktadır. Bu nedenle, bütçe hukukunun kapsamına giren bu konuları düzenlemesi hasebiyle, kanun hükmünde kararnameler bütçe hukukunun kaynaklarından birini oluşturmaktadır<sup>448</sup>.

### *c. Carî Yıl ve Gelecek Yıl Bütçelerine Mali Yük Getiren Kanun Tasarı ve Tekliflerinde Kaynak Gösterme Zorunluluğu*

Anayasa'nın 163'üncü maddesi, bütçe denliğini korumaya yönelik kurallara yer vermiş bulunmaktadır. Carî yıl bütçesinde ödenek artışını öngören değişiklik tasarılarında, artan gideri karşılayacak mali kaynak gösterilmesi gereklidir. Bir başka deyişle, ödenek artışını öngören tasarıda, artışın mevcut kaynaklardan ya da yeni kaynaklardan nasıl sağlanacağı da gösterilmelidir<sup>449</sup>; kaynaklarla sınırsız ve belirsiz miktarlarda artırımdan kaçınılmalıdır. Bu kural daha da genişletilerek, carî ve gelecek yıl bütçelerine mali yük getirecek nitelikte

---

<sup>448</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s.32.

<sup>449</sup> "Anayasa'nın "Bütçelerde değişiklik yapılabilme esasları"nu belirleyen 163. maddesinin, özellikle, "...Cari yıl bütçesindeki ödenek artışım öngören değişiklik tasarılarında ve cari yıl ve ileriki yıl bütçelerine mali yük getirecek nitelikteki kanun tasarı ve tekliflerinde, belirtilen giderleri karşılayabilecek mali kaynak gösterilmesi zorunludur." biçimindeki son cümlesi, dolaylı da olsa, bütçelere mali yük getiren yasalar yönünden önem taşımaktadır. 3230 sayılı Yasanın 4. maddesinin inceleme konusu ikinci fıkrasında yer alan "...Başbakanlık bütçesinin ilgili tertibine (1050 sayılı Kanun 77 nci maddesine tabi hizmetler için) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca ödenek kaydolunur." biçimindeki hüküm, bir bakıma. Başbakanlık bütçesine mali yük getiren bir nitelik taşımakta olmasına karşın, bu yükün, daha açık bir anlatımla Başbakanlık bütçesine konulan ödeneğin karşılığının da, ikinci fıkrada, fonda toplanan paraların % 20'si olarak gösterildiği kabul edilmelidir. Bu itibarla ikinci fıkra hükmünün ifade ve içeriği Anayasa'nın 163. maddesiyle de uyum içindedir.", AnyM. 24/2/1987 gün ve E.1985/24, K.1987/6.

kanun tasarı ve tekliflerinde de, belirtilen giderleri karşılayacak mali kaynak gösterilmesi zorunlu kılınmıştır. Hükmü bu açıdan genişletilmesi, gelecek yılların bütçe denkliliğini zedeleyecek düzenlemelerin önlenmesini amacını gütmektedir<sup>450</sup> ve şekle değil, esasa ilişkin olduğundan anayasa yargısının denetimine tabi bulunmaktadır<sup>451</sup>.

Anayasa'nın 163'üncü maddesinin kanun hükmünde kararname ile bütçe kanununda değişiklik yapmayı yasaklaması da bütçenin parlamenter kontrolünü güçlendirici bir düzenleme olmasına karşılık, carî yıl bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik tasarılarında ve carî ve gelecek yıl bütçelerine malî yük getirecek nitelikteki kanun tasarı ve tekliflerinde, belirtilen giderleri karşılayabilecek malî kaynak gösterme zorunluluğu, fiilen hükümetten çok parlamentonun yetkisini sınırlandırmaktadır. Çünkü, hükümet bir yandan, gelecek yıllarla ilgili kanun tasarılarında ödenek ayırma olanağına sahiptir; öte yandan da carî yıl içindeki ödenek artışlarında tahmini aşan kamu geliri fazlasına (bütçe tasarruflarına] ya da bütçe kanunları ile kendisine verilen bütçe açığını artırma yetkisine dayanabilecektir<sup>452</sup>. Bu Anayasa hükmü dolayısıyla ortaya çıkabilecek diğer önemli bir sorun da, her kanun tasarı ve teklifinin az ya da çok bazı giderler gerektirmesi nedeniyle bu giderlerin kaynaklarının gösterilip gösterilmediğinin Anayasa Mahkemesince denetlenmesidir<sup>453</sup>. Kaynak gösterme zorunluluğunun hangi özellikleri taşıyan kanunlarda aranacağına saptanması, çözümü son derece güç bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

#### *D. Kesinhesap İle İlgili İlkeler*

---

<sup>450</sup> Kaneti, Kamu Maliyesi I, s.332.

<sup>451</sup> Çağan, Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s.204; Çağan, Anayasal Çerçeve, s.212.

<sup>452</sup> Bkz. 1985 Mali Yılı Bütçe Kanunu m.3, (RG.31.12.1984-18622 Mükerrer).

<sup>453</sup> Bkz. ve krş. Duran, İşlev, s.62-63.

## 1. Genel Olarak

Anayasa, 87'nci maddesi ile "kesinhesap kanun tasarılarını görüşmek ve kabûl etmek" yetki ve görevini Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne vermiştir. Gelirlerin tahsiline ve harcamaların yapılmasına bütçe ile izin veren Türkiye Büyük Millet Meclisi, bu iznin nasıl kullanıldığını ve uygulamanın sonuçlarını da denetler. Hükümet, bütçe yoluyla politik tercihlerini ve programını uygular; kamu maliyesi araçlarını kullanarak ekonomideki makro dengeleri, gelir ve kaynak dağılımını güdülen amaca göre etkiler. Bütçeyi hazırlama yetkisi, yürütme organına ait olmasına karşın, bütçeyi inceleme, değiştirme ve kabul etme yetkisinin yasama organına ait olması parlamenter demokrasinin belirgin özelliklerinden biridir. Bütçe kanununun görüşülerek kabûl edilmesi, yasama organının kamu maliyesi denetiminde kullandığı etkili bir araçtır<sup>454</sup>. Bütçenin, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından denetiminin büyük kısmı bu aşamada gerçekleşir. Ancak, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin kamu gelir ve giderlerini denetiminin tek yolu bütçenin görüşülmesi ve kabûlü değildir. Yasamanın asıl denetimi, bütçenin yürütülüp uygulanmasından sonra kesinhesap tasarısının kabûlüyle yapılır. Parlamento tarafından bütçe kanunları ile hükümete verilen harcama yapma yetkisinin, nasıl kullanıldığının yine parlamento tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Bütçenin, uygula(n)ması sonrası denetimi, yürütmenin disiplinli ve hukuka uygun alıştığını ortaya koyması bakımından büyük önem taşımaktadır. Parlamento bu denetim yetkisini Kesin Hesap Kanunu ile yerine getirmektedir. Kesin hesap kanunu Hükümete verilen harcama yetkisinin kanunlara uygun olarak etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının da bir bakıma parlamento tarafından onaylanması veya aklanması anlamına da gelmektedir<sup>455</sup>.

---

<sup>454</sup> Bkz. ve krş. **Kaneti**, Kamu Maliyesi II, s.372.

<sup>455</sup> **Kerimoğlu**, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi, s.76.



Anayasa'nın 160'ncı maddesine göre Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Söz konusu düzenleme ile Sayıştay, yürütmenin etkinliği, verimliliği ve tutumluluğunu, yani performansını, değerlendirme ve denetleme yetkisi ile yürütmenin sonradan uygunsuzluklara yol açabilecek mali işlemlerini, işlem sırasında, denetleme yetkisi ile donatılmaktadır<sup>456</sup>. Türkiye Büyük Millet Meclisi, Sayıştay'ın sunduğu genel uygunluk bildirimini esas almak suretiyle Bakanlar Kurulu'nca gönderilen kesinhesap kanun tasarısını Anayasa'nın 164'üncü maddesine göre görüşerek karara bağlar. Sayıştay Kanunu'nun 85'inci maddesine göre, kesinhesap kanun tasarılarında gösterilmiş bulunan bütçelerin uygulanma sonuçları ve genel hesaplar, sayman hesapları esas alınarak sonuçlarla karşılaştırılır ve bunların uygunluk derecesiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne duyurulması gereken diğer hususlar da belirtilerek düzenlenecek genel uygunluk bildirim taslakları, genel kurulda görüşülüp son biçimi verildikten sonra Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Görüldüğü üzere bütçenin görüşülmesi ve sonrasında yapılan denetim, birbirini tamamlamakta ve bir bütünlük arz etmektedir. Sadece bütçenin görüşülmesi sırasında yapılan ancak uygulamayı dışlayan bir denetim eksiktir ve etkili sayılamaz<sup>457</sup>. Bu nedenle, Anayasa, 164'üncü maddesiyle, aşağıda ayrıntıları belirtilen, kesin hesapla ilgili temel ilkeleri belirlemiş bulunmaktadır<sup>458</sup>.

---

<sup>456</sup> Sayıştay'ın yetkilerinin değerlendirilmesi ve yargısal yetkilerinin Sayıştay'ı zayıflattığı yönünde görüş için bkz. **Atiyas-Sayın**, Bütçe Sistemi, s.29.

<sup>457</sup> Any.M. 28.1.1988 gün ve E.1987/12, K.1988/3.

<sup>458</sup> 1961 Anayasası'nda kesinhesap kanun tasarısının yasama organına ne zaman sunulacağı ve görüşülüp karara bağlanacağına; yani, kesinhesap takvimine yönelik belirleme mevcut

## 2. Kesinhesap Kanun Tasarılarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Sunulması

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bütçe uygulamasını denetlemesi anlamını taşıyan kesinhesap kanununun geciktirilmeksizin ve güncelliğini taşıdığı bir aşamada sunulmasını ve görüşülmesini sağlamak için, Anayasa, 164'üncü maddesinin ilk fıkrası ile, kesinhesap kanunu tasarılarının, ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak, en geç yedi ay<sup>459</sup> sonra Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacağını hükme bağlamıştır<sup>460</sup>.

---

değildi. Bu yüzden kesinhesap kanun tasarılarının görüşülmesi ve yasalaşması sürüncemede kalmaktaydı; denetim konuları güncelliğini yitirdikten çok sonra tartışma aşamasına geliyordu. Böyle bir tartışmaya milletvekilleri ilgi duymadıklarından, yapılan, formalitenin yerine getirilmesinden ibaret oluyordu. Kesinhesap sürecinin anayasal bir hükümle belirlenmesi, bütçe uygulamaları için bir dönüm noktası olmuştur. Bkz. **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.246-247; **Bulutoğlu**, Kamu Bütçesi, s. 172.

<sup>459</sup> Mülga 1050 sayılı Kanun'da, kesinhesap kanun tasarılarının, bütçe yılı sonundan başlayarak 17 ay içinde Sayıştay'a ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne gönderileceği belirtilmekte iken (MUK.m.101), bu süre, sonradan, 1961 Anayasa değişikliği ile, 12 aya indirildi (1961 Any.m.128); 1982 Anayasası tarafından daha da kısaltılan bu süre, özel kanununda daha kısa bir süre belirtilmemişse, mali yıl sonundan başlayarak 7 ay içinde Bakanlar Kurulu'nca Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulması öngörüldü.

<sup>460</sup> Kesin hesap kanun tasarısının ekinde;

- a) Genel mizan,
- b) Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,
- c) Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,
- d) Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,
- e) Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
- f) Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,
- g) Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler,

Bu süre uzatılmaz, ancak, kanunla kısaltılabilir. Burada amaç, geçmiş yılın kesinhesabının gelecek yılın bütçesiyle birlikte ele alınıp görüşülmesini sağlamaktır. Kesinhesap kanunu tasarılarının bütçeden önce Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmasını gerektiren olgu, kesinhesabın Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde ele alınmadan önce Sayıştay'da incelenmesidir<sup>461</sup>.

Anayasa'nın 164'üncü maddesinin ilk fıkrası ile paralel düzenleme oluşturan mülga 1050 sayılı Kanun'un 101'inci maddesinden farklı olarak, kesin hesap kanun tasarısının Bakanlar Kurulu'nca Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulma süresi Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'la 1 ay geriye alınarak (en geç Haziran ayı sonuna kadar) parlamentoya hesapların incelenmesi bakımından daha fazla süre verilmektedir. Anayasa'da "en geç yedi ay"lık süre öngörüldüğüne göre, sözkonusu hükmün anayasal ilkeye uygun olduğunu söylemek mümkündür.

### **3. Kesinhesap Kanun Tasarısına Sayıştay'ın Genel Uygunluk Bildirimi Vermesi**

1982 Anayasası, hükümete verilen harcama yetkisi üzerindeki parlamento denetiminin biri dolaylı, diğeri doğrudan olmak üzere iki şekilde yapılacağını hükme bağlamış; dolaylı denetim, Sayıştay tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılmakta ve genel uygunluk bildirimleri ile Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Bakanlar Kurulu tarafından sunulan kesinhesap kanunu tasarılarının bir nüshası da Sayıştay'a verilmekte; genel uygunluk bildirimleri, bu tasarıların Sayıştay'a

---

yer alır (KMYKK.m.42/III). Ayrıca, kamu idarelerince düzenlenecek cetveller için bkz. "Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.6 vd.", (RG.26.04.2006-26150).

<sup>461</sup> **Kaneti**, Kamu Maliyesi II, s.373.

verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmaktadır (Any.m.164/I, c.2, Say.K.m.81/I, KMYKK.m.43).

Anayasa ile paralel düzenleme getiren Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 43'üncü maddesi, Sayıştay tarafından hazırlanacak olan genel uygunluk bildirim konusunda, mülga 1050 sayılı Kanun'dan farklı olarak, sadece; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporlarının dikkate alınarak hazırlanacağına hüküm altına alınmasıdır. Ancak, kesin hesap kanunu tasarısının hazırlanması süreci ile dış denetim ve idare faaliyet raporlarının nasıl paralel bir şekilde sürece dahil edileceği Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da açıkça belirlenmemiştir. İdare faaliyet raporlarının hazırlanma süreleri, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 41'inci maddesine dayanılarak, Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan "Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik"<sup>462</sup> 14'üncü maddesi ile belirlenmiş ve kesinhesap ile paralel hale getirilmiştir<sup>463</sup>. Ancak, Sayıştay dış denetim raporlarının kesin hesabın hazırlanması ve onaylanması sürecine yetişmesinin mümkün olup olmadığı konusu belirsizdir<sup>464</sup>.

---

<sup>462</sup> RG. 17.03.2006-26111.

<sup>463</sup> "Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik" in 14'üncü maddesinin ikinci fıkrası hükmü şu şekildedir; "Genel faaliyet raporu Bakanlık tarafından izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanır ve aynı süre içinde Sayıştaya gönderilir."

<sup>464</sup> Bu konuda, 5018 sayılı Kanuna paralel olarak, kamu idarelerince hazırlanan faaliyet raporlarının Sayıştayca gerçekleştirilecek denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. 5.4.2005 tarihli Sayıştay Kanunu Teklifi'nin 38'nci maddesi ve Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağı'nın 37'nci maddelerinde, "Dış denetim genel değerlendirme raporu" başlığı altında düzenleme mevcuttur ve anayasal kesinhesap sürecinin gerçekleştirilmesine yönelik, bir birinin tekrarı niteliğinde, iki düzenleme mevcuttur. Sözkonusu maddelerdeki, hüküm(ler) şu şekildedir;

#### 4. Kesinhesap Kanun Tasarılarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde Görüşülmesi

Yasama tarafından hükümete verilen harcama yetkisi üzerindeki parlamento denetimi, doğrudan, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yapılmakta; Meclis, gerek Plan ve Bütçe Komisyonu ve gerekse Genel Kurul aşamalarında, Sayıştay raporlarından da yararlanarak, kesin hesap kanunu üzerinde doğrudan denetim yetkisini kullanmaktadır.

Anayasa'nın 164'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, geçmiş yılın kesinhesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Plân ve Bütçe Komisyonu'nun gündemine alınacak; plân ve bütçe komisyonu, geçmiş yıl kesinhesabını gelecek yılın bütçesiyle birlikte görüşerek, birlikte, karara bağlayacak ve Genel Kurul'a, birlikte, sunacaktır. Genel Kurul, kesinhesap kanunu tasarısını, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla beraber görüşerek karara bağlayacaktır. Türkiye Büyük Millet Meclisi, geçmiş

---

"Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği Sayıştay Başkanlığına ilgili kamu idaresine gönderilir. Denetim raporları, kamu idarelerinin üst yöneticisi tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevaplandırılır. Bu cevaplar da dikkate alınarak düzenlenen denetim raporları, Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini takip eden Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Bu raporlara kamu idarelerinin cevapları da eklenir. Daireler, raporlar hakkındaki görüşlerini Temmuz ayının onbeşine kadar Sayıştay Başkanlığına sunar.

Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları birleştirilerek dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanınca Genel Uygunluk Bildirimi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

Gerekli görülen hallerde dış denetim sonuçları müstakil raporlar halinde de Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur."

Teklif ve taslağın metni ile gerekeler için bkz. [www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr).

yıl kesinhesap kanun tasarılarını, gelecek yılın bütçe kanunu tasarısıyla birlikte yasalaştırmaktadır. Burada, anayasa koyucu, kesin hesap kanun tasarılarının hem Plan ve Bütçe Komisyonunda ve hem de Genel Kurulda yeni yıl bütçe kanunu tasarısı ile görüşüleceği hüküm altına alınarak, kesin hesap kanunları ile yeni yıl bütçe kanunları arasında, olması gereken ilişkinin kurulması bakımından, gerekli düzenlemelere yer vermiştir; Türkiye Büyük Millet Meclisi, gerek Plân ve Bütçe Komisyonu ve gerekse Genel Kurul aşamalarında, Sayıştay raporlarından da yararlanarak, kesin hesap kanunu üzerinde doğrudan denetim yetkisini kullanmaktadır<sup>465</sup>. Nitekim, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 42'nci maddesinin beşinci fıkrasında, anayasal hükme paralel olarak, kesinhesap kanun tasarısının Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde görüşülmesine ilişkin esaslar hüküm altına alınmıştır<sup>466</sup>. Öte yandan, kesin hesapların Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'na sunulmasıyla, parlamentonun, bir önceki yıl yürütme organına verdiği yetkiye ve sorumluluğa hangi düzeyde uyulduğunu belirlenmesi, bütçe gelir ve gider tahminlerinin gerçekleşme sonuçlarının incelenmesi sağlanmış olmaktadır; bu bilgiler ışığı altında parlamento yeni bütçe tasarısını kabul veya red edecektir. Parlamentonun buradaki fonksiyonu, sadece bütçeyi görüşmek değil, kesin hesap verilerini de görüp inceleyerek denetim yapmaktır. Öyleyse, "bütün mesele, parlamentonun, özellikle iktidardan ziyade muhalefet partilerinin bütçe

---

<sup>465</sup> Kerimoğlu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi, s.77.

<sup>466</sup> Mülga 1050 sayılı Kanun'un 100, 101, 102, 103 ve 104'üncü maddelerinde de, Anayasadaki hükümlere paralel olarak kesin hesap kanununun kapsamı, hazırlanması, görüşülmesi ve kabul edilmesi konusunda gerekli ve yeterli hükümler yer almaktaydı. 1050 sayılı Kanun ayrıca, konsolide bütçe ile sınırlı kalmamış, bir kanun şeklinde olmasa bile mal kesin hesabının da, kesin hesap kanunu tasarısı gibi hazırlanıp bakanlar tarafından TBMM'ne sunulmasını ve birer örneklerinin de Sayıştay ve Maliye Bakanlığına gönderilmesini hüküm altına almıştır.

hakkını müessir şekilde kullanmanın, kesinhesap kanunu tasarısını derinlilerine incelemekle gerçekleşeceğini kabul etmesinde toplanmaktadır"<sup>467</sup>.

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisinin kesinhesap kanunuyla kullanmasının kesinhesap kanununa yüklediği önem ve işleve rağmen, kesinhesap kanunu tasarıları, Plân ve Bütçe Komisyonu'nda etkin bir şekilde görüşül(e)mekte; kesinhesap sürecinin işleyişi rutin bir hâl almaktadır. Komisyon'un iş yükü ve zaman darlığı ve önceliğin gelecek yıl bütçe kanununa verilmesi nedeniyle, kesin hesap kanunu tasarılarının etkin bir şekilde görüşülememesine neden olmakta, kesin hesap kanun tasarıları Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin üzerinde gereksiz bir yük gibi kalmaktadır. Bunun böyle olduğu, uzun yıllardır, Hazine işlemleri gibi birkaç istisna hariç, milletvekillerinin kesin hesap kanun tasarıları hakkında görüş bildirmek üzere söz almamaları ve kesin hesap kanunu tasarılarının hiçbir tartışma olmadan gerek Plan ve Bütçe Komisyonunda ve gerekse Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'nda oylanarak kabul edilmesiyle açık bir şekilde görülmektedir. Mevcut hali ile Plan ve Bütçe Komisyonlarında kesin hesap kanun tasarılarının ayrıntılı bir şekilde görüşülme imkânı bulunmamaktadır<sup>468</sup>. Oysa, parlamentoda bütçe hakkının asıl kullanılması gereken safha olan kesin hesap kanunu projesinin onanması prosedürü(nden) uygulamada ne iktidar ne de özellikle muhalefet

---

<sup>467</sup> **Feyzioğlu**, İktidar Virüsü, s.183; **Falay**, s.38.

<sup>468</sup> Bkz. Bedi N. **Feyzioğlu**, "Bütçe ve Demokrasi Anlayışında Gelişmeler", (Cumhuriyet, 4.1.1998); Gülay **Coşkun**, "Kesin Hesap Kanunu: Bütçenin Aklanması", (Cumhuriyet, 18.4.1988). Ayrıca bkz. **Falay**, s.38. Kesin hesap kanun tasarılarının Plan ve Bütçe Komisyonunda daha etkin bir şekilde görüşülebilmesinin ve yeni yıl bütçe tasarıları ile ilişkisinin kurulabilmesi için yapılan öneriler için bkz **Kerimoğlu**, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi, s.78-79; **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.269-270; **Bulutoğlu**, Kamu Bütçesi, s. 172-173. Ayrıntılı bilgi için bkz. IV.Bölüm.

milletvekillerince hiç istifade edilmediği görülmektedir<sup>469</sup>. Parlamenter bütçe denetiminin kesin hesaplara ilişkin bu yetersizliğinin hukukî temeli, Anayasa'da bütçe kesin hesaplarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde görüşülüp onanması süreci ve sonucu hakkında belirleyici bir düzenlemenin olmayışıdır. Bu da parlamentonun, bütçeyi denetlemesi konusunda yetersizliklere neden olmaktadır<sup>470</sup>. Bir başka deyişle, ne Anayasa, ne Plân ve Bütçe Komisyonu ne de Meclis Genel Kurulu kesin hesap tasarılarına gereken önemi vermiş gibi gözükmemektedirler<sup>471</sup>.

##### **5. Kesinhesap Kanununun ve Genel Uygunluk Bildiriminin Sayıştay'ın Denetimini ve Hesap Yargılamasını Önlememesi**

Sayıştay denetimine giren idare ve kurumların, gelir, gider ve mal işlemlerini, bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgeleriyle birlikte incelemek ve neticede bütün bu işlem ve hesapları yargılama yolu ile denetler (Say.K.m.38/I). Genel uygunluk bildiriminin verilmesi ve kesinhesap kanun tasarılarının görüşülmesi sırasında, henüz hesapların denetim ve yargılaması sonuçlanmamış olabilir. Anayasa'nın 164'üncü maddesinin üçüncü fıkrası, Sayıştay'ın genel uygunluk bildiriminde bulunmasının ve kesin hesap kanun tasarısının yasalaşmasının, ilgili yıla ait Sayıştay'ca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemeyeceği ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmediğini belirtmiştir (KMYKK.m.43/son). Denetim ve hesap yargılamaları devam ettirilir. Genel uygunluk bildirimlerinin sunulmasından sonra denetim ve yargılama sonucunda kesinhesaplara ilişkin olarak ortaya çıkacak bulgular ilk genel uygunluk bildirimi ile birlikte ek olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur (Say.K.m.81/II).

---

<sup>469</sup> Feyzioglu, İktidar Virüsü, s.36; Falay, s.38.

<sup>470</sup> Engin Ataç, Denetim, s.281; Falay, s.38.

<sup>471</sup> Falay, s.38-39.



**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**BÜTÇE(NİN) UYGULA(N)MASINA İLİŞKİN**  
**HUKUKÎ ESASLAR VE**  
**BÜTÇE HUKUKUNDA SORUMLULUK REJİMİ**

**I. BÜTÇE(NİN) UYGULA(N)MASINA İLİŞKİN HUKUKÎ ESASLAR**

*A. Gider Bütçesinin Uygulanması*

**1. Ödeneklerin Kullanılmasına İlişkin Hukukî Esaslar: Ödenek İşlemleri**

*a. Ödeneklerin Harcama Programına Bağlanması*

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu öncesinde ödenekler, Maliye Bakanlığı'nca açıklanan üçer aylık serbest bırakma oranları dâhilinde ve fakat bütçe tertipleri arasında herhangi bir oran ayrımı yapılmadan, serbest bırakma oranının tüm tertiplere eşit bir şekilde uygulanması suretiyle kullan(dır)ılmaktaydı. Bununla birlikte, bazı durumlarda Maliye Bakanlığı, malî kontrol adına, özellikle son üç aydaki serbest bırakma oranını Ekim ayı başında ilan etmemekte ve kamu idareleri ile Devletten alacaklı olanların mağduriyetine neden olmaktaydı. Ayrıntılı harcama programı uygulaması ile birlikte bu sorunlar bertaraf edilmek suretiyle kamu idarelerinin ilgili yılda bütçelerinde tahsis edilen ödeneklerin aylık dağılımını yılın başında görme ve iş programlarını buna göre yapma imkânı getirilmiş<sup>472</sup>, mali saydamlık ilkesinin uygulanması yönünde önemli bir adım atılmıştır.

---

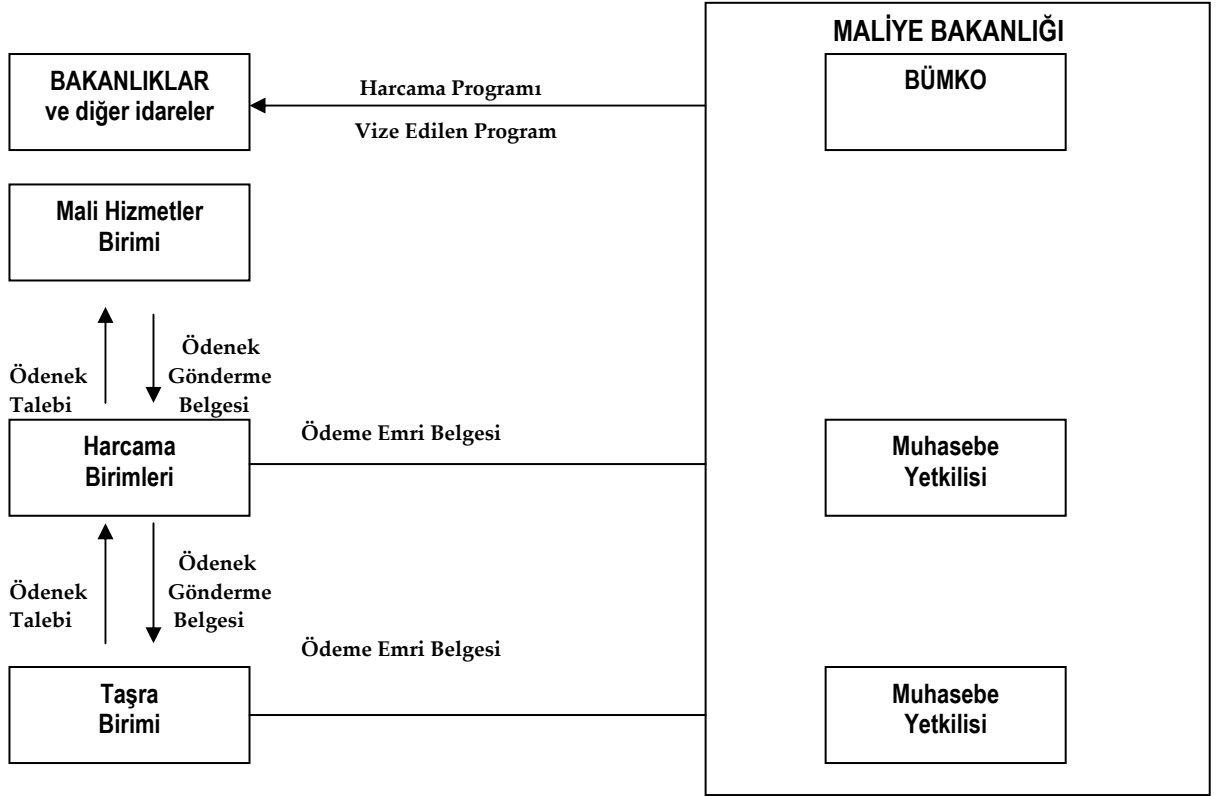
<sup>472</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s. 242-243.

Bütçe ödeneklerinin kullanımının önceden planlanabilmesi amacıyla, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri ayrıntılı harcama programlarını hazırlayarak vize edilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderirler. Bütçe ödeneklerinin kullanımı, Maliye Bakanlığınca Hazine Müsteşarlığı aylık nakit programı da dikkate alınarak belirlenecek esaslar çerçevesinde, aylık olarak vize edilir (5018 sK.m.20/I-a). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da 5436 sayılı Kanun<sup>473</sup> ile değişiklik yapılmadan önce genel bütçeden yardım alan özel bütçeli idareler de bu hüküm kapsamında değerlendirilmekte; bu idarelere yapılan finansman desteği, ilgili idarelerin tüm yasal gelirleri ve banka mevcutları dikkate alınmak suretiyle yerine getirilmesi sağlanmaktaydı. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile katma bütçeli kurumların kendi yasal gelirlerini fonlar, döner sermayeler ya da özel hesaplar yoluyla sistem dışına kaçırmaları engellenerek, genel bütçeden "ödenek transferi" yerine genel bütçeden yapılan "finansman desteği" ile ödenek sağlanması amaçlanmaktaydı<sup>474</sup>. Ancak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da yapılan değişiklikle bu usulden vazgeçilerek özel bütçeli idarelerin yardım alan/almayan şeklindeki ayırımından vazgeçilmiş, tümü için ortak hüküm ihdas edilmiş, özel bütçeli idareler ile birlikte sosyal güvenlik kurumlarının ödenek kullanma(sı) usulü aynı esaslara bağlanmıştır. Buna göre sözkonusu idareler ayrıntılı finansman programları ve harcama programlarının uygun olarak, aşağıdaki şemada belirtilen süreç çerçevesinde, harcama yapacaklardır (5018 sK.m.20/I-b). Kanun koyucu hükmün son şekliyle özel bütçeli kuruluşlar ile sosyal güvenlik kurumlarına (mülga düzenlemedeki şekliyle) finansman durumlarını dikkate almaktan öte ayrıntılı finansman programı hazırlama yükümlülüğü getirmekte; mali disiplin(i) sağlamayı amaçlamaktadır.

---

<sup>473</sup> 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 24.12.2005-26033).

<sup>474</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, s. 237.



Kamu idarelerinin, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapmaları, 1050 sayılı Kanun'un aksine<sup>475</sup>, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile engellenmiştir (5018 sK.m.20/I-d). Bütçeyle verilen ödeneklerin, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yıl içinde yaptırılan iş, satın alınan mal

<sup>475</sup> 1050 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre bazı hizmetler için yılı bütçesine konulan ödeneklerin yetmemesi durumunda ilave harcama yapılmasına Maliye Bakanı yetkili kılınmıştır. Bu harcamalar; belirli satış aidatı, oranı kanunla saptanmış ödenti ve ikramiyeler, geri verilecek paralar ve mahkeme harçlarıdır. Bu ödemeler için yeterli ödeme emrinin mevcut olup olmadığına bakılmaksızın ödenmesi ve gerekli ödeme emrinin sonradan istenilmesi gerekmektedir. Kanunlarla verilen ödenek üstü harcama yapma yetkisi dışında gider karşılığı olarak ödeme yaparken sayman giderin kendisine verilen yetki içinde olup olmadığını, giderin bütçedeki tertibine uygunluğunu, giderin kanunlar, tüzükler ve kararlar hükümlerine uygunluğunu kontrol etme görevi vardır (MUK m.81). Bununla birlikte, tahakkuk memuru ve ita amirlerini de ödenek üstü sorumlulukta benzer sorumluluk rejimine tâbidir (MUK. m.Ek 1-2).

ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılması esası benimsenmiştir. Çünkü, tahsis edilen ödeneklerin başka amaçlarla kullanılması ya da tahsis edilen ödeneklerin üzerinde iş programı yapılması ve iş yaptırılması, bütçe tekniği, malî disiplin ve parlamentonun bütçe hakkı bakımından büyük önem taşımaktadır<sup>476</sup>. Söz konusu hükme aykırı davranışın yaptırımı ise Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 70'inci maddesinde düzenlenmiş ve 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 verileceği hükme bağlanmıştır. Ancak bu yaptırımın uygulanabilme olanağı yoktur. Zira her şeyden önce, verilmesi öngörülen para cezasında, üst sınır belirtilmiş olup alt sınır belirtilmemiştir. Bu durum kanunla düzenlenmiş olan bir yaptırımın "takdir yetkisi" çevresinde bertaraf edilmesi mümkündür. Bu çerçevede, yaptırıma bağlanan ödenek üstü harcamayı, ödenek miktarını aşacak şekilde verilen her bir harcama talimatı şeklinde değerlendirildiğinde, yaptırımının uygula(n)ması her bir fiil bakımından tekerrür edecek ve giderek ağırlaşacaktır. Ancak Kanun'un yürürlüğü sonrasında bu yönde bir yaptırım uygulaması olmamış; hüküm metruk hale ge(tiril)miş; harcamacı kuruluşların harcamadan kaçınma aracı olmuştur<sup>477</sup>. bu nedenle yabancı ülke uygulamalarındaki genel eğilimi<sup>478</sup> benimseyen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un söz konusu yaptırımının etkinlik ve verimlilik açısından yeniden düzenlenmesi ve uygulanabilir olması gerekmektedir.

---

<sup>476</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s. 238.

<sup>477</sup> Aynı yönde bkz. Mustafa İnal, "Ödenek Üstü Harcama Yapılması Durumunda Uygulan(maya)cak Mali Yaptırım", (<http://www.mustafainal.net>), (Erişim Tarihi:28.20.2008).

<sup>478</sup> Bkz. ve krş. Gedikli, s.97.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ödeneklerin kullanılmasında, mali yılda ödenemeyen ve emanet hesabına alınamayan zamanaşımına uğramamış geçen yıllar borçları ile ilama bağlı borçların, ilgili kamu idaresinin cari yıl bütçesinden ödeneceği belirtilmek suretiyle bütçenin kapatılma usullerinden jestiyon usulüne atıf yapmıştır (5018 sK.m.20/I-d, son cümle.). Analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmeden önce geçen yıllar borçları için özel tertip açılması gerekirdi ve bu tertibe de yeterli ödenek konulmazdı. Düyun denilen bu uygulama sonucunda Devletten alacaklı olanların alacaklarını tahsil etmek için uzun süre beklemeleri gerekirdi. Geçen yıllardan kalan borçların da olduğu yıl bütçesinde ilgili tertiplerden ödenebilmesi imkânı getirilmesi, bütçe uygulamasını daha da kolaylaştırmıştır<sup>479</sup>. Ayrıca, cari yılda kullanılmayan ödeneklerin yıl sonunda iptal edileceği hüküm altına alınmak suretiyle bütçenin yıllık olması prensibi benimsenmiştir (5018 sK.m.20/I-e).

Ülke güvenliğinin bir gereği olarak, genel veya kısmî seferberlik, savaş ilanı veya Bakanlar Kurulu kararıyla zorunlu askerî hazırlıkların yapıldığı olağanüstü hallerde (ve sıkıyönetim halinde) Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerindeki mevcut ödeneklerin, bu idarelerin ödenek toplamlarını aşmamak kaydıyla birleştirilerek kullanılabilmesine imkân tanınmıştır. Bu durumda da mevcut ödeneklerin yeterli olmaması halinde toplam ödenek tutarının yüzde on beşine kadar ek harcama yapılabilmesi mümkün olabilmektedir (5018 sK.m.20/I-f).

---

<sup>479</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s. 238-239; Edizdoğan, s.374.

## *b. Ödenek Aktarmaları*

### **aa. Merkezî Yönetim Kapsamında(ki) Ödenek Aktarmaları**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmalarının kanunla yapılması gerektiğini belirtmiştir (5018 sK.m.21/I). Bu düzenlemeyle merkezî idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmalarının kanunla yapılabileceği esasını öngörmek suretiyle, mali disiplinin sağlanması ve Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe üzerindeki yasama yetkisinin güçlendirilmesine yönelik düzenleme getirmektedir. Bununla birlikte kanun koyucu, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri içinde yapılacak aktarmalarda, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin, o yıl bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe, %5'ine kadar bütçeleri içinde ödenek aktarma yetkisi vermiştir(5018 sK.m.21/II). Burada amaçlanan, kamu idarelerine tertipler arasında belirli bir orana kadar aktarma yetkisi verilmek suretiyle de bütçe uygulamasında harcamacı kuruluşlara tanınan esneklik genişletilmektedir. Ancak kamu idareleri, bu durumda getirilen bu tavan nedeniyle, bütçenin yapılması sırasında önceliklerini ve ödenek dağılımını en iyi şekilde yapmak zorundadır<sup>480</sup>. Bu şekilde yapılan aktarmaların, 7 gün içinde Maliye Bakanlığına gönderilmesi zorunludur. Böylece, daha önce bütçe içinde ödenek aktarmaları konusunda Maliye Bakanına tanınan yetki, yeni sistemle birlikte bütçe uygulamasında idarelere verilen esnekliğin bir sonucu olarak idarelere devredilmiştir. Buna karşılık, malî disiplinin bir gereği olarak, eski uygulamada olduğu gibi, ödenek aktarmalarında bazı sınırlamalar getirilmiştir. Buna göre, personel giderleri tertiplerinden, aktarma yapılmış

---

<sup>480</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s. 241.

tertiplerden ve yedek ödenek tertiplerinden, aktarma yapılmış tertiplerden; diğer tertiplere aktarma yapılması engellenmiş olmaktadır (5018 sK.m.21/III).

#### **bb. Merkez Dışı Birimlere Ödenek Aktarmaları**

Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde görev alan idarî teşkilâtteki görev ve işbölümü anlayışı, devlet tüzel kişiliğinin kendi içinde farklı teşkilât(lanma)lar oluşturulması ve diğer kamu tüzel kişiliklerinin ihdasını sağlamıştır. İdarî teşkilât(lanma)lardaki bu yapılanma harcama yetki ve usulüne ilişkin düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir. Ülkemiz açısından devlet tüzel kişiliğinin içinde başkent ve taşra teşkilâtının bulunması, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde mali yetkilerinin kanunî düzenlemelerle ortaya kon(ul)masını gerektirmiş, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 22'nci maddesi ile bu yönde düzenleme ihdas edilmiştir.

Ülkemizde uygulanan bütçe sisteminde kamu hizmetlerini taşra teşkilatı eliyle yürüten kamu idarelerine taşra teşkilatında yer alan birimleri için ödenek tahsis edilmemekte, merkez teşkilatı kendi taşra teşkilatı birimlerine, idarenin amaç ve hedeflerine uygun olarak ve amaç ve hedefleri gerçekleştirmek üzere ödenek göndermektedir. Taşra teşkilatına ödenek gönderilmesi, ödenek gönderme belgesi ile mümkün olmaktadır. Kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri, merkez dışı birimlere ihtiyaçlarında kullanılmak üzere, ödenek gönderme belgesi düzenlemek suretiyle ödenek göndermektedirler (5018 sK.m.21/III). Ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilen merkez dışı birimlerin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

### *c. Özel Nitelikli Ödenekler*

#### **aa. Yedek Ödenek**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuun 23'üncü maddesinde, merkezi yönetim bütçe kanununda belirtilen hizmet ve amaçları gerçekleştirmek, ödenek yetersizliğini gidermek veya bütçelerde öngörülme­yen hizmetler için, genel bütçe kapsamındaki idareler ile özel bütçeli idarelerden merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilecek olanların bütçelerine aktarılma üzere, genel bütçe ödeneklerinin yüzde ikisine kadar Maliye Bakanlığı bütçesine yedek ödenek konulabileceği ve bu ödenekten aktarma yapmaya Maliye Bakanının yetkili olduğu belirtilmiştir. Yedek ödenekten yapılan aktarmaların tür, tutar ve idareler itibarıyla dağılımı yılın bitimini takip eden on beş gün içinde Maliye Bakanlığınca ilan edilecektir.

Kanun koyucu, sözkonusu düzenleme ile bütçe hazırlığı sırasında öngörülme­yen giderleri karşılamak veya yılı içindeki ödenek yetersizliği sorununu gidermek amacıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerine aktarılma üzere Maliye Bakanlığı bütçesine yedek ödenek konulabilmesine imkân tanınmaktadır. Ancak, konulacak yedek ödenek tutarına sınır getirilmekte ve yedek ödenekten yapılacak aktarmalar konusunda kamuoyunun bilgilendirilmesi esası öngörülmektedir. Yedek ödenek tertibine tahsis edilecek ödenek toplamına bir tavan getirilmiş olması yerindedir. Zira bu tertipteki ödeneğin bazı arıza durumlarda kullanılabilir nitelikte bir ödenek olduğunu unutmamak gerekmektedir. Bu da malî saydamlık ilkesinin ve parlamentonun bütçe hakkının bir gereğidir. Bu ödenek tertibinden genel bütçeli idarelerin bütçelerine belirtilen hizmetleri yerine getirmek üzere ödenek aktarma yetkisi eskiden olduğu gibi yine Maliye Bakanı'na verilmiştir. Kanun'da malî yıl içinde yedek ödenekten yapılan aktarmaların tür, tutar ve



idareler itibarıyla dağılımının, malî saydamlık ve hesap verilebilirliğin bir gereği olarak, yılın bitimin izleyen on beş gün içinde Maliye Bakanlığınca ilan edilmesi yeni bir uygulama olarak getirilmiştir<sup>481</sup>.

### **bb. Örtülü Ödenek**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 24'üncü maddesinde örtülü ödenek; "kapalı istihbarat ve kapalı savunma hizmetleri, Devletin milli güvenliği ve yüksek menfaatleri ile Devlet itibarının gerekleri, siyasi, sosyal ve kültürel amaçlar ve olağanüstü hizmetlerle ilgili Hükümet icapları için kullanılmak üzere Başbakanlık bütçesine konulan ödenek" olarak tanımlanmıştır. Aynı maddede, kanunlarla verilen görevlerin gerektirdiği istihbarat hizmetlerini yürüten diğer kamu idarelerinin bütçelerine de örtülü ödenek konulabileceği, örtülü ödeneğin amacı dışında ve Başbakanın ve ailesinin kişisel harcamaları ile siyasi partilerin idare, propaganda ve seçim ihtiyaçlarında kullanılmayacağı belirtilmiştir. Örtülü Ödenek, genel bütçe başlangıç ödenekleri toplamının binde beşi ile sınırlandırılmıştır. Başbakanlık ve diğer ilgili idare bütçelerinde yer alan örtülü ödeneklerin kullanılma yeri, giderin kimin tarafından yapılacağı, hesapların tutulma ve kapatılma yöntemi, gideri yapanın değişmesi halinde yeni yetkiliye hangi belgelerin aktarılacağı hususlarının Başbakan tarafından belirlenmesi öngörülmüştür. Örtülü ödeneklere ilişkin giderlerin Başbakan, Maliye Bakanı ve ilgili Bakan tarafından imzalanan kararname esaslarına göre gerçekleştirilmesi ve ödenmesi esası getirilmiştir. Örtülü ödenekler, belirlenen amaçlar dışında Başbakanın ve ailesinin kişisel harcamaları ile siyasî partilerin idare, propaganda ve seçim ihtiyaçlarında kullanılamazlar.

---

<sup>481</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s. 239-240.

#### *d. Giderin Yapılması Aşamaları*

##### **aa. Genel Kural: Harcama Sürecinin İşletilmesi**

Devlet/kamu harcamalarının kanunîliği ilkesine paralel olarak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu giderlerinin kanuna dayandırılması gereğini ortaya koymakta; 3'üncü maddenin birinci fıkrasının (h) bendi ile de geniş bir tanım ihdas etmektedir. Her şeyden önce 1050 sayılı Kanun'daki "devlet gideri" anlayışı "kamu gideri" olarak değiş(tiril)miştir. Zira bu yönde bir tanımın ihdas edilmesindeki amaç; yapılan bir iş ya da hizmetin karşılığı olarak olmayıp belirli sektörleri ya da grupları desteklemek için yapılan giderlerinin kamu gideri olarak nitelendirilmemesi; dolayısıyla, harcama sürecinin dışında kalabileceğinden duyulan kaygıdır. Bu açıdan tanımın geniş tutulması ve kapsam dışı hususları bertaraf etmek için "diğer giderleri" şeklinde ibareye yer vermesi yerindedir. Değişen ve gelişen koşulların tahdidî bir gider sayımına yer vermesi düşünölemeyeceğinden bu yönde bir tercihte bulunulması yerinde olmuştur. bu açıdan ister bir hizmet/iş karşılığı olsun, isterse transfer niteliğinde olsun, kendilerine tahsis edilmiş bir ödeneği alacaklıya ödeyebilmesi için, işlemlerin dört aşamadan geçmesi gerekir. Bunlar; taahhüt, tahakkuk, ödeme emrine bağlanma ve ödeme aşamalarıdır.

##### *aaa. Ödeneğin Olması, Serbest Bırakılması ve Ödenek Gönderme Belgesi(nin) Düzenlenmesi*

Bütçe hukukunda yasal dayanağın varlığı sonrasındaki önemli adım, ödeneğin varılması ve kullanılmasına izin verilmesi, yani serbest bırakılmasıdır. Kamu harcamalarının yapılabilmesi için gerekli olan giderler her yılın bütçesine konulan ödeneklerle belirlenmektedir. Ödenekler harcamacı kurumlar

bakımından sınırı oluşturmaktadır. Bakanlar ya da harcama yetkilileri bütçe ile verilen ödeneklerden fazla yüklenmeye girişemez/harcamada bulunamazlar; ödeneklerini özel gelirlerle çoğaltamazlar. Bir başka deyişle, gelir/gider dengesini ayarlamak zorundadırlar.

Kullanılabilir ödenekler belli olduktan sonra kamu idareleri bir hizmet programı yaparak ihtiyaçlarını belirlerler. Bunun üzerine kamu idarelerinin merkez teşkilâtındaki harcama yetkilileri mevcut ödenekleri ihtiyaçlara göre paylaştırarak “ödenek gönderme belgesi” düzenlerler (KMYKK.22/I,31/son). Bütçe ödeneklerinin dağıtımına ilişkin plânlamalarda tertipteki bütçe ödeneğinin tutarı, ayrıntılı harcama/finansman programındaki serbest ödenek tutarı, birimlerin ihtiyaçları ve talepleri, teşkilât yapısının özellikleri ile harcamaların niteliği, daha önce aynı tertipten düzenlenen ödenek gönderme belgeleri ve bu belgelerden tahakkuka bağlanan ve bağlanmayan tutarlar ile geçmiş yıl sonuçları gibi bilgiler dikkate alınır. Ödenek gönderme belgesi düzenlenen birimlerin tahakkuk ve harcama sonuçları takip edilerek, kullanılmayacağı anlaşılan ödeneklerin düşü(rü)lmesi, gerekiyorsa ihtiyacı olan birimler için yeniden ödenek gönderme belgesinin düzenlenmesi sağlanmalıdır. Her ne kadar Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 22’nci maddesi ile sadece merkez dışı birimlere ödenek dağıtımı amacıyla ödenek gönderme belgesi düzenlenmesini emretmekte ise de, ödeneklerin tüm aşamalarının (başlangıç ödeneği, serbest ödenek, bloke ödenek, ödenek gönderme belgesine bağlanmış ödenek, harcama, kalan ödenek) elektronik ortamda birbirleriyle çapraz kontrollerinin yapılarak izlenebilmesi için genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin merkezde (kurumların merkez birimleri ile taşra teşkilâtı olmayan kurumlarda) doğrudan gerçekleştirilerek kullanılan ödenekler için de ödenek gönderme belgesi düzenlenmesi gerekmektedir.<sup>482</sup>.

---

<sup>482</sup> **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.249-250.

### *bbb. Giderlerin Taahhüdü*

#### **aaaa. Mali Yıla İlişkin Taahhütler**

Bütçe hukuku açısından harcamaların yapılabilmesi için gerekli olarak ilk aşama taahhüt yani yüklenmedir. Taahhüt, bütçede belirli hizmetler için tahsis edilmiş ödeneklerin, bir kamu hizmetine bağlanmasını ifade eder<sup>483</sup>. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, harcama yetkililerinin, tahsis edilen ödenekler taahhüde girebileceklerini belirtmiş ve taahhüdü; “usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir ödeme yükümlülüğüne girilmesi” olarak tanımlamıştır (KMYKK.m.26). Geniş anlamda değerlendirildiğinde; harcamacı kuruluşların bütçeleri, bütçe yetkisinin kullanılması çerçevesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde onaylandıktan ve kanunlaştıktan sonra yürütme, kamusal mal üretimi için taahhüde girmiş bulunmaktadır. Bu yüzden bazı ülkelerde parlamento tarafından onaylanmış bütçe ödeneklerine, taahhüt denilmektedir. Burada sözü edilen taahhüt işlemi ise, yetki ve sorumluluğun bir gereği olarak her birimin mal ve hizmet alımı konusunda taahhüde girmesidir<sup>484</sup>. İhale ve satın alma kararlarıyla birlikte, şartname hazırlanması, onay belgesi, mal ve hizmetin yapılacağı kişilerle sözleşme yapılması ve komisyon kararına bağlama işlemlerinin tümü, taahhüt aşamasının kapsamında yer almaktadır<sup>485</sup>.

---

<sup>483</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s. 243; Edizdoğan, s.354.

<sup>484</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s. 244.

<sup>485</sup> Taahhüt işleminde personel alımı ve devlet borçlarının ödenmesi özellik göstermektedir. Buna göre bir kamu kuruluşu personel alımına karar verdiği ve personeli özel kanunlarla düzenlenmiş kadroya atadığı zaman taahhüt işlemi yapılmış olur. Devlet borçlanmasına

Giderin taahhüt edilmesi ile birlikte işlemi gerçekleştirecek olan gerçekleştirme görevlileri, işin yaptırılması, hizmetin yerine getirilmesi konusunda gerekli işlemlere başlarlar. Ancak sürecinin başlatılabilmesi için kanun koyucu, yerinde olarak, ön şart ihdas etmiştir. Buna göre bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için taahhüde girişilemeyecek; taahhüt süresi, istisnalar dışında, mali yılla sınırlı olacaktır. Taahhüde girişildiğinde bu tutara ilişkin ödenekler saklı tutulacak, başka iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması için kullanılmayacak; bloke edilecektir. Giderin taahhüdünde, mevzuatın bir gereği olan ve ertelenme imkânı olmayan (maaş ve ücret ödemeleri gibi ihtiyarî olmayan harcamalar gibi) harcamalar için bile mutlaka bütçede yeterli ödeneğin bulunması gerekir. Kamunun önceden taahhüde girişmiş olması halinde bile, bütçede yeterli ödeneğin olmaması durumunda harcama talimatı verilemeyecektir. Bu düzenleme, bütçe hakkının yerine getirilmesinin gereği niteliğindedir<sup>486</sup>.

Borç ilişkisinin tarafını oluşturmak bakımından edimin ifasını sağlayacak önlemlerin ilişkinin kuruluş aşamasında alınması ve süre açısından sınırlandırılması yerindedir. Zira, borç ilişkisinin diğer tarafının mağdur edilmemesi; talep edilecek mal ve hizmetlerde kalite ve rekabetin sağlanması ve harcamacı kuruluşlarının plân ve programlarını bu doğrultuda yaparak mali disiplinin sağlanmasına hizmet edilmesi gerekmektedir. Bir işlemin kamuyu borçlu duruma sokabilmesi için karşılığının olması, yani o hizmete ilişkin bütçede ödeneğinin bulunması gerekir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 32'nci maddesine göre, bütçelerden yapılacak harcama işlemi,

---

ilişkin kanun çıkarılması ve borç ödeme koşullarının belirlenmesi, borç taksitlerinin ve faizlerinin ödenmesi yönünden bir yüklenme sayılır. Bkz. **Batirel**, Kamu Bütçesi, s.111-112.

<sup>486</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, s. 244.

harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle başlayacağından<sup>487</sup> harcama yetkilisi, taahhüde girişilebilmesi sırasında yeterli ödeneğin olup olmadığını kontrol etmek zorunda olup ödenekleri(ni) özel giderlerle çoğaltamayacaktır. Zira harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur; gerekli olursa Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde ek ödenek istenmesi yoluna gidilmelidir<sup>488</sup>. 1050 sayılı Kanun döneminde, bütçede yeterli ödeneğin var olup olmadığı konusunda, tahakkuk memuru inceleme yaparak yazı ile ita amirine bildirmekle yükümlü iken Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu döneminde bu sorumluluk doğrudan bütçenin sahibi olan ve harcama işlemini başlatmakla yetkili olan harcama yetkilisine verilmiştir<sup>489</sup>.

#### **bbbb. Gelecek Yıl(lar)a İlişkin Tahhütler**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu içinde bulunan mali yıl için yapılan yüklenmeler yanında, gelecek yıl ve yıllara geçici yüklenmelere ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır. Giderin taahhüt edilmesi ile birlikte kamu, sadece ilgili malî yılda değil, gelecek yılları da kapsayacak şekilde taahhüt altına

---

<sup>487</sup> 5018 sayılı Kanun'un 32'nci maddesinin ilk fıkrasının ikinci cümlesine göre; harcama talimatında; hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

<sup>488</sup> 5018 sayılı Kanun'un 19'uncü maddesinin son fıkrasına göre; merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerindeki ödeneklerin yetersiz kalması halinde veya öngörülme-yen hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir.

<sup>489</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, s. 244.

sokulabilir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bunu ertesi yıla geçici yüklenme ve gelecek yıllara yaygın yüklenmeler şeklinde düzenlemiştir.

#### *aaaaa. Ertesi Yıla Geçen Taahhüt*

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, iş ve hizmet çeşitleri bakımından gelecek yıla geçici yüklenme yapılabilmesini, 1050 sayılı Kanun'a göre daha genişletici şekilde belirlemiştir<sup>490</sup>. Buna göre; niteliğinden dolayı mali yılları sınırlı tutulamayan ve sürekliliği bulunan aşağıdaki iş ve hizmetler için; her iş itibarıyla, bütçelerinde öngörülen ödeneklerin yüzde ellisini, izleyen yılın Haziran ayını geçmemek ve yüklenme süresi on iki ayı aşmamak üzere, ilgili üst yöneticinin onayıyla ertesi yıla geçen yüklenmelere girişilebilmektedir (KMYKK.m.27). Böylece yeni malî yılda yüklenmeye girişilinceye kadar geçecek zaman içinde hizmetlerin aksamadan yürütülebilmesi ve ihalelerin daha sağlıklı yapılabilmesi sağlanmaktadır. Buna göre;

- Türk Silahlı Kuvvetlerinin yapım, onarım, etüt ve proje işleri, araştırma-geliştirme projeleri, giyecek ve yiyecek alımları, makine-teçhizat, silah-mühimmat-teçhizat alımlarıyla bunların bakım, onarım ve imalat işleri,
- Yiyecek, yakacak, akaryakıt ve madeni yağ ihtiyaçları,
- Temini ve korunması güç olan ilaç, aşı, serum ve tıbbi sarf malzemeleri,

---

<sup>490</sup> 1050 sayılı Kanun'un "Ertesi Yıla Geçici Yüklenme" başlıklı 50'nci maddesine göre; "Bakanlar bütçe ile verilen ödeneklerden fazla yüklenme ve harcamalarda bulunamayacakları gibi bu ödenekleri özel gelirlerle de çoğaltamazlar. Ancak sürekli hizmetlerden harp kuvvetlerinin yiyecek, giyecek, donatım, silahlanma ihtiyaçları ile bunlarla ilgili maddelerin yaptırma işleri; okul, cezaevi ve hastanelerin yiyecek ihtiyaçları; yapı, onarma ve taahhüde bağlanacak her çeşit taşıma ve 6150 sayılı Kanun gereğince yaptırılacak etüt ve proje işleri için yılları bütçelerindeki ödeneklerin yarısını geçmemek üzere ve Bakanlar Kurulu Kararı ile gelecek yıla geçici yüklenmelere girişilmesi caizdir."

- Süreli yayın alımı, taşıma, koruma ve güvenlik, temizlik ve yemek hizmetleri<sup>491</sup>,

- Taşıtların mali sorumluluk sigortası ile yurt dışından tedariki yapılan silah, silah-teçhizat ve mühimmat sevkinin her türlü riske karşı sigortalanması amacıyla yaptırılan nakliyat sigortası,

- Makine-teçhizat, yol ve otoyol, bilgisayar ve haberleşme sistemlerinin bakım işleri; her türlü onarım işleri ile elektronik bilgi erişim hizmetleri.

- Emniyet Genel Müdürlüğü'nün giyecek alımları ile silah, mühimmat ve teçhizat alımları

- Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığının etüt ve proje işleri, araştırma-geliştirme projeleri, makine, silah-mühimmat, teçhizat ve sistem alımlarıyla bunların bakım, onarım ve imalat işleri.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, ertesine yıla geçen yüklenmeye girişilebilecek iş ve hizmetler yukarıda sayılanlarla sınırlı tutulmaktadır. Ancak burada hükmün aradığı "niteliğinden dolayı mali yıllarla sınırlı tutul(a)mama" ve "sürekliliği bulunma" ölçütlerini her iş ve hizmet bakımından değerlendirmek gerekir. Nitekim hükmün ilk hâline göre iş ve hizmet türlerinin sayısında ve çeşidinde 5436, 5628 ve 5793 sayılı Kanunlarla yapılan değişikliklerle artış görülmüştür. İş ve hizmet türlerini belirlerken hükmün ihdas amacı ve hükümde belirtilen ölçütler dikkate alınmalı, ihlâl edici düzenlemelerden kaçınılmalıdır.

---

<sup>491</sup> Belirtilen iş ve hizmetler bakımından ödeneklerin yüzde ellisinin aşılmayacağı hükmü Milli Eğitim Bakanlığı için aranmaz (KMYKK.m.27/son).



#### *bbbb. Gelecek Yıllara Yaygın Yüklenmeler*

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gelecek yıllara yaygın yüklenmeleri, 1050 sayılı Kanun'a göre daha genişletici şekilde düzenlemiştir<sup>492</sup>. Buna göre, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, bir mali yıl içinde tamamlanması mümkün olmayan yatırım projeleri için, gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girebilmektedirler (KMYKK.m.28). Gelecek yıllara yaygın yüklenme uygulaması, genelde tamamlanması uzun süreyi gerektiren inşaat gibi büyük çaplı yatırım projelerinin taahhüde girişilmesinde kullanılmaktadır. Gelecek yıllara yaygın yüklenmeler bakımından hükümlerle getirilen esneklik, Türk Silahlı Kuvvetleri<sup>493</sup> ve Dışişleri Bakanlığı<sup>494</sup> bakımından izne tâbi tutulmuştur. Ancak "bir malî yıl içinde tamamlanması mümkün olmayan projeler" hükmün ihdas amacını ve gelecek yıllara yaygın yüklenme ölçütünü oluşturmaktadır. Bununla birlikte 5628 ve 5793 sayılı Kanunlarla hükümde yapılan değişikliklerle hükmün kapsamı amaç ve düzenlemeyi aşacak şekilde genişletilmiştir. Hükmün son fıkrasındaki düzenlemeye göre; yılı bütçesinde

---

<sup>492</sup> 1050 sayılı Kanun'un "Gelecek Yıllara Geçici Yüklenme" başlıklı 51'inci maddesine göre; "Hükmü birden çok yıllara geçici inşaat ve imalat taahhütleri, her yıl harcanacak miktarın karşılığı o yılın bütçesine konulmak şartıyla bir kanun çıkartılmasına bağlıdır." Aynı Kanun'un "Dışişleri Bakanlığına Tanınan Yetki" başlıklı 52'nci maddesine göre ise; "Yıllık ödeme tutarı bütçeye konulmuş ödeneğini aşmamak ve gelecek yıllar bütçelerinin ödeneklerini çoğaltma sonucu vermemek şartıyla elçilik veya konsolosluklar için uzun süreli kira sözleşmeleri yapılması ve Dışişleri Bakanlığı bütçesinin kira bedeli tertibine konulmuş ödenekten taksitle ödenmek üzere bina satın alınarak uzun süreli taahhütlere girişilmesi mümkündür."

<sup>493</sup> "Türk Silahlı Kuvvetleri Stratejik Hedef Planında yer alan projeler için 2.7.1992 tarihli ve 3833 sayılı Kanun çerçevesinde gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişmeye, ilgisine göre Milli Savunma Bakanlığı veya İçişleri Bakanlığı yetkilidir." (KMYKK.m.28/II).

<sup>494</sup> "Dışişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığının uygun görüşünü almak kaydıyla, yabancı ülkelerde dış temsilcilik binası veya arsa satın alınması, bina yaptırılması veya kiralanması için gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişebilir." (KMYKK.m.28/III).

ödeneği bulunması ve merkezi yönetim kapsamındaki idareler için Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşünün alınması kaydıyla; satın alma suretiyle edinilmesi ekonomik olmayan her türlü makine-teçhizat, cihazlar ve taşıtlar ile hava ambulansı ve yangınla mücadele amacıyla hava ve deniz araçlarının kiralanması veya finansal kiralama suretiyle temini; temizlik, yemek, koruma ve güvenlik ile personel taşıma hizmetleri, sabit ve ankesörlü telefon hizmetleri ile acil yardım çağruları hizmetleri ve okullara sağlanan internet erişim hizmetleri, harita, plan, proje, etüt ve müşavirlik hizmetleri, "ulusal araştırma geliştirme kurumlarının süreli ve süresiz yayın alımları," orman ağaçlandırma ve amenajman işleri, kit karşılığı cihaz, aşı ve anti-serum alımı için; süresi üç yılı geçmemek, finansal kiralama suretiyle temin edileceklerde ise dört yıl olmak üzere üst yöneticinin onayıyla gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişilebilmesi mümkündür. Görüldüğü üzere gelecek yıllara yaygın yüklenme konusunda hükmün ihdas amacı ve hükümde belirtilen ölçütler dikkate alınmamış, ihlâl edici düzenleme ihdas edilmiştir. Mali disiplini ortadan kaldırıcı ve harcama mevzuatının temel ilkelerini ortaya koyan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu' da amaç dışı/amacı aşan düzenlemelerden kaçınılmalıdır.

### *ccc. Tahakkuk*

Bütçe hukuku açısından harcama sürecinin ikinci aşamasını tahakkuk oluşturmaktadır. Giderin tahakkukunun yapılması ile taahhüt aşamasında, sözleşme ile saptanan koşullar içinde satın alınan mal ya da hizmet tutarı hesaplanarak ortaya çıkmakta istihkak sahibi ile kamunun/devletin edimleri belirlenmektedir. Bir başka deyişle alacak ve borç, miktar (ve muhatap) olarak belirlenmekte, borç ilişkisinin kuruluşu tüm unsurlarıyla tamamlanmaktadır. Tahakkuk aşaması, kamunun/devletin borç miktarının tespit edilmesi ve bu amaçla tahsis edilmiş ödeneğin kesin olarak ilgili mal veya hizmet için

ödenebilmesi için bu amaca yönelik olarak bloke edilmesini sağlar<sup>495</sup>; yoksa, tahakkuk aşaması ödemenin yapıldığı bir aşama değildir. Devlete karşı yapılan taahhütler yerine getirilmiş ancak borç ödenmemiştir, güvence altına alınmıştır. Ancak tahakkuk aşamasının tamamlanabilmesi, yani muacceliyet için, hizmetin yapılıp yapılmadığı, malın teslim edilip edilmediği de belirlenmelidir. Bu aşamada, özel kanun(ları) gereği<sup>496</sup>, iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alınmış veya gerçekleştirilmiş, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanmış ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Bu nedenle giderin tahakkuku, gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilmektedir (KMYKK.m.33/I). Tahakkuk evrakının doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan, gerçekleştirme görevlileri, düzenledikleri evrak (belgeler) çerçevesinde sorumludur (KMYKK.m.33/II). Ancak tahakkuk aşamasının tamamlanmasında son işlemi harcama yetkilisi gerçekleştirir; gerçekleştirilen işlemin bedelinin ödeneceğini kurumu adına kabul eder<sup>497</sup>.

### *ddd. Ödeme Emrine Bağlama*

Giderin yapılmasında üçüncü aşama ödeme emri aşamasıdır. Giderlerin gerçekleştirilmesi için harcama yetkilisinin ödeme emri belgesini imzalaması ve tutarın hak sahibine ödenmesi için ödeme emrinin muhasebe yetkilisine gönderilmesi gerekir (KMYKK.m.33/I). Ödeme emrine, giderin yapılmasında yer alan önceki aşamalarda eklenen ve ödemeye esas tüm kanıtlayıcı belgeler ile birlikte (harcama belgeleri yönetmeliği gereğince eklenmesi gereken<sup>498</sup>) diğer belgeler eklenir. Ödeme emri üzerinde, ilgili giderin ödeneceği tertibi

---

<sup>495</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s. 246.

<sup>496</sup> Edizdoğan, s.356.

<sup>497</sup> Edizdoğan, s.356.

<sup>498</sup> Bkz. Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği, (RG.31.12.2005-26040, 3.Mük.)

(kurumsal, fonksiyonel, finans tipi kodlar ve ekonomik kodlar), ödenecek tutar ve harcama yetkilisinin imzasının yer alması gerekir.

### *eee. Ödeme*

#### **aaaa. Genel Esaslar**

Harcama sürecinde son aşamayı ödeme aşaması oluşturmaktadır. Bu aşama, devletin/kamunun edimini yerine getirmek suretiyle borç ilişkisini(n) sona erdirdiği aşamadır. Önceki aşamalarda ödemenin yapılması için (ön) hazırlıklar yapılmış; hukukî süreç yerine getirilmiş; devlet/kamu borcunu ödemeye hazır hâle gelmiştir. Devlet/kamu adına ödemeler, muhasebe yetkilisince yapılacaktır. Muhasebe yetkilileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde, yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddî hata bulunup bulunmadığını ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri araması ve incelemesi gerekir (KMYKK.m.61/III).

1050 sayılı Kanun uygulamasında saymanlar, yukarıda yer alan hususlara ek olarak giderin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve kararlara uygunluğu ile giderin bütçedeki tertibine uygunluğunu da denetlemek zorundaydılar (MUK.m.81). Ancak sadece mevzuata ve bütçe tertibine uygunluğu konularında yorum farkından doğan durumlarda, ita amirlerinin sorumluluğu üstlenmeleri koşuluyla saymanlar ödeme yapmaktaydılar. Ancak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, muhasebe yetkililerinin, ödeme emri ve ekleri üzerinde uygunluk denetimi yapmaksızın, yani yapılan giderin mevzuata uygunluğuna bakmayıp, sadece Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 61'inci maddesinde belirtilen hususlara bakmak suretiyle ödemeyi gerçekleştireceklerini hüküm altına almıştır. Muhasebe yetkilisinin görevinde bu

yönüyle sadeleştirmeye gitmek harcama sürecini hızlandırmak bakımından büyük önem taşımaktadır. Zira harcama yapılması için gerekli olan (harcama öncesi kontrol) aşaması ile sorumluluk rejimi sürmekte, sadece muhasebe yetkilisinin inceleme alanı sınırlı olacaktır. Bu çerçevede muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge ara(ya)mayacak; belgenin eksik ya da hatalı olması halinde ödeme yap(a)mayacaklar; belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak göndereceklerdir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilecektir (KMYKK.m.61/IV).

Bütün ödemelerin ilgilinin banka hesabına aktarma suretiyle yapılması esastır. Ancak, ilgililerin talepleri halinde ilgili muhasebe yönetmeliklerinde belirlenen bazı ödemelerin muhasebe birimlerince kasadan veya çek düzenlemek suretiyle bankadan yapılması da mümkün bulunmaktadır. Kural olarak ödemeler, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılır. Kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde, giderler, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuun 34 üncü maddesinde belirlenmiş olan öncelik sırasına göre ödenir. Buna göre, sırasıyla,

- kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara,
- tarifeye bağlı ödemelere,
- ilama bağlı borçlara,
- ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara,
- ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara, öncelik verilir.

Ödeme işlemlerine ilişkin olarak bazı oran ve sınırlar Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan "Parasal Sınırlar ve Oranlar Hakkında Genel Tebliğ" de düzenlenmiş bulunmaktadır<sup>499</sup>.

#### **bbbb. Ödenemeyen Giderler ve Bütçeleştirilmiş Borçlar**

Ödeme emri belgesine bağlandığı halde hak sahibinin başvurmaması veya nakit yetersizliği nedeniyle ödeme işleminin gerçekleşmemesi mümkündür. Bu durumda ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve bu hesaptan ödenir. Söz konusu tutarların emanet hesabına alınması giderin gerçekleşmesi ve hesaben ödenmesi anlamına gelir. Bu şekilde emanet hesaplarına alınan tutarların, malın alındığı veya hizmetin yapıldığı malî yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar talep edilmemesi halinde emanet hesaplarındaki tutarlar bütçeye gelir kaydedilerek hesaplar dan çıkarılır. Bu suretle gelir kaydedilen tutarlar, ancak mahkeme kararı üzerine ödenebilir. Öte yandan, hesaplara alınmadığı halde, ilgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde alacaklıları tarafından geçerli bir mazerete dayanmaksızın yazılı talep edilmediğinden veya belgeleri verilmediğinden dolayı ödenemeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak kamu idareleri lehine düşer.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 34 üncü maddesinde, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olup, Maliye Bakanlığınca belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği öngörülmüş olmakla birlikte, oluştuğu yer ve zamanda ödeneği bulunmayan giderlerin; dayanağını oluşturan harcama belgeleri de eklenmek suretiyle usulüne göre gerçekleştirilerek ilgili hesaplara

---

<sup>499</sup> RG. 15.4.2006-26140.

alınacağı ve ödeneğinin gelmesini müteakip ödeneceği, bu tutarlara ilişkin ödenek gönderme belgelerinin, en geç malî yılın sonuna kadar muhasebe birimine gönderilerek muhasebeleştirme işlemlerinin tamamlanacağı hükmüne bağlanmıştır. Bazı giderler ilgili kanunları uyarınca veya tarifeye bağlandığı için bir taahhüde veya harcama talimatına dayanmadan gerçekleşmektedir. Elektrik, su, doğal gaz alımları, yargılama giderleri, kamu personelinin tedavi ve sağlık malzemesi ile ilaç giderleri bu tür giderlerdir. Bu şekilde gerçekleştirilen giderlerde herhangi bir harcama taahhüdü veya ödeme talimatı bulunmamaktadır. Bu giderler otomatik olarak gerçekleşmekte ve faturası alındığında ödeneğinin bulunması şartıyla ödeme emrine bağlanarak ödenmektedir. Bu düzenleme ile bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan tedavi, ilaç, su ve elektrik gibi giderlere ilişkin olup, giderin oluştuğu yer ve zamanda ödeneği temin edilemediğinden ödenemeyen borçların, muhasebe kaydına alınarak izlenmesi ve ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması sağlanmaktadır. Bu düzenleme uyarınca; bu tür giderler gerçekleştiğinde, bu giderler dayanağını oluşturan harcama belgeleri ile birlikte muhasebeye intikal ettirilerek kayıtlara alınacak; ödeneğinin bulunması halinde derhal ödenecek, ödeneğinin bulunmaması halinde ise ödenmeyecek ve ödeneği temin edildiğinde bütçeye gider kaydedilerek ödeme işlemi gerçekleştirilecektir. Kanun hükmü ile ödenek üstü harcamaya izin verilmemekte, sadece kamu idarelerinin borcu olarak gerçekleşen tutarların muhasebe kayıtlarına alınarak izlenmesi ve gerekli tutarda ödeneğin temin edilmesi için önlemlerin alınması sağlanmaktadır. Bu şekilde ilgili idarenin üçüncü kişilere borcu tespit edilmekte, ödemenin yapılacağı yere ödenek gönderilmesi, bütçede yer alan diğer ödenek kalemlerinden aktarma yapılması ve benzeri önlemlerle ödenek temin edilerek borcun ödenmesi yoluna başvurulmaktadır. Bu yöndeki uygulama, tahakkuk esaslı muhasebenin de bir gereğidir. Bu suretle kayıtlara alınacak ve ödenecek

işlemlere ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır<sup>500</sup>.

#### **bb. İstisna: Ön Ödeme Yapılması (Avans ve Kredi İşlemleri)**

Kural olarak ödemenin yapılabilmesi için işin yaptırılmış, mal veya hizmetin teslim alınmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla buna bağlı olarak harcama süreci işletilmekte ve ödeme yapılmaktadır. Burada yapılan ödeme, devlet/kamu adına yapılan bir iş ya da hizmetin karşılığı olarak ya da transfer amaçlı ödemelerde karşılıksız olarak, kesin olarak yapılan ödemedir<sup>501</sup>. Ancak istisnaî olarak, belirsiz olan sürecin tamamlanması beklenmeden işlerin hızlandırılması veya işlemlerin kolaylaştırılması amacıyla, yüklenicilere ve görevlilere ön ödeme yapılabilmesi veya kendileri adına kredi açılabilmesine ihtiyaç vardır. Zira, hizmet veya iş yaptırılmadan kamunun ödeme yapması piyasa şartlarının gereğidir; bazı durumlarda, kamunun ön ödemede bulunması gerekebilir. Bu nedenle, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 35'inci maddesi ile bu yönde düzenleme sevketmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un düzenlemesi ilk bakışta 1050 sayılı Kanun'daki düzenlemeye nazaran daha dar kapsamlı olarak anlaşılabilirse de ayrıntılar "Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik<sup>502</sup>" ile düzenlenmiştir. Yönetmelik'in dayanağını 1050 sayılı Kanun'un düzenlemeleri oluşturmakla birlikte kapsamı günün şartlarına göre genişletilmiş; bu konuda idarî yetkilendirmelere de devam edilmiştir. Öte yandan yönetmelik düzenlemelerinin Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'daki düzenlemeye göre oldukça geniş kapsamlı olduğu söylenmelidir. Zira 1050 sayılı Kanun aynı/benzer düzenlemelere

---

<sup>500</sup> Bkz. (23) sıra numaralı "Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı ile Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı" başlıklı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği, (RG. 21.05.2005-25821).

<sup>501</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, s. 248; **Edizdoğan**, s.359.

<sup>502</sup> RG. 21.1.2006-26056.



Kanun'da yer verirken, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu tercihini yönetmeli olarak benimsemiştir. Ancak hükmün genel amacına uygun olmakla birlikte, kanun tekniği açısından hükmün kapsamını genişletici ön ödeme konularının yeniden gözden geçirilmesine yarar vardır. Bu konuda 1050 sayılı Kanun'un yöntemi tercih edilerek konulara Kanun'da yer vermek, bütçe yetkisinin kullanılmasını da hukuka uygun hale getirecektir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 35'inci maddesine göre, harcama yetkilisini uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen hallerde gerçekleşme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için, merkezî yönetim bütçe kanunundaki üst sınırlara uymak kaydıyla, avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabilir. Ancak ön ödemelerin hangi iş için verilmiş ise yalnızca o işte kullanılması mali disiplin açısından zorunludur. Yapılacak ön ödemeler miktar itibariyle sınırlandırıldığı gibi konu olarak da sınırlandırılmış ve Kanun'da dört ön ödeme usulü öngörülmüştür.

Ön ödeme türlerinden ilkinin müteahhit avansları oluşturmaktadır. Buna göre; "ilgili kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla ve sözleşme(sin)de belirtmek ve yüklenme tutarının %30'unu geçmemek üzere yüklenicilere, teminat karşılığı bütçe dışı avans ödenebilmektedir" (KMYKK.35/II). Burada avans sözleşmesel ve miktar sınırlamasına tâbidir. Ancak ilgili kanunlarla istisna getirilmesi ön ödemede yeknesaklığı ortadan kaldıracı nitelik arz etmektedir.

İkinci ön ödeme türünü akreditifler oluşturmaktadır. Buna göre, açılmış akreditiflere ilişkin kredi artıkları ertesi yıla devredilmekle birlikte ödenekleri iptal olunur. Devredilen kredi artıklarının karşılığı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde ise üst yönetici tarafından idare bütçesinin ilgili tertibine ödenek kaydolunur (KMYKK.35/III).

Burada, piyasadan talep edilen mal ve hizmetlerin ödenmesinde, yaygın ödeme şekillerinden biri akreditife ilişkin düzenleme getirilmekle piyasa koşullarına uygun bir düzenleme yapılmıştır.

Üçüncü ön ödeme türünü taahhüt artıkları oluşturmaktadır. Sözleşmelerin bitim tarihlerinde; henüz bir kısım hizmet yerine getirilememiş veya zorunlu nedenlerle sözleşmenin uygulanmasına başlanılamamış, ancak ilgili idarece ek süre ek süre verilmiş ve bu süre ertesi mali yıla taşınmış ise, yılsonunda yüklenme artığı devredilir ve bu tutarlara ilişkin ödemeler hakkında akreditiflerle ilgili hükümler uygulanır. Devredilen yüklenme artığı karşılığını oluşturan hizmet, ek süre içinde yerine getirilerek kanıtlayıcı belgeleri verildiğinde, tutarı hizmetin yapıldığı yıl bütçesine gider kaydıyla ödenmektedir (KMYKK.35/IV). Söz konusu hüküm, yerine getirilemeyen mal ve hizmetlere ilişkin ödeme kolaylığı sağlanmasını amaçlamaktadır. Ancak burada ön ödeme koşulu olarak getirilen ölçütlerin gereği yerine getirilmelidir. Zira, edimlerin ifası önleyici/kesintiye uğratan hâller dikkate alınarak hükmün uygulanması sağlanmalı; hükmün ihdas amacını bertaraf eden idarî düzenleme tesis etme yoluna gidilmemelidir.

Ön ödeme türlerinden sonuncusunu mutemet avansları oluşturmaktadır. Buna göre her mutemet<sup>503</sup> (mutemet avansı olarak) ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması

---

<sup>503</sup> Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar "muhasebe yetkilisi mutemedidir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir." (KMYKK.m.61/son) .

halinde avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür. Süresi içerisinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır (KMYKK.35/IV).

## ***B. Gelir Bütçesinin Uygulanması***

### **1. Gelir Politikası İlkeleri ve Gelirin Dayanakları**

Bütçe hakkına sahip olan halk tarafından parlamentoya verilen bütçe yetkisi, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için gelir toplama ve harcama yetkisini(n kullanılmasını) içermekte ve bütçe kanunu ile kullanılmaktadır. Bütçe yetkisinin gelir toplama yönü Bütçe Kanunu'nun (C) Cetveli aracılığıyla somutlaşmakta, burada hukukî dayanakları belirtilen gelirler mali yıl içinde toplanabilmektedir. Kamu gelirlerinin toplanmasına ilişkin esaslar vergi hukuku alanının kapsamına girmektedir de, ilkesel yönden bütçe yetkisinin bir kısmını oluşturmakta ve bütçe hukukunu ilgilendirmektedir. Bu nedenle, "mali anayasa" niteliği taşıyan ve mali hukuka ilişkin genel ilkeleri ortaya koyan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da da gelir bütçesine ilişkin esaslara yer verilmektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, öncelikle, gelir bütçesine yönelik ilkelere yer vermiş ve uygulanacak politikaların bu esaslar çerçevesinde yürütüleceğini belirterek Maliye Bakanlığı'nı görevlendirmiştir. Kanun'un 36'ncı maddesine göre, gelirlerin toplanmasında aşağıdaki ilkelere uyulacaktır<sup>504</sup>;

---

<sup>504</sup> Maddenin kanun yapma tekniği ve içerik yönünden analizini içeren çalışma için bkz. Billur **Yaltı**, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 36'yı anlamak", (Kazancı Hukuk, İşletme, Maliye Bilimleri, S.6 s.7-23).

a) Maliye Bakanlığı, gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkelerini, amaçlarını, stratejilerini ve taahhütlerini her mali yılbaşında kamuoyuna duyurur.

b) Mükellef ve sorumlulara vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli hizmetler sağlanır.

c) Mükellef ve sorumluların vergiye uyumu teşvik edilir.

d) Hakların korunması ve yükümlülükler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi için ilgili idareler tarafından gerekli önlemler alınır.

1050 sayılı Kanun'dan farklı olarak, ilkesel açıdan yapılan ve ilkeleri ortaya koyan sözkonusu düzenleme bir maddî hukuk düzenlemesi niteliğinde olmasına karşılık<sup>505</sup> Kanun'un genel felsefesini ve hedeflerini ortaya koyması bakımından yerindedir. Ancak bu ilkelere uygun bir gelir politikasının yürütülüp yürütülmediği ise tartışmalı olup, çalışmanın kapsamı dışında kalmaktadır.

Gelir politikasına yönelik ilkesel düzenlemeden sonra kanun koyucu, 1050 sayılı Kanun'da olduğu gibi<sup>506</sup>, anayasa düzenlemesinden hareketle kamu gelirlerinin dayanakların yer vererek 37'nci maddesiyle Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki düzenlemeyi tekrar etmiştir. Kanunîlik ilkesinin harcamalar kadar gelirler bakımından taşıdığı önem nedeniyle burada düzenlenmesi, hukukî dayanağın belirtilmesi bakımından yerinde olmuştur<sup>507</sup>. Bununla birlikte

---

<sup>505</sup> **Yaltı**, s.9.

<sup>506</sup> Bkz. MUK.m.39.

<sup>507</sup> Kanunîlik ilkesinin kanun düzeyine taşınmasıyla birlikte yasal (mali) idare kavramı da kanun düzeyine taşınmış bulunmaktadır (**Yaltı**, s.10, dn.29). Buna göre, kanunî idare ilkesi çerçevesinde, "kamu kuruluşlarının, özellikle temel hak ve özgürlükleri ilgilendiren, kişileri yükümlülük altına sokan davranışlarda bulunabilmeleri, ancak kanunların açıkça öngördüğü durumlarda olabilir. Bunlar açıkça kanunî yetki isteyen konulardır (**Gözübüyük**, s.25).

kanun koyucu ilkeyi daha vurgulamak açısından ikinci fıkrada da düzenlemede bulunmuş ve “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanunî dayanakları bütçelerinde gösterilir. Bütçelerde yer alan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir.” şeklinde ifade etmiştir. Genel bütçe gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsilinde ise Maliye Bakanlığı veya tarh ve tahakkuka ilgili mevzuatına göre yetkili idareler yetkilidir (KMYKK.m.37/II)<sup>508</sup>. Söz konusu yetki, ancak kanuna uygun vergilendirme işlemleri ile gerçekleştirilecek; yasama organının yerine geçecek şekilde işlem tesis edemeyecektir<sup>509</sup>. O halde gelir politikasına yönelik ilkeler vergi idaresinde demokrasinin birer uzantısı olarak nitelendirilmelidir<sup>510</sup>.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Bütçe İlkeleri” başlıklı 13’üncü maddesinin (f) bendi olan “tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.” esasından hareketle, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin topladığı vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek paylar, geliri toplayan kamu idaresi bütçesine bu amaçla konulacak ödeneklerden karşılanacak; mali yıl içinde kullanılacak ödenek miktarı, ilgili kanun hükümleri uyarınca tahsil edilen miktar dikkate alınarak hesaplanacak pay miktarını geçemeyecektir<sup>511</sup>. Zira bütçe gelirleri, nitelik itibarıyla bütçe ödeneklerinden farklı olduğundan, gelirlerin ilgili yılda

---

<sup>508</sup> Maliye Bakan(lığ)ı, diğer bakanlıklara vereceği yetki ile bunların aracı kılınması sağlayabilir. Ancak tahsilât, Maliye Bakanlığı tarafından atanan ya da hazine adına gelir toplamaya yetkili kişiler tarafından yapılacaktır. Böylece bütün gelirler hazineye girer, orada toplanır ve ödemeler de oradan yapılır. Bu şekilde “hazine birliği” de sağlanmış olur.

<sup>509</sup> Bkz. **Yaltı**, s.10-11, dn.29. Krş. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s.145-146.

<sup>510</sup> **Yaltı**, s.12,23.

<sup>511</sup> Özel bütçeli kurumlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumların giderlerini kendi gelirleri ile karşılamaları esas olduğu için her bir kurumun gelir bütçesinde kendi gelirleri yer alacak, kendi gelirleri ile karşılayamadıkları kısım ise genel bütçeden finansman desteği/hazine yardımı şeklinde gösterilecektir.

toplanması tahmin edilen tutar, azami harcama tutarını göstermektedir. Hesaplanan pay tutarının, bu amaçla tahsis edilen ödenek tutarını aşması halinde, aradaki farkı geçmemek kaydıyla ödenek eklemesi yapmaya genel bütçe kapsamındaki idarelerde Maliye Bakanı, diğer idarelerde üst yöneticiler yetkilidir (KMYKK.m.37/III).

Genel bütçeli kurumların, istisnalar dışında, kendi gelirleri olmadığından vergi ve vergi dışı gelirler sadece genel bütçeli kuruluşlarla ilgili olması sebebiyle böyle bir hüküm sevk edilmiştir<sup>512</sup>. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu öncesi dönemde, yerel yönetimlere verilecek paylar toplam vergi tahsilâtından indirilmekte, kalan kısım ise bütçeye gelir olarak yazılmakta; tahsil edilerek yerel yönetimlere gönderilen paylar görülememekteydi<sup>513</sup>. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un "Bütçe İlkeleri" başlıklı 13'üncü maddesinin (f) bendindeki "tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir." hükmünün gereği olarak ve mali disiplini ve saydamlığı (aynı zamanda hesap verilebilirliği) sağlama yönünde ihdas edilen hüküm, harcamacı kuruluşlarının bütçesinin belirlenmesinde gelir-gider dengesi esasından hareket etmekte, bütçenin oluşturulması konusunda kanunî açıdan direktif vermektedir. Ancak uygulamada bu direktifin gereği yerine getirilememekte, siyasî saiklerle belirlenen bütçeler mali disiplin esasını "şeklen" gerçekleştirmekte ve ödenek eklenmesi yoluna gidilmektedir. Giderler konusunda olduğu kadar gelirler konusunda da ilkelerin saptanması ve uygulanması konusunda gerçekçi davranılmalı ve hayata geçirilmesine özen gösterilmelidir.

---

<sup>512</sup> Genel bütçeli kurumları bu gelirleri (B) Cetveli'nde yer almaktadır.

<sup>513</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, s. 253; **Edizdoğan**, s.359.

## 2. Özel Gelirler

Genel bütçeye kapsamındaki kamu idareleri, aslî faaliyetlerini yürütürken verdikleri hizmetin karşılığı olarak gelir elde etme yoluna gidebilirler. Gelir elde edilirken hizmetin fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet tesliminden sağlanan gelirler özel gelir olarak tanımlanmaktadır (KMYKK.m.3/j). Özel gelirler, genel bütçeli idareler için öngörülmüştür. Çünkü genel bütçe dışında kalan diğer idarelerin gelirleri , o idarenin giderlerinin karşılığı olup bu gelirler kendi içinde özel gelir niteliğindedir. Bu açıdan özel gelirler, bütçenin genelliği ilkesinin istisnalarını oluşturmaktadır<sup>514</sup>.

Devlet tüzel kişiliğinin bütçesini oluşturan genel bütçe gelirleri, genellik ilkesinin gereği olarak, bütün giderlerin karşılığı toplanan gelirlerden oluşmaktadır. Bu nedenle özel gelir uygulamasının genellik ilkesine aykırı yönü yanından mali disiplin, saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine de aykırılık sözkonusudur. Öte yandan, özel ödenek uygulamasında belli giderlerin belli giderlere tahsis edilmesi suretiyle bir başka bütçe ilkesi olan adem-i tahsis ilkesine de aykırılık oluşturmakta; özel ödenek uygulamaları bütçe hakkının herhangi bir sınırlamaya tâbi olmaksızın, süresiz olarak uygulanması anlamına gelmektedir.

Uygulamada genel bütçe içinde yer alan kamu idarelerine elde etmiş oldukları gelirlerden bir kısmını kendi giderleri için harcama yetkisi değişik kanunlarda verilmiştir. Geçmişte bu uygulama tamamen genel bütçenin dışında ve idarenin kendi özel hesabında takip ediliyorken, yapılan düzenlemelerle genel bütçe içine alınmış ve buradan takip edilmeye başlanmıştır. Sözkonusu düzenleme ile kanun koyucu, özel gelirlerin karşılığı olan ödeneklerin ilgili

---

<sup>514</sup> Tosun-Cebeci, s.12.

idarelerin bütçelerinde gösterilmesi hüküm altına alarak özel gelirlerin bütçe içine alınmasını amaçlamakta; bu sayede bütçenin kapsamı genişletilmekte ve malî disiplinin sağlanmasında önemli bir adım atılmaktadır. Mülga 1050 sayılı Kanun'da olmayan özel gelire ilişkin düzenlemelere Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girinceye kadar bütçe kanunları aracılığıyla yer verilmekteydi. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un yürürlüğe girmesiyle birlikte müessese yasal altyapıya kavuşturulmuştur<sup>515</sup>.

Bütçede özel gelir varsa karşılığında da özel ödenek yani özel giderin de olması gerekir, özel gider/ödenek yoksa gelirden de bahsedilemeyecektir. Bu çerçevede özel geliri, bütçenin hazırlanması sırasında öngörülen özel tertibe tahsil edildikçe aktarılacak ya da bütçenin uygulanması sırasında üst yönetici tarafından belirlenecek harcama yeri için açılacak özel tertibe konulmak üzere, gelir bütçesinde gösterilen gelir olarak tanımlamak gerekmektedir<sup>516</sup>.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'daki "özel gelir" tanımıyla farklı bir tanımlama yapılması amaçlandığı anlaşılmaktadır. Kanun'un 3'üncü maddesinin ilk fıkrasının (j) bendine göre; "Genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirleri, Genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirler" özel gelir olarak tanımlanmaktadır. Ancak hüküm oldukça özensiz(ce) kaleme alınmıştır. Buna göre, "Genel bütçe kapsamındaki

---

<sup>515</sup> Ancak özel gelirlerin niteliği gereği ödenek kaydına, gelecek yıla devrine, iptaline ilişkin yetki ve işlemlerin merkezi yönetim bütçe kanununda gösterileceği esasına yer verilmeye devam edilmiştir (KMYKK.m.39/son).

<sup>516</sup> **Tosun-Cebeci**, s.13.



idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında faaliyetlerinden” bahsedilmektedir. Oysa öncelikli olan aslî görevleri ve varlık sebepleri olan kamu hizmetleridir. Bunun dışındaki faaliyet ve hizmetten anlaşılması gerekenin ne olduğu meşhurdur. Dolayısıyla hükmün gözden geçirilerek, tanımdaki bu hukuka aykırılığın giderilmesi gerekmektedir. Uygulamada daha önce değişik adlar altında faaliyet gösteren fonların gelirleri, fonların tasfiyesi sonrası ilgili kurumun bütçesinde belirlenen giderlere, tahsil edildikçe harcanmak üzere gelir bütçesine özel gelir olarak yazılmaktadır. Fonların bütçe içine alınması bu şekilde gerçekleştirilmiş olup, bu bir özel gelir uygulaması olarak kabul edilmektedir<sup>517</sup>.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un ilk hâline bakıldığında geçici 11’inci maddedeki “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçeleri, ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alır.” hükmü özel gelir uygulamasını sağlayacak şekilde ihdas edilmişti. Ancak hükümde 5793 sayılı Kanun’la<sup>518</sup> yapılan yasal değişiklikle, yerinde bir tercihle, bu hüküm kaldırılmak suretiyle bu imkân ortadan kaldırılmış olmuştur<sup>519</sup>.

Genel bütçe içinde yer alan bazı kamu idarelerine değişik kanunlarla verilen, elde ettikleri gelirlerin bir kısmını giderleri için harcama yetkisinin uzantısı olarak, tahmin edilen gelirin tutarı hesaplanarak gelir bütçesine özel gelir kaydedilir. Tahmin edilen bu gelirin karşılığında, ilgili kurumun bütçesine bütçenin hazırlanması sırasında istenilen tertibe ödenek kaydedilir. Özel ödenek miktarının mutlaka ilgili tertipte gösterilmesi gerekir. İdarenin bütçesine

---

<sup>517</sup> **Tosun-Cebeci**, s.13.

<sup>518</sup> RG.6.8.2008-26959

<sup>519</sup> Zira, oldukça büyük mali yapısı olan döner sermaye gelirlerinin döner sermaye giderlerini karşılamak üzere özel gelir olarak kaydedilmesi zor olacaktır. Bkz. **Tosun-Cebeci**, s.13.

konulan ödenek toplamı, gelir bütçesine konulan özel gelir toplamından fazla olamayacaktır. İdarelerin elde ettikleri özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarları, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilirken bu şekilde tahsil edilen özel gelir tutarı, mali yıl içinde kullanılacak özel ödenek miktarının sınırını oluşturacak; tahsil edilen özel gelirlerin ödenek tutarını aşması halinde, ödenek eklemesi yapılmayacaktır (KMYKK.m.39/I).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un yürürlüğe girmesi sonrasında özel gelirlere ilişkin olarak yasal zemin genişletilmiş ve yeni bir düzenleme yapılmıştır. "5217 sayılı Özel Gelir Ve Özel Ödeneklerin Düzenlenmesi İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>520</sup>" ile yapılan düzenleme(ler) ile özel gelirlerin bir kısmı (5217 sayılı Kanun'un yürürlüğü sonra) ilgili kanunlarına işlenirken bazıları ise Kanun'un 25 vd. maddelerinde düzenlenmeye devam etmektedir<sup>521</sup>.

---

<sup>520</sup> RG. 23.7.2004-25531.

<sup>521</sup> Bunlara örnek olarak 25'inci maddedeki düzenleme verilebilir. Söz konusu hüküm şu şekildedir; "Karayolları, Köy Hizmetleri ve Devlet Su İşleri Genel müdürlükleri; genel ve katma bütçeli kuruluşlar hariç diğer kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerden gelen hizmet taleplerini kendi imkânları nispetinde, yapılacak sözleşmeler çerçevesinde ve bedeli mukabilinde yerine getirmeye yetkilidirler. Bu amaçla yatırılacak paralar, bir yandan adı geçen kuruluş bütçelerinin (B) işaretli cetveline gelir, diğer yandan (A) işaretli cetvelde mevcut veya yeniden açılacak tertiplere Maliye Bakanlığınca ödenek kaydolunur. Bu özel tertiplerdeki ödeneklerden önceki yılda harcanmayan kısımları carî yıl bütçesine devren gelir ve ödenek kaydetmeye Maliye Bakanı yetkilidir. İşin gerektirdiği hallerde ve yaptırılacak iş bedelinin saymanlık hesaplarına intikal etmesi halinde gelir ve ödenek kaydı işlemi beklemeksizin (A) işaretli cetvelin ilgili proje ödeneklerinden gerekli harcama yapılabilir. Yapılan harcama tutarı kadar ödeneği, özel tertipten önceden harcama yapılan tertibe aktarmaya Maliye Bakanı yetkilidir.

Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü tarafından 3.7.1968 tarihli ve 1053 sayılı Kanun gereğince yürütülen içme suyu tesisleri ile ilgili olarak kendi usullerine göre borçlandırılan bedeller, taksitlerinin ilgili belediyeler ile su ve kanalizasyon idarelerince süresinde ödenmemesi

Özel kanunlar bakımından diğer önemli örnekleri 4269 sayılı “Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun<sup>522</sup>”, 4568 sayılı “Bazı Fonların Tasfiyesine İlişkin Kanun<sup>523</sup>” ve 2547 sayılı “Yükseköğretim Kanunu<sup>524</sup>” dur.

### 3. Bağış ve Yardımlar

Kamu mali yönetiminde kamu hizmetinin karşılığı olarak veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanması engellenmiştir (KMYKK.m.40/I). Kanun koyucu sözkonusu düzenleme ile kamu gücü kullanılarak bağış ya da yardım toplanması hususunun yasaklanması suretiyle kamunun itibarının korunması ve kötüye kullanılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır.

Kamu idarelerince sunulan kamu hizmetlerinin karşılığı olmayan her türlü bağış ve yardımlar ise hizmet karşılığı olanın aksine gelir kaydedilebilmektedir (KMYKK.m.40/II). Buna göre sözkonusu düzenleme, esasen, “şartlı” bağış ve yardımlara ilişkin olup bununla ilgili usul ve esaslar

---

halinde, ödenmeyen taksitler 2.2.1981 tarihli ve 2380 sayılı Kanun, 27.6.1984 tarihli ve 3030 sayılı Kanun ve 20.11.1981 tarihli ve 2560 sayılı Kanun uyarınca belediyeler ile su ve kanalizasyon idarelerine ayrılan paylardan kesilerek bütçe içinde önemli büyüklüklere ulaşmış durumdadır. Bunun sonucu olarak, esneklik kalmamış, bütçe yetkisinin mali yılla sınırlı Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğüne ödenir.

Genel Müdürlüğe ödenen bu bedeller aynı mahiyetteki içme suyu tesislerinin yapımı, bakım ve onarımı ile bunlarla ilgili ihtiyaç duyulan arazilerin elde edilmesinde kullanılmak üzere Maliye Bakanlığınca yılı içerisinde bir yandan Genel Müdürlüğün bütçesinin (B) işaretli cetvelinde açılacak tertibe özel gelir, diğer yandan (A) işaretli cetvelde açılacak tertibe özel ödenek kaydolunur. Bu ödeneklerden yılı içinde sarf edilmeyen kısmı ertesi yıl bütçesinin ilgili tertiplerine devren gelir ve ödenek kaydetmeye Maliye Bakanı yetkilidir.”

<sup>522</sup> RG.3.3.2001-24335 Mük.

<sup>523</sup> RG.26.05.2000-24060.

<sup>524</sup> RG.6.11.1981-17506.

düzenlenmektedir. Bu çerçevede bağış ve yardım nakit olabileceği gibi, nakit değilse, ilgili mevzuatına göre değerlemeye tâbi tutularak kayıtlara alınacaktır. Ancak, şartlı bağış ve yardımlar, şart kılındığı amaç dışında başka bir yerde kullanılamayacaktır. Bu ödeneklerden mali yıl sonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilecektir; bu ödeneklerden tahsis amacı gerçekleştirilmiş olanlardan kalan tutarlar, tahsis amacının gerçekleştirilmesi bakımından yetersiz olanlar ile yılı bütçesinde belirlenen tutarı aşmayan ve iki yıl devrettiği halde harcanmayan ödenekleri iptal etmeye genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde üst yönetici yetkilidir(KMYKK.m.40/III).

Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir. Şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar sorumluluğu tespit edilenlere ödettilir (KMYKK.m.40/IV).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un düzenlemesiyle bağış ve yardımlar konusunda mülga 1050 sayılı Kanun'dan kaynaklanan eksiklikler giderilmiş<sup>525</sup>; artan tutar ve amaç dışı kullanımı düzenlenmemiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 40'inci maddesiyle kamu mali yönetimi

---

<sup>525</sup> Mülga 5018 sayılı Kanun'un "Şartlı Bağış ve Yardımlar"ı düzenleyen ancak mevcut düzenlemeye göre eksik yönleri bulunan 55'inci maddesi hükmü şöyledir;

"Kamu yararına ait hizmetlerde kullanılmak üzere yapılan bağış ve yardımlar gelir bütçesinde özel bir bölüme konulup şart kılındığı hizmetin gider bütçesinde ödeneği varsa bu ödeneye eklenir, yoksa ayrı bir bölüme kaydolunarak şart kılınan yere harcanır. Bu tür ödeneğin yıl sonunda kalan tutarı ertesi yıllarda açılacak özel bir bölüme aktarılıp sarfedilir."

reformunun gereğini, sözkonusu hüküm bağlamında, gerçekleştirmiş olmaktadır. Ancak, kamu kuruluşlarına yapılan bağış ve yardımlar ile bunların kullanılış şekilleri, özel gelirlerde olduğu gibi bütçe ilkelerinden adem-i tahsis usulüne aykırılık oluşturmaktadır. Ancak, bunların istisnaî düzenlemeler olduğu unutulmamalıdır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un genel ilkeleri yanında, bütçe mevzuatında bağış ve yardımların düzenlendiği başka hükümler de bulunmaktadır. Bunlardan ilki 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un<sup>526</sup> 9'uncu maddesidir. Sözkonusu hükme göre; "Avrupa Birliği'nden sağlanacak hibeler hariç olmak üzere, Türkiye Cumhuriyeti adına herhangi bir dış finansman kaynağından hibe almaya, bununla ilgili anlaşmaları yapmaya ve bu anlaşmaların esas ve şartlarını belirlemeye, sağlanan bu hibeleri bu Kanun kapsamında<sup>527</sup> yer alan kurum ve kuruluşlara kullandırmaya Bakan yetkilidir. Söz konusu hibe anlaşmaları ile ilgili her türlü hazırlık, temas ve müzakereler Müsteşarlık tarafından yürütülür ve sonuçlandırılır. Söz konusu anlaşmalar, anlaşmada aksine hüküm bulunmamak kaydıyla, imza tarihinden itibaren yürürlüğe girer. Hibe alınmasına ilişkin anlaşmalarda değişiklik yapmaya Bakan yetkilidir." Hibe usulü ise maddenin ikinci fıkrasında düzenlenmektedir. Buna göre; nakdî hibe vermeye ve bu yöndeki anlaşmaları imzalamak için Türkiye Cumhuriyeti

---

<sup>526</sup> RG. 9.4.2002-24721

<sup>527</sup> Kanun 'un kapsamını belirten 2'nci maddesine göre Kanun; "merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri", kamu iktisadi teşebbüslerini, özel hukuk hükümlerine tabi olmakla beraber sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait olan kuruluşları, fonları, kamu bankalarını, yatırım ve kalkınma bankalarını, büyükşehir belediyelerini, belediyeleri ve bunlara bağlı kuruluşlar ile sair yerel yönetim kuruluşlarını, yap-işlet-devret, yap-işlet ve işletme hakkı devri ve benzeri finansman modelleri çerçevesinde gerçekleştirilmesi öngörülen projeler kapsamında ödeme yükümlülükleri Hazine Müsteşarlığınca garanti edilen kuruluşları ve hibelerle sınırlı olmak kaydıyla sivil toplum örgütlerini kapsar.

temsilcilerini tayine, Dışışleri Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığının uygun görüşü alınmak kaydıyla Bakanın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkilidir. Söz konusu hibe tutarları Müsteşarlık bütçesine bu amaçla konulacak ödenekten karşılanır. Nakdi hibe verilmesine ilişkin anlaşmaların hazırlık, temas ve müzakereleri Müsteşarlık tarafından yürütölür ve Dışışleri Bakanlığı ile istişare edilerek sonuçlandırılır. Nakdi hibe verme anlaşmalarının şartlarında değişiklik yapmaya Bakan yetkilidir. Aynı hibe verilmesine ilişkin anlaşmaların hazırlık, temas ve müzakereleri ise ilgili kuruluşlar tarafından yürütölerek sonuçlandırılır. Aynı hibe vermeye ve bu yöndeki anlaşmaları imzalamak için Türkiye Cumhuriyeti temsilcilerini tayine ilgili Bakanın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkilidir. Aynı hibe verme anlaşmalarında değişiklik yapmaya ilgili Bakan yetkilidir. Hibe vermeye ilişkin anlaşmalar, anlaşmada aksine bir hüküm bulunmamak kaydıyla imza tarihi itibarıyla Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe girer. Savunma ve güvenlik amaçlı hibeler ise bu usulün kapsamı dışındadır.

Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı ölke ve kuruluşlara yapılacak savunma ve güvenlik amaçlı hibe ve yardımlarla ilgili düzenleme ise üçüncü fıkrada yer almaktadır. Buna göre savunma ve güvenlik amaçlı hibe ve yardımlarla ilgili görüşmelerde bulunmaya ve anlaşmalar imzalamaya, Cumhurbaşkanı ve Başbakanın yetkileri saklı kalmak kaydıyla, Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenecek kişi ve kuruluşlar yetkilidir. Yabancı ölkelere bu amaçla verilecek hibe ve yardım karşılıkları "Milli Savunma Bakanlığı" bütçesine konulacak ödenekten karşılanır. Söz konusu anlaşmalar Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe girer. Anlaşmada belirtilen nakdi hibe ve yardımlar bütçeye gider kaydedilerek T.C. Merkez Bankasında ilgili ölke adına döviz cinsinden açılacak hesaba aktarılabilir. Ödemeler, anlaşma hükümleri çerçevesinde ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslar dâhilinde ilgili hesaptan yaptırılır. Ancak Söz konusu hükmün üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığı

iddia edilmiştir. Zira, fıkranın birinci cümlesinde belirtilen andlaşmaların Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe gireceği hükmü yer almaktadır; hüküm ise Anayasa'nın 90'uncu maddesindeki uluslar arası andlaşmalarının yapılmasında tâbi olunan hukukî rejime ve 104'üncü maddesindeki Cumhurbaşkanı'nun yetkilerini düzenleyen açık hükümlere aykırılık oluşturmaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesi aykırılık bulunmadığı yönünde içtihatla bulunmuştur. Kararın gerekçesinde, sözkonusu düzenleme ile Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı ülke ve kuruluşlara yapılacak savunma ve güvenlik amaçlı hibe ve yardımlarla ilgili görüşmelerde bulunmaya ve andlaşmalar imzalamaya, Cumhurbaşkanı ve Başbakanın yetkileri saklı kalmak kaydıyla, Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenecek kişi ve kuruluşlar yetkili kılındığı; böylece, Anayasa'nın aradığı yetkinin yasal dayanağı bulunduğu; bu nedenle, savunma ve güvenlik amaçlı hibe ve yardımlarla ilgili andlaşmalar için Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin uygun bulma kanunu çıkarması zorunluluğu bulunmadığından, söz konusu andlaşmaların Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe gireceğini öngören 4749 sayılı Yasanın 9. maddesinin son fıkrasının üçüncü cümlesinin Anayasa'nın 90. maddesine aykırı olmadığı; Türkiye Cumhuriyetini bağlayan bir Milletlerarası Andlaşmanın belli hükümlerinin yürürlüğe konulması için gerekli bildirimleri yapma, milletlerarası andlaşmaların uygulama alanının değiştiğini tesbit etme, bunların hükümlerinin uygulanmasını durdurma ve bunları sona erdirmeye, Bakanlar Kurulu kararnamesiyle olduğundan 104'üncü maddesine aykırı olmadığı belirtilmiştir<sup>528</sup>.

---

<sup>528</sup> "4969 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (c) fıkrasıyla, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 9. maddesinin sonuna eklenen fıkra ile, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı ülke ve kuruluşlara yapılacak savunma ve güvenlik amaçlı hibe ve yardımlarla ilgili görüşmelerde bulunmaya ve andlaşmalar imzalamaya, Cumhurbaşkanı ve Başbakanın yetkileri saklı kalmak kaydıyla, Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenecek kişi ve kuruluşlar yetkili kılınmıştır. İptali istenen hüküm, yeni getirilen fıkranın üçüncü tümcesi olup, savunma ve güvenlik amaçlı hibe ve yardımlarla ilgili andlaşmaların

---

Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe girmesine olanak vermektedir. Anayasa'nın 90. maddesinin üçüncü fıkrasında, bir kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari andlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluluğu olmadığı açıklanmaktadır. 31 Mayıs 1963 günlü 244 sayılı Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun'un 5. maddesiyle diğerlerinin yanı sıra, Türkiye Cumhuriyetine hibe, kredi veya sair suretlerle yardım sağlayan iki veya çok taraflı andlaşmaları onaylamaya veya bunlara katılmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Ancak bu maddede, hibe alınmasından söz edilmekte; hibe verilmesinden bahsedilmemektedir. Bu nedenle, hibe verilmesine yönelik bir andlaşmanın bir kanunla uygun bulunmaksızın Bakanlar Kurulu tarafından yürürlüğe konulabilmesi olanaksızdır. 4969 sayılı Yasayla 4749 sayılı Yasanın 9. maddesine eklenen yeni düzenleme ile Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı ülke ve kuruluşlara yapılacak savunma ve güvenlik amaçlı hibe ve yardımlarla ilgili görüşmelerde bulunmaya ve andlaşmalar imzalamaya, Cumhurbaşkanı ve Başbakanın yetkileri saklı kalmak kaydıyla, Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenecek kişi ve kuruluşlar yetkili kılınmıştır. Böylece, Anayasa'nın 90. maddesinin üçüncü fıkrasının aradığı yetkinin yasal dayanağı, söz konusu 9. maddenin son fıkrasının ilk tümcesidir. Bu nedenle, savunma ve güvenlik amaçlı hibe ve yardımlarla ilgili andlaşmalar için Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin uygun bulma kanunu çıkarması zorunluluğu bulunmadığından, söz konusu andlaşmaların Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe gireceğini öngören 4749 sayılı Yasanın 9. maddesinin son fıkrasının üçüncü tümcesi Anayasa'nın 90. maddesine aykırı değildir. Öte yandan, 244 sayılı Kanun'un 3. maddesinin birinci fıkrasında, "Milletlerarası andlaşmaların onaylanması, ... Türkiye Cumhuriyetini bağlayan bir Milletlerarası Andlaşmanın belli hükümlerinin yürürlüğe konulması için gerekli bildirimleri yapma, milletlerarası andlaşmaların uygulama alanının değiştiğini tesbit etme, bunların hükümlerinin uygulanmasını durdurma ve bunları sona erdirme, Bakanlar Kurulu kararnamesiyle olur." denilmektedir. Burada sözü edilen Bakanlar Kurulu kararnamesi, idare hukukundaki yerleşik anlamıyla Başbakan ve Bakanlar tarafından imzalandıktan sonra Cumhurbaşkanının imzası ile tamamlanan bir idari işlemdir. Cumhurbaşkanının imzası olmadan bir Bakanlar Kurulu Kararı hukuksal olarak tamamlanmış sayılmaz. Cumhurbaşkanı ise, hukuka aykırı gördüğü kararnameleri imzalamayabilir. Cumhurbaşkanının, Bakanlar Kurulu kararnamesini imzalaması, Anayasa'nın 104. maddesi anlamında onaylamasıdır. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 90. ve 104. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi



4749 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinin üçüncü fıkrasındaki yetkilendirme Anayasa'ya aykırıdır. Anayasa Mahkemesi'nin gerekçesi 90'ıncı madde açısından uygun bulma zorunluluğu olmadığı yönünden Anayasa'ya uygun olarak değerlendirilebilirse de<sup>529</sup> 104'üncü madde bakımından yapılan

---

gerekir. Dava dilekçesinde Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine de aykırılık olduğu ileri sürülmekte ise de kuralın bu maddelerle ilgisi görülmemiştir."

<sup>529</sup> Anayasa'nın 90'ıncı maddesi açısından Anayasa'ya aykırılık iddiasının kapsamı şu şekilde belirtilebilir; "4969 Sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin (a) fıkrasının 4749 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin sonuna eklendiği fıkranın üçüncü cümlesinde, söz konusu fıkranın birinci cümlesinde belirtilen andlaşmaların Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe gireceği hükmü yer almaktadır. Anayasa'nın 90 ıncı maddesine bakıldığında, milletlerarası andlaşmaların onaylanması yetkisinin yasama ve yürütme organları arasında paylaştırıldığı görülmektedir. Andlaşmaları onaylamaya yetkili makam, Cumhurbaşkanıdır. Anayasa'nın 104 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde, milletlerarası andlaşmaları onaylamak ve yayımlamak yetkisi Cumhurbaşkanı'nun yetki ve görevleri arasında sayılmaktadır. Cumhurbaşkanı'nun onay yetkisini kullanabilmesi, kural olarak, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. 90 ıncı maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarında ise bu kuralın istisnalarına yer verilmiştir. 90 ıncı maddenin ikinci fıkrasına göre, ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak koşuluyla yayımlanma ile yürürlüğe girer ve bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bilgisine sunulur. Anayasa'nın 90 ıncı maddenin üçüncü fıkrasında yer alan istisna ise, yürütme organını Türkiye Büyük Millet Meclisine bilgi vermek yükümlülüğünden de kurtarmakta, hatta bazı durumlarda bir andlaşmayı yayımlanmadan da yürürlüğe koyma imkanı vermektedir. 90 ıncı maddesi üçüncü fıkrasına göre, "Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik ve idari andlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunmaları zorunluluğu yoktur; ancak, bu fıkraya göre yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz." 4969 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin (a) fıkrasının 4749 sayılı Kanununun 9 uncu maddesine eklediği fıkranın üçüncü cümlesinde, söz konusu fıkranın birinci cümlesinde belirtilen andlaşmaların Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe gireceği

---

bildirilmiş ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin andlaşmanın onaylanmasını bir kanunla uygun bulmasına gerek bırakmayan bir düzenleme yapılmıştır. Ancak bu düzenleme, 90 ıncı maddenin birinci fıkrasındaki kuralın istisnalarını gösteren Anayasa'nın 90 ıncı maddesinin ikinci ve üçüncü fıkrasında belirtilen hallerle uyumlu değildir. Anayasa'nın 90 ıncı maddesinin 3 üncü fıkrasında belirtilen istisna, savunma ve güvenlik amaçlı hibe ve yardımlar ile ilgili andlaşmaları içermemektedir. Bu nedenle 4749 sayılı Kanunun 9 uncu maddesine eklenen fıkranın birinci cümlesinde yer alan andlaşmaların, Anayasa'nın 90 ıncı maddesinin 3 üncü fıkrasında belirtildiği gibi, sadece Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe sokulabilmesi düşünülemez. Bu tür andlaşmaların hibe ve yardım niteliğine dayanılarak ekonomik bir karakter taşıdıklarının öne sürülmesi de Anayasa'ya uygunluğu sağlamak bakımından durumda bir değişiklik yapmaz. Bunun nedeni, Anayasa'nın 90 ıncı maddesinin 3 üncü fıkrasında kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik nitelikteki andlaşmaların yayımlanmadan yürürlüğe konulamayacağını bildirilmiş olmasıdır. 4749 sayılı Kanunun 9 uncu maddesine eklenen fıkranın üçüncü cümlesine ise yayımla yürürlüğe girmekten değil, Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe girmekten söz edilmektedir. 4749 sayılı Kanunun 9 uncu maddesine eklenen fıkranın üçüncü cümlesinde yer alan hükmün Anayasa'nın 90 ıncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan istisnanın kapsamına girip giremeyeceği hususu incelendiğinde, bunun da imkansız olduğu görülmektedir. Çünkü, 90 ıncı maddenin ikinci fıkrasına giren hallerde de, andlaşmanın yayımla yürürlüğe konulabileceği bildirilmiştir. Halbuki söz konusu yeni fıkranın üçüncü cümlesinde, andlaşmanın yayımlanma ile yürürlüğe girmesi ilkesinden uzaklaşmış ve Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe girmesine olanak tanınarak, 90 ıncı maddenin ikinci fıkrasındaki kuralın dışına çıkmıştır. Diğer taraftan söz konusu yeni fıkranın getirdiği düzenlemede, Türk kanunlarına değişiklik getiren andlaşmaların kapsam dışı olduğuna ilişkin herhangi bir kayıt getirilmeyerek, bu tür andlaşmalar açısından Anayasa'nın 90 ıncı maddesinin 4 üncü fıkrasına aykırı düşecek durumlara zemin hazırlanmıştır. Bu tablo 4969 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin (a) fıkrasının 4749 sayılı Kanunun 9 uncu maddesine eklediği fıkranın üçüncü cümlesinin, uluslararası andlaşmaların onaylanmasında uyulacak genel kuralı gösteren Anayasa'nın 90 ıncı maddesinin birinci fıkrası ile 104 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde yer alan "milletlerarası andlaşmaları onaylamak ve yayımlamak" cümlesine; Anayasa'nın 90 ıncı maddesinin 1 inci fıkrası ile 104 üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki genel kuralın istisnalarını gösteren Anayasa'nın 90 ıncı maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına; Anayasa'nın 90 ıncı maddesinin 4 üncü fıkrasına aykırı olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Anayasa'nın herhangi bir hükmüne aykırı bir düzenlemenin

değerlendirme sonuç ile içerik açısından çelişki oluşturmaktadır. Öncelikle 90'ıncı madde bakımından yapılan değerlendirmede Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin, uluslararası andlaşmaların onaylanması yetkisinin yasama ve yürütme organları arasında paylaştırıldığı ve onaylama ile yetkili makamın Cumhurbaşkanı olduğu gözden kaçırılmıştır. 244 sayılı Kanun'un<sup>530</sup> 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında, "Milletlerarası andlaşmaların onaylanması, Türkiye Cumhuriyetini bağlayan bir Milletlerarası Andlaşmanın belli hükümlerinin yürürlüğe konulması için gerekli bildirimleri yapma, milletlerarası andlaşmaların uygulama alanının değiştiğini tesbit etme, bunların hükümlerinin uygulanmasını durdurma ve bunları sona erdirmeye, Bakanlar Kurulu kararnamesiyle olur." denilmektedir. Burada sözü edilen Bakanlar Kurulu kararnamesi, yürütmenin düzenleyici işlemlerinden birini oluşturmakta; Başbakan ve Bakanlar tarafından imzalandıktan sonra Cumhurbaşkanının imzası ile tamamlanmaktadır. Cumhurbaşkanının imzası olmadan bir Bakanlar Kurulu Kararının hukukî açıdan tamamlanmış sayılmayacağından işlem yetki ve şekil unsuru yönünden sakatlanmakta; işlemin kurucu unsurunun yokluğu dikkate alındığında "yokluk" yaptırımını ile karşılaşmaktadır. Kaldı ki, Cumhurbaşkanının hukuka aykırı gördüğü kararnameleri imzalamayabileceği düşünüldüğünde yapılan yetkilendirmenin yoklukla malûl olduğu ve Anayasa tarafından korunmayacağı kabul edilmelidir.

---

Anayasa'nın 11 inci maddesinde yer alan Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ve dolayısı ile Anayasa'nın 2 nci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi ile bağdaşması düşünülemez. Anayasa'nın 2, 11, 90/1, 90/2, 90/3, 90/4 üncü maddelerine ve 104 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendine aykırı olan söz konusu fıkranın üçüncü cümlesinin iptali gerekmektedir."

<sup>530</sup> Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü Ve Yayınlanması İle Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun, (RG.11.06.1963-11425).

## II. BÜTÇE HUKUKUNDA SORUMLULUK REJİMİ: SORUMLULAR VE SORUMLULUKLARI

### *A. Bütçe Uygula(n)masında Sorumluluk*

#### **1. Sorumluluğun Niteliği: Hesap Verme Sorumluluğu**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 8'inci maddesi ile her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında 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 zorunda olduğu hükme bağlanarak sorumluluğun niteliği "hesap verme sorumluluğu" olarak tanımlanmıştır. Nitekim hükmün gerekçesinde de çağdaş kamu malî yönetim sisteminin önemli unsurlarından biri olan hesap verebilirlik olgusunun, kendilerine kamu gücü kullanma görev ve yetkisi verilenlerin bu yetkiyi yasal sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını vermeleri anlamına geldiği ifade edilerek, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının sağlanması, ayrıca kötüye kullanımın önlenmesi için görevli ve yetkili olanların gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu tutulması ve yetkili kılınmış mercilere bu Kanun hükümleri çerçevesinde hesap vermeleri öngörülmüştür. Kanun sorumlulukla ilgili olarak harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesini oluşturmayı amaçlamış, muhasebe yetkilisinin sorumluluğunu azaltarak, kamu idareleri yöneticilerinin sorumluluğunu artırmış; mali sorumluluğu da üstlenmelerini

sağlanmışır<sup>531</sup>. Bu durum, mali kontrol yükümlülüğünün kamu idarelerine aktarılması suretiyle de tamamlanmış; idarî, mali ve performans sorumluluğu, ilgili idarenin sorumluluğu altında toplanmıştır. Bu nedenle yeni ihdas edilen sorumluluk rejimini nitelendirmek ve genel esasları ortaya koymak gerekmektedir.

---

<sup>531</sup> 1050 sayılı Kanun'un yürürlükte olduğu dönemde, kusursuz sorumluluk anlayışından hareketle sayman, harcama sürecinin her aşamasından sorumlu tutulmuş; bu sorumluluk anlayışı süreci ağırlaştırmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali ve Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun getirdiği yeniliklerin başında, harcama sürecindeki görev, yetki ve sorumlulukların yeniden belirlenerek, yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması yer almaktadır. Bu anlamda mali yönetim alanında siyasî, idarî ve mali sorumluluk birbirinden ayrılmıştır. Bu çerçevede, kamu idarelerinde mali iş ve hizmetler, kurulacak mali hizmetler birimi tarafından yapılacak, harcamanın yapılmasına harcama yetkilileri karar verecek, harcama kararları harcama öncesinde mali kontrol yetkilileri tarafından kontrol edilecek ve dönem sonunda iç denetçiler tarafından denetlenecektir. Harcama yetkilileri, yaptıkları harcamaların mevzuata uygunluğundan mali yönden; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde de yönetsel yönden sorumlu olacaktır. Bkz. **Arcagök-Yörük-Oral-Korkmaz**, s.7. Bu şekilde yetkisiz sorumluluk ile yetkili sorumsuzluk sorunu aşılmaktadır. Bkz. **Kesik**, Çok Yıllı Bütçe, s.50. **Candan**, Sorumluluk, s.65-66; **Candan**, Yenilikler, s. Aynı yönde **Arslan**, 5018, s.21,24-25; **Çolak**, Harcama Süreci, s.224; **Çolak**, Kanun, s.167. Ayrıca bkz. **Özbahar**, s.95-96; **Ertem**, s.125-126; **Bağbaşıoğlu**, Karşılaştırma, s.21; **Kızılkaya**, Sorumluluk, s.212; **Alkış**, s.13-14. Bir başka deyişle, harcama sürecindeki görevlilerin yaptığı hatalı ve/ya da eksik işlemlerin sonucunda ortaya çıkan durum; sadece mali sorumluluğu gerektiriyorsa, bu kişiler mali sorumlulukla, cezaî sorumluluğu gerektiriyorsa cezaî sorumlulukla, idarî sorumluluğu ya da her üç sorumluluğu da gerektiriyorsa her üç sorumlulukla kar karşıya kalınması mümkün olacaktır. Örneğin, harcama yetkililerinin hesap verme sorumluluğu; harcama talimatının mevzuata uygunluğundan ibaret olacaktır. Mevzuata aykırı bir harcama talimatı sonrasında fazla veya yersiz bir ödeme meydana gelmişse, yani kamu zararı oluşmuşsa, bu kişi hem idarî yönden üst yöneticiye hem de mali yönden yetkili makam ve(ya) mercilere hesap verecektir. Bu durum aynı zamanda bir ceza hukuku açısından suç oluşturuyorsa, cezaî yönden de sorumluluk sözkonusu olacaktır. Bkz. **Tosun-Cebeci**, s.24.

Hesap verme sorumluluğu hukukî sorumluluk veya malî sorumlulukla herhangi bir ilgisi bulunmayan bir kavramdır. Hesap verme sorumluluğu, açıklamada bulunma yükümlülüğünü içeren, iki taraftan birinin diğerine tevdi ettiği görevin yapılıp yapılmadığı, yapılamadıysa niçin yapılamadığı, verilen paranın nasıl harcandığı, tamamının harcanıp harcanmadığı, görevin gerektirdiği amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı, hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için mümkün olan her şeyin yapılıp yapılmadığı ve geçmiş deneyimlerin ışığında nelerin iyi gittiği nelerin iyi gitmediği hususlarında cevap vermekte, durumunu açıklamakta, rapor etmektedir<sup>532</sup>. Dolayısıyla, hesap verme sorumluluğu bir raporlama faaliyeti olup, bir görev icra etmek üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevin nasıl yerine getirildiği hususunda açıklamada bulunma sorumluluğudur<sup>533</sup>. Bu bağlamda hesap verme

---

<sup>532</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Hasan **Baş**, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, (20.Türkiye Maliye Sempozyumu, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, 23-27 Mayıs 2005, Karahayıt, Pamukkale), Denizli 2005, s.400-416. Krş. **Tosun-Cebeci**, s. 24. Esasen, hesap verme sorumluluğunda “üzerinde mutabakata varılmış hedefler çerçevesinde belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişki” bulunmaktadır. Böyle bir sorumluluk yüklenmesi hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için mümkün olan herşeyin yapılıp yapılmadığının ve geçmiş deneyimler ışığında nelerin iyi gittiğinin nelerin gitmediğinin öğrenilip öğrenilmediğinin sorgulanmasını gerektirir. Bu bağlamda sağlıklı ve etkin bir hesap verme sorumluluk sistemi bürokratik kontrol ihtiyacını giderdiği gibi kamu kaynaklarını yönetenlerin hükümet programlarının etkinliğini belirlerken spekülasyonlara değil, sağlıklı ve güvenilir bilgilere dayanmalarını sağlar. Bkz. (Safiye) **Kaya**, s.3. Aynı yönde **Kanada Sayıştayı&Hazine Sekreteryası**, (Çev.Hakan Özbaran), s.2; **Polat**, s.71.

<sup>533</sup> Nitekim Sayıştaylar Uluslararası Örgütü INTOSAI Denetim Standartları’nda hesap verme sorumluluğu, benzer şekilde, “Kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dâhil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin, malî, idarî ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyetindedir.” şeklinde ifade edilmiştir. Bkz. **Baş**, Hesap Verme Sorumluluğu, s.402.

sorumluluğu ile yetki ve kaynakların hukuka, verimlilik ve etkinlik ilkelerine uygun kullanılmasına, belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılmasına ilişkin yükümlülüklerin ifası denetlenmektedir<sup>534</sup>. Bu çerçevede görev alma ve bu görevin ifasına ilişkin zorunluluğu ifade eden hesap verme sorumluluğunun siyasal hesap verme sorumluluğu, idarî hesap verme sorumluluğu<sup>535</sup> ve mali

---

Aynı yönde **Çakır**, s.54. Krş. Oğuz **Oyan**, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Bir Reform Nasıl Iskalanır?", (Dünya Gazetesi 12.12.2003). Ülkemizde de hesap verme sorumluluk sisteminin bir raporlama faaliyeti olarak kendini gösterdiği bilinmektedir. Sayıştay denetimleri de bu raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmakta ve bir anlamda parlamentoya güvence sağlamaktadır. Bu sistemin, yani Parlamento, hükümet ve yüksek denetim kurumu arasındaki işleyişin bir üçgen şeklinde gösterilmesi konunun daha iyi anlaşılmasına yardım etmektedir. Bkz. (Safiye) **Kaya**, s.3. Aynı yönde **Kanada Alberto Sayıştay**, (Çev.Sacit Yörüker), s.2. Ayrıca bkz. **Polat**, s.73.

<sup>534</sup> TC. Başbakanlık, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 2-Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, (Başbakanlık Yayını), Ankara 2003, s.96. Bu anlamda, hesap verme sorumluluğu sayesinde hukuka uygunluk, saydamlık, yansızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı saptanmakta ve sorumluluğu devredene sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkânı doğmaktadır. Bkz. **Polat**, s.71.

<sup>535</sup> İdari hesap verme sorumluluğu idarî sorumluluk ile birbirinden farklı anlamlar taşımaktadır. İdarî sorumluluk; bir genel idare hukuku konusudur. İdarenin çeşitli alanlarda (güvenlik, savunma, eğitim, sağlık, ulaştırma, vs.) yürüttüğü faaliyetlerden dolayı ortaya çıkan zararlardan idare hep aynı sorumluluk ilkelerine göre sorumludur ve verdiği zararları hep aynı ilkelere göre tazmin eder. Aynı şekilde çeşitli kamu tüzel kişilerinin (devlet, il özel idaresi, belediye, köy, kamu kurumları) sorumlulukları da aynı ilkelere tâbidir. İdari (yönetmel) hesap verme sorumluluğu hiyerarşik bir çerçevede ele alınmaktadır. İdarî hesap verme sorumluluğunun ise çerçevesi kanuni düzenlemelerle belirlenmiştir. Hiyerarşik açıdan her ast üstüne karşı sorumludur. İdari sorumluluğu kısaca; teşkilatın sevk ve idaresi noktasında doğan sorumluluk olarak tanımlayabiliriz. 5018 sayılı Kanun üst yöneticilerin ve bürokratik kademelerde görevli kişilerin sorumluluklarını idari sorumluluk çerçevesinde ele alınmıştır (Bkz. KMYKK.m.11). Üst yöneticilerin kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından doğan sorumlulukları bakana karşıdır. 5018 sayılı Kanuna göre bütçe ile ödenek ayrılmış her bir harcama birimin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olup

hesap verme sorumluluğu<sup>536</sup> gibi türleri olup; parlamentonun vatandaşlar(ın)a karşı, bakanların parlamentoya karşı, bakanlık üst yönetiminin bakana karşı hesap verme sorumluluğu sözkonusudur<sup>537</sup>.

Hesap verme, yönetim olgusunun özünde olan ve kaynakları yöneten her kişi ve örgütsel birimin en temel yükümlülüğüdür. Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde oluşturduğu zincir, demokrasiler bakımından doğal ve son derece gerekli bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma

---

11'inci maddede sayılan üst yöneticilere karşı sorumludurlar. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun sorumluluk konusunda orijinal düzenlemesi mali sorumluluk ile idari sorumluluğu aynı paralelde ele almasıdır. Başka bir deyişle, yönetsel örgütlenme içinde ödenek tahsis edilen her bir birim, harcama birimi olarak kabul edilmiş olup yönetsel sorumluluk ile mali sorumluluk birleştirilmiştir. Bkz. **Akbulut**, s.30.

<sup>536</sup> Mali hesap verme sorumluluğu, mali sorumluluk ile birbirinden farklı anlamlar taşımaktadır. Mali sorumluluk; kişinin gerek hazineye gerekse başka bir kişiye verdiği zararın kendisine ödetilmesi sonucunu doğuran sorumluluk türüdür. Mali hesap verme sorumluluğu ise kamu kaynağını kullanan, yöneten kişilerin sorumluluğudur. Kendilerine emanet edilen kaynakların ne kadarının nereye, nasıl kullanıldığının hesabının sorulması, mali hesap verme sorumluluğu kavramı ile açıklanabilir. Yetki-sorumluluk dengesi yeniden kuran Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile mali sorumluluk ile idari sorumluluk birleştirilmiştir. Dolayısıyla bu kanun çerçevesinde mali sorumluluk ile idari sorumluluk birbirinden çok farklı anlamlar taşımamaktadır. Bu sistemde önceki uygulamada olduğu gibi saymanın Sayıştay'a karşı kusursuz sorumluluğu sözkonusu değildir. Çünkü Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu sorumluluk müessesesini bir yönetim modeli sistemi içinde tasarlamış olup yönetsel sorumluluk çerçevesinde ele almıştır. Bkz. **Alkış**, s.19-20.

<sup>537</sup> Bkz ve krş. **Atiyas-Sayın**, Bütçe Sistemi, s.6; **Gören**, s.113-114; **Baş**, Hesap Verme Sorumluluğu, s.402; (Safiye) **Kaya**, s.3.



hakkı, demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir<sup>538</sup>. Demokrasilerde bu yetkinin temel biçiminin ve asgarî sınırlarının anayasa ve(ya) kanunlarla düzenlenmesinin bile yersiz olacağı ileri sürülmektedir. Bu nedenle hesap verme sorumluluğu, açıkça belirlenmiş görev ve yetki paylaşımı esasına dayanmalıdır. Etkin bir hesap verme mekanizması için personelin görev tanımlarının yapılabilmesi ve verilen sorumluluklar ile sağlanan imkânlar arasında bir ilişkinin olması gerekir. İyi bir bütçe sınıflandırması, yürütülecek hizmetlerle kullanılacak kamusal kaynaklardan kimlerin sorumlu olacağını ortaya koymalıdır. Buna göre, kurumsal sınıflandırma, program sorumlularının tesbitine olanak sağlar ve performans hedeflerinin gerçekleştirilmesinden kimin sorumlu olduğunu ortaya koyar. Fonksiyonel sınıflandırma ise, kurumun misyonu ile bağlantısı olmayan alanlardan aslî fonksiyonlarına doğru kaynakların yönlendirilmesini sağlar<sup>539</sup>.

Hesap verme sorumluluğu, aynı zamanda, günümüz kamu yönetimleri bakımından bir çağdaşlık ölçütü olarak kabul edilmekte; yönetimde çağdaşlık ile demokrasiyi buluşturmaktadır. Demokrasinin özü de ülkeyi yönetenlerin vatandaşlara karşı sorumlu olmaları, onlara hesap vermeleridir<sup>540</sup>. Demokratik yönetimlerde kamu kaynaklarının kullanımında söz ve karar sahibi olan ister seçilmiş olsun ister atanmış olan her yöneticinin yönetiminden dolayı hesap vermesi gerekli olup hesap verme sorumluluğu, demokratik ülkelerde bir dizi yetki devrinin bir sonucu olarak açıklanmaktadır. Parlamenterlerin yurttaşlara, hükümetin parlamentoya, kamu yönetiminin hükümete karşı olmak üzere

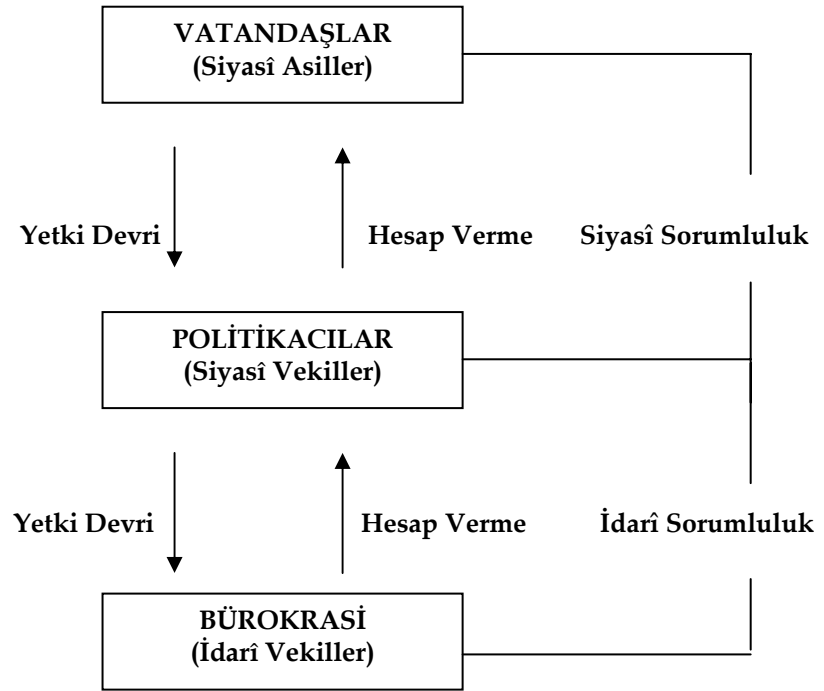
---

<sup>538</sup> Bkz. ve krş. Hayrullah **Keleş**, "Devletin Yapısını Ve Faaliyet Sonuçlarını Bilme Hakkı", (<http://www.bilgiyonetimi.org>), (Erişim Tarihi: 1.5.2005).

<sup>539</sup> **Baş**, Hesap Verme Sorumluluğu, s.402.

<sup>540</sup> Bkz. Maliye Bakanlığı, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Ankara, 2002, s.22. Ayrıca bkz. **Baş**, Hesap Verme Sorumluluğu, s.403.

hesap verme sorumluluğu aşağıdaki şekilde belirtildiği üzere, demokrasilerde asil-vekil ilişkisi çerçevesinde, değişik süreç ve düzeylerde gerçekleşmektedir<sup>541</sup>.



<sup>541</sup> Bkz. **Atiyas-Sayın**, Bütçe Sistemi, s.6. Krş. (Safiye) **Kaya**, s.3. Kamu (mali) yönetiminin yeniden yapılanmasında, devlet-birey ilişkileri yeniden tarif edilmekte ve düzenlenmektedir. Vatandaş ön plana çıkaran bir devlet yaklaşımı benimsenmekte, kamusal karar alma sürecinin kavramsal çerçevesinin başlangıcı veya temeli vatandaş üzerine inşa edilmektedir. Modern temsili demokratik sistemin bir gereği olarak, yetkinin kaynağının vatandaş olduğu ve yetkileri kullanan bütün mercilerin vatandaş adına hareket ettiği anlayışından hareketle; hesap verme sorumluluğu, yönetsel süreçlerin bütün aşamalarını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Kamusal çerçeve yeniden çizilirken siyasi sorumluluk ve yönetsel teknik sorumluluk bir hiyerarşik düzen içerisinde ortaya konmakta vatandaş-yasama-yürütme arasında bir yetki devri ve bilgilendirme yükümlülüğü ve sorumluluğu süreci oluşturulmaktadır. Vatandaş temel ve başlangıç alan süreçte vatandaştan başlayarak yetkiler sırası ile siyasi partiler aracılığı ile parlamentoya, kabineye, bakanlıklara ve hizmet ünitelerine aktarılmakta raporlama ve bilgilendirme süreci de en sondan başlayarak vatandaşa geri dönmektedir. Yetki devri kullanımı, siyasi ve teknik sorumluluk, raporlama, bilgilendirme, şeffaflık ve hesap verebilme her aşamada sağlanmaktadır. Yetkiyi veren vatandaş, yetki kullanımını denetlemekte ve yetkiyi kullananlardan hesap sorabilmektedir. Bkz. Can Fuat **Gürlesel**, "Devlet Teşkilatının Yeniden Yapılandırılması", (<http://www.dusun.itu.edu.tr/yeniyazilar/devletteskilati.htm>), (Erişim Tarihi, 1.5.2005 ).

Çağdaş demokrasilerde parlamentoların kamu(sal) kaynakların iyi yönetildiğine ve kamu kurumlarının yaptıkları harcamalarının değerinin karşılığının alındığına dair halka güvence vermesi bu yönetimlerin olmazsa olmaz koşullarından birisidir. Nitekim halk, yukarıdaki şekilde belirtildiği üzere, kamu kaynaklarını kullanmakla görevli olanlardan bu fonların kullanımının hesabının sorulmasını bekler. Kamu kaynaklarının mutlak bir dürüstlikle ve akıllıca kullanılmasını temin etmede birincil sorumluluk bakanların, seçilmiş üyelerin, yönetim organlarının, yöneticilerin ve diğer kamu görevlilerininindir<sup>542</sup>. Kamusal denetim, bu hesap verme zincirinde önemli bir unsur olup; hesap verme yükümlülüğünü hem yukarıya, kaynakları sağlayan seçilmiş ve atanmış üyelere (parlamentarlara) doğru ve hem de dışarıya, tüketicilere, yardım alanlara, vergi yükümlülerine ve sonuçta tüm topluma yayarak güçlendirir<sup>543</sup>. Nitekim Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu da, harcama sürecindeki görev, yetki ve sorumlulukların yeniden belirlenerek, yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulmasını, sözkonusu anlayış çerçevesinde ihdas etmektedir. Bu anlayış çerçevesinde her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar,

---

<sup>542</sup> Siyasetçilerin siyasi sorumluluklarını yerine getirmesinde seçmenlerin elindeki en önemli koz, seçimlerdir. Seçimler sayesinde seçmenler verdikleri yetkiyi siyasal iktidardan alabileceklerdir. Bu nedenle siyasal iktidar seçim öncesinde kısa vadede oy kazandıracak politikaları uygulamaya koyacaktır. Kamu tercihi literatüründe bu olaya “politik miyopluk etkisi” denir. Yerel yönetimlerde belediyelerin seçim öncesi altyapı hizmetleri yerine park gibi seçmenin gözüne hoş görünecek hizmetler vermeleri buna en güzel örnektir. Ayrıca siyasal iktidar yeniden seçilebilmek için bütçe ödeneklerini kendi seçim bölgelerine tahsis edebilir. Bu ise literatürde "hizmet kayırmacılığı" olarak geçmektedir. (Dileyici-Özkıvrak, s.109). Dolayısıyla siyasi sorumluluk sahibi kişiler bir taraftan her türlü kamu kaynağının kullanılmasında stratejik planlara, hükümetin makroekonomik hedeflerine uygunluğu gözetirlerken diğer taraftan da kısa vadeli “seçim ekonomisi” politikalarını da uygulamaya koyabilirler (Alkış, s.18).

<sup>543</sup> Gören, s.113, 119; Baş, Hesap Verme Sorumluluğu, s.405, 411. Krş. (Safiye) Kaya, s.245; Gülen, s.124.

kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu kılınmıştır.

## **2. Sorumluluğun Hukukî Çerçevesi: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Hesap Verme Sorumluluğu**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 1'inci maddesinde, Kanun'un amaçlarından birinin hesap verebilirliği sağlamak olduğu belirtildikten sonra "Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları" başlıklı üçüncü bölümünün 8'inci maddesinde hesap verme sorumluluğu düzenlenmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 8'inci maddesi hesap verme sorumluluğunu, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemleri almasından sorumlu olmaları şeklinde tanımlamaktadır. Kanun, hesap verme sorumluluğunu dört başlık altında toplamaktadır. Bunlar; harcama yetkilisinin sorumluluğu, üst yöneticinin sorumluluğu, bakanın sorumluluğu ve hükümetin sorumluluğudur.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 41'inci maddesinin gereği olarak, harcama yetkilisinin kendi performansını değerlendirmesi gerekmektedir. Zira bu şekilde üst yöneticiye hesap vermiş olacaktır. Ayrıca Kanun, üst yöneticilerin iç denetçiler eliyle de her birimi performans değerlendirmesine tâbi tutmasını da mümkün kılmıştır. Üst yönetici de, bakana karşı idarî olarak hesap vermek zorundadır. Bu sorumluluk, idare performans programının faaliyet raporunda yer alan çıktı ve sonuçlarla kıyaslanması

suretiyle yerine getirilir. Faaliyet raporunda üst yönetici, idaresine ilişkin performans değerlendirmesini yapar. Bu değerlendirme, önceden belirlenen stratejik amaç ve hedeflere ilişkin yıllık uygulama sonuçlarına yani performans hedeflerine idarenin ulaşip ulaşmadığını ve başarı ya da başarısızlıkları ortaya koyar. Bakanlar, Başbakana ve parlamentoya karşı siyasî olarak hesap vermek zorundadır. Bu hesap verme, bakanlığın bir yıllık faaliyetinin, hükümet programı, kalkınma planı ve yıllık program ile idarenin stratejik planında yer alan hedeflere ulaşip ulaşmadığı ve kamuoyunun beklentilerini karşılamadaki başarısı bakımından, performansının değerlendirilmesidir. Performans programları ve faaliyet raporları, bakanların kendi faaliyetleri ile ilgili bu sorumluluklarını yerine getirmeleri ve ayrıca kamuoyunun idare faaliyetleri hakkında bilgilendirilmeleri bakımından birer araçtır. Hükümet ise, parlamentoya ve kamuoyuna karşı hesap vermek zorundadır. Hesap verme, yürütme tarafından hazırlanan faaliyet raporları ve Sayıştay tarafından hazırlanan değerlendirme raporları ve genel uygunluk bildirimini ile yerine getirilir<sup>544</sup>.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndaki hesap verme sorumluluğu rejimi, asıl olarak, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı geliştirme amacına yöneliktir. Buna karşılık maddeler hazırlanırken, hesap verme sorumluluğu daha geniş bir şekilde tanımlanarak, hizmetin gerçekleştirilmesinde görev alan herkesin yaptığı işin sorumluluğunu yerine getirmesi yönünde bir anlayış kabul edilmiştir. Hesap verme sorumluluğunun kurumsal çerçevesini belirlemek, siyasî sorumlulukla idarî sorumluluğun ve hiyerarşik yapının ortaya konulması bakımından önem taşımaktadır. Bu çerçevede, vatandaşla Meclis, Meclis'le Bakanlar Kurulu, Bakanlar Kurulu ile Bakanlıklar, Bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşları arasındaki yetki ve

---

<sup>544</sup> Mutluer-Öner-Kesik, s.139-141. Ayrıca bkz. (Safiye) Kaya, s.3; Alkış, s.21-22.

sorumluluğun iyi bir şekilde tanımlanmış olması bu sistemin işleyebilmesinin ön koşuludur. Bütçenin esas olarak siyasi bir süreç sonunda belirlendiği ilkesinden hareketle, söz konusu kurumsal ilişkilerin ve bu ilişkiler sonucu ortaya çıkan yetki ve raporlama yükümlülükleri bütçenin hazırlanmasında mali disiplini sağlamada önemli rol üstleneceği varsayılmıştır. Buna göre, etkili bir hesap verme sorumluluğunun yerine getirilebilmesi için, bütçe süreçlerine ve performans planlarına yansıyan, karşılıklı olarak üzerinde anlaşılmış beklentilerin raporlanması esasına dayanan bir sürecin yasal zemine oturtulması, bu tür bir mekanizmanın kurulmuş olması gerekir. Ancak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda bu tür düzenleme(ler) yapılmamıştır<sup>545</sup>. Her ne kadar düzenleme, hesap verme sorumluluğu, stratejik plan, performans ölçümü, saydamlık, iç ve dış denetim gibi kamu yönetimi ilkeleri üzerine inşa edilmeye çalışılsa da bu kavramların tanımlanması ve kullanımlarındaki sorunlar hesap verme sorumluluğuna ilişkin düzenlemeyi de işlevsiz kılmaktadır. Nitekim performans denetimine ve performansın raporlanmasına ilişkin düzenlemeleri de benzer nedenlerle eleştirilmektedir. Aynı şekilde denetimle ilgili düzenlemeler, genel kabul görmüş denetim standartlarına

---

<sup>545</sup> **Baş**, Hesap Verme Sorumluluğu, s.413-414. Krş. **Alkış**, s.20. Ayrıca bkz. **Söyler**, Değerlendirme, s.199. Etkin bir hesap verme sorumluluğunun temel öğeleri kanunla düzenlenmek suretiyle yasal zeminin oluşturulması mümkündür. Bu çerçevede plânlar, bütçeler, finansal tablolar hükümetin hesap verme sorumluluğunun kanunî düzenlemeye konu edilen temel öğeleridir. Bu çerçevede her bir performansın değerlendirilmesi ve sonuçlara yönelik değerlendirme yapılması kanunî idare ilkesinin gerçekleştirilmesi bakımından da gereklidir. Bkz. ve krş. **Kanada Alberto Sayıştay**, (Çev.Sacit Yörüker), s.9; **Çakır**, s.54 vd. Öte yandan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 2'nci maddesi gereğince düzenleyici ve denetleyici kurumlar, Kanun kapsamı dışında bırakıldığından, sözkonusu kurumlar için hesap verme sorumluluğunun, bu Kanun'daki hükümler çerçevesinde uygulanmamasının Kanun'un felsefesi ile bağdaşmadığı yönünde görüş için bkz. **Fikret Gülen**, "Hesap Verme Sorumluluğu ve Bağımsız Kurullar", (www.tesev.org.tr), (Erişim Tarihi 1.5.2006). Aynı yönde **Söyler**, Değerlendirme, s.199.

uygun değildir. Kendisine yetki verilenlerin ve kaynak tahsis edilenlerin bu yetkileri ve kaynakları ne kadar iyi kullandıklarını raporlama, sergileme sorumluluğu olarak tanımlanan hesap verme sorumluluğunda, kamu kaynaklarının iyi kullanılıp kullanılmadığı, yani verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı konusunda bir kanaate ulaşabilmek için ise performans ölçümü yapılması gerekmektedir. Bir başka deyişle hesap verme sorumluluğu en iyi şekilde performansın ölçülmesiyle ve performans ölçümü sonucu ortaya çıkan performans bilgilerinin raporlanmasıyla yerine getirilebilir. Ancak yürürlükteki personel ve harcama mevzuatı, bu ölçütleri ortaya koyma(k) bakımından yetersizdir; yeniden düzenlenmeye muhtaçtır. Öte yandan, Kanun 8'inci ve 10'uncu maddesindeki sorumluluk düzenlemelerinde, üzerinde uzlaşılan taahhütlerin, ölçülebilir hedeflerin, sonuçların ne ölçüde gerçekleştiğine göre değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede bakanların, sonuçlardan dolayı parlamentoya karşı hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmesi, parlamentonun tahsis ettiği kaynaklara karşılık ne tür sonuçlar elde etmeyi taahhüt ettiğini beyan etmesine, yani ölçülebilir hedefler belirlenmesine bağlıdır. Benzer şekilde, üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmeleri de, kendilerine tahsis edilen kaynakların ve verilen yetkilerin karşılığında nasıl bir performans sergileyeceklerini beyan etmelerine, yani, ölçülebilir performans hedeflerini belirlemelerine bağlıdır. Hesap verme sorumluluğu, bu karşılıklı taahhüt ve beklentiler çerçevesinde yerine getirilmekte, performans ölçümlerine dayalı performans raporları aracılığıyla bu sorumluluğu ne şekilde yerine getirdiği sergilenmektedir. Oysa Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda raporlama, performans ve denetim sürecini sağlayacak somut ölçütler bulunmamaktadır<sup>546</sup>. Bu haliyle

---

<sup>546</sup> Bkz. Oğuz Oyan, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Bir Reform Nasıl Iskalanır?", (Dünya Gazetesi 12.12.2003). Aynı yönde Baş, Hesap Verme Sorumluluğu, s.414; Çakır, s.63-64. Krş. Polat, s.71-73; Kanada Alberto Sayıştayı, (Çev.Sacit Yörüker), s.5 vd.; Kanada Sayıştayı&Hazine Sekreteryası, (Çev.Hakan Özbaran), s.4 vd.

hesap verme sorumluluğu, bir “raporlama faaliyeti” olarak uygulanmaktadır. Ancak bu faaliyet de Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Faaliyet Raporları ve Kesin Hesap” başlıklı altıncı bölümü ile dış denetime ilişkin 68’inci maddesindeki düzenlemeler dikkate alındığında, hukukî denetim sonuçlarını içeren raporlarla, malî denetim ve performans denetim raporlarının konsolide edilmesini öngörmek gibi hükmün amacının gerçekleştirilmesinin önleyici fonksiyon ifa edecektir<sup>547</sup>. Bu nedenle hükmün ikincil mevzuat dikkate alınarak uygulanabilir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir<sup>548</sup>.

---

<sup>547</sup> **Baş**, Hesap Verme Sorumluluğu, s.415.

<sup>548</sup> Nitekim bu konuda, yolsuzlukların sebeplerinin, sosyal ve ekonomik boyutlarının araştırılarak alınması gereken önlemlerin belirlenmesi amacıyla kurulan (10/9) Esas Numaralı Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma Komisyonu, hesap verme sorumluluğu konusunda Türkiye’de mevcut durumun ne olduğu ve nelerin yapılması gerektiğine ilişkin, özetle, şu tespitlerde bulunmuştur:

- Ülkemizde hesap verme sorumluluğu mekanizmaları yeteri kadar açık ve kesin bir biçimde tanımlanmadığından, kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu etkin değildir.
- Ülkemizde ulaşılacak sonuçları, atılacak adımları, bu adımların hangi kurumlar ve yöneticiler tarafından atılacağı, tahmini maliyetleri ve performansa yönelik hedefleri belirtecek stratejik planlar hazırlanmamaktadır. Kalkınma planlarının, bu hedefleri karşıladığı iddia edebilirse de, kalkınma planının farklı bir amaca hizmet ettiği ve başarılı bir biçimde hayata geçirilemediği de bilinen bir gerçektir. Çok az sayıda olsa da iyi niyetli ve özverili kamu yöneticilerinin hazırladığı planlara uygun davranılmamakta; bu planlar, etkin vasıtalarla kamuoyuna sunulmamakta ve yürütme erki seçmenlerine karşı sorumlu olmakla birlikte bunu yerine getirmemektedir.
- Beklenen ve hedeflenen sonuçlar açıkça ifade edilmediğinden, kamuoyunda uygulanan politikalar hakkında net bir kanaat sözkonusu olamamaktadır. Böyle bir kanaatin eksikliği, ortaya çıkan sonuçların beklentileri karşılayıp karşılamadığını belirleyememekte ve vatandaşların, hükümetin ya da kamu kurumlarının başarılı olup olmadığını tespit etmeleri imkansız hale gelmektedir.
- Uygulamada hesap verme sorumluluk sistemi, en açık şekilde, raporlama olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirli bir işe yönelik olarak hazırlanmış planlarla varılan sonuçlar, etkin ve düzenli bir raporlamayla karşılaştırılabilecek ve yerine getirilmeyen görevlerle ilgili herhangi



---

bir sorumluluk ortaya çıktığı takdirde, mevzuatla tespit edilen yaptırımlar uygulanabilecektir. Bakanlıkların, TBMM'ye altı aylık ya da yıllık olağan faaliyet raporları sunmalarına dair bir düzenleme bulunmadığı gibi, bakanlığa bağlı ve ilgili kuruluşların da kendi faaliyetleriyle ilgili olarak bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklara raporlama yükümlülükleri bulunmamaktadır. Bu durum, siyasi kişiler olan Bakanların ve üst düzey kamu yöneticilerinin performanslarının tam anlamıyla ölçülememesi sonucunu doğurmaktadır.

- Kamu kurumlarında, kurum içi hesap verme sorumluluğu önlemleri yeterince uygulanmamaktadır. Devlet gelirlerinden yapılan harcamalar ve icra programlarının sonuçları hakkında vatandaşlara hesap verilmemektedir.

- Kamu kurumlarının sundukları hizmetlere ilişkin standartları belirleme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Görevlere, karar alma süreçlerine, performansa ve bilgilendirmeye yönelik referans noktaları tespit edilemediğinden, bunların kamuoyuna sunulmasıyla ilgili bir mekanizma da bulunmamaktadır. Bu konularda, kıstasların bulunmaması ve kıstaslarla ilgili karşılaştırmaların yapılamaması sonucunda, kamu kurumlarının, sundukları hizmetlerde, önceden tespit edilen standartlara uygun davranacağı şeklinde bir taahhütleri bulunmamaktadır. Bu tip standartların belirlenmemesi ve bu konular hakkında kamuoyunun bilgisinin bulunmaması, hesap verme sorumluluğu mekanizmalarını eksik bırakmaktadır.

- Hükümet ile bağlı kamu kurumlarının yöneticileri arasında "performans sözleşmeleri" yapılmadığından, yöneticiler, vatandaşların memnuniyeti ve menfaati yerine siyasilerin memnuniyetine önem vermekte ve başarısız olsa dahi onların desteğini arkasında hissetmektedir.

- Parlatentonun, bütçe aracılığıyla yürütmeye tahsis ettiği kamu fonlarının harcamasına yönelik denetimlerin gerçekleştirilmesi önemli bir görevdir. Bu görev, modern kamu yönetimi anlayışında, parlamento adına yüksek denetim kurumlarınca yerine getirilen bağımsız ve tarafsız denetimler ile bu denetim bulgularının görüşüldüğü parlamento komisyonları tarafından gerçekleştirilmektedir. Ülkemizde, hükümetin ve kamu kuruluşlarının çalışmalarını denetlemekle yetkili kurum ve birimler, etkin ve verimli düzeyde çalışmamakta ve üzerlerine düşen raporlama işlevlerini yerine getirememektedirler.

- Uygulamada hesap verme sorumluluk sistemi, en net biçimde, raporlama olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirli bir işe yönelik olarak hazırlanmış planlarla varılan sonuçlar, etkin ve düzenli bir raporlamayla karşılaştırılabilecek ve yerine getirilmeyen görevlerle ilgili herhangi bir sorumluluk ortaya çıktığı takdirde, mevzuatla tespit edilen yaptırımlar

## *B. Bütçe Uygula(n)masında Sorumlular ve Sorumlulukları*

### **1. Bakanlar**

Merkezî idarede kamu hizmetlerinin sunulmasında görevli, yetkili ve sorumlu kurumlar olan bakanlıklar, görev ve yetkilerine paralel olarak harcama yetkisine sahip kılınmış ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 10'uncu maddesi ile idarî ve mali yetkileri hükme bağlanmıştır. Buna göre bakanlar, hükümet politikasının uygulanmasından, idare stratejik planı ile bütçesinin kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak hazırlanmasından ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludurlar<sup>549</sup>. Bu

---

uygulanabilecektir. TBMM'de siyasi parti temsilcilerinin ve konuyla ilgili uzmanların oluşturduğu denetim raporlarını görüşebilecek, özel bir komisyon (örneğin, Anglo-Sakson modelindeki "Kamu Hesapları Komisyonu") bulunmamaktadır. Denetimin etkin ve çağdaş bir yapıda yerine getirilmemesi ve TBMM'de özel bir komisyonun bulunmaması, iyi yönetişimi ve hesap verme sorumluluğunu önemli desteklerinden yoksun bırakmaktadır. Bu nedenle; Bakanlıkların yıllık olağan faaliyet raporlarını TBMM Kamu Hesapları Komisyonu'na; Bakanlıklara bağlı ve ilgili kuruluşların da bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklara faaliyet raporları sunmalarını sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır.

<sup>549</sup> 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş Ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname İle 13/12/1983 Gün Ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş Ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması Ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun'un "Bakanların görev, yetki ve sorumlulukları" başlıklı 21'inci maddesi şu şekildedir;

**Madde 21** – "Bakan, bakanlık kuruluşunun en üst amiridir.

Bakanlar, bakanlık hizmetlerini mevzuata, Hükümetin genel siyasetine, milli güvenlik siyasetine, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle ve bakanlığın

sorumluluk, bakanlıklar için teşkilatın başındaki bakana ait iken, özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumları için bağlı veya ilgili olunan bakana, düzenleyici ve denetleyici kurumlar için ilişkili olunan bakana, mahallî idareler için ise İçişleri Bakanına aittir. Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı sorumludurlar. İdarî açıdan bakanların (görevlerinden dolayı) şahsî sorumlulukları mali açıdan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ortaya konulmuş ve anayasal/idarî sorumluluk rejimi mali açıdan hükme bağlanarak Kanun'un amacı ve ruhuna uygun hüküm tesis edilmiş olmaktadır. Aynı gerekçe ile bakanlar aynı zamanda idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmekle mükelleftirler.

1050 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesindeki birinci derece ita amiri konumundaki bakanları Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı sorumlu kılan düzenlemenin aksine, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesini sağlarken bakanı Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı sorumlu kılmaktadır; bu sorumluluğun yerine getirildiğinin ortaya kon(ul)ması açısından da Başbakan ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ni görevlendirmiştir<sup>550</sup>. Bu şekilde hesap verme

---

faaliyet alanına giren konularda diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevli ve Başbakana karşı sorumludur.

Her bakan, ayrıca emri altındakilerin faaliyet ve işlemlerinden de sorumlu olup, bakanlık merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşların faaliyetlerini, işlemlerini ve hesaplarını denetlemekle görevli ve yetkilidir.”

<sup>550</sup> Bu açıdan 1050 sayılı Kanun döneminde bütçelerin sahibi ve birinci derecede ita amiri olan bakanlar, Kanun ile sorumlu kılınmalarına rağmen, harcama sürecinin dışında kalmışlardır. Bir başka deyişle, merkezde harcama sürecini başlatma ve ödetme yetkisi harcama yetkililerine verilmek suretiyle siyasîler/bakanlar sürecin dışına çıkarılmışlardır. Burada

sorumluluğu açısından, sistemin işlerliğinin sağlanmasının temini, Kanun'la güvence altına alınmıştır. Anayasa ve idare hukuku anlamında sahip olunan denetim yetkisi, sözkonusu hüküm çerçevesinde, mali açıdan somutlaşmıştır. Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı sorumluluğun, bütçelerinin kalkınma planlarına uygun olarak hazırlanması ve kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılması şeklinde anlaşılması; Başbakan'a karşı sorumluluğun ise, hükümet tarafından belirlenen politikalara uygun olarak bütçelerin hazırlanması ve kaynakların etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılması şeklinde anlaşılması gerekir<sup>551</sup>. Öte yandan, bakanların sadece kendi bakanlık teşkilatı açısından değil bütçe imkânlarının kullanılması açısından kendisiyle doğrudan organik bir bağlantısı bulunmayan ilişkili veya ilgili bazı kurumların bütçe performansları

---

bakanların harcama sürecindeki sorumlulukları, harcama yetkilileri vasıtasıyla sözkonusu olan dolaylı bir sorumluluktur. Bkz. **Kızılkaya**, Sorumluluk, s. 215; **Tosun-Cebeci**, s.30; **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.294; **Çolak**, Kanun, s.168. Bakanların ödeneklerin dağıtım ve kullanımı, taahhüde girişilmesi, harcama yapılması ve ödeme safhasında görev almayacakları-yetki kullanmayacakları, harcama sonrasında hukuka uygunluk denetimi yapacak olan iç denetçilerin üst yöneticilere (bakanlıklarda müsteşarlara) bağlı oldukları ve üst yöneticiler adına denetim yapacakları, bakanlara bağlı teftiş kurullarının hesap ve işlemlerin denetimini ve harcama sonrasında yasal uygunluk denetimini yapamayacakları göz önüne alındığında, bakanların Kanun'da yer alan sorumluluklarının gereğini denetim suretiyle değil de diğer araçlarla (politika, amaç ve hedeflerin tayini, hizmetlerin yürütülmesinde ve harcama yapılmasında uyulacak esasları belirleme, üst yönetici ve harcama yetkililiği görevini üstlenenleri yönlendirme, gerektiğinde görevden alma, disiplini müeyyideler uygulama vb. gibi.) yerine getirebilecekleri anlaşılmaktadır. Bkz. **Candan**, Bakan ve Üst Yöneticiler, s.3.

<sup>551</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, s. 234. Esasen buradaki sorumluluk, idarî/siyasî karakterlidir. Sorumluluğun gereği, yapılan icraatın doğru, objektif ve samimi bir biçimde parlamentoya, hükümete, yetkili mercilere ve kamuoyuna açıklanması, onların değerlendirme ve takdirlerine sunulmasıdır. İcraatın hukuka uygunluğu esas olmakla birlikte, doğrudan mevzuata uygunluğun aranması sözkonusu değildir. Zira bakanların sorumluluğunun yaptırımı, mevzuatta tanımlanmadığı için siyasî/idarî sorumlulukları yoluna gidilmesidir. Bkz. ve krş. **Candan**, Sorumluluk, s.51 vd.; **Tosun-Cebeci**, s.30.

açısından da Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Başbakana karşı sorumluluğu ortaya konulmuştur. Ancak hükmün sakıncalı yönü bakanlıkların idarî teşkilâtlanmasının ihmal edilmesidir. Zira Yükseköğretim Kurulu ve Yükseköğretim Kurulu'na bağlı bulunan üniversiteler örneğinde olduğu gibi kendi özel kanunlarının kendilerine sağladığı hareket serbestisi içinde kamu kaynağını kullanırlarken kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığına ilişkin değerlendirmeler Sayıştay aracılığı ile yapılabilecektir, Aynı durum mahalli idareler için de geçerlidir. Bu kurumların üst yöneticilerine bağlı olarak görev yapacak iç denetim birimleri üst yöneticiye rağmen bu kurumların mali denetimlerini gerçekleştirirken sergileyecekleri performans tartışmaya açıktır. Yine mahalli idareler ile ilgili kanunlarda İçişleri Bakanına mahalli idareleri sadece idari vesayet açısından denetleme yetkisi verilmiştir. Mahalli idareleri mali açıdan denetleyebilme yetkisi olmayan İçişleri Bakanı'na bu idarelerin kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılmasını sağlama noktasında Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Başbakana karşı sorumlu tutmak yetki ve sorumluluk dengesini sağlayamayacağından hükmün idarî teşkilâtlanmayı esas alarak düzenlenmesi gerekmektedir.

## 2. Üst Yöneticiler

### *a. (Üst Yöneticinin) Tanım(ı) ve Harcama Sürecindeki Yeri*

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile harcama sürecine, gözetim ve denetim ile görevli ve yetkili olmak üzere yeni bir yetkili (statüsü) ihdas edilmiştir. Harcama sürecinde sistemin yeni aktörü olarak öngörülen üst yönetici, Kanun'daki sorumluluk uygulamasının merkezinde yer almakta, denetim/gözetim rolünü üstlenmektedir. Daha önceleri harcama sürecinde ihale yetkilisi olarak aktif görev yapan üst yöneticiler, harcama yetkililerinin harcama sürecinin merkezin oturmaları nedeniyle, harcama sürecinin aktif süjesi

olmaktan çık(arıl)mış<sup>552</sup>; sürecin sağlıklı ve hukuka uygun işleminin teminatı olarak denetim/gözetim makamı haline getirilmişlerdir. Bu çerçevede, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 11'inci maddesindeki düzenleme ile il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanlarının, birliklerde birlik başkanının, bütçesinin ita amiri olması uygulamasına da son verilmiş; mahallî idarelerdeki eski ita amirliği yetkisi harcama yetkilisine tanınmıştır.

Üst yönetici, müstakil bütçesi olan bir idarenin (siyasî sorumluluğu olmayan) ve hiyerarşik açıdan en üst rütbeli görevlisidir. Kanun'daki tanıma göre; bakanlıklarda müsteşar<sup>553</sup>, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali<sup>554</sup> ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Bu tanımın tek istisnası olan Millî Savunma Bakanlığında üst yönetici bakanıdır. Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Muhasebe

---

<sup>552</sup> Ancak harcama süreci içindeki konumları, bakanların aksine, daha etkindir.

<sup>553</sup> 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş Ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname İle 13.12.1983 Gün Ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş Ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması Ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun'un "Müsteşarın görev ve sorumlulukları" başlıklı 22'nci maddesi şu şekildedir;

**Madde 22** – "Müsteşar, bakanın emrinde ve onun yardımcısı olup bakanlık hizmetlerini bakan adına ve bakanın direktif ve emirleri yönünde, bakanlığın amaç ve politikalarına, kalkınma planlarına ve yıllık programlara, mevzuat hükümlerine uygun olarak düzenler ve yürütür. Bu amaçla bakanlık teftiş kurulu hariç bakanlık kuruluşlarına gereken emirleri verir ve bunların uygulanmasını gözetir ve sağlar.

Müsteşar yukarıda belirtilen hizmetlerin yürütülmesinden bakana karşı sorumludur."

<sup>554</sup> Kaymakamın üst yönetici olduğu hususunda 5018 sayılı Yasada bir hüküm bulunmamakla birlikte madde tanımındaki "diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiyi" ibaresinden hareketle; kaymakam belediye ve/veya özel idarenin üyesi olduğu mahallî idare birliğinin başkanı olması durumunda bu mahallî idare birliğinin üst yöneticisi olduğu düşünülmektedir.

Yetkililerinin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in<sup>555</sup> 4'üncü maddesinde de üst yönetici; "Bakanlıklarda müsteşarı, Millî Savunma Bakanlığı'nda bakanı, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiyi, il özel idarelerinde valiyi, belediyelerde belediye başkanını ifade eder" şeklinde tanımlanarak Kanun'daki ifade tekrar edilmiştir. Ancak Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ndeki<sup>556</sup> üst yönetici tanım(laması) 4'üncü madde ile; "Belediyelerde belediye başkanı, bağlı kuruluşlarda genel müdür, birliklerde birlik başkanını" şeklinde yapılmış; bağlı idare ise; "Belediyelere bağlı, ayrı bütçeli ve kamu tüzel kişiliğine haiz su ve kanalizasyon, otobüs, ulaştırma ve benzeri hizmetleri yürüten idareleri ifade eder" şeklinde ve Kanun'a aykırı bir şekilde gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle düzenlemeye, "birliklerde birlik başkanı, belediyelere bağlı idarelerde genel müdür" ibarelerinin eklenmesi gerekmektedir. Söz konusu değişiklik, bu idarelerin bağlı olduğu belediye ve il özel idarelerindeki üst yönetici olan belediye başkanı ve vali ile karıştırılmasını da önleyecektir.

Kanun'daki tanım(lama), bakanlıklar, kamu kurumları ve (köyler haricindeki) mahallî idareler esas alınarak yapılmıştır; bütçeye sahip olma esası ekseninde gerçekleştirilmiştir. Buna karşılık il (genel) ve ilçe idareleri, devlet tüzel kişiliği içinde yer almakta, ayrı kamu tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. Dolayısıyla ayrı bir bütçeleri de yoktur. Merkezden ödenek gönderilmesi sistemi olduğundan ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderildiği hallerde harcama yetkilisi olarak görev yapılmaktadır. Bu nedenle genel bütçe uygulamasında valinin ve kaymakamın üst yöneticilik ile ilgili herhangi bir görevi bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.

---

<sup>555</sup> RG. 12.11.2008-27052.

<sup>556</sup> RG. 10.03.2006-26104.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bütçeyi esas almakta, bütçesi olmayan bir idarecinin üst yönetici ol(a)mayacağı ilkesini benimsemektedir. 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde de il genel idaresinin başının vali olduğu; 27'nci maddesinde ise, ilçe genel idaresinin başının kaymakam olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre, gerek 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda gerekse 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu'nda valinin ve kaymakamın il ve ilçelerin üst yöneticisi olduğu ve idarelerinin stratejik planlarını ve bütçelerini kalkınma planına, yıllık programlara, belediyenin stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanmasından ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesinden sorumlu oldukları kabul edilmektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda mahallî idareler bakımından il özel idareleri ile belediyeler bakımından üst yönetici belirlemesi yapılmasına karşılık, mahallî idare birlikleri bakımından bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak madde tanımındaki "diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiyi" ibaresinden ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesindeki "birliklerde birlik başkanı" düzenlemeden hareketle birlik başkanının üst yönetici olacağı hükme bağlanmıştır. Öte yandan, madde tanımındaki "diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiyi" ibaresinden hareketle, valinin (il özel idaresi ve belediyelerin katılımı ile oluşan) mahallî idare birliğinin başkanı olması halinde ise; (birlik bütçesinin uygulamasında) bu birliklerin de üst yöneticisi olduğu kabul edilmelidir. Buna karşılık, kaymakamlar (bu çerçevede) üst yönetici olarak kabul edilmemekte; vali tarafından yetki devri yapılmışsa (il özel idaresi bütçesi uygulamasında) özel idaresinin ilçedeki harcama yetkilisi olarak kabul edilmektedir: Öte yandan, bir



mahallî idare olarak köylerin kendi aralarında kurdukları birlikler Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamına dahil edilmedikleri için, sadece köylerden oluşan Köy Hizmet Birliklerinin Başkanı olan Kaymakamlar Köy Hizmet Birliği Bütçesinin başı olmalarına rağmen üst yönetici sıfatını taşımamaktadır<sup>557</sup>.

Üst yöneticilerin harcama sürecindeki yeri yukarıda belirtilen şekilde ortaya konulduktan sonra, harcama sürecinin dışına çıkarılması beraberinde anılan kişilerin ihale komisyonlarında üye olarak görev yapıp yapamayacağını gündeme getirmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda üst yöneticilerin harcama sürecindeki rolü, ağırlıklı olarak ihale yetkilisi olarak sürece dâhil olmak şeklindedir. Bu çerçevede kamu idarelerinin üst yöneticileri pozisyonunda olan müsteşarlar, belediye başkanları, rektörler, genel müdürler ile sayılan kişilerin yardımcıları 5018 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesine kadar, 4734 sayılı Kanun'un ihale yetkilisi olarak kendilerine verilen ihale komisyonlarını oluşturma, ihale komisyonları tarafından alınan kararları onaylama veya reddetme, idare adına sözleşmeleri imzalama ve sözleşmelerin devrinde izin verme gibi yetkileri kullanmışlardır. Ancak Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, özellikle harcamaların harcama yetkililerince yapılacağına hükme bağlanması nedeniyle üst yönetimin ihale mevzuatından doğan bu yetkileri de tartışma konusu olmuştur. Bu açıdan mali literatüre ilk defa giren harcama yetkilisi ile 4734 sayılı Kanun'da düzenlenmiş bulunan ihale yetkilisi kavramları ile ihale yetkilisinin belirlenmesi önem kazanmaktadır.

---

<sup>557</sup> Bkz. ve krş. Rıza **Yılmaz**, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununa Göre Üst Yönetici Ve Harcama Yetkilisi Kimdir? Görev Ve Sorumlulukları Nelerdir?", (www.mahalli-idareler.gov.tr), (Erişim Tarihi, 1.1.2004).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile daha önceleri harcama sürecinde aktif olarak görev alan üst yöneticiler ile yardımcılarını harcama sürecinde, aktif olarak görev almamaktadır. Yeni harcama sürecinde ön plana çıkan görevliler harcama yetkilileridir. Dolayısıyla harcama yetkilileri, aynı zamanda ihale yetkilisi olarak komisyonların oluşumu, idare adına sözleşmelerin imzalanması, ihale komisyonu tarafından alınan kararların tasdiki gibi görevleri yerine getireceklerdir. Buna göre, genelde ana hizmet ve yardımcı birimlerin en üst düzey amirleri olarak görev yapan daire başkanı, şube müdürü gibi kişiler yeni sistemde "ihale yetkilisi" pozisyonundadırlar<sup>558</sup>. Buna karşılık

---

<sup>558</sup> "a) Bilindiği üzere, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde ihale yetkilisi, "İdarenin ihale ve harcama yapma yetki ve sorumluluğuna sahip kişi veya kurulları ile usulüne uygun olarak yetki devri yapılmış görevlileri" olarak tanımlanmıştır. Diğer taraftan, 5018 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinde harcama yetkilisi, "Bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin en üst yöneticisi" olarak tanımlanmış bulunmaktadır. Buna göre, ihale yetkilisinin ilgili mevzuatında özel olarak belirlendiği haller dışında, 5018 sayılı Kanunun 31 inci maddesi uyarınca belirlenmiş bulunan harcama yetkilileri aynı zamanda ihale yetkilisi olacaktır." Bkz. Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ Seri No:2, (RG.28.04.2006-26152). Buna karşılık, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu bakımından ise farklı bir sonuca ulaşılmaktadır. "Devlet İhale Kanunu'nun 3 üncü maddesinde, bu kanunda yazılı işleri (harcama dışında) yaptırmaya ve ihaleye idarelerin ita amirlerinin yetkili olduğu hükmü bulunmaktadır. 31.12.2005 tarihinden itibaren yürürlükten kalkan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda ita amiri "Devlet hizmetlerine ilişkin giderlerin geçici yada kesin olarak ödenmesi hakkında saymanlara yazılı emir ve izin verenlere ita amiri denir" şeklinde tanımlanmış idi. 1050 sayılı Kanun'un yürürlükten kalkması ile birlikte ita amirliği ve sayman kavramı ortadan kalkmış ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nda tanımlanan ihale yetkilisinin kim olacağı hususunda tereddüt oluşmuştur. 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 13'üncü maddesi hükmüne göre, il özel idareleri ve belediyelerde encümenlerin ihale komisyonu olarak görev yaptıkları, bu komisyonların başkanlarının da bu idarelerin üst yöneticileri olduğu dikkate alındığında ve ayrıca ita amirliği tanımının düzenlendiği 1050 sayılı Kanun yürürlükten kalkmış olmakla birlikte, üst yöneticilerin ihale yetkilisi sıfatını kaldıran veya başka kişiye veren bir düzenleme olmadığından dolayı, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na tabi işlerin ihalesinde bu idarelerin üst yöneticileri (vali ve belediye başkanı) ihale

eskiden ihale yetkilisi olan kişiler, (Belediyelerde belediye başkanı veya yardımcısı, üniversitelerde rektör veya yardımcısı gibi üst yönetici veya yardımcısı gibi kişiler) ise artık harcama sürecinin dışında kalmaktadır. Bu durumda ihale işlemlerinin yürütülmesi aşamasında, harcama süreci dışında kalan görevlilerin özellikle de üst yönetici yardımcılarının ihale komisyonu üyesi olarak görev yapıp yapamayacakları gündeme gelmektedir.

İhale komisyonlarının, harcama yetkilisi olan ve genelde birim amiri olarak görev yapan kişiler tarafından oluşturulması gerekmektedir. Bu çerçevede, her ne kadar harcama yetkililerinin amiri pozisyonunda olsalar da üst yönetici yardımcısı (belediye başkan yardımcısı, vali yardımcısı ve rektör yardımcısı gibi) pozisyonundaki kişilerin de, idare personeli veya işin uzmanı sıfatıyla ihale komisyonunda üye olarak görevlendirilmeleri, 4734 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde mümkün gözükmemektedir. Ancak üst yönetici yardımcısı pozisyonundaki kişilerin komisyon başkanı olarak görev yapması ve bu şekilde alınmış olan komisyon kararının daha alt düzeydeki harcama yetkilisi tarafından imzalanması aşamasında, harcama yetkilisinin kararı menfi veya olumlu değerlendirmesinde üst yönetici yardımcısının harcama yetkilisini tarafsız bırakmayacağını da gözardı etmemek gerekmektedir. Hem ihale komisyonunun, hem de ihale yetkilisinin kararlarını alırken bağımsız ve objektif kriterleri esas alarak hareket etmeleri gerekmektedir. Böyle bir durumda ihale hukukunun öngördüğü temel ilkelerden sapılarak ekonomik açıdan uygun olmayan teklif sahiplerine işin ihale edilmesi de mümkün olabilir. Bu açılarından üst yönetici ve yardımcılarının komisyon üyesi olarak görevlendirilmelerinin ihale hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde uygun olmayacağı

---

yetkilisi sıfatını kullanmaya devam edeceklerdir.” Bkz. İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'nün 24.02.2006 gün ve B050MAH0740001/45181 sayılı Genelgesi. Ayrıca bkz. Bilal **Kocabaş**, “Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunundaki “Harcama Yetkilisi”, İhale Kanunundaki “İhale Yetkilisi” Midir?”, (E-Yaklaşım, S.35, Haziran 2006).

düşünülmektedir. Öte yandan ihale hukuku açısından mümkün olmamakla idare hukuku açısından böyle bir görevlendirmenin yapılması da mümkün değildir. Zira görevlendirme yapan kişi veya makamın, görevlendirilen kişi veya makama göre hiyerarşik anlamda eşiti veya daha üst konumda olması gerektiğinden, böyle bir görevlendirme hem idare hukukunun genel ilkeleri karşısında, astın (harcama yetkilisi) üstü (üst yönetici yardımcısı) görevlendirmesi anlamına gelir ki, idare hukuku ilkeleri açısından bunun mümkün olmadığı düşünülmektedir. Ancak bütçe uygulamasında, özellikle ihale sürecinde, üst yönetimi tamamen devre dışı bırakmak çok da doğru bir yaklaşım olmasa gerektir. Yapılan ihalelerden kurumların üst yönetimini (Müsteşar, vali, belediye başkanı, rektör ve bunların yardımcıları) devre dışı bırakmak ister istemez özellikle seçimle işbaşına gelen mahalli idarelerde sıkıntıları da beraberinde getirmektedir. Seçimle görev yapan kişileri ihale sürecinin dışına çıkartmak bu anlamda yerinde değildir. Bu açıdan yapılması gereken, özellikle mahalli idarelerde harcama yetkilisi görevinin en azından üst yönetici yardımcıları uhdesinde birleştirilmesi yönünde düzenleme yapılmasını sağlamaktır<sup>559 560</sup>.

---

<sup>559</sup> Bkz. H.Bayram **Çolak**, “Üst Yöneticiler Harcama Sürecinin Neresinde Yer Alıyor”, (E-Yaklaşım, Aralık 2006, S.41). Aynı yönde **Çolak**, Kanun, 169-170, 172-173. **Çolak**, Değerlendirme, s.25. Kamu İhale Kurulu, 24.07.2006 tarih ve 2006/UY.Z-1767 sayılı kararında bu konulardaki sakatlıkların ihalenin iptalini gerektirdiğini ifade etmiştir. Kurul incelemeye konu ihalede; ihale yetkilisinin Fen İşleri Müdür Vekili, ihale komisyonu başkanının ise Belediye Başkan Yardımcısı olduğu görülmüştür. 4734 sayılı Kanun 4 üncü maddesinde “ihale yetkilisi”, “İdarenin, ihale ve harcama yapma yetki ve sorumluluğuna sahip kişi veya kurulları ile usulüne uygun olarak yetki devri yapılmış görevlileri” şeklinde tanımlanmış ve bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte idarelerin ihale ve harcama yapma yetkileri, idarenin en üst amiri veya kurullarında bulunmasından dolayı, aslında 4734 sayılı Kanun idarenin “en üst amiri veya kurulunu” ihale yetkilisi olarak tanımlamış bulunmaktadır. Ancak 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte “harcama yetkisi”ve “yetkilisi” kavramları yeniden tanımlanmış ve anılan Kanunun 31 inci maddesiyle, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir

---

harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi dolayısıyla da ihale yetkilisi konumuna gelmiş bulunmaktadır. Bu durumda ilçe belediyelerinde bütçeyle ödenek tahsis edilen birim olan müdürlüklerin en üst yöneticisi konumundaki “müdür”lerin harcama yetkilisi ve dolayısıyla ihale yetkilisi sıfatını haiz oldukları ortadadır. Ancak, hem idare hukukunun genel ilkeleri, hem de Türk Kamu Yönetiminin işleyişi açısından; bir konuda görevlendirme yapan kişi veya makamın, görevlendirilen kişi veya makama göre hiyerarşik anlamda eşit veya daha üst konumda olması gerekirken şikayete konu ihalede, ihale yetkilisi konumundaki kişi “Fen İşleri Müdür Vekili” iken, ihale komisyonu başkanı olarak görevlendirdiği kişi hiyerarşik olarak amiri konumundaki “Belediye Başkan Yardımcısı” sıfatını taşıdığı anlaşılmıştır. Hem ihale komisyonunun, hem de ihale yetkilisinin kararlarını alırken bağımsız ve objektif kriterleri esas alarak hareket etmeleri gerekmektedir. Söz konusu ihalede ihale yetkilisi konumundaki “Fen İşleri Müdür Vekili”nin amiri konumunda bulunan Belediye Başkan Yardımcısının komisyon başkanı sıfatıyla imzasının bulunduğu bir karar karşısında; idare hukukunun genel ilkeleri ve Türk Kamu Yönetiminin işleyişi ile 657 sayılı Kanunun amir-memur ilişkilerini düzenleyen hükümleri göz önüne alındığında “objektif ve bağımsız” davranabilmesini zorlaştıracığı ve söz konusu görevlendirmenin doğru olmadığı, ihalenin sağlıklı bir şekilde yapılmasını ve sonuçlandırılmasını engelleyebileceği, ayrıca diğer idareler açısından da emsal teşkil etmesinin önüne geçilmesi bakımından söz konusu ihalenin iptal edilmesi gerektiği açıktır. Açıklanan nedenlerle; İhale sürecinde yapılan ve yukarıda mevzuata aykırılıkları tespit edilen işlemlerin düzeltici işlemle giderilemeyecek nitelikte işlemler olduğu saptandığından, 4734 sayılı Kanunun 56 ncı maddesi (b) bendi gereğince, ihale işlemlerinin ve ihale kararının iptaline, esasta oybirliği gerekçede oyçokluğu ile karar verildi. Karar metni için bkz. (RG.31.08.2006-26275).

<sup>560</sup> Üst yöneticiler sistemin işleyişi ile gözetim ve denetim yetkisine sahip olmaları dolayısıyla, ihale yetkilisi de olmadıkları için ihale sürecinin dışında bırakılmış olsalar da bazı durumlar da bu mümkün değildir. Kamu idarelerinin tâbi oldukları kanunî düzenlemelerde ihale yetkilisi olarak Kanun’da tanımı yapılmış üst yöneticiler belirtilmiş ise, bu takdirde harcama yetkilisi olan kişilerin ihale yetkilisi olmaları mümkün değildir. Teşkilât ve personel gibi yetersizliklerin olduğu idarelerde üst yöneticilerin harcama yetkilisi olmaları ise mümkündür. Nitekim Kanun’un 31’inci maddesi de buna uygundur. Diğer özellikli durum, üst yöneticinin onayının alınmasının zorunlu olduğu hallerdir. (Bakan ya da üst yönetici gibi) Yetkili kişi ya da kurul onayına tâbi olan ve sonu(cu)nda mali işlem yapılması gereken hallerde onay harcama sürecinden önce alınacaktır. Son olarak belirtilen hususların varlığı sözkonusu olmasa bile iç kontrol ve ön mali kontrol alanındaki gözetim görevi çerçevesinde

Üst yöneticinin belirlenmesine ilişkin hukukî altyapı sağlanmış olmakla birlikte, 5436 sayılı Kanun'un<sup>561</sup> ile "ancak, teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığı'nın diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü üzerine yürütülebilir." hükmü getirilmiştir. Bu hüküm doğrultusunda; bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan kasaba (belde) belediyeleri ve mahalli idare birliklerinde, harcama yetkisi belediye başkanı ve birlik başkanı; birim düzeyinde kurumsal sınıflandırma yapılmakla birlikte özel kalem müdürlüğü kadrosu bulunmayan, ancak üst yönetimin giderleri özel kalem olarak kodlanan mahalli idarelerde, "02-Özel Kalem" kurumsal kodundan yapılacak giderlerde harcama yetkisi vali, belediye başkanı ve birlik başkanı; bütçelerinde birim düzeyinde kurumsal kodlama yapılması gerektiği halde, birim düzeyinde kurumsal kodlama yapılmamış olan il özel idarelerinde harcama yetkisi genel sekreter; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 60'ncı maddesine göre harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevleri aynı kişide birleşemeyeceğinden, harcama yetkisi, üst yöneticinin belirleyeceği kişi

---

bakan ve üst yöneticiler, bazı mali işlemleri, işlem sürecine başlamadan önce ön izinlere tâbi tutabilir. Bu çerçevede belli tutarı aşan ihalelere başla(n)madan önce üst yöneticiden izin almak zorunlu tutulabilir. Mevzuattaki bu ve benzeri hükümler, üst yönetici ve yardımcıların ihale yetkilisi olmalarını sağlamak ya da harcama yetkilerinin kendilerinde toplanması sağlamak amacıyla kullanılamaz. Yine harcama yetkisinin üst yönetim kademesinde birleştirilmesi durumunda, üst yönetici veya yardımcıları uhdesinde harcama yetkisinin birleştirilmesi mümkün değildir. Bu anlamda üst yönetici ve yardımcılarına harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilmesi de mümkün değildir. Bkz. **Çolak**, Kanun, 171-172.

<sup>561</sup> Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG.24.12.2005-26033).

tarafından kullanılacaktır<sup>562</sup>. Yapılan deęişiklik Kanun'un ruhuna ve yeni ihdas edilmeye çalıřılan sistemin felsefesine aykırı dűőse de "teőkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde gűlűk bulunma" ve "bűtcelerinde harcama birimlerinin sınıflandırılmaması" gibi nedenlerle, geçiő sűrecinin giderilmesi amacıyla yapılan deęişiklięin, kűtűye kullanılmamak ve sűreklilik oluőturmamak kaydıyla yerinde olduęunun kabulű gerekir<sup>563</sup>.

### *b. Őst Yűneticinin Sorumluluęu*

Kamu Mali Yűnetimi ve Kontrol Kanunu'nun 8'inci maddesinde, her tűrlű kamu kaynaęının elde edilmesi ve kullanılmasında gűrevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleőtirilmesinden, raporlanmasından ve kűtűye kullanılmaması için gerekli ۆnlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmıő mercilere hesap vermek zorunda olduęu belirtilmiőtir. Yine Kanun'un 41'inci maddesine gűre, Őst yűneticiler ve bűtçyle ۆdenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından idarű sorumlulukları çerçevesinde her yıl faaliyet raporları dűzenleneceęi; bu raporların, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yűrűtűlen faaliyetleri, belirlenmiőt performans gűstergelerine gűre hedef ve gerekleőtme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak Őekilde hazırlanacaęı hűkme baęlanmıőtir. Sűzkonusu hűkűm gereęi; harcama yetkilisinin, birim faaliyet raporunu Őst yűneticiye vermesi sonrası, Őst yűnetici, birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin

---

<sup>562</sup> Kamu Mali Yűnetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddesindeki yetki devrinin sorumluluęu kaldırmayacaęına dair hűkűm saklıdır. Bkz. Bkz. İçiőleri Bakanlıęı Mahalli İdareler Genel Műdűrlűęű'nűn 30.12.2005 gűn ve 2005/133 sayılı Genelgesi.

<sup>563</sup> Yapılan deęişiklięin Kanun'un ruhuna aykırı olduęu yűnűnde gűrűő için bkz. **Tosun-Cebeci**, s.32.

faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu hazırlayacaktır. İdare faaliyet raporunun, Sayıştay'a verilmesi sonrası üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanacaktır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının bir örneğini Maliye Bakanlığı'na, mahallî idareler ise İçişleri Bakanlığına gönderecektir. Bu süreç, kamu malî yönetim sisteminin performans yönetim sistemine, bir başka deyişle, performans sözleşmesine hazırlığı olarak anlaşılmalıdır. Bakanların, yoğun hükümet işlerinden dolayı günü birlik işlerle doğrudan ilgilenmeleri zor olduğu gibi; bu kişilerin malî işlerle bizzat uğraşmaları modern yönetim ilkelerine de aykırılık oluşturmaktadır. Önemli olan, bakanın bakanlığının stratejik planını belirlemesi ve stratejik planın gereklerini yerine getirmesi için üst yöneticiyi görevlendirmesidir. Görevlendirmeden sonra artık bakanı ilgilendiren, hedeflerin ne düzeyde gerçekleştiğini görmek, başarı ya da başarısızlıkları tespit etmek ve gerekli önlemleri almaktır. Çünkü sonunda Bakan da Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve Başbakanı karşı bakanlığa ait kaynakları etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde hükümet politikalarına uygun olarak kullanmakla sorumludur. Gelişmiş bazı ülkelerde, bakanlar ile üst yöneticiler arasında performans sözleşmeleri yapılmakta, başarısızlık durumunda görevden almak dâhil birtakım yaptırımlar, başarı durumunda ödül söz konusu sözleşmelerde belirtilmektedir. Ülkemizde de gelecekte performans sözleşmeleri uygulanabileceği mümkün bulunmaktadır; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda bunun alt yapısı oluşturulmuştur<sup>564</sup>. Ancak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nu dışındaki (özellikle personel) mevzuatın(ın) performans denetimi ve performans sözleşmelerine uygun olmaması nedeniyle hukukî altyapının öncelikle tamamlanması gerekmektedir.

---

<sup>564</sup> Bkz. ve krş. Rıza **Yılmaz**, "5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Ve Mülki İdare Amirleri"; "Mahallî İdarelerimizde Malî Kontrol Yetkilisi Kimdir? Kimler Malî Kontrol Yetkilisi Olabilir?", (www.mahalli-idareler.gov.tr), (Erişim Tarihi, 1.1.2004).



Üst yöneticiler, başında bulunduğu idarenin stratejik planının ve bütçesinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından sorumludur, üst yönetici ayrıca emrindeki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımın önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar<sup>565</sup>. Üst yöneticiler bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler<sup>566</sup>. Üst yöneticiler Kanun'la yüklenen sorumlulukların gereğini yerine getirmek bakımından şu görev ve yetkilerle donatılmıştır;

---

<sup>565</sup> Kanun koyucunun Kanun'un amacıyla ilgili olarak üzerinde önemle durduğu kavramlardan birisi de kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak ve buna uygun düzenlemeleri yapmaktır. 5018 sayılı Kanun'la birlikte yapılan harcamaların mali mevzuata uygun olması dışında kaynakların yerinde ve verimli şekilde kullanımı yönünde de görevlilerin sorumlu oldukları anlayış ön plana çıkarılmıştır. Bu çerçevede Kanun'un 1'inci maddesinde Kanun'un amaçları arasında, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamak olduğu açıkça vurgulanmış, mali işlem sürecinde görev alan personelin bu doğrultuda hareket etmesi yönünde düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda Kanun'un 8'inci maddesinde hesap verme sorumluluğu anlamında, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları ifade edilmiş, anılan maddede yer alan bu düzenlemeyi müteakiben mali işlem sürecinde yer alan görevlilerin bu konudaki sorumlulukları ile dikkat etmeleri gereken hususlara geçilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. H. H. Bayram **Çolak**, "Kaynakların Etkin, Ekonomik Ve Verimli Kullanılması Kamu Görevlileri İçin Ne Anlam İfade Ediyor?", (Yaklaşım, Eylül 2008, S.189).

<sup>566</sup> Ayrıca, üst yöneticiler, yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili

- Muhasebe yetkilisini atamak (KMYKK.m.11,62)<sup>567</sup>,
- (Bakanlık ve bağılı idareler dışında) İç denetçileri atamak (KMYKK.m.11,65)<sup>568</sup>,
- Malî hizmetler birim yöneticisini atamak<sup>569</sup>,
- Ertesi yıla geçen yüklenmeler (KMYKK.m.27)<sup>570</sup> ile gelecek yıllara

---

ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalımsa ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemleri almakla yükümlü tutulmuşlardır (KMYKK.m.57). Aynı şekilde İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'da da, Kanun'da yer alan sözkonusu düzenlemeler çerçevesinde iç kontrole ilişkin olarak üst yöneticilere yetki ve sorumluluklar verilmiştir. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesine göre; üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden sorumludurlar. Ayrıca, üst yöneticiler her yıl, is ve işlemlerinin amaçlara, iyi malî yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarına eklerler.

<sup>567</sup> 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe yetkilisi Maliye Bakanlığınca, diğer kamu idarelerinde üst yöneticiler tarafından atanır.

<sup>568</sup> İç denetçiler, üst yöneticiler tarafından, sertifikalı adaylar arasından atanır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

<sup>569</sup> Bu hususta 5018 sayılı Kanunda kesin bir hüküm bulunmama ile birlikte Kanun'un 11'inci ve 57'nci maddelerinden malî hizmetler birim yöneticisinin de üst yöneticiler tarafından atanması gerektiği düşünülmektedir.

<sup>570</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Ertesi Yıla Geçen Yüklenme" başlıklı 27'nci maddesine göre; "Niteliğinden dolayı malî yıllara sınırlı tutulamayan ve sürekliliği bulunan iş ve hizmetler için; her iş itibarıyla, bütçelerinde öngörülen ödeneklerin yüzde ellisini, izleyen yılın Haziran ayını geçmemek ve yüklenme süresi on iki ayı aşmamak üzere, ilgili üst yöneticinin onayıyla ertesi yıla geçen yüklenmelere girişilebilir."

yaygın yüklenmeler için onay vermek (KMYKK.m.28/son)<sup>571</sup>,

- Harcama yetkililerinin belirlenmesinde zorluk yaşanan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisini belirleme (KMYKK.m.31/II)<sup>572</sup>,

- Genel bütçe dışındaki idarelerde, devredilen kredi artıklarının karşılığını idare bütçesinin ilgili tertibine ödenek kaydetme (KMYKK.m.35/III)<sup>573</sup>,

- Genel bütçe dışındaki kamu idarelerinin topladığı vergi, resim,

---

<sup>571</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Gelecek Yıllara Yaygın Yüklenmeler" başlıklı 28'inci maddesinin son fıkrasına göre; "Yılı bütçesinde ödeneği bulunması ve merkezi yönetim kapsamındaki idareler için Maliye Bakanlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla; satın alma suretiyle edinilmesi ekonomik olmayan her türlü makine-teçhizat, cihazlar ve taşıtlar ile hava ambulansı ve yangınla mücadele amacıyla hava ve deniz araçlarının kiralanması veya finansal kiralama suretiyle temini; temizlik, yemek, koruma ve güvenlik ile personel taşıma hizmetleri, 16/6/2005 tarihli ve 5369 sayılı Kanuna göre sağlanan sabit ve ankesörlü telefon hizmetleri ile acil yardım çağrıları hizmetleri ve okullara sağlanan internet erişim hizmetleri, harita, plan, proje, etüt ve müşavirlik hizmetleri, ulusal araştırma geliştirme kurumlarının süreli ve süresiz yayın alımları, orman ağaçlandırma ve amenajman işleri, kit karşılığı cihaz, aşı ve anti-serum alımı için; süresi üç yılı geçmemek, finansal kiralama suretiyle temin edileceklerde ise dört yıl olmak üzere üst yöneticinin onayıyla gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişilebilir."

<sup>572</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Harcama Yetkisi ve Yetkilisi" başlıklı 31'inci maddesinin son fıkrasına göre; "Ancak, teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir."

<sup>573</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Ön ödeme" başlıklı 33'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre; "Açılmış akreditiflere ilişkin kredi artıkları ertesi yıla devredilmekle birlikte ödenekleri iptal olunur. Devredilen kredi artıklarının karşılığı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde ise üst yönetici tarafından idare bütçesinin ilgili tertibine ödenek kaydolunur."

harç ve benzeri gelirlerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek pay tutarının, bu amaçla tahsis edilen ödenek tutarını aşması halinde, aradaki farkı ekleme (KMYKK.m.37/III)<sup>574</sup>,

- Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımları uygun görme (KMYKK.m.40/III-IV)<sup>575</sup>,

- İdarî faaliyet raporu hazırlama (KMYKK.m.41)<sup>576</sup>,

---

<sup>574</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Gelirin Dayanakları" başlıklı 37'nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre; "Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin topladığı vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek paylar, geliri toplayan kamu idaresi bütçesine bu amaçla konulacak ödeneklerden karşılanır. Malî yıl içinde kullanılabilir ödenek miktarı, ilgili kanun hükümleri uyarınca tahsil edilen miktar dikkate alınarak hesaplanacak pay miktarını geçemez. Hesaplanan pay tutarının, bu amaçla tahsis edilen ödenek tutarını aşması halinde, aradaki farkı geçmemek kaydıyla ödenek eklemesi yapmaya genel bütçe kapsamındaki idarelerde Maliye Bakanı, diğer idarelerde üst yöneticiler yetkilidir."

<sup>575</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Bağış ve Yardımlar" başlıklı 40'ıncı maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarına göre; "Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar, dış finansman kaynağından sağlananlarda 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz. Bu ödeneklerden malî yıl sonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir. Ancak, bu ödeneklerden tahsis amacı gerçekleştirilmiş olanlardan kalan tutarlar, tahsis amacının gerçekleştirilmesi bakımından yetersiz olanlar ile yılı bütçesinde belirlenen tutarı aşmayan ve iki yıl devrettiği halde harcanmayan ödenekleri iptal etmeye genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde üst yönetici yetkilidir."

<sup>576</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Faaliyet raporları" başlıklı 41'inci maddesine göre; "Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezi yönetim

- Yıllık iç denetim programını onaylama (KMYKK.m.64/I)<sup>577</sup>,
- İç denetçi raporlarını iç denetim koordinasyon kuruluna gönderme (KMYKK.m.64/son)<sup>578</sup>,
- İç denetçi teklifini bakana sunma veya bakanlık dışındaki idarelerde atama (KMYKK.m.65/son)<sup>579</sup>,

kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderir.” Buna göre süreç aşağıdaki şekilde şemalaştırılabilir;

RAPORUN ADI	HAZIRLAYAN	SUNULAN	SÜRESİ
Birim Faaliyet Raporu	Harcama Yetkilisi	Üst Yönetici	Şubat
İdarî Faaliyet Raporu	Üst Yönetici	Sayıştay/Maliye Bakanlığı/(Mahallî İdareler İçin) İçişleri Bakanlığı/Kamuoyu	Nisan
Mahallî İdareler Değerlendirme Raporu	İçişleri Bakanlığı	Sayıştay/Maliye Bakanlığı/Kamuoyu	Mayıs
Genel Faaliyet Raporu	Maliye Bakanlığı	Sayıştay/Kamuoyu	Haziran
Sayıştay Değerlendirmesi	Sayıştay	TBMM	Ağustos

<sup>577</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "İç Denetçinin Görevleri" başlıklı 64'üncü maddesinin ilk fıkrasına göre; "Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır."

<sup>578</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "İç Denetçinin Görevleri" başlıklı 64'üncü maddesinin son fıkrasına göre; "İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir."

<sup>579</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması" başlıklı 65'inci maddesinin son fıkrasına göre; "İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst

- Dış denetim sorularına cevap vermek (KMYKK.m.68/IV)<sup>580</sup>,
- Para cezalarını vermek (KMYKK.m.73)<sup>581</sup>,
- Kamu alacaklarının silinmesine karar vermek (KMYKK.m.79)<sup>582</sup>.

Üst yöneticiler, yukarıda belirtilen görev ve yetkilerde belirtilen sistemdeki gözetleyici/denetleyici rolleri gereği, (bakanlar gibi) harcama sürecinde dâhil edilmemiş ve harcama yetkisi üst yöneticilere (kurumların yapısı gereği harcama yetkisinin üst yöneticilerce üstlenilmesi istisnaî hali haricinde) verilmemiştir. Üst yöneticilerin görev ve yetkileri göz önünde bulundurulduğunda üst yöneticilerin yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin belirleyici aktörü olduğu görülmektedir. Sistemin etkin bir şekilde

---

yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır.”

<sup>580</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Dış Denetim” başlıklı 68’inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre; “Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.”

<sup>581</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Para Cezaları ve Yetkili Merciler” başlıklı 73’üncü maddesine göre; “Bu Kanunda belirtilen para cezaları (örneğin KMYKK.m.53/son), ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından verilir. Para cezaları, karar verilmesini izleyen ay başından başlamak üzere ve herhangi bir hüküm almaya gerek kalmaksızın; ilgililerine yapılan her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil bir aylık net ödemelerin dörtte biri oranında kesilerek tahsil olunur.”

<sup>582</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Kamu Alacaklarının Silinmesi” başlıklı 79’uncu maddesine göre; “İdare hesaplarında kayıtlı olup, zaruri veya mücbir sebeplerle takip ve tahsil imkânı kalmayan kamu alacaklarından merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilen tutara kadar olanların kayıtlardan çıkarılmasına genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde üst yöneticiler yetkilidir. Bu tutarı aşan kamu alacaklarından silinmesi öngörülenler merkezî yönetim bütçe kanununa ekli cetvelde gösterilir.”

isletilebilmesi, hedeflenenlerin gerçekleştirilebilmesi ve beklenen faydaların sağlanabilmesi üst yöneticilerin yeni sistem içindeki konumları ve üstlenecekleri rolle yakından ilgilidir<sup>583</sup>. Zira üst yöneticiler, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda öngörülen yapıya uygun bir mali yönetim yapılanması ve sürecini kurup, bu yapıyı ve işleyişini takip edip denetlemektedir. Aynı zamanda aksaklıkları/yetersizlikleri giderip, her türlü yönetimden kaynaklanan kamu zarar(lar)ının takip ve tahsilini sağlayacaktır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun harcama sürecinin gözetim/denetim görevi çerçevesinde kamu zararı ve mali sorumluluk esaslarına ilişkin olarak üst yönetici görevlendirilmiştir. Buna göre Kanun, üst yöneticiyi, kendisine ait bir bütçesi olan ve bu bütçeyi kullanan/kullanması gereken bir yönetici/görevli olarak kabul etmektedir<sup>584</sup>. Özellikle bakanlıklarda bakanların tüm sorumluluğu üzerlerine alması ve siyasî olarak hesap vermesi uygulamasından üst yöneticilerin de verdikleri kararlardan sorumlu olmalarına ilişkin bir yapıya geçilmiştir. Dış denetim ve kendisine bağlı iç denetim tarafından tesbit edilip bildirilenler de dâhil olmak üzere, kamu zarar(lar)ına ilişkin tüm esaslar üst yönetici tarafından işletilecektir. İdarî süreçte tesbit edilenler ile iç denetim veya teftiş birimleri tarafından tesbit ve

---

<sup>583</sup> Bkz. **Candan**, Bakan ve Üst Yöneticiler, s.3, **Candan**, Sorumluluk, s.7. Aynı yönde **Çolak**, Kanun, s.170-171.

<sup>584</sup> Hatta Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen/getirilmek istenen (yeni) sistem, eski sistemdeki katma, özel ve özerk idareler için geçerli olmadığı, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bakanlıklar dışında kalan tüm idarelerde üst yöneticilere, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmeden önceki görevlerine ek bir görev verildiği ileri sürülmektedir. Bkz. ve karşı. Rıza **Yılmaz**, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Ve Mülki İdare Amirleri"; Rıza **Yılmaz**, "Mahallî İdarelerimizde Mali Kontrol Yetkilisi Kimdir? Kimler Mali Kontrol Yetkilisi Olabilir?", (www.mahalli-idareler.gov.tr), (Erişim Tarihi, 1.1.2004). Aynı yönde **Tosun**, Kamu Mali Yönetimi, s.103.

rapor edilen kamu zarar(lar)ı, önceki uygulamada olduğu üzere, saymanlar veya bir başka yetkili tarafından takip ve tahsile konu edilemeyecektir; kamu zararına ilişkin tüm esaslar, üst yöneticinin talep ve direktifleri doğrultusunda takip ve tahsil edilebilecektir<sup>585</sup>. Bu anlamda, üst yöneticinin yazılı ya da sözlü talimatı ile harcama yetkilisinin hukuka aykırı bir işlemi sözkonusu olursa, uygulanacak yaptırımın muhatabı konusu, mevcut mevzuat karşısında değerlendirmeye muhtaçtır. Zira kamu personelinin mali sorumluluğuna ilişkin düzenlemenin yer aldığı 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 12'nci maddesine göre, (kamu) zararı oluşturan bir durum söz konusu olduğunda, üst yönetici ve harcama yetkililerinin mevzuata aykırı işlemleri sonucu oluşan kamu zararının tazmini yoluna gidileceği hükme bağlanmış; ancak, zararın tazminine ilişkin esaslar belirtilmemiştir. Bu durumda, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda da düzenleme bulunmaması karşısında genel hükümlerden yola çıkılarak değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Harcama yetkilisinin belirlenmesinde esas ölçütün her ne kadar bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi olduğu belirtilmesine rağmen, idarî teşkilât(lan)ma açısından, Başbakanlık ve bakanlıklara bağlı, ilgili ya da ilişkili kuruluşların yeknesak bir teşkilât yapı(sın)da olmaması bu konuda tazmin esaslarının belirlenmesini önleyici nitelik taşımaktadır. Zira Başbakanlığa bağlı bazı kuruluşlarda Kanun'un harcama yetkilisi için öngördüğü altındaki bazı görevlilere analitik bütçe bazında ödenek ayrılmaktadır. Bu açıdan muhasebe yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisi olarak görevlendirilmesi gereken bazı görevlilerin harcama yetkilisi olarak belirtilmesi nedeniyle, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre daha alt birimdeki bazı görevliler harcama yetkilisi olduğu için

---

<sup>585</sup> Dolayısıyla takip ve tahsil ettirmemekten kaynaklanan kamu zarar(lar)ından dolayı bakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı idarî (ve/ya da cezaî) sorumluluk sözkonusu olabilecektir. Bkz. **Kızılkaya**, Sorumluluk, s.261; **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.295.



muhasabe yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisinin kim olacağı belli olmamaktadır. Dolayısıyla hangi görevlinin harcama yetkilisi olarak görev yapacağı da açık değildir. Her ne kadar Kanun'da personel sayısı az olan ya da teşkilat yapısı küçük olan kurumlarda harcama yetkilisinin alt yönetim kademesi yerine daha üst yönetim kademeleri tarafından yerine getirileceği yer almasına rağmen, daha üst kademedeki yönetici harcama yetkilisi olmaktan imtina ederse, sorumluluk açısından bir yetki karmaşası da ortaya çıkabilecektir. Öte yandan bakanın bakanlığının kullandığı kamu kaynağının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı noktasında Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı sorumlu olduğu dikkate alındığında söz konusu kamu kaynağını denetleyen iç denetim biriminin üst yöneticiden ziyade Bakana bağlı olarak hareket etmesinin, denetim fonksiyonun da doğrudan siyasi sorumluluğu olan Bakan tarafından harekete geçirilmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir. Bu açıdan iç denetim mekanizmasının da doğrudan bakana bağlı olması da sistemin işleyişinin sağlıklı yapıya kavuşturulması, tazmin esaslarının belirlenebilmesi açısından düşünülebilir.

### **3. Harcama Yetkilisi**

#### ***a. (Harcama Yetkilisinin) Tanım(ı) ve Harcama Sürecindeki Yeri***

##### **aa. Harcama Yetkisi ve Harcama Yetkilisi**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (k) bendinde, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim, harcama birimi olarak tanımlanmıştır. Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi ise harcama yetkilisidir (KMYKK.m.31). 1050 sayılı Kanun'daki tahakkuk memuruna tanınan statü, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile harcama yetkilisine tanınmakta;

giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörülerek, sorumluluk konusunda harcama yetkilisi ön plana çıkarılmaktadır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile harcama yetkilisi, “memur” statüsünden kurtarılarak asıl yeri olan amir konumuna yerleştirilmekte, (ita) amirin(in) vereceği bir onayla devralabileceği harcama yetkisi, doğrudan ve kanunla kendisine tanınmaktadır<sup>586</sup>. Harcama sürecinin merkezine oturtulan ve yetkilendirilen harcama yetkilisinin, bütçeyle ödenek tahsis edilen her harcama biriminin en üst yöneticisi olarak tanımlanması, idarî açıdan üst yöneticilere; hukuka uygunluk açısından da yetkili kılınmış mercilere hesap vermekle sorumlu olduğunu göstermektedir. Bu anlamda harcama yetkililerinin Sayıştay’a hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır<sup>587</sup>. Bu çerçevede harcama yetkililerinin belirlenme esaslarının ortaya konulması sorumluluk sahibi olanların belirlenmesi açısından gereklidir.

İdare bütçesinde ödenek tahsis edilmesi bütçe kodlamasının kurumsal sınıflandırma kısmı ile ilişkilidir; bütçe sınıflandırması harcama yetkilisini belirleyen temel unsur olmaktadır<sup>588</sup>. Kamu idare bütçeleri, Maliye Bakanlığı’nca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırması; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört gruptan oluşmaktadır. Kurumsal sınıflandırmada birinci düzeyler bütçe türü ve idareyi, ikinci düzeyler üst yöneticiyi, üçüncü ve dördüncü düzeylerde hizmet birimlerini

---

<sup>586</sup> **Bayar**, Harcama Yetkilisi, s.40. Krş. **Bayar**, Mali Sorumluluk, s.16.

<sup>587</sup> Bkz. SGK. 14.6.2007 gün ve K.5189/1, (www.sayistay.gov.tr), (Erişim Tarihi 1.8.2007).

<sup>588</sup> Bkz. Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ, (Seri No:1), (31.12.2005-26040, 4.Mük.). Tebliğ yönünde bkz. **Tosun-Cebeci**, s.84; **Çolak**, Harcama Süreci, s.224; **Bayar**, Harcama Yetkilisi, s.41; **Arcagök-Erüz**, s.117; **Tosun**, Kamu Mali Yönetimi, s.108; **Çolak**, Kanun, s.92.

göstermektedir. Kurumsal sınıflandırmada dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama sistemi benimsenmiş olup, birinci düzeyde Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi, yüksek yargı organları ile bakanlıklar ve bütçe türleri, ikinci düzeyde birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türleri kapsamında yer alan kurumlar, üçüncü düzeyde ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimler, dördüncü düzeyde ise destek ve lojistik birimler ile politika uygulayıcı birimler yer almaktadır. Buna göre, harcama birimi, istisnalar hariç, üçüncü ve dördüncü düzeyde aramak gerekmektedir<sup>589</sup>.

Kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde yer alan birimler, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerini, bu birimlerin en üst yöneticileri de harcama yetkililerini ifade etmektedir. Ancak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddesinin ikinci fıkrasında, teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisinin, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü üzerine yürütülebileceği ayrıca hüküm altına alınmıştır. Buna göre üçüncü ve dördüncü düzeyde her hangi bir birimin olmadığı durumlar ile hem üçüncü düzeyde hem de dördüncü düzeyde birimin tanımlanmış olması gibi istisnâî durumlarla karşılaşıldığında; ilkinde harcama birimi ile üst yöneticiyi belirten kod örtüşmüş olduğunda üst yöneticinin tespit edeceği kişi harcama yetkilisi olacak; ikinci durumda ise dördüncü düzeyde yer alan birim veya birimler harcama birimi haline gelecektir. Buna göre sorunun çözülmesi için üst

---

<sup>589</sup> Bkz. Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ, (Seri No:1), (31.12.2005-26040, 4.Mük.). Krş. **Tosun**, Kamu Mali Yönetimi, s.108-109.

yöneticinin harcama yetkililiğine ilişkin yetkisini kullanması gerekmektedir. Öte yandan, bu alanda yaşanan bir diğer sorun; özel kalem, taşra ve yurtdışı gibi idarî olarak mevcut olmayan birimlere ödenek tahsis edilmesi gibi anlaşılabilir durumudur. Kurumsal sınıflandırma sadece mevcut olan idareleri değil, aynı zamanda maliyet hesaplarını da tespit etmeye çalışmaktadır. Bu nedenle sayılan bu birimlere ilişkin harcama yetkililiğinin üst yönetici tarafından tespit edilmesi gerekmektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirlenmesi öngörülmüş; Kanun'un 31'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak harcama yetkilileri hakkında genel tebliğ(ler) yayımlanarak, harcama yetkilileri belirlenmiştir. Bu çerçevede yayımlanan 1 Seri No.lu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ ile harcama yetkililerinin merkez teşkilâtında, özel bütçeli idarelerde, sosyal güvenlik kurumlarında ve mahallî idareler ile merkez dışı birimlerde belirlenmesi sağlanmıştır (Bkz. EK II).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesi sonrasında ihale yetkililiği görevinin, harcama sürecinde yer alan görevlilerden hangisi tarafından yürütüleceği konusunda tereddütler oluşmuş; yapılan (ilk) değerlendirmelerde, üst yöneticinin harcama yetkilisi olamayacağını sonucuna varılmıştı. Bu kez harcama sürecinin en etkin görevlisi/yetkilisi olan harcama yetkilisinin, ihale yetkilisi olup olamayacağı tartışılmıştır. Harcama yetkilisinin tanımlandığı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddesine göre, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre ihale yetkilisi

idarenin, ihale ve harcama yapma yetki ve sorumluluğuna sahip kişi veya kurulları ile usulüne uygun olarak yetki devri yapılmış görevlileridir. Buna göre ihale yetkilisi olacak kişilerin, bu görevleri yerine getirebilmelerinin iki şartı bulunmaktadır. Bunlardan ilki, ihale yapma yetkilerinin bulunması, diğeri ise, harcama yapma yetkilerinin bulunmasıdır. Buna göre, daha önceleri genel bütçeli idarelerde kurum üst yöneticileri olan müsteşar, müsteşar yardımcıları, (mahallî idarelerde) vali, vali yardımcıları, belediye başkanı tarafından yerine getirilen ihale yetkiliği görevinin üstlenilmesinin, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesi sonrası, mümkün olmadığı düşünülmektedir. Zira Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, harcama yapma konusunda yetkiyi, analitik bütçe sınıflandırmasının üçüncü ve dördüncü düzeylerinde ödenek gönderilen birimlerin yöneticilerine vermektedir. Dolayısıyla 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu uygulamasında, ihale yetkilisi olarak talimatları veren, onay belgelerini imzalayan, ihale komisyonlarını oluşturan, ihale komisyonları tarafından alınan kararları onaylayan ya da iptal eden, idare adına yüklenicilerle sözleşmeleri imzalayan ve fakat Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile üst yönetici olarak tanımlanan kişilerin, harcama yetkilisi olarak harcama talimatı vermesi veya ihalelere onay vermesi, komisyon kararlarını onaylaması veya onaylamaması, idare adına sözleşmelere imza koyması mümkün değildir. Anılan görevlerin üst yöneticiye bağlı çalışan ve kendilerine ödenek gönderilen birimlerin amirleri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. İhale yetkilisi olarak bilinen kişilerin Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğü sonrası harcama yetkisi ortadan kalkmıştır. Dolayısıyla ihale mevzuatında ihale yetkilisinin yapması öngörülen yetkilerin, harcama yetkilileri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir<sup>590</sup>.

---

<sup>590</sup> Bkz. ve krş. **Çolak**, İhale Yetkilisi, s.44; **Çolak**, Kanun, s.99.

## **bb. Harcama Yetkisinin Kullanılması İle İlgili Esaslar**

### *aaa. Harcama Yetkisinin (Diğer Harcama Birimlerine) Devredilmesi*

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu harcama yetkisinin harcama birimlerindeki harcama yetkililerince kullanılması esasını benimsemektedir. Bu açıdan temel esas, harcama birimlerinin performansını ölçmeye yönelik olarak her harcama biriminin faaliyetleri kapsamındaki alımlarını kendi bütçelerine konulan ödeneklerle sağlamalarıdır. İlke bu olmakla birlikte, özellikle personelin gerek nicelik gerekse nitelik olarak yetersizliğinin sözkonusu olduğu harcama birimlerinde, ilgili birimler adına bütçeye konulan ödeneği kullanılmasında sorunlar ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla ihtiyaç duyulan satın almaların, bu konuda uzmanlaşmış olan satın alma müdürlükleri, insan kaynakları veya idarî ve mali işlemler birimi gibi destekleyici birimler aracılığıyla yerine getirilmesi gündeme gelmektedir. Bu çerçevede harcama yetkililiği iki yetkinin kullanılması anlamına gelmektedir; ihale yetkililiği ve (bunun dışında kalan) ödetmeye yetki veren harcama yetkililiğidir. Belirtilen işlerin destek hizmetleri birimi tarafından yerine getirilmesiyle ilgili olarak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 60'uncü maddesinde düzenleme yer almaktadır. "Mali Hizmetler Birimi" başlıklı maddenin ikinci fıkrasının ilk cümlesine göre, "Alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım-onarım ve benzeri mali işlemlerden; idarenin tamamını ilgilendirenler destek hizmetlerini yürüten birim, sadece harcama birimlerini ilgilendirenler ise harcama birimleri tarafından gerçekleştirilir." Bu çerçevede, idareler tarafından genel nitelikli ihtiyaçların (yemek, kırtasiye, temizlik vb.) ayrı ayrı değil, destek hizmetlerini yürüten birim tarafından karşılanması uygundur. Ancak bir belediyede haşereyle mücadele için gerekli olan ilâçlama ile ilgili satın almaların sağlık müdürlüğü veya üniformalı personele kıyafet ihtiyacı için gerekli olan satın almaların Zabıta Müdürlüğü'nce yapılması

gerekmektedir. Uygulamadaki sorun(lar), harcama birimlerinin kendileri tarafından yerine getirilmesi gereken mali işlemlerin temininde nicelik ve nitelik olarak yeterli personele sahip olunmaması halinde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda harcama biriminin ihtiyaç duyduğu satın almaların, bu konuda yeterli personele sahip destek birimlerince yerine getirilmesi en uygun yoldur.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 60'ıncı maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesindeki "harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla bu işlemler destek hizmetlerini yürüten birim tarafından yapılabilir" şeklindeki hüküm uyarınca, idarelerin teşkilat yapılarında destek hizmetleri ile yardımcı hizmet birimleri olarak yer alan idari ve mali işler, makine-ikmal, satın alma, yapı işleri, personel gibi birimler destek hizmetleri birimi olarak anlaşılacaktır. Buna göre, ayrı ayrı her bir harcama birimini ilgilendiren harcamalarda, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla ve harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla, harcama birimlerinin bazı mali işlemlerinin idarelerin destek hizmetlerini yürüten birimler tarafından yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu işlemlere ilişkin olarak üst yöneticiden alınacak onay, harcama birimleri tarafından ayrı ayrı alınabileceği gibi, harcama birimlerinin talebi üzerine mali hizmetler birimi (Strateji Geliştirme Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, bu hizmetlerin yerine getirildiği müdürlük veya idarelerin mevcut yapılarında mali hizmetlerini yürüten birimleri) tarafından da alınabilir. Bu şekilde alınacak onaylarda, ödeme emri belgesini düzenleme görevinin harcama birimi veya destek hizmetleri biriminden hangisi tarafından yürütüleceği hususu da belirtilecektir. Ödeme emri belgesini düzenleyecek gerçekleştirme görevlisinin destek hizmetleri biriminden olması halinde, bu görevli veya görevliler, destek hizmetleri birimi yöneticisi tarafından kendisi veya yardımcısı veya bunlara hiyerarşik olarak en yakın yönetim kademesinde bulunan kişi veya kişiler arasından belirlenecektir. Destek hizmetleri birimleri

tarafından diğer harcama birimleri adına harcamaların gerçekleştirilmesi halinde, harcama talimatı/onay belgesi destek hizmetleri birimine gönderilerek mali işlemlerin destek hizmetleri birimi tarafından yapılması sağlanacaktır. Harcama işlemleri, st yöneticiden alınan onayda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde tespit edilen ödeme emri belgesini düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisi tarafından ödeme emrine bağlanarak imzalanmak üzere ilgili birimin harcama yetkilisine sunulacaktır<sup>591</sup>.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 60'ıncı maddesinin ikinci fıkrasındaki hüküm çerçevesinde, harcama birimlerinin ihale suretiyle satın almaları gereken mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin destek hizmetlerini yürüten birim(ler) tarafından yerine getirilmesi mümkündür. Özellikle birden fazla harcama biriminin olduğu kamu idarelerinde ihtiyaç duyulan satın almaların, destek hizmet birimleri tarafından yerine getirilmesi kaçınılmazdır. Ancak birden fazla harcama biriminin aynı anda taleplerinin destek hizmet birimince yerine getirilmesinde Kanun'un mir hükmü gereğince harcama yetkililiği görevi devredilemeyeceğinden, ihalelere olur verilmesinden ödeme emri düzenlenmesine kadar geçen süreçte harcama yetkililerinin kullanmaları gereken yetkilerin, destek hizmetlerini yürüten birimin harcama yetkilisince kullanılıp kullanılamayacağını gündeme getirmektedir. İhale yetkilisi tanımında yer alan ihale yapma yetkisinin destek hizmetleri harcama yetkilisine devredilmesi ve Kanun'un 60'ıncı maddesi gereğince harcama yetkilisinin harcama yetkisinin ilgili birimin uhdesinde bırakılması ile bu sorunun özümlenmesi mümkündür. Bu takdirde, ihale onay belgesinin düzenlenmesinden sözleşmenin imzalanmasına kadar geçen süreçteki tüm ihale işlemlerine ilişkin ihale yetkisi, destek hizmetleri birim yöneticisi harcama yetkilisi tarafından kullanılır. İşin yaklaşık maliyetinin belirlenmesi ve teknik

---

<sup>591</sup> Bkz. Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:2), (RG.28.04.2006-26152).



şartnamenin hazırlanması gibi ihale öncesi işlemlerin ilgili harca birimi, destek hizmetleri birimi veya idarenin diğer birimleri tarafından hazırlanması mümkündür. Destek hizmetleri birimi, harcama birimlerinin ihtiyaçlarını birleştirmek suretiyle 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde karşılayabilirler. Birden fazla harcama biriminin doğrudan temin limiti kapsamındaki ihtiyaçlarının, destek hizmetleri birimi tarafından birleştirilerek ihale usulleriyle de karşılanması mümkündür<sup>592</sup>.

### *bbb. Harcama Yetkisinin Birleştirilmesi*

Kamu idarelerinin teşkilâtlarının farklı yapıları ile ilçe ve belde belediyelerinde birçok birimin tek birimde toplanması ve yeterli elemanının olmaması harcama yetkisinin birleştirilmesini gerektirmiştir. Dolayısıyla, bu tür idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığı'nın, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü üzerine yürütülecektir (KMYKK.m.31/II). Bunun sağlanması açısından, teşkilat yapısında üst yönetici ile harcama birimleri arasında yönetim kademesi yer almak şartıyla, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin harcama yetkisi harcama türleri itibarıyla kısmen veya tamamen; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanlığı'nın, sosyal güvenlik kurumlarında ilgili bakanlığın, mahalli idarelerde ise İçişleri Bakanlığının uygun görüşü ve üst yöneticinin onayı ile bir üst yönetim kademesinde birleştirilebileceği esasına yer verilmiştir<sup>593</sup>. Ancak Kamu

---

<sup>592</sup> Çolak, Kanun, 102-103.

<sup>593</sup> Burada yetki birleştirilmesi "sadece" üst yönetim kademesi ile yapılabilir. Görev bölüşümü veya hizmet aktarımı şartıyla diğer hizmet birimlerinin en üst yönetim kademesine devredilebilmesi veya birleştirilmesi de mümkündür. Bkz. Bayar, Mali Sorumluluk, s.16. Buna göre, harcama yetkili görevi ile muhasebe yetkili görevi aynı kişide birleşemez (KMYKK.m.60/IV, c.I). Aynı şekilde mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini

Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndaki 32'nci maddenin açıklığı karşısında tebliğ düzenlemesinin hukuka uygunluğu tartışılmalıdır. Zira teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisinin, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığı'nın, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü üzerine yürütülebileceği Kanun'un âmir hükmüdür. Buna karşılık, tebliğ düzenlemesiyle yetkinin genişletilmesi çabası kanunun vermediği yetkinin daha alt basamaktaki bir norm ile kullanılması anlamına gelmekte, normlar hiyerarşisine aykırılık teşkil ederek hukuka aykırılık teşkil etmektedir<sup>594</sup>. Bu nedenle düzenlemelerin paralelliğinin sağlanması gerekmektedir. Öte yandan, tebliğ düzenlemesi ile üst yönetici ve yardımcılara harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla teşkilât yapısı ile personel durumu elverişli bir kamu kurumunda (örneğin belediyede) üst yönetici (olan belediye başkanına) ve (belediye başkan yardımcısı olan) üst yönetici yardımcısının harcama yetkilisi olması mümkün olmamakla birlikte, harcama yetkilisi görevinin belediye başkan yardımcısının uhdesinde de birleştirilmesi mümkün değildir. Burada amaç, Kanun'un temel yeniliklerinden biri olan yetki-sorumluluk dengesinin tanımlanması ve dağıtımını bertaraf edici nitelikteki düzenlemelerin önlenmesidir<sup>595</sup>.

---

yürütenler, onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, mali karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim alınması gibi mali karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilemezler ve ihale komisyonu ile muayane ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamaz.

<sup>594</sup> Aynı yönde bkz. ve krş. **Tosun-Cebeci**, s.84-85.

<sup>595</sup> Kanun'un temel felsefesinin sağlanmasına yönelik düzenlemelerin, idarî tasarruflar yoluyla bertaraf edildiği de görülmektedir. Nitekim üniversite ve ileri teknoloji enstitülerinin merkez yönetim örgütünde yer alan daire başkanlıkları, müdürler, danışmanlıklar, hukuk müşavirlikleri, uzmanlıklar ile büro ve iç hizmet görevlerini yerine getiren birimlerin

## *b. Harcama Yetkilisinin Sorumluluğu*

### **aa. Harcama Yetkisinin Tek Kişi Tarafından Kullanılması Halinde Sorumluluk: şahsî Sorumluluk**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda harcama yetkilisi ifadesiyle bir program sorumlusuna ve statü hukukunda tanımlanan daire/birim amirine işaret edilmektedir (KMYKK.m.31)<sup>596</sup>. Bu konumda olan yöneticiler, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 10'uncu maddesinde belirtildiği gibi, amiri oldukları kuruluş ve hizmet biriminde kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan, emri altındaki memurları takip ve kontrol etmekten görevli ve sorumlu tutulacaklardır (KMYKK.m.32/II). Bu hükümler karşısında, bütçeden yapılacak harcamalar konusunda Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olan, giderin yapılmasına karar vermektten ödeme aşamasına kadar tüm işlemleri emir ve talimatı çerçevesinde yürüten ve yetkisi altındakileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisi, hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumludur. Harcama yetkilileri Kanun'la yüklenen sorumlulukların gereğini yerine getirmek bakımından şu görev ve yetkilerle donatılmıştır;

- Taşra birimlerinin ihtiyaçları için ödenek göndermek (KMYKK.m.22),

- Harcama yetkisini devretmek (KMYKK.m.31),

---

harcama yetkisi rektör onayı ile birimler, harcama türleri ve belirlenecek sınırlar itibarıyla kısmen ya da tamamen genel sekreterde birleştirilebileceği kabul edilmiştir. Bkz. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 3.1.2006 gün ve 99 no.lu yazısı.

<sup>596</sup> "Harcama yetkililiği bir kadro unvanı değildir. Bütçeyle veya ödenek gönderme belgesi ile ödenek tahsis edilen birimin en üst yöneticisi, bu sıfatı da taşır ve bu yetkiyi kullanır. Amiri bulunduğu birimin icraatından sorumlu olan kişi, sarfiyatından da sorumludur." Bkz. **Bayar**, Mali Sorumluluk, s.16.

- Harcama talimatı vermek (KMYKK.m.32),
- Ödeme emri belgesi düzenleyecek gerçekleştirme görevlisi belirlemek (KMYKK.m.33),
- Ödeme emri belgesini imzalamak (KMYKK.m.33),
- Ön ödeme yapılması için onay vermek (KMYKK.m.35),
- Harcama yetkilisi mutemedi görevlendirmek,
- Harcama yetkilisi mutemetlerinin görevlendirilmesi veya değişiklik hallerinde mutemede ait bilgileri muhasebe birimine bildirmek,
- Harcama yetkilisi mutemedinin üzerinde bulunan ön ödemenin başka bir mutemede devrine izin vermek,
- Başında bulunduğu birimin yıllık faaliyet raporunu düzenlemek (KMYKK.m.41),
- (Muhasebe yetkilisinin de uygun görüşünü almak suretiyle) Muhasebe yetkilisi mutemedi görevlendirmek,
- Kamu ihalelerinde ihale yetkililiği görevini yürütmek.

Harcama yetkilileri harcama sürecindeki üstlendikleri temel işlev nedeniyle üstlendikleri görev ve yetkiler çerçevesinde, harcama talimatlarının ve buna konu olan harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumlu olduklarının kabulü gerekmektedir. Buradaki sorumluluğun sınırı, "harcama talimatı"dır<sup>597</sup>.

---

<sup>597</sup> Harcama talimatında yer alması gerekenler Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 32'nci maddesinde belirtilmiştir. Bunlar, hizmetin gerekçesi; yapılacak işin konusu, tutarı ve süresi; kullanılabilir ödenek; gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgilerdir. Harcama talimatında harcamayı gerçekleştirmekle görevli olanlara ilişkin bilgilerin de yer alacağı ifade edilmekle birlikte, her harcamada görevli olan gerçekleştirme görevlilerine ait bilgilerin yer alması gerekli ve mümkün değildir. Kamu idarelerinde yeknesaklığın sağlanması amacıyla, harcama talimatındaki bilgileri içeren matbu bir "harcama talimatı" formu hazırlanmış, 1 Seri No.lu Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'ne eklenmiştir.

Harcama talimatına dayanmayan, rutin harcamalar olarak ifade edilen personel, tedavi vb. harcamalarında, teknik olarak bir talimat sözkonusu olmadığından, bu tür harcama evraklarının harcama yetkililerince imzalanması, harcama yetkililerinin (mali) sorumluluğunu gerektirmeyecektir. Aksi bir durum, harcama yetkililerinin objektif sorumluluğunu sağlayacağından kabul edilmesi mümkün değildir<sup>598</sup>. Bu çerçevede harcama yetkililerinin, kendi birimleri için tahsis edilen

---

<sup>598</sup> **Kızılkaya**, Sorumluluk, s.217, **Tosun-Cebeci**, s.87,88; **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.296-297. Aynı yönde bkz. H. Bayram **Çolak**, "Sayıştay Yargılamasında Görevlilerin Mali Sorumlulukları", (E-Yaklaşım, Kasım 2007, S.52). Ancak, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 11'inci maddesindeki "Malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tâbi tutulması ve ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz." şeklindeki hüküm harcama talimatı ile sınırlı sorumluluğu bertaraf edici nitelik taşımaktadır. Bkz. **Çolak**, Harcama Süreci, s.228. Dolayısıyla kusursuz sorumluluk anlayışının terk edilmesi sonrasında, Kanun tarafından öngörülmeven anlayışın ikincil mevzuat ile ihdas edilmesi, normlar hiyerarşisine aykırılık oluşturmaktadır. Mülga 1050 sayılı Kanun gereğince (harcama yetkililerinin yerini aldığı) tahakkuk memurları, tanzim ettikleri evrakın sıhhatinden ve mevzuata uyumundan sorumlu tutulmakta idiler (madde:8,11,13). İşlem sürecinde görev alan ve bu görevlerine bağlı olarak keşif, hak ediş, tutanak, rapor, karar ve benzeri belgeleri düzenleyen, onaylayan (veya kabul eden) uzman bir görevli veya komisyon, kurul gibi bir organın üyeleri de bu sorumluluğa katılmaktaydılar (MUK.m.1050/22 E). İnceleme ve görüş bildirme görevleri dolayısıyla saymanlar da sorumlu kabul edilmişlerdir (MUK.m.81, SK.m.46). Öte yandan 1050 sayılı Kanun'da ita amirlerinin (üst yöneticilerin) gözetim görevi sorumluluk konusu olarak sayılmamıştır. Ancak, özel olarak yapılmasını emrettikleri işler ile ilgili sorumluluk üstlenebilmekte idiler (MUK.m.13). 5018 sayılı Kanun ise, harcama yetkililerini verdikleri harcama talimatının mevzuata uyumundan ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu tutmaktadır (KMYKK.m.32). Harcama yetkililerinin Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemler, harcama sürecinin bütününe kapsamaktadır. Bu anlamda harcama yetkilisi, (1050 sayılı Kanun dönemindeki tahakkuk memurundan farklı olarak) ödetme/ita yetkisini de sahiptir. Bkz. Bayar, Mali Sorumluluk, s.21. Bu çerçevede, harcama yetkililerinin sorumluluğunun mülga 1050 sayılı Kanun'un 22'nci

kaynakların harcanması için talimat vermeye yetkili olması, aynı zamanda bu talimatın ve harcamanın hem mevzuata uygun ve hem ödeneklerin etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılmasından sorumlu olması, kamu kaynaklarının kullanılmasında yetki-sorumluluk dengesinin kurulduğunu göstermektedir. Bu yetki-sorumluluğun, kamu kaynağının ait olduğu birimin en üst amiri sıfatıyla bunun harcama yetkililerine ait olması, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen en önemli yenilik olarak nitelendirilebilir<sup>599</sup>.

#### **bb. Harcama Yetkisinin Kurul Tarafından Kullanılması Halinde Sorumluluk: Kollektif Sorumluluk**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, "Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur" denilmektedir. Kurul halinde görev yapan karar organlarının genellikle icra yetkileri bulunmamaktadır. Bu nedenle Kanunun 31'inci maddesinin üçüncü fıkrasında sayılan yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk belirlenirken; kararın, harcama talimatının unsurlarını taşıyıp taşımadığının ve kurul, komisyon veya komitenin harcama sürecinde rol alıp almadığının belirlenmesi gerekmektedir. Nitekim Sayıştay da Genel Kurul Kararı'nda harcama sürecinde rol oynama ölçütüne bağlı olarak, çeşitli ihtimaller çerçevesinde harcama yetkiliğine ilişkin sorumluluğu ortaya

---

maddesinde tanımlanan gözetim sorumluluğunun genişletilmiş hâli olduğu kabul edilmelidir. Bkz. **Candan**, Sorumluluk, s.10.

<sup>599</sup> **Mutluer-Öner-Kesik**, s. 234. Krş. **Tosun-Cebeci**, s.88. Aksi yönde **Çolak**, Değerlendirme, s.27.

koymuştur<sup>600</sup>. Buna göre; kanunların verdiği yetki ile yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor ve kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer alıyorsa, harcama yetkisinden doğan sorumluluk yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul, komite veya komisyona ait olacaktır. Buna karşılık bu kurulların kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor, ancak kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer almıyorsa, yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite sadece harcama talimatının kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olmasından sorumlu olacaktır. Ancak kurul şeklinde teşkil edilen yönetim organlarının kararı bir giderin yapılması için harcama yetkilisine izin verme şeklinde düzenlenmiş ise, bu halde kurul, komisyon veya komitenin harcamaya izin veren kararın kanun, tüzük ve yönetmeliğe uygun olmasıyla sınırlı sorumluluk esası sözkonusu olacaktır<sup>601</sup>.

### **cc. Harcama Yetkisinin Devredilmesi Halinde Sorumluluk**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddesinin birinci fıkrasında, harcama yetkilisi, "Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir" şeklinde tanımlanmış, dördüncü fıkrasında, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'na belirleneceği öngörüldükten sonra, harcama yetkisinin devredilmesinin, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu haliyle Kamu Mali Yönetimi ve

---

<sup>600</sup> Bkz. SGK. 14.6.2007 gün ve K.5189/1, (www.sayistay.gov.tr), (Erişim Tarihi 1.8.2007).

<sup>601</sup> Bkz. ve krş. **Tosun-Cebeci**, s.85-86.

Kontrol Kanunu'nda bakan, üst yönetici ve harcama yetkilisi şeklindeki hiyerarşik yapılanmada harcama yetkilisi kamu kaynağının kullanılması noktasında mali açıdan en fazla yetki ve sorumluluk yüklenen birim haline gelmiştir. 1050 sayılı Kanun'dan farklı olarak tahakkuk memuru-sayman arasında dengeli olarak dağıtılan mali sorumluluk Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda muhasebe yetkilisi-harcama yetkilisi arasında harcama yetkilisinin uhdesinde toplanmıştır. Ayrıca Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda harcama yetkilileri ile ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkililerinin kendi yetki alanlarına bütçeyle tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabileceklerine ilişkin, yani, ödenek üstü harcama yapmaktan imtina etmelerini gerektiren bazı sınırlamalar getirilmektedir. Ancak buradaki devrin niteliği dikkate alındığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddesinin dördüncü fıkrasındaki hükmün hukuka uygunluğu tartışmalı hale gelmektedir<sup>602</sup>. Bu nedenle buradaki sorumluluk Sayıştay Genel Kurulu'nun içtihadı emsal oluşturacak şekilde değerlendirilmelidir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddesinin dördüncü fıkrasındaki devir, imza yetkisinin devri niteliğinde değildir; yetki devri olarak kabul edilmelidir. Ancak burada yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu kaldırmayacağına dair hükümde geçen idari sorumluluğun, mali sorumluluğu da içerdiği varsayımıyla yetkiyi devredenle devralanın Sayıştay'a karşı birlikte sorumlu tutulmaları mümkün değildir. Bir başka deyişle, harcama yetkilerinin devredilmesi halinde dahi, harcama yetkililerinin mali sorumluluklarının devam etmesi kabul edilemez<sup>603</sup>. Zira yetki devri ve imza yetkisi ayrı ayrı kavramlardır. Yetki devrinde, yetkisini devreden, yetki

---

<sup>602</sup> Bkz. **Bayar**, Harcama Yetkilisi, s.42.

<sup>603</sup> Bkz. SGK. 14.6.2007 gün ve K.5189/1, (www.sayistay.gov.tr), (Erişim Tarihi 1.8.2007). Aksi yönde **Bayar**, Harcama Yetkilisi, s.41,42.



devri kaldırılıncaya kadar devrettiği yetkisini kullanamaz; yapılan işlem, kendisine yetki devredilenin işlemidir. Karar alma yetkisi, devreden makamdan çıkıp devredilen makama geçmektedir. Bir makam veya görevlinin ödevlerinden bir kısmını bilgisi dâhilinde ve karar alma yetkisi kendisinde kalmak üzere başkasına yaptırarak yükünü hafifletmesi anlamındaki imza yetkisi tanınması, yetki devri değildir; bunun için, imza yetkisi tanınmasında, yetki tanıyanın sorumluluğu devam eder<sup>604</sup>. Kanun'un 31'inci maddenin dördüncü fıkrasında, kanundan kaynaklanan ve idarî karar ve onayla yapılan yetki devri ayırımı yapılmadan sadece yetki devrinden bahsedilmektedir. Kanun'da imza yetkisinin tanınmasından değil, açıkça harcama yetkisinin devrinden söz edilmektedir. Bu yetki devrinin, imza yetkisi olarak değerlendirilmesine olanak verecek açıklık sözkonusu değildir. Nitekim Maliye Bakanlığı'nca bu fıkraya dayanılarak çıkarılan 1 seri numaralı Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ'de de harcama yetkisinin devrinden söz edilmiştir<sup>605</sup>. Bunun gibi 5.5.2005 tarihli ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının

---

<sup>604</sup> Bkz. **Duran**, s.402 vd.; **Gözübüyük-Tan**, s.433 vd.; **Özay**, s.174 vd.; **Günday**, s.130 vd.; **Akyılmaz**, s.114 vd.; **Gözler**, s.296 vd.

<sup>605</sup> Yetki devrine ilişkin düzenlemelere bakıldığında devrin koşulları şu şekilde ifade edilmektedir;

“Kamu idarelerinin;

- Merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

- Merkez dışı birimlerinde ise bölge müdürleri veya eşdeğer yetkililer, il müdürleri veya eşdeğer yetkililer ile nüfusu 50.000'i aşan ilçelerin ilçe müdürleri veya eşdeğer yetkililer harcama yetkilerini yardımcılara,

- Belediye ve il özel idareleri ile bunlara bağlı idarelerin harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

- Mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkisini birlik genel sekreteri, birlik müdürü veya birim amirlerine,

Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun'un<sup>606</sup> 25'inci maddesinde, harcama yetkisinin, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddesinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde vergi dairesi başkanlığınca kısmen veya tamamen grup müdürlüklerine veya vergi dairesi müdürlüklerine devredilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Yetki devrinde, yapılan işlem devredilenin işlemidir; dolayısıyla bu işlemde doğan sorumluluk yetki devredilen makama geçmektedir. İdare hukukunun genel ilkesi bu yöndedir. 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un<sup>607</sup> 38'inci maddesinde yetki devrinin, yetki devreden amirin sorumluluğunu kaldırmayacağı belirtilmekte ise de, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 3046 sayılı Kanun'a göre, harcama sürecinde statüsü nitelendirilmesi ve sorumluluk belirlemesi açısından özel kanun niteliğindedir. Ayrıca, 3046 sayılı Kanun'un "Sorumluluk ve Yetkiler" başlıklı üçüncü kısmında yer alan anılan 38'inci maddede geçen sorumluluk, aynı Kanun'un "Yöneticilerin sorumlulukları" başlıklı 34'üncü maddesinde, yöneticilerin, yapmakla yükümlü oldukları görevleri, bakanlık emir ve

---

kısmen veya tamamen devredebilirler. Her bir harcama işlemi itibarıyla, mal ve hizmet alımlarında ikiyüzlübin Türk Lirasını, yapım işlerinde ise birmilyon Türk Lirasını aşan harcamalara ilişkin harcama yetkisi hiçbir şekilde devredilemez.

Harcama yetkisi aşağıdaki şartlara uygun olarak devredilir:

- Yetki devri yazılı olmak zorundadır.
- Devredilen yetkinin sınırları açıkça belirlenmiş olmalıdır.
- Merkez teşkilatında harcama yetkisinin devri ve bu yetkinin geri alınması üst yöneticiye, mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine; merkez dışı birimlerde ise mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmelidir.

Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz."

<sup>606</sup> RG. 16.05.2005-25817.

<sup>607</sup> RG. 09.10.1984-18540.

direktifleri yönünde mevzuata, plan ve programlara uygun olarak düzenlenmesi ve yürütülmesinden bir üst kademeye karşı sorumlu olduklarına ilişkin hiyerarşik veya idari sorumluluk olup, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddesinin, harcama yetkisinin devredilmesinin, devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağına ilişkin dördüncü fıkrasıyla aynı paraleldedir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddenin harcama yetkisinin devri halinde idari sorumluluğun sürmesini öngören hükmü, işin niteliğine de uygundur. Zira Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğuna ilişkin 11'inci maddesinin son fıkrasında, üst yöneticilerin, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getireceklerinin belirtilmiş olması karşısında, harcama yetkililerinin idari sorumluluklarının sürmesi, işin gereğinden kaynaklanmaktadır. Harcama yetkisini devreden harcama yetkilisinin mali sorumluluğunun bulunmaması, hem idare hukukunun hem de Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla öngörülen mali sorumluluk sisteminin de doğal bir sonucudur. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu öncesinde mali sorumluluk için "mevzuata aykırılık" şart koşulmakta; zarar, kusur gibi başkaca bir şart aranmamaktadır. Sorumlulukta sadece mevzuata aykırılığın yeterli sayıldığı bu sistem, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla değiştirilmiştir. Gerçekten, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 71'inci maddesinde, "Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır" şeklinde tanımlanarak kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak unsurlar hükümde belirtilmiştir<sup>608</sup>. Bu yeni

---

<sup>608</sup> Gerek bu madde gerek diğer maddeler nazara alındığında 5018 sayılı Kanuna göre mali sorumluluğun şartları şöylece sıralanabilir. İlk olarak, kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem, eylem bulunmalıdır. İkinci olarak, ortada bir kamu zararı olmalıdır. Son olarak, mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemle zarar

sorumluluk sisteminde kusursuz sorumluluk anlayışından vazgeçilmiş olduğunu göstermektedir.

Harcama yetkilisinin, harcama yetkisini devretmesi halinde harcama yetkisi, devralana geçtiğinden harcama yetkisine ilişkin karar, işlem ve eylemler devralan tarafından gerçekleştirilmekte, yetkisini devreden harcama yetkilisinin mevzuata aykırı karar alması, işlem yapması veya eylemde bulunması söz konusu olmamaktadır. Yetkisini devretmek suretiyle harcama sürecinin dışında kalan harcama yetkilisinin kasıt, kusur veya ihmalden söz edilmesi de mümkün bulunmamaktadır. Mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemi bulunmayan kasıt, kusur veya ihmali söz konusu olmayan ve bu haliyle herhangi bir zarara sebebiyet vermesi de mümkün olmayan harcama yetkilisine mali sorumluluk yüklenmesi mümkün bulunmamaktadır. Harcama yetkilisinin bu durumda sorumlu tutulması, hem Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla hem de hukukun genel ilkeleriyle bağdaştırılmaz.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddesinin dördüncü fıkrasının harcama yetkisinin devrinin yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı yolundaki hükmünde geçen idari sorumluluk, mali sorumluluğu içermez. Zira "idari sorumluluk" ve "mali sorumluluk" ayrı kavramlar olup, idarî sorumluluk, mali sorumluluğu içermemektedir<sup>609</sup>. Gerçekten Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında düzenlenen Plan ve Bütçe Komisyonu raporunda "mali yönetim alanında siyasî, idarî ve mali

---

arasında bir illiyet olmalıdır. Bir başka deyişle burada borçlar hukukunun kusurlu sorumluluk hâlinin şartları olan; hukuka aykırılık, kusur, zarar ve illiyet bağı esas alınarak sorumluluğun şartları düzenlenmektedir.

<sup>609</sup> İdarî sorumluluğun mali sorumluluğu içerdiği, mali sorumluluğun idarî sorumluluğun doğal içeriği olduğu yönünde görüş için bkz. **Bayar**, Harcama Yetkilisi, s.41.

sorumluluk birbirinden ayrılmakta, harcama yetkilisinin, mali yönden yaptığı harcamaların mevzuata uygunluğundan, yönetsel yönden ise verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde sorumluluğu düzenlenerek görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakta, yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmaktadır” denilmek suretiyle idarî ve mali sorumluluğun ayrı sorumluluk türleri olduğu açıkça ifade edilmiştir. Sayıştay açısından mali sorumluluğun bir tazmin sorumluluğu olmasına karşın, 31’inci maddenin dördüncü fıkrasında geçen idarî sorumluluk, 657 sayılı Kanununun 10’uncu maddesi anlamında, Devlet memurlarının, amiri oldukları kuruluş ve hizmet birimlerinde kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan, maiyetindeki memurları yetiştirmekten, hâl ve hareketlerini takip ve kontrol etmekten görevli ve sorumlu olduklarına dair idarî bir sorumluluktur. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 31’inci maddenin dördüncü fıkrasında harcama yetkisinin devrinin idarî sorumluluğu kaldırmayacağı belirtilmektedir. Bunun mefhumu muhalifinden harcama yetkisinin devri halinde, devreden mali sorumluluğunun ortadan kalktığı anlaşılmaktadır. Gerçekten kanun koyucu, harcama yetkisinin devri halinde mali sorumluluğun da sürmesini amaçlamış olsaydı, mali ve idarî sorumluluğun ortadan kalkmayacağını açıkça ifade eder ya da yetki devrinin kapsayıcı şekilde sorumluluğu ortadan kaldırmayacağını belirtmekle yetinebilirdi. Bu yapılmamış, sadece idarî sorumluluğun ortadan kalkmayacağına vurgu yapılmıştır. Dolayısıyla, harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu kaldırmamakla birlikte, yetkiyi devreden harcama yetkilisinin malî sorumluluğunu ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenlerle, harcama talimatının kullanılmasından doğan sorumluluğun, harcama yetkisinin devredildiği görevliye ait olması gerektiği kabul edilmelidir<sup>610</sup>.

---

<sup>610</sup> Bkz. SGK. 14.6.2007 gün ve K.5189/1, ([www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)), (Erişim Tarihi 1.8.2007).

## dd. Görev Ayrılığı Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddesinin ikinci fıkrasında, teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisinin, üst yönetici veya üst

---

Doktrinde aksi yöndeki görüşe göre; Kanun'daki ifade, zımnen harcama yetkisini devreden kişinin yönetim yetkisini elinde tutmaya devam edeceğini, eylem ve işlemleri yine kendi emir ve talimatları ile yönetip yönlendireceği şeklinde anlaşılmalıdır. Dolayısıyla harcama yetkisi gerçek anlamda devredilmemekte, sadece işlemleri tekemmül ettirme görevi ast kademeye devredilmiş olmaktadır. Bu durum karşısında, kurallara uygun olarak, kendi inisiyatifi ve imzası ile ast kademeye yetki devreden yöneticinin hem idarî hem de mali sorumluluğunun kalkmayacağı, yetki(yi) devreden ile yetkiyi devralanın, Sayıştay'a karşı birlikte sorumlu olacakları açıktır. Bu yönde bir kabûl, Kanun'un lafzına ve ruhuna da uygundur. Aksi bir kabul, olayı çözümsüzlüğe götürmektedir. Harcama yetkisini devreden ve fakat yönetim yetkisini elinde tutan âmirin idarî sorumluluğunun devam edip mali sorumluluğunun ortadan kalkması, idare hukukunun "görev-yetki-sorumluluk" eşitliği ilkesinin ihlâli anlamına gelecektir. Âmir, iş ve işlemleri kendi emir ve talimatları doğrultusunda yönetecek, fakat sorumluluğu astın üzerine yükleyecektir. Harcama yetkisi, harcama talimatından başlayıp ödetmeye kadar tüm mali işlemlerin yönetilip denetlenmesini içeren bir süreçtir. Harcama yetkili bu süreçte sadece sorumluluğu astına aktarır karar ve yönetim yetkisini elinde tutamaz. Bu bağlamdaki yetki devri, sadece kendi adına işlem ve eylemlerin takip ve tekemmül ettirilmesinden ibaret kalır ki, burada yetkiyi devralan hem kendisine yetki devreden amirine karşı sorumlu olur (ki bu bir idarî sorumluluktur), hem de yetkili makamlar karşısında âmirin sorumluluğuna katılır. Bkz. **Bayar**, Harcama Yetkilisi, s.42. Bu görüş idare hukukundaki yetki-sorumluluk ilişkisini esas alırken yetki devrenin, sorumluluk hukukundaki "sorumlu" kavramını, hukuka aykırı bir şekilde, genişletmiş olmakta, sorumluluğun dayanağı olan "kusur" kavramını ihmal etmektedir. Öte yandan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kusursuz sorumluluğu terk eden kusurlu sorumluluk anlayışı da bu görüş ile yok sayılmaktadır. Dolayısıyla düzenlemenin bir kanun boşluğu olarak kabulü ile Kanun'un sözüne ve ruhuna aykırı yorumlanmasının kabul edil(ebil)mesi mümkün değildir.

yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından, mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığı'nın, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü üzerine yürütülebileceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu hüküm uyarınca ya da bütçe kanunlarında yer verilen bazı hükümler ile idareler veya idarelerin değişik birimleri arasında iş ve hizmet ilişkisine bağlı olarak yapılan ödenek aktarımları ve buna bağlı olarak harcama süreçleri, genel harcama sürecinin dışına çıkabilmektedir. Kanundan veya işin gereğinden kaynaklanan bu tür görev paylaşımında, aktarılan ödeneğin kullanım yetkisi ve bu ödenekle yerine getirilen işlemlerin gerçekleştirilmesi görevi, ödeneği devralan idareye veya birime geçeceğinden, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun da, genel harcama yetkililerinin sorumluluğu çerçevesinde, ödenek aktarımının yapıldığı idare veya birimin harcama yetkilisine ait olması gerekmektedir. Öte yandan, idare veya birimin teşkilat yapısı nedeniyle, personel ücretlerinin kuruluşun personel biriminde, kurumun elektrik su giderlerinin idarî ve mali işler birimince ödenmesinde olduğu gibi, destek hizmet birimlerinde birleştirilen harcamalar için üst yöneticinin onayı ile harcama yetkisinin, destek hizmet birimi harcama yetkilisine verilmesi halinde de, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun görev verilen destek hizmet birimi harcama yetkilisine ait olması gerekmektedir. Bu nedenlerle, mevzuatta yer alan bazı hükümler nedeniyle kamu idareleri arasında veya idarenin değişik birimleri arasında iş ve hizmet ilişkisine bağlı olarak yapılan ödenek aktarmalarında, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun, ödenek aktarılan birimin en üst yöneticisine ait olması gerektiği kabul edilmelidir<sup>611</sup>.

---

<sup>611</sup> Bkz. SGK. 14.6.2007 gün ve K.5189/1, ([www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)), (Erişim Tarihi 1.8.2007).

## **ee. Vekâlet Görevi Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddesi uyarınca bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Kanunda öngörülen harcama yetkilisinin izin, hastalık ve geçici görev gibi sebeplerle görevlerinde bulunmadığı durumlarda, bu kişilerin yerine, mevzuatlarında öngören usulle vekâleten atanan kişi asilin tüm yetki ve sorumluluklarını taşıyacağından harcama yetkisini de kullanacaktır. Bu nedenle, harcama yetkilisinin yerine, mevzuatında öngörülen usullere uygun olarak vekâleten atanan görevlinin, vekâlet ettiği göreve ait harcama yetkisini kullanmasından doğan sorumluluğun bu görevi vekâleten yürüten görevliye ait olması gerektiği kabul edilmelidir<sup>612</sup>.

### **4. Gerçekleştirme Görevlisi**

#### ***a. (Gerçekleştirme Görevlisinin) Tanım(ı) ve Harcama Sürecindeki Yeri***

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 33'üncü maddesine göre, bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekmektedir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama

---

<sup>612</sup> Bkz. SGK. 14.6.2007 gün ve K.5189/1, ([www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)), (Erişim Tarihi 1.8.2007). Krş. **Gözübüyük-Tan**, s.442-445; **Gözler**, s.300-302. Ayrıca bkz. Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:2), (RG.28.04.2006-26152).



yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin<sup>613</sup> harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır. Buna göre gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler; bütçe giderine konu olan iş, mal veya hizmetlerin alındığının veya gerçekleştirildiğinin tesbitini sağlarlar. Aynı şekilde elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri de gerçekleştirme (görevlisinin) görevi sayılır. Bu çerçevede, mal veya hizmet alınması ve iş yaptırılması konusunda harcama yetkilileri tarafından görevlendirilen kişiler ile bu amaçla kurulmuş komisyonlarda görev alanlar ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmesinde görev alanların tümü gerçekleştirme görevlisidir<sup>614</sup>.

Gerçekleştirme görevlilerinin görev tanımı, 1050 sayılı Kanun'daki tahakkuk memurlarını karşılamakla birlikte, "gerçekleştirme görevlisi" kavramının daha geniş kapsamlı olduğu ve harcama sürecindeki statüyü daha iyi ifade ettiği anlaşılmaktadır. 1050 sayılı Kanun uygulamasında, her idarede bir tahakkuk memuru bulunmakta (ya da ödenek kullanma yetkisi verilen her bir birimde), tahakkuk memuru, maiyetinde bulunan kamu görevlileriyle tahakkuk işlemlerini yürütmekte ve mal veya hizmetlerin alınması veya işlerin yaptırılmasına ilişkin harcama belgelerini hazırlayarak bunları tahakkuka bağlamaktaydı. İta amiri onay belgesinin alınmasından, mal ve hizmetlerin

---

<sup>613</sup> Ödeme emri belgesi, kesin ödemelerde ödeme emri belgesini; ön ödemelerde ise muhasebe işlem fişini ifade etmektedir. Dolayısıyla ödeme belgesi denilince ödeme emri belgesi ile muhasebe işlem fişi ifade edilmektedir.

<sup>614</sup> **Candan**, Sorumluluk, s.11. Aynı yönde **Mutluer-Öner-Kesik**, s.238; **Bayar**, Mali Sorumluluk, s.17. Ancak giderin hak sahibine ödenmesi ve muhasebe işlemlerini yapan muhasebe birimindeki görevliler, gerçekleştirme görevlisi değildir. Bkz. **Tosun-Cebeci**, s.92.

teslim alınması, işlerin yaptırılması aşamasına, tahakkuk evraklarının hazırlanıp giderin ödenebilir asamaya getirilmesine kadarki süreçte birçok kişi görev alabilmekte ancak bunlar tahakkuk memuru olarak tanımlanmamaktaydı. Ancak, yeni sistemde gerçekleştirme görevlilerinin görevleri incelendiğinde, harcama yetkilisinin vereceği harcama talimatı üzerine mal veya hizmetin alınması, isin yaptırılması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini ifa eden tüm personelin gerçekleştirme görevlisi olarak tanımlandığı anlaşılmaktadır. Buna göre “gerçekleştirme görevlisi” şeklindeki tanım(laman)ın tahakkuk memurlarını karşıladığı yönündeki anlayış<sup>615</sup>, kavramı ifade etmekte yetersiz kalmaktadır<sup>616</sup>.

Giderin gerçekleştirilmesi sürecinde çeşitli biçimde görev alan gerçekleştirme görevlilerinden harcama yetkilisi tarafından belirlenen gerçekleştirme görevlisi ödeme emri belgesini düzenleyecek; önceki sistemde tahakkuk memuru tarafından yapılan belge tanzimi işini yapacaktır. Ayrıca ödeme belgelerinin tanzimi sürecinde ön mali kontrol görevini de ifa edecektir. Bu açıdan ödemeye esas kanıtlayıcı belgeleri hazırlayıp ödeme emri belgesini düzenleyen ve harcama yetkilisinin imzasına sunan bu görevlinin, söz konusu görevi nedeniyle giderin gerçekleştirilmesinde çeşitli şekillerde görev alan gerçekleştirme görevlilerinden başka bir unvanla/sıfatla (gider tahakkuk memuru gibi) tanımlanmasının daha uygun düşeceği düşünülmektedir. Buna göre, giderin gerçekleştirilmesi sürecinde; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi gibi işleri yapan görevliler ile harcama yetkilisi tarafından yapılan belirleme sonrasında

---

<sup>615</sup> Bkz. **Kızılkaya**, Sorumluluk, s.218; **Tosun**, Kamu Mali Yönetimi, s.113.

<sup>616</sup> Bkz. **Bayar**, Mali Sorumluluk, s.18. Aynı yönde **Bayar**, Kanun, s.54.

ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevini yürüten görevliler farklı bir unvanla/sıfatla tanımlanmış olacaktır.<sup>617</sup>

Harcama sürecinde bir mali işlemi gerçekleştirmekle görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, gerçekleştirme işlemi yapan memurun, yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevli tarafından düzenlenip imzalanan belgeye dayanıyor olması zorunludur. Buna göre gerçekleştirme görevi çerçevesinde, belge ve imza olmadan ödeme emri belgesi tamamlanmamakta; belgeyi düzenleyen de gerçekleştirme konusunda yetkisinin bulunması ve harcama talimatı ile veya âmir tarafından görevlendirilmiş olması gerekmektedir. Bu anlamda gerçekleştirme belgelerinin hazırlanması, taslak metinlerin yazılması, temize çekilmesi, kaydedilmesi, bilgisayara giriş yapılması gibi yardımcı hizmetlerin gerçekleştirme görevi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır<sup>618</sup>. Zira harcama talimatının verilmesinden ödeme emri belgesinin düzenlenmesine kadar geçen süreçte yer alan her görevli gerçekleştirme görevlisidir<sup>619</sup>. Bu çerçevede gerçekleştirme görevlisinin sorumluluğunun, giderin gerçekleştirilmesi sürecindeki görevine paralel olarak sorumluluğunun ortaya konulması gerekmektedir.

---

<sup>617</sup> Bkz. **Candan**, Sorumluluk, s.12. Ayrıca bkz. **Bayar**, Mali Sorumluluk, s.18.

<sup>618</sup> Bkz. SGK. 14.6.2007 gün ve K.5189/1, ([www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)), (Erişim Tarihi 1.8.2007). Ayrıca bkz. **Mutluer-Öner-Kesik**, s.238; **Bayar**, Mali Sorumluluk, s.17.

<sup>619</sup> **Çolak**, Kanun, s.107; **Kızılkaya**, Sorumluluk, s.218; **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.297.

## *b. Gerçekleştirme Görevlisinin Sorumlulukları*

### **aa. Ödeme Emri Düzenlenmesi Aşamasında(ki) Gerçekleştirme Yetkisinin Kullanılmasından Doğan Sorumluluk**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 33'üncü maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca ödeme emri belgesi, harcama yetkilisi tarafından belirlenen bir görevli tarafından düzenlenecektir. Bu çerçevede düzenlenen ödeme emri, taahhüt ve tahakkuk aşamalarından sonra ödeme aşamasına geçilmesine esas teşkil etmekte, harcama sürecinin tamamlanmasından önceki aşamayı oluşturmaktadır. 1050 sayılı Kanun dönemindeki, "verile emrine bağlama" olarak ifade edilen bu aşama sonrasında, (harcama konusu) tutarın hak sahibine ödenmesi mümkündür.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 12 ve 13'üncü maddelerinde ödeme emri belgesi düzenleme görevi, ön mali kontrol kapsamında ele alınmakta ve "kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi çerçevesinde değerlendirilmektedir. Sözkonusu hükümlere göre; harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirecek, ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yapacaklardır<sup>620</sup>. Buna göre gerçekleştirme görevlisinin ifa edeceği en önemli fonksiyon "ön mali kontrolü"

---

<sup>620</sup> Kamu mali yönetim sistemindeki yeni kurgu(lama), sistem ve süreç açısından yerinde olmakla birlikte, harcama yetkilisinin görevlendirme yoluyla belirlenmesi açısından yeniden düzenlenmeye ihtiyaç duyulduğu düşünülmektedir. Zira görevlendirme yoluyla harcama sürecinin dışından kişilerin sistem içinde görevlendirilmesi, hem sürecin işleyişi hem sistemin ruhu hem de yetki-sorumluluk dengesine aykırı düşmektedir. Aynı yönde **Bayar**, *Harcama Yetkilisi*, s.44. Krş. **Tosun-Cebeci**, s.92.

gerçekleştirmektedir<sup>621</sup>. Bu nedenle, ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisinin yaptığı işlemler nedeniyle sorumluluk üstlenmesi yetki-sorumluluk dengesinin sağlanmasının bir gereğidir. Gerçekleştirme görevlisinin (harcama yetkilisi gibi) (kim olduğunun) açıkça belirtilmemesi, (görevli ve yetkili olma açısından) harcama süreci açısından bir sorun gibi görülse de<sup>622</sup> hukukî açıdan harcama yetkililerine bu konuda yetki tanınması ile olası sorunların aşılması mümkündür. Kaldı ki, ikincil mevzuat ile gereken düzenlemeler yapılmış ve muğlaklık giderilmiştir. Kanun'dan kaynaklanan yetkilendirmenin varlığı "kanunî idare" ilkesini gerçekleştirme; harcama sürecindeki yetki ve sorumluluk konusunda denge ağırlığını harcama yetkilisine kaydırmaktadır. Öte yandan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılarak her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanıp uygulanacak, mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol edeceklerdir. Bu bağlamda ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparak, ödeme emri belgesi üzerine "kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşüp imzalayacaklardır<sup>623</sup>. Bu nedenle ödeme emri

---

<sup>621</sup> Ön Malî Kontrol, Usul ve Esaslar'ın 3'üncü maddesine göre, idarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolünü ifade etmektedir.

<sup>622</sup> Çolak, Kanun, s.109.

<sup>623</sup> Harcama birimlerinde ve mali hizmetler biriminde yapılan kontrol sonucunda, mali karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgenin üzerine "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşülmesi yanında yazılı görüş düzenlenmesi de mümkündür. Bazı kontrol işlemlerinde kontrol edilmiştir şerhi yerine yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur. Bunlar: taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarının kontrolü ile yurtdışı kira katkısı işlem dosyalarının kontrolüdür. Mali hizmetler birimince yapılan kontroller sonucunda mali

belgesini düzenleyen görevli, gerçekleştirme belgelerinin ödeme emri belgesine doğru aktarılması yanında, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan da sorumludur. Dolayısıyla buradaki sorumluluk anlayışının, “kusur sorumluluğu” esasından hareketle, idarî, cezaî ve mali sorumluluğu içine alan, merkezinde gerçekleştirme görevlisinin bulunduğu hesap verme sorumluluğu olarak kabul edilmesi, sistemin ruhuna uygun düşmektedir<sup>624</sup>. Bu çerçevede, aslî bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu tutulması gerektiği kabul edilmelidir<sup>625</sup>.

#### **bb. Ödeme Emrine Ekli Belgelerin Düzenlenmesi Aşamasında(ki) Gerçekleştirme Yetkisinin Kullanılmasından Doğan Sorumluluk**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 33’üncü maddesi uyarınca bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve

---

karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tabi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili harcama birimine gönderilir. Bu yazıda, yapılan kontrol sonucunda mali karar ve işlemin uygun görülüp görülmediği, uygun görülmemişse nedenleri açıkça belirtilir. Bkz. **Tosun**, Kamu Mali Yönetimi, s.439.

<sup>624</sup> Bkz. **Mutluer-Öner-Kesik**, s.238; **Kızılkaya**, Sorumluluk, s.218; **Arcagök-erüz**, s.122, **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.297. Krş. **Tosun-Cebeci**, s.92; **Candan**, Sorumluluk, s.12

<sup>625</sup> Bkz. SGK. 14.6.2007 gün ve K.5189/1, (www.sayistay.gov.tr), (Erişim Tarihi 1.8.2007). Aynı yönde **Kızılkaya**, Sorumluluk, s.218; **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.297. Krş. **Candan**, Sorumluluk, s.12. Ancak buradaki sorumluluk anlayışı, hesap yargısı anlamında, hesap verme sorumluluğunun tesbitine uygun değildir. Zira hesap döneminin süresi boyunca gerçekleştirilen binlerce işlemin her birinde rol alan değişik kişi hakkında denetim yapmak ve soruşturma yürütmek oldukça güçtür. Bkz. **Bayar**, Kanun, s.58.

esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanmış ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bir mali işlemin gerçekleştirilmesinde görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, bu görevlilerin yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevlilerce düzenlenen belgeye dayanıyor olması hususlarına bakılması gerekmektedir. Bir başka deyişle, mali işlemin gerçekleştirilmesinde, görevli olanların imzası olmadan ödeme belgesinin tamamlanmış sayılmaması gerekmektedir. Bu nedenle, ödeme emri belgesine eklenmesi gereken taahhüt ve tahakkuk işlemlerine ilişkin fatura, beyanname, tutanak gibi gerçekleştirme belgelerini düzenleyen veya bu belgeleri kabul eden gerçekleştirme görevlilerinin, bu görevleriyle ilgili olarak yapmaları gereken iş ve işlemlerle sınırlı olarak harcama yetkilisiyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiği kabul edilmelidir<sup>626</sup>.

#### **cc. Kurul, Komisyon veya Benzeri Bir Organca Gerçekleştirme Belgelerinin Düzenlenmesi Aşamasında(ki) Gerçekleştirme Yetkisinin Kullanılmasından Doğan Sorumluluk**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 33'üncü maddesi uyarınca mali işlemin gerçekleştirilmesinde görevli olanların sorumluluğu, bu işlemleri yetkili ve görevli olarak yapmalarına ve yapılan giderin bu kişilerce düzenlenen belgeye dayanılarak yapılması hususlarına göre belirlenmektedir. Bu nedenle hukuka uygun olarak oluşturulan kurul, komisyon veya benzeri bir organ tarafından düzenlenen keşif, rapor, tutanak, karar veya ödemeye esas benzeri belgelerden doğacak sorumluluğa, işlemi gerçekleştiren ve bu belgeyi düzenleyip imzalayan kurul üyelerinin de dâhil edilmeleri ve bu işlem

---

<sup>626</sup> Bkz. SGK. 14.6.2007 gün ve K.5189/1, ([www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)), (Erişim Tarihi 1.8.2007). Aynı yönde Bayar, Mali Sorumluluk, s.28.

nedeniyle harcama yetkilisiyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiği kabul edilmelidir<sup>627</sup>.

**dd. Elektronik Ortamda Oluşturulan Ortak Veri Tabanına Bilgi Girişine Esas Olacak Belgelerin Düzenlenmesi Aşamasında(ki) Gerçekleştirme Yetkisinin Kullanılmasından Doğan Sorumluluk**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 33'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında; "elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır." hükmü yer almaktadır. Bu nedenle ödeme belgesine ayrıca bu verileri kanıtlayıcı belge bağlanmaz (MYHBY. m. 5/IV,V). Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Hakkında Genel Tebliği'nde<sup>628</sup>, veri giriş işlemlerinin gerçekleştirme görevi sayılacağı, ödeme belgesine aylık bordroların bağlanmayacağı, değişikliklere ilişkin kanıtlayıcı belgelerin ödeme belgesine bağlanacağı belirtilmiştir. Ortak veri tabanına girilen verilerin doğruluğu halinde, çıktının doğruluğu sistemce güvenceye bağlandığından, elektronik ortamdan alınan çıktının sıhhati, doğrudan doğruya veri girişinin doğruluğuyla ilgili bulunmaktadır. Bu nedenlerle, elektronik ortamda oluşturulan veri tabanından yararlanılarak yapılacak harcamalarda, sisteme girilecek verilerin bulunduğu belgeleri düzenleyen ve imzalayan görevlilerin, bu işlemle ilgili gerçekleştirme görevlisi olarak kabul edilmesi ve yaptığı işlemlerden harcama yetkilisi ve sorumluluğu bulunan diğer gerçekleştirme görevlileriyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiği kabul edilmelidir<sup>629</sup>.

---

<sup>627</sup> Bkz. SGK. 14.6.2007 gün ve K.5189/1, (www.sayistay.gov.tr), (Erişim Tarihi 1.8.2007).

<sup>628</sup> RG. 26.03.2007-26456.

<sup>629</sup> Bkz. SGK. 14.6.2007 gün ve K.5189/1, (www.sayistay.gov.tr), (Erişim Tarihi 1.8.2007).



## 5. Muhasebe Yetkilisi

### a. (Muhasebe Yetkilisinin) Tanım(ı) ve Harcama Sürecindeki Yeri

Harcama sürecinin son aşamasının gerçekleştirilmesi, yani ödemenin yapılabilmesi açısından, ödeme belgesinin harcama yetkilileri tarafından imzalanmasından sonra evrakın muhasebe yetkilisine gönderilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, 1050 sayılı Kanun'un yürürlüğü dönemindeki; gelirleri toplama, nakit ve malları saklama, bütün nakit ve mal işlemlerini yapan ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı veren "sayman" Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 62'nci maddesinde "muhasebe yetkilisi" olarak tanımlanmıştır. Muhasebe yetkilisi; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemlerini yürüten ve bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu olan kamu görevlisidir<sup>630</sup>. Muhasebe

---

<sup>630</sup> Muhasebe yetkilisinin tanıtımda belirtilen unsurları gerçekleştirmek açısından sahip olduğu görevler(i) ve yetkiler(i), Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 23'üncü maddesiyle belirlenmiştir (RG.21.01.2006-26056). Sözkonusu hükme göre görevler ve yetkiler şunlardır;

- Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek.
- Giderleri ve borçları hak sahiplerine ödemek.
- Para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetleri almak, saklamak ve ilgililere vermek veya göndermek.
- Mali işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek.

yetkilisinin yaptığı (tanımda belirtilen) işlemler “muhasabe işlemi”, bu iş(lem)lerin yapıldığı yer ise “muhasabe birimi”dir.

Muhasebe yetkilisi, harca sürecinde üstlenilen bir görev ünvanı olup, kadro ünvanı değildir. Muhasebe yetkilisi tanımında belirtilen muhasabe hizmetlerini yürüten kişini kadro ünvanının daire başkanı, hesap işleri daire başkanı, hesap işleri müdürü, muhasabe müdürü, mal müdürü, müdür veya başka unvanları taşıması önemli olmayıp, kadro ünvanı ne olursa olsun muhasabe hizmetine ilişkin işleri muhasabe yetkilisi sıfatıyla yapacak, bu işlere ilişkin belgeleri de muhasabe yetkilisi sıfatıyla imzalayacaktır<sup>631</sup>.

Muhasebe birimlerinin genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, strateji geliştirme birimlerinin dışında olması öngörülmüşken genel bütçe kapsamı dışında kalan kamu idarelerinde muhasabe hizmetleri biriminin içinde örgütlenmesi öngörülmüştür (KMYKK.m.60/I-f). Muhasebe birimlerinin örgütlenmesine ilişkin esasların belirlendiği yeni kamu mali yönetim sistemi anlayışında muhasabe hizmeti, artık strateji geliştirme birim(lerin)in bir alt

---

- Gerekli bilgi ve raporları, Bakanlığa, hizmet verilen ilgili kamu idaresinin harcama yetkilisi ile üst yöneticisine ve yetkili kılınmış diğer mercilere muhasabe yönetmeliklerinde belirtilen sürelerde düzenli olarak vermek.

- Vezne ve ambarların kontrolünü ilgili mevzuatında öngörülen sürelerde yapmak.

- Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerle muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmak.

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuatında öngörülen zamanlarda denetlemek veya muhasabe yetkilisi mutemedinin bulunduğu yerdeki birim yöneticisinden kontrol edilmesini istemek.

- Hesabını kendinden sonra gelen muhasabe yetkilisine devretmek, devredilen hesabı devralmak.

- Muhasebe birimini yönetmek.

<sup>631</sup> **Kızılkaya**, Muhasebe Yetkilisi, s.19; **Tosun-Cebeci**, s.151; **Özbahar**, s.97. Aynı yönde **Çolak**, Kanun, s.110.

fonksiyonu olarak kabul edilmekte; icraî fonksiyon üstlenmemektedir<sup>632</sup>. Bu çerçevede, 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun<sup>633</sup> hükümlerine istinaden faaliyet gösteren iç ödemeler, dış ödemeler ve devlet borçlarına ilişkin muhasebe yetkilisi birimleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığı'nca yürütülecektir<sup>634</sup>.

Muhasebe yetkilisinin harcama sürecindeki rolü belge kontrolü ve ödeme olarak görülmekte ise de, kuruluş muhasebesinin genel düzenlemesi ve yönetim dönemi hesabının verilmesi bakımından bu görevlinin özel bir yeri ve işlevi vardır. Ancak aşağıda ayrıntılı olarak incelendiği üzere, 1050 sayılı Kanun dönemindeki kusursuz sorumluluk anlayışı çerçevesinde saymanın, harcama/ödeme sürecinin her aşamasından sorumlu tutulması yetki-sorumluluk dengesi(sizliği)nin sağlanmasına hizmet ettiğinden yeni sistemde yetki-sorumluluk dengesinin kurulmasına özen gösterilmiş; harcama sürecinde görev, yetki ve sorumluluklar açıkça ortaya konulmuştur; sorumluluk kaynağı

---

<sup>632</sup> Çolak, Kanun, s.110. Krş. Hasan Akbulut, s.43-44.

<sup>633</sup> RG. 20.12.1994-22147. Genel bütçeye dâhil tüm kurumların saymanlık hizmetleri yeni deyişimle muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığına bağlı birimlerce yürütülmesine-yürütülecek olmasına karşın Hazine Müsteşarlığı bünyesindeki üç saymanlığın mevcut konumu korunmak suretiyle muhasebe hizmetleri konusunda birlik sağlanmamıştır. Bkz. Candan, Sorumluluk, s.16.

<sup>634</sup> Bu çerçevede 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un (RG.22.12.2005-26033) 15'inci maddesi hükmü gereğince, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 60'inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen görevlerin, kamu idarelerinde Strateji Geliştirme Başkanlıkları, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları ve strateji geliştirme ve mali hizmetlere ilişkin hizmetlerin yerine getirildiği müdürlükler tarafından yürütüleceği hükme bağlanmıştır. Muhasebe işlemlerine ilişkin örgütlenme için bkz. Kızılkaya, Muhasebe Yetkilisi, s.20 vd. Ayrıca bkz. Özbahar, s.97.

kullanan ve (harcamayı) gerçekleştiren kişilere bırakılmıştır<sup>635</sup>. Bu anlamda muhasebe yetkililerinin sorumluluğu; sınırlı bir kusur sorumluluğudur<sup>636</sup>. Ancak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun sözkonusu anlayışı çerçevesinde muhasebe yetkililerinin Sayıştay'a karşı hesap verme sorumluluklarını düzenleyen açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, Kanun'un 61'inci maddesinde defter, kayıt ve belgelerin usulüne uygun olarak tutulmasından, muhafaza edilmesinden ve denetim için hazır bulundurulmasından muhasebe yetkililerinin sorumlu oldukları, 8'inci maddesinde de her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların muhasebeleştirilmesinden ve raporlanmasından sorumlu oldukları ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları belirtilmiştir. Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 36'ncı maddesinin ikinci fıkrasında da "yönetim dönemi hesabı, görev başındaki muhasebe yetkilisi tarafından, mevzuatında belirtilen süre içerisinde yetkili mercilere verilir" şeklinde düzenlenmiştir. Sözkonusu hükümler karşısında, muhasebe yetkililerini Sayıştay'a hesap verme konusunda birinci derece sorumlu olduğu kabul edilmelidir. Bu itibarla Sayıştay'a karşı sorumluluk noktasında muhasebe yetkilisinin sorumluluğunun ayrıntılı olarak ele alınması gerekmektedir.

---

<sup>635</sup> Bu çerçevede muhasebe yetkilisi, "yetkileri daraltılmış, sorumluluğu azaltılmış saymanın yeni adıdır". Bkz. Hasan **Akbulut**, s.44. Ayrıca bkz. **Mutluer-Öner-Kesik**, s.239; **Özbahar**, s.96.

<sup>636</sup> Mali işlemlerin son aşamasında olmaları sebebiyle, muhasebe yetkililerinin incelemeleri gereken hususların dışında, mevzuata aykırılıktan ve ödenek aşımından kaynaklanan kamu zararları başta olmak üzere mali sorumlulukları sözkonusu olmayacaktır. Bkz. **Kızılkaya**, Sorumluluk, s.220. Aynı yönde **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.299; **Çolak**, Değerlendirme, s.24.

## *b. Muhasebe Yetkilisinin Sorumluluğu*

### **aa. İmza Kontrol Görevinden Kaynaklanan Sorumluluk**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61'inci maddesi uyarınca, muhasebe yetkilisinin ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde yetkililerin imzasını arama yükümlülüğu bulunmaktadır. Bu nedenle ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları olmakla birlikte, ödeme emri belgesi eki belgeler üzerinde herhangi bir imza eksiği varsa muhasebe yetkilisinin, ödeme emri belgesi üzerinde imzası bulunan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir<sup>637</sup>. Buna karşılık ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisinden sadece birinin imzası varsa, muhasebe yetkilisinin, imzası bulunan görevliyle birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir. Öte yandan ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları yoksa muhasebe yetkilisinin tek başına sorumlu tutulması gerektiği kabul edilmelidir<sup>638</sup>.

### **bb. (Ödemeye Esas) Belge Kontrol Görevinden Kaynaklanan Sorumluluk**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61'inci maddesi ile Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 29'uncu maddesinde, muhasebe yetkilisinin taahhüt ve tahakkuk aşamaları tamamlanmış, ödeme emri belgesi düzenlenmiş ve ön mali

---

<sup>637</sup> Bkz. ve krş. **Tosun-Cebeci**, s.152; **Çolak**, Kanun, s.113.

<sup>638</sup> Bkz. SGK. 14.6.2007 gün ve K.5189/1, ([www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)), (Erişim Tarihi 1.8.2007). Aksi yönde **Kızılkaya**, Sorumluluk, s.220; **Karaarslan**, Kamu Harcama Hukuku, s.299.

kontrolden geçerek ödenmek üzere muhasebe birimine gelmiş bulunan gider ve muhasebe belgeleri ile ön ödeme belgeleri üzerinde, ödemeye ilişkin belgelerin tamam olup olmadığını ve maddî hata bulunup bulunmadığını kontrol etmekle yükümlü olduğu, ilgili mevzuatında belirtilen belgeler dışında belge aramayacağı ve sorumlusunun görevi gereği incelemesi gereken belgelerle sınırlı olduğu belirtilmektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 33'üncü maddesi uyarınca bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanmış ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bu çerçevede gerçekleştirme görevlilerinin, harcama talimatı üzerine işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması yanında bu işlemlerin belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevi de bulunmaktadır. Dolayısıyla ödemeye esas teşkil eden belgelerdeki noksanlıklardan gerçekleştirme görevlisi sorumlu değildir. Öte yandan, giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarına ait olup, çeşitli gerçekleştirme görevlilerinin kendi görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerdeki maddî hatalardan muhasebe yetkilisi de sorumlu tutulmaktadır. Bu konu, Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 29'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında; "Muhasebe yetkililerinin maddî hataya ilişkin sorumlulukları; bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden karar, onay, sözleşme, hakediş raporu, bordro, fatura, alındı ve benzeri belgelerde; gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamların hiçbir farklı yoruma yer vermeyecek biçimde, bilerek veya bilmeyerek yanlış seçilmesi, oranların yanlış uygulanması, aritmetik işlemlerin yanlış yapılması ve muhasebeleştirmeye esas toplamlarının muhasebeleştirme belgesinde ilgili hesaplara noksan veya fazla kaydedilmek suretiyle yapılan

yersiz ve fazla alma, verme, ödeme ve gönderilmesiyle sınırlıdır. Teknik nitelikteki belgelerde, bu niteliğe ilişkin olarak yapılmış maddi hatalardan bu belgeleri düzenleyen ve onaylayan gerçekleştirme görevlileri sorumlu olup, muhasebe yetkililerinin bu belgelere ilişkin sorumlulukları aritmetik işlemlerdeki yanlışlıklarla sınırlıdır.” biçiminde, 30’uncu maddesinde de, “Ödeme emirleri, muhasebe birimine geliş tarihinden itibaren, en geç dört iş günü içinde incelenir, uygun bulunanlar muhasebeleştirilerek tutarları hak sahiplerinin banka hesabına aktarılır. Eksik veya hatalı olan ödeme emri belgesi ve eki belgeler, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç, hata veya eksikliğin tespit edildiği günü izleyen iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hata veya eksiklikleri tamamlanarak tekrar muhasebe birimine verilenler, en geç iki iş günü sonuna kadar incelenerek muhasebeleştirme ve ödeme işlemi gerçekleştirilir. Hak sahiplerinin banka hesaplarına aktarılmaksızın kasadan veya çek düzenlenmek suretiyle bankadan yapılabilecek ödeme tür ve tutarları ile kontrol, muhasebeleştirme ve ödeme süresini dört iş gününden daha az olarak belirlemeye, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Bakanlık, kapsamdaki diğer kamu idarelerinde üst yöneticiler yetkilidir.” şeklinde ifade edilmiş bulunmaktadır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ikincil mevzuattaki, belirtilen hükümlerden hareket edildiğinde maddî hata kavramının ve kapsamının belirlenmesinde düzenleme(ler) ihtiyacı karşılar gibi gözüksede, muhasebe yetkililerinin hükmün yorumunda ve uygulanmasında maddî hata olup olmadığı yönündeki incelemeyi nasıl yapacağı sorunu tereddütleri beraberinde getirmektedir<sup>639</sup>. Zira 1050 sayılı Kanun’da, saymana maddi hata olup

---

<sup>639</sup> Bu yönde tartışmalar için bkz. **Kızılkaya**, Muhasebe Yetkilisi, s.26 vd.; **Özbahar**, s.100 vd.; **Arıcı**, s.24; **Hasan Akbulut**, s.44 vd.

olmadığının denetimi yanında giderin mevzuata uygunluğu ve giderin bütçedeki tertibine uygunluğu gibi esasa ilişkin konularda inceleme yükümlülüğü getirilmiş idi<sup>640</sup>. Buna karşılık, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda muhasebe yetkilisine, mevzuata uygunluk ve bütçedeki tertibine uygunluk konularında inceleme yetkisi öngörülmediğinden maddî hata denetimi nasıl yapılacağı hükmün uygulanmasında sorun yaratıcı nitelik taşıyacaktır.

Maddî hata, içerikte/esasta ve işlemde (aritmetiksel) hata olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilecektir. Ancak maddî hataların büyük bir kısmı mevzuata aykırı işlemlerden kaynaklanmaktadır. Ödemeye esas belgelerde matematiksel işlemlerden kaynaklanan hataların, (aritmetiksel) maddi hata olduğu açıktır. Ancak hatanın maddî hatadan mı yoksa mevzuata aykırılık nedeniyle mi oluştuğu noktasında oluşacak tereddütte muhasebe yetkilisinin karar vermesi zorlaşacaktır. Örneğin, maaş ödemelerinde gelir vergisinin % 20 yerine %15 oranı üzerinden hesaplanması KDV'nin %18 yerine %8 üzerinden hesaplanmasının maddî hata niteliği taşıdığı düşünülmektedir. Ancak burada

---

<sup>640</sup> 1050 sayılı Kanun'un "Sayman İncelemesi" başlıklı 81'inci maddesi, inceleme konularını şu şekilde ifade etmiştir;

"Saymanlarca bütçeye ilişkin bir giderin ödenmesinin, ita amiri tarafından imzalanmış bir verile emri veya kredi senedine dayanması gerekir. Saymanların verile emirlerinde yapacakları inceleme:

A- Giderin kendisine verilen yetki içinde olması,

B- Giderin bütçedeki tertibine uygunluğu,

C- Verile emrine bağlı yüklenme ve gerçekleştirme belgelerinin tamam olması,

D- Maddi hata bulunmaması,

H- Giderin kanunlar, tüzükler ve kararlar hükümlerine uygunluğu,

V- Hak sahibinin kimliği,

hususlarına aittir." 1050 sayılı Kanun'un yürürlükte bulunduğu döneme ilişkin maddî hata değerlendirmesine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Hasan **Akbulut**, s.46 vd.



varılacak (farklı) yargıya göre muhasebe yetkilisinin müdahalesi de farklı olacaktır. Buna göre, mevzuatın yanlış uygulanmasından dolayı oluşan maddî hata nedeniyle muhasebe yetkilisi ödemeyi geri çevirdiğinde, harcama yetkilisinin sorumluluk üstlenmesi söz konusu olmayacağı için bu ödemenin yapılması hususunda muhasebe yetkilisinden talepte bulunacaktır. Bu durumda hem yetki hem de sorumluluk açısından karışıklık ortaya çıkacaktır. Muhasebe yetkilisinin maddî hata bulunan ödeme belgelerini iade etmesi durumunda harcama yetkilisi ile hatta üst yönetici ile aralarında görev, yetki ve sorumluluk noktasında birtakım sıkıntılar yaşanabilecektir. Her ne kadar 5018 Kanun ve ikincil mevzuat, hatanın bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden belgelerde gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamlardaki açık, kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen hataları maddî hata olarak nitelendirilmekte ise de söz konusu mevzuat hükümleri karşısında, ödemeye esas teşkil etme niteliği bulunan, fakat gider evrakı arasında yer almayan bir belge nedeniyle ortaya çıkan kamu zararı ile giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarına ait olup çeşitli gerçekleştirme görevlilerinin kendi yasal görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerdeki açık ve kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen maddî hatalardan muhasebe yetkilisinin, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir. Buna karşılık hatanın bariz olup olmadığı hususu ise yargı denetimi sonrası belirlenecektir. Burada kanun koyucunun vergi hukukundaki “hata düzeltme” müessesesine benzer bir düzenleme ihdas etmeyi amaçladığı görülmektedir. Ancak düzenlemenin, hata düzeltme müessesesindeki hesap hatası-vergileendirme hatası ayrımı çerçevesindeki yorum farklılığına hükümler dikkate alınarak yeniden düzenleyerek harcama mevzuatı açısından yorum ve uygulama farklılığını gidermesi gerekmektedir.

Muhasebe yetkilisinin sorumluluğu açısından temel sorun ikincil mevzuatın Kanun’a aykırılığı noktasından kaynaklanmaktadır. Kamu Mali

Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda muhasebe yetkilisinin mevzuata uygunluk incelemesi yapamayacağı açık bir şekilde yer almasına rağmen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ilgili olarak hazırlanan ikincil mevzuat çalışmalarından "Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"te muhasebe yetkilisinin maddî hata konusunda yapacakları denetimin, bir hayli zorlanarak mevzuata uygunluk denetimini de kapsar şekilde genişletildiği görülmektedir. Yönetmelik'in 29'uncu maddesinde muhasebe yetkililerinin maddî hataya ilişkin sorumluluklarının; bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden karar, onay, sözleşme, hakediş raporu, bordro, fatura, alındı ve benzeri belgelerde; gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamların hiçbir farklı yoruma yer vermeyecek biçimde, bilerek veya bilmeyerek yanlış seçilmesi, oranların yanlış uygulanması, aritmetik işlemlerin yanlış yapılması ve muhasebeleştirmeye esas toplamlarının muhasebeleştirme belgesinde ilgili hesaplara noksan veya fazla kaydedilmek suretiyle yapılan yersiz ve fazla alma, verme, ödeme ve gönderilmesiyle sınırlı olduğu belirtilmiştir. Bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden karar, onay, sözleşme, hakediş raporu, bordro, fatura, alındı ve benzeri belgelerde; gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamların bilerek veya bilmeyerek yanlış seçilmesi, oranların yanlış uygulanması maddî hatadan ziyade mevzuatın öngördüğü hususlara riayet edilmemesi nedeniyle oluşan yanlışlıklardır. Bu bağlamda maddî hata ile mevzuata aykırılık arasındaki kesin çizgilerin çizilememesi, harcama sürecindeki yetkililer arasında yetki, görev ve sorumluluk çatışmasına sebep olabilecektir<sup>641</sup>. Esasen buradaki sorun, Kamu

---

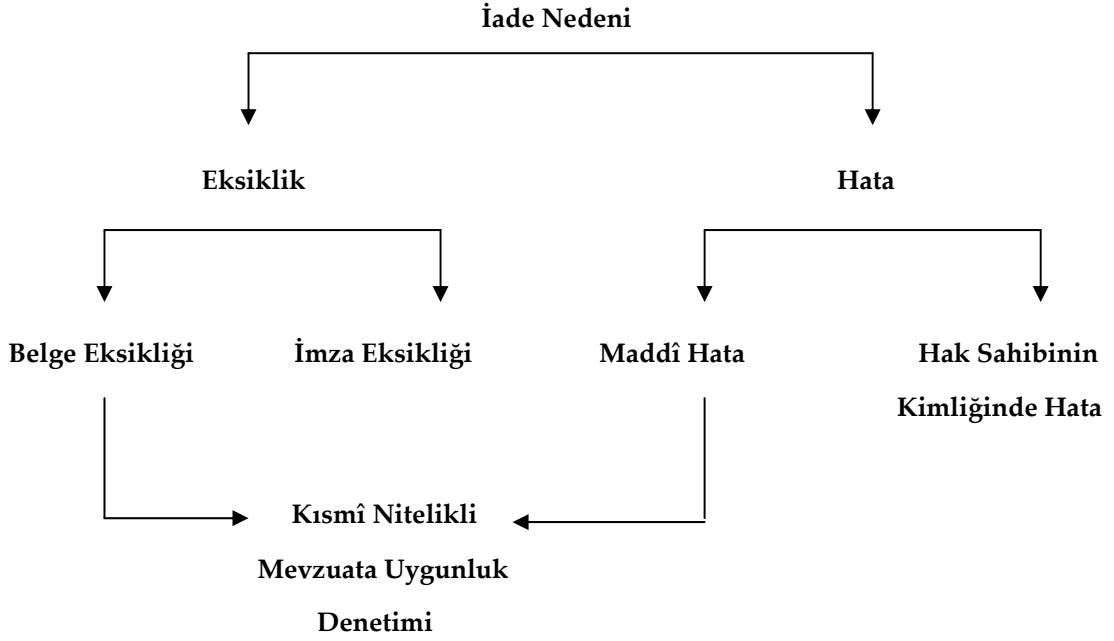
<sup>641</sup> Örneğin, Ankara'da görev yapan, 1'inci derecede ve 3600 ek göstergeli kadroda bulunan, ev (ancak eşi çalışmayan), üç çocuklu ve bakmakla yükümlü olduğu anne ve babası bulunan bir memurun Antalya'ya naklen atanması durumunda, Harcırah Kanunu hükümlerine göre, memura ve bakmakla yükümlü olduğu aile fertlerine sürekli görev yolluğu ödenecektir. Memura ödenecek sürekli görev yolluğunun sözkonusu Kanun hükümlerinden yararlanarak

Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ilk hâlinde yer alan ve 1050 sayılı Kanun dönemindeki saymanın yetkilerinin bir kısmına sahip kılınan mali kontrol yetkilisinin 5436 sayılı Kanun ile kaldırılmasından kaynaklanmaktadır. Bu durumda ortaya çıkan boşluğun doldurulması için ihdas edilen ön mali kontrol sistemi, boşluğun kaldırılması için yeterli gelmediği için, "maddî hata" kavramının zorlanması yolu tercih edilmiş, Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 29'uncu maddesi ile mevzuata uygunluk denetimi ile ilişkilendirilmek suretiyle kavram zorlanarak muhasebe yetkilisi, aşağıdaki şekilde görüldüğü üzere, mali kontrol sürecinin (kısmî nitelikli) (mevzuata) uygunluk denetiminin bir unsuru hâline getirilmiştir<sup>642</sup>.

---

hesaplaması ve bildirimde de bu hükümlere göre yapılması gerekmektedir. Gerçekleştirme görevlisi ile harcama yetkilisi, yolluk bildiriminde yer alan ve hesaplama dayanak oluşturan bilgi veler ile rakam ve oranların doğru seçilip seçilmediğini, Harcırah Kanunu hükümlerine göre kontrol etmekte ödeme emri belgesini imzalamaktadır. Burada yapılan denetim mevzuata uygunluk denetimidir ve gerçekleştirme görevlisi ile harcama yetkilisinin görev ve sorumlulukları kapsamında yer almaktadır. Dolayısıyla muhasebe yetkilisinin, Kanun'a göre, yolluk bildiriminde yer alan ve hesaplama dayanak oluşturan bilgi veler ile rakam ve oranların Harcırah Kanunu'na göre doğru seçilip seçilmediğini kontrol etme yetkisi yoktur. Muhasebe yetkilisi, mevzuattaki günlük yevmiye, kat yevmiyesi, kilometre tazminatı, taşıt ücreti v bakmakla yükümlü aile fertlerine ödenecek kat yevmiyesi sınırını bilmek zorunda değildir. Muhasebe yetkilisi, yolluk bildiriminde yer alan rakamların ve oranların "aritmetik işlem yönünden" doğru yapılıp yapılmadığını, rakamların diğer harcama belgeleri ile ödeme emri belgesine doğru aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmekle sorumludur. Buna karşılık Yönetmelik hükümleri esas alındığında, muhasebe yetkilisi, mevzuata uygunluk denetimini de yapmakla yükümlüdür. Bkz. ve krş. Hasan **Akbulut**, s.50-51, 54.

<sup>642</sup> Bkz. Hasan **Akbulut**, s. 44-45,57. Ayrıca bkz. **Tosun-Cebeci**, s.153; **Kızılkaya**, Muhasebe Yetkilisi, s.26; **Özbahar**, s.102-102; **Arıcı**, s.24-25; **Çolak**, Kanun, 114-115; **Bayar**, Sorumluluk, s.19. Buna karşılık Sayıştay, Yönetmelik'teki yaklaşımı benimsemiştir. Bkz. SGK. 14.6.2007 gün ve K.5189/1, (www.sayistay.gov.tr), (Erişim Tarihi 1.8.2007).



Yönetmelik ile öngörülen düzenleme, normlar hiyerarşisine aykırılık oluşturmakta olup, kanunun öngörmediği/amaçlamadığı/düzenlemediği bir konunun, daha alt basamaktaki bir norm ile düzenlenmesi sözkonusu olduğundan açık bir hukuka aykırılık bulunmaktadır. İkincil mevzuat ile hukukun genel ilkelerinden üst basamaktaki norma/normlar hiyerarşisine aykırı düzenleme/sistem ihdas edilmekte, yeni düzenleme/sistem yeni kamu mali yönetim sisteminin ruhuna aykırılık oluşturmaktadır. Bu şekilde yeni sistemin/reformun önemli unsurlarından biri ortadan kaldırılarak (mülga) 1050 sayılı Kanun'un sayman sorumluluğu anlayışına yaklaşılmakta/kısmen geri dönülmektedir<sup>643</sup>. Bu nedenle, maddî hataya ilişkin düzenlemelerin hukukun

<sup>643</sup> Yönetmelik'te muhasebe yetkilisinin, "sayman benzeri" hâle getirilmesi ve güçlendirilmesine yönelik fakat Kanun'a aykırı düzenlemelere 24'üncü, 29'uncu ve 35'inci maddelerindeki "inceleme" yetkisinin örnek verilebilir. Kanun'un "kontrol etme" görevini yüklediği muhasebe yetkilisine "inceleme" yetkisi tanınarak, Kanun' aykırı şekilde yetki genişletme anlamına gelir. Yine "Ödeme Öncesi Kontrol" başlıklı 30'uncu madde(sin)deki; "Ödeme emirleri, muhasebe birimine geliş tarihinden itibaren, en geç dört iş günü içinde incelenir, uygun bulunanlar muhasebeleştirilerek tutarları hak sahiplerinin banka hesabına aktarılır. Eksik veya hatalı olan ödeme emri belgesi ve eki belgeler, düzeltilmek veya tamamlanmak

genel/temel ilkelerine, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun sözüne ve ruhuna uygun hâle getirilmesi gerekmektedir.

### **cc. Giderin Hak Sahibine Ödenmesi Görevinden Kaynaklanan Sorumluluk**

Muhasebe yetkilisinin, usul ve mevzuatına göre tahakkuk ettirilmiş gideri hak sahibine ödemek ve ödeme yaparken hak sahibinin kimliğini kontrol etmekle görevli olduğu, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61'inci maddesinde ve Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 23'üncü ve 29'uncu maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesabına bakmak ve onları aklamak, Kanunun 61'inci maddesinin son fıkrasına göre, muhasebe yetkilisinin görevi olduğundan, gideri hak sahibine ödemediği doğan sorumlulukta mutemetlerin, Sayıştay'a karşı sorumlu kabul edilmemesi gerekmektedir. Bu nedenle, hak sahibi olmayan kişilere ödeme yapılması nedeniyle ortaya çıkan kamu zararından, doğrudan ve tek başına muhasebe yetkilisinin sorumlu tutulması gerektiği kabul edilmelidir.

---

üzere en geç, hata veya eksikliğin tespit edildiği günü izleyen iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hata veya eksiklikleri tamamlanarak tekrar muhasebe birimine verilenler, en geç iki iş günü sonuna kadar incelenerek muhasebeleştirme ve ödeme işlemi gerçekleştirilir. Hak sahiplerinin banka hesaplarına aktarılmaksızın kasadan veya çek düzenlenmek suretiyle bankadan yapılabilecek ödeme tür ve tutarları ile kontrol, muhasebeleştirme ve ödeme süresini dört iş gününden daha az olarak belirlemeye, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Bakanlık, kapsamdaki diğer kamu idarelerinde üst yöneticiler yetkilidir." şeklindeki hüküm, Kanun'un 61'inci maddesindeki "Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir." şeklindeki hükme aykırıdır. Zira Kanun ile öngörülen bir günlük süre dört güne çıkarılmıştır.

#### **dd. Gelir ve Alacakların Tahsili Görevinden Kaynaklanan Sorumluluk**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61'inci maddesinin birinci fıkrasında, muhasebe hizmeti; "gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir." şeklinde tanımlanmış; aynı maddenin ikinci fıkrasında muhasebe yetkilisinin, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu olduğu belirtilmiş, aynı Kanunun 60'uncü maddesinde de, ilgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek mali hizmetler biriminin görevleri arasında sayılmıştır. Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 23'üncü maddesinde, gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek ve bu işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek muhasebe yetkilisinin görevlerinden kabul edilmiş, aynı Yönetmeliğin 32'nci maddesinde de idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının yükümlüleri ve sorumluları adına ilgili hesaplara kaydedilerek tahsil edilmesinden muhasebe yetkilisinin sorumlu olduğu açıkça ifade edilmiştir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### BÜTÇENİN (HUKUKÎ) DENETİMİ

#### I. DENETİM KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR VE BÜTÇENİN DENETİMİNİN HUKUKÎ ÇERÇEVESİ

##### *A. Denetim Kavramının Genel Esasları ve Kontrol Kavramı İle İlişkisi*

Bütçenin yürürlüğe girmesi ve uygulanması sonrasında, yasama organı tarafından verilen yetkinin hukuka uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının tesbiti açısından bütçenin uygulanmasından sorumlu olan idarî organların işlem (ve eylemlerinin) denetlenmesi gerekir. Bu açıdan bütçeyi uygulayan kuruluşları, geniş anlamda, kamu kuruluşları olarak nitelendirdiğimizde, mali mevzuatın uygulanmasına yönelik denetimini gerçekleştirmek; hukuka aykırılıkların tesbiti halinde ise sorumlulukları yoluna gitmek gerekir. Bu çerçevede denetim hukukî açıdan, “kamu kurum ve kuruluşları ile özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş kurumların kamu yararına yönelik mevzuat hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının araştırılması” faaliyeti olarak tanımlanmaktadır<sup>644</sup>. Bu anlamda denetimin temel amacı, var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmaktır<sup>645</sup>. Bu niteliğiyle denetim;

---

<sup>644</sup> Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “İç Denetim ve Türkiye Uygulaması”, [www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr). (Erişim Tarihi: 11.04.2006). Krş. DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, ÖİK Raporu, s.97. Ayrıca bkz **Demirkan**, s.4; **Altuğ**, Mali Denetim, s.3,7; **Örenay**, s.3.

<sup>645</sup> **Köse**, Denetim, s.63. Krş. **Altuğ**, Mali Denetim, s.4-5; (Arife) **Coşkun**, s.15; **Demirbaş**, s.36.

standartlara, önceden belirlenen hedef ve amaçlara, konuya ilişkin kural ve düzenlemelere uygunluğun sağlanması, aykırılıkların tespiti ve yapılması gerekenlerle ilgili olarak öneri geliştirilmesi yönünde gerçekleştirilen bir faaliyettir.

Denetim kavramı, bütçe hukuku açısından “kontrol” kavramıyla birlikte ifade edilmekle birlikte kontrolden farklı olarak, amaç ve yöntemleri içeren, faaliyetlerin sonuçlarından da yararlanan, çeşitli hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmanın yanı sıra, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en aza indirgeyecek, mal ve hizmet üretiminde daha etkin, verimli ve tutumlu yöntemlerin uygulanmasını sağlayacak alternatifleri geliştirerek daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi, önderlik yapmayı amaçlayan bir faaliyettir<sup>646</sup>. Bu nedenle çalışmanın dördüncü bölümü “denetim” kavramı esas alınarak başlıklandırılmış; plânlama buna göre yapılmıştır. Öte yandan kontrol kavramının denetim ile olan ilişkisine bakıldığında, amaç-araç ilişkisinin olduğu görülmektedir. Zira kontrolde; riski yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini artırmak amacıyla aldığı tedbirler sözkonusu olmakta, hedef ve amaçların gerçekleştirilmesine yönelik makul bir güvence sağlamak için yeterli tedbirlerin alınmasını planlanarak yönlendirme sözkonusu olmaktadır<sup>647</sup>. Bu anlamda kurumlar tarafından yönetim sorumluluğu çerçevesinde tasarlanıp uygulanan kontrol faaliyetleri ve kontrole ilişkin kurumsal çerçeve iç kontrol olarak adlandırılmakta; kontrol/iç kontrol, yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda

---

<sup>646</sup> **Köse**, Denetim, s.63. Bağımsız, sistematik ve düzenli olarak gerçekleştirilen, hata ve suçlu bulma yerine faaliyetlerin etkinliğini artırmaya yönelik olarak tasarlanan denetim bu yönüyle teftiş ve kontrol gibi faaliyetlerden ayrılmaktadır. Bkz. **Candan**, Performans Denetimi, s. “Kontrol” kavramının kullanımı için bkz. **Feyzioğlu**, Bütçe, s.357; **Feyzioğlu**, Bütçenin Kontrolü, s.18; **Feyzioğlu**, Bütçenin Kontrolü I, s.3,4.

<sup>647</sup> Bkz. Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, s. 25.



olduğu konusunda yeterli güvence sağlamakta yararlanılan bir yönetim aracı olarak ortaya çıkmaktadır<sup>648</sup>. Dolayısıyla, kontrol/iç kontrol, kuruluşun amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını sağlamaya çalışan faaliyetler olup organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyduğu bütün plan, politika, prosedür ve uygulamaları kapsayan bir araçtır<sup>649</sup>.

Denetim ve kontrol kavramlarının bütçe hukukundaki yerine bakıldığında, bir kuruma bütçe veren makamın, bu bütçenin tahminlere, verilen izinlere ve kurallara uygun olarak uygulanmış olduğunu sağlama bakımından yaptığı incelemenin kontrol olarak tanımlandığı görülmektedir<sup>650</sup>. Buna karşılık denetim, kamu idarelerinin bütçe uygulamaları konusunda hukuka uygun davranmasının ve işlem tesis etmesinin temini ve bütçe uygulamalarında önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılmasının sağlanması bakımından bütçe uygulamalarına ilişkin faaliyet ve işlemlerin değerlendirilmesi faaliyetidir<sup>651</sup>. Bu açıdan kararlarının alınması, uygulanması ve sonuçların değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilen denetim bütçe sürecini

---

<sup>648</sup> Bkz. INTOSAI İç Kontrol Standartları, (www.sayistay.gov.tr), (Erişim Tarihi:13.04.2006). Krş. **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.96-97.

<sup>649</sup> **Özeren**, s.3. Krş. **Candan**, Performans Denetimi, s.; **Candan**, İç Kontrol, s.19; (Abdullah) **Kaya**, s.97.

<sup>650</sup> Bkz. Sayıştay Denetim Terimleri Sözlüğü. (Çev. Sacit Yörüker), www.sayistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 5 Mayıs 2006). Bu anlamda kontrolün, geniş anlamda denetimi de içine alacak şekilde tanımlandığı hk. bkz. Bütçe Kontrolörlerinin Görev ve Fonksiyonlarına İlişkin Bilgi Notu, (Maliye Bakanlığı Bütçe Kontrolörleri Denetim Birimi Başkanlığı), Ankara 2006, s. 8. Aynı yönde **Candan**, Performans Denetimi, s.

<sup>651</sup> Bu açıdan Diğer yandan, bütçe kontrolleriyle alınan kararların bütçe uygulaması sırasında gerek kaynakların yeniden dağılımı gerekse de aşırı harcama yoluyla bozulmasının yani, uygulama sırasında önceden bütçeyle yapılan planlamadan sapma yaşanmasının önüne geçilebilir. Bütçenin kontrol ve denetim mekanizmaları bütçe uygulaması sırasındaki saptamaları önleyecek ve bütçenin öngörüldüğü biçimde uygulanmasını sağlayacaktır. Bkz. **Yılmaz**, Orta Vadeli Harcama Sistemi, s. 8.

oluşturmaktadır<sup>652</sup>. Sürecin belli aşamalarında kontrol, sonuçta ise denetim gerçekleştirilmektedir. Bir başka deyişle, bütçe uygulamasına ilişkin olarak gerçekleştirilen idarî ve mali kontrol faaliyetleri çoğu zaman bütçe sürecindeki işlemlerle iç içe geçmiştir<sup>653</sup>; bunlardan çoğu işlemlerle eş zamanlı olarak veya işlemin tamamlanması öncesinde uygulanmaktadır. Denetim ise genel olarak bütçe uygulamalarının tamamlanmasından sonra, yani uygulamadan belli bir süre sonra gerçekleştirilmektedir<sup>654</sup>. Bu şekilde bütçenin denetimi; yasama organı kararlarının yerine getirilmesi ve devlet gelir ve giderlerinin kanuna uygunluğunu sağlama yönüyle hukukî bir nitelik taşımaktadır. Zira bütçe denetimi, halka kendilerinden toplanan vergilerin temsilcilerince nasıl kullanıldığının gösterilmesi, bütçe uygulama sonuçlarının kamuoyunca izlenmesi ve tartışılmasının sağlanması, hukuk kuralları dışında kalan kişi ve uygulamaların tespit edilmesi ve yaptırımlara tâbi tutulması, doğru işlemlerin onaylanarak kanunlarla kendilerine sorumluluk yüklenen kişilerin aklanması ve kamu vicdanının rahatlatılması yönünden de önemlidir<sup>655</sup>.

### *B. Bütçenin Denetiminin Hukukî Çerçevesi*

Bütçe; yürütme organının gelirleri toplamasına, giderleri yapmasına yetki ve izin veren bir kanun olduğundan, bütçe uygulamasının kanuna uygun olarak yürütülmesi ve sonuçlandırılması gerekir. Bir başka deyişle, kamu hizmetlerin etkinliği yanında, bu hizmetlerin gerektirdiği giderlerin gerçekleştirilirken, hukuka uygunluğun sağlanması, kamusal finansman kaynaklarının en etkin biçimde değerlendirilmesi açısından büyük önem

---

<sup>652</sup> Arın, s.1. Krş. Feyzioğlu, Denetim, s.134.

<sup>653</sup> Bkz. ve krş. Newman, s.505 vd.

<sup>654</sup> Candan, Performans Denetimi, s.

<sup>655</sup> Bek, s.41. Aynı yönde Canbay, s.46. Krş. Coşkun, Kamu Mali Yönetimi, s.95; Bulutoğlu-Kurtuluş, s.221.

taşımaktadır. Bütçe uygulamalarında hukuka uygunluğun sağlanması, yapılacak kontrol ve denetimlerle mümkündür. Zira denetim ile bütçe uygulamasının önceden kabul edilmiş kanun hükümlerine, bütçe kanununda belirtilmiş yöntemlere ve bu kanuna hâkim olan ilkelere uygunluğu sağlanmış olur. Bu şekilde, kamu hizmetlerini yerine getiren kuruluşlara tahsis edilen kamu kaynaklarının ve onların uygulanmasındaki yetki ve sorumluluğun gereği gibi yapılıp yapılmadığı gerçekleşir<sup>656</sup>. Buna göre, bütçenin denetiminin, hukukî açıdan niteliği, iki yönlü olmasıyla açıklanabilir İlk olarak, yapılan iş ve işlemlerin yerindelik denetimi; ikincisi ise işlemlerin hukuka uygunluğu, yani hukukîlik denetimidir. Bu sayede bütçe hakkının gerçekleştirilmesi; bütçenin hukukî niteliğinin diğer nitelikleri tamamlaması sağlanmış olacaktır<sup>657</sup>. Esasen bütçe hakkının sahibi olan halk tarafından parlamentolara verilen bütçe yetkisi, öncelikle yürütme organı üzerinde kapsamlı ve güçlü bir denetim yapılmasını sağlar. Bütçenin siyasî fonksiyonunun sonucu olarak parlamentolar bütçeyi hükümetlere yol göstermek, hükümetleri sevk ve idare etmek ve denetlemek amacıyla bir araç olarak kullanmaktadırlar. Bu şekilde hükümet üzerinde bir denetim fonksiyonu sağlanmakta ve hükümet politikalarına çeşitli açılardan etki edilmektedir<sup>658</sup>.

Bütçenin denetimine ilişkin hukukî çerçeveyi oluşturan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da uluslararası standart ve uygulamalar ışığında yapılan düzenleme ve tanımlamalarla, mali yönetim ve kontrol sisteminde iç kontrol, mali kontrol, ön mali kontrol ve denetim (iç denetim, dış denetim) konusunda önemli düzenlemeler yapılmış ve bu faaliyet ve fonksiyonlar

---

<sup>656</sup> **Erginay**, Maliye, s.206; **Batirel**, Maliye, s.187; **Edizdoğan**, s. Krş. **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s. 221-222. Krş. **Kızıltaş**, Doğrudan Demokrasi, s. 381.

<sup>657</sup> **Feyzioğlu**, Bütçenin Kontrolü I, s.4,13; **Feyzioğlu**, Bütçenin Kontrolü II, 12-13.

<sup>658</sup> **Neumark**, s.209; **Sur**, Maliye, II, s.110; **Feyzioğlu**, Bütçenin Kontrolü, s.19-20 ; **Feyzioğlu**, Bütçenin Kontrolü I, s.4. Krş. **Gürsoy**, s.408-409.

yeniden tanımlanmıştır. Bu anlamda, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kontrol ve denetim faaliyetleri arasındaki fark da açıkça ortaya kon(ul)muştur. Buna göre, kontrol ve denetime ilişkin kavramsal çerçevenin kanunî düzenleme(ler) doğrultusunda iç kontrol, ön mali kontrol, iç denetim ve dış denetim ayrılmıştır (KMYKK.m.55,58,63,68). Öte yandan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilen düzenlemelerde iç kontrol sistemi kapsamındaki ön mali kontrolün gelir, gider ve varlıklara ilişkin işlemleri de kapsayacak şekilde geniş bir kontrol faaliyeti olarak öngörülmesi ve iç ve dış denetimin görev kapsamının açıkça tanımlanması ve denetim(lerin)in yalnızca giderlere özgülenmesini engellemekte; gelirleri de denetimin kapsamına dâhil ederek hukuka uygunluğunu sağlamaktadır.

Bütçenin hazırlığı ve uygulanması ile uygulama sonrasında yapılacak bütçe kontrol ve denetimlerine ilişkin hukukî çerçeve, özellikle yasama denetimi açısından, 1982 Anayasası ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nde düzenlenmekle birlikte, denetimle ilgili ayrıntılı esaslar Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanuna istinaden yürürlüğe konulan ikincil ve üçüncül düzey mevzuat ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda yer almaktadır. Dolayısıyla denetimle ilgili açıklamalar yapılırken bütçe denetimi, uygulama sırasında ve uygulama sonrasında gerçekleştirilen yasama, idarî ve yargısal denetim olarak üçe ayrılarak incelenmekte ve denetim, denetimi yapan organların görev ve yetkileri çerçevesinde ele alınacak; bütçenin uygulanması sırasında ve uygulama sonrasında yapılan tüm denetim (ve kontrol) faaliyet ve uygulamalarını kapsayacak şekilde geniş anlamda kullanılacaktır.

## II. BÜTÇENİN YASAMA DENETİMİ

### A. Genel Olarak

Parlamentolar, siyasal bilim ve maliye yazınlarında sıklıkla belirtildiği gibi, kimlere ne miktarda vergi salınacağını ve vergi hâsılatının nerelerde kullanılacağını saptama yetkisinin paylaşımı konusunda XIII. yüzyılda siyasal iktidarla vergi verenler arasında başlayan ve sonraki yüzyıllarda daha da şiddetlenen mücadelenin ürünüdür. Parlamentoların geleneksel işlevi olan bütçenin yasama organınca denetimi, esas itibarıyla, bütçe yetkisinin kullanılması olarak ortaya çıkmakta, temsil ilişkisinin uygulanması olarak kabul edilmektedir. Buna göre, bütçe hakkının gereği gibi kullanılması bakımından denetim konusunda yetkilendirilmiş temel organ yasamadır. Yasama denetiminin, teknik anlamda bir denetim olmadığı ileri sürülmekte ise de<sup>659</sup>, (bütçe) hakkın(ın) sahibinin, hakkını kullanması bakımından temsilcilerinden oluşan parlamentoyu yetkilendirdiği dikkate alındığında, denetim sürecindeki etkisi bu görüşü geçersiz kılmaktadır. (Bütçe) yetki(si)nin kullanılması hususunda görevlendirilenleri/yetkilendirilenleri denetlemekle görevli olan organ, görevlendiren/yetkilendiren yasama organıdır. Bu nedenle yasama denetiminin, denetim türleri içindeki yeri oldukça önemlidir; (bütçe) hakkın(ın) sahibi tarafından denetlenecek olan yasamadır.

1982 Anayasası, bütçe hakkının kullanılmasına verdiği önemi, anayasal düzenlemeler ihdas etmek suretiyle göstermiş; bütçeye anayasal müessese statüsü vererek bütçe sürecine ilişkin esasları Anayasa'da düzenlemiştir. Söz konusu düzenlemeler, bütçe yetkisinin kulanı(l)m(as)ının denetimi açısından da önem taşımaktadır. Zira yasama organı, bütçenin hazırlık,

---

<sup>659</sup> Gören, s. 37.

uygula(n)ma ve uygula(n)ma sonrasını denetleme hususunda anayasal açılarından görevlendirilmiş/yetkilendirilmiştir. Bu nedenle bütçe sürecinde atılan her adımda yasama organı, bütçe hakkının gerçekleşip gerçekleşmediğini denetleyecektir. Buna bağlı olarak yasama organının denetim kapsamı, bütçe sürecine paralel olarak; hazırlık, uygula(n)ma ve uygula(n)ma sonrası olarak incelenecektir.

### *B. Bütçenin Hazırlanması Sırasındaki Yasama Denetimi*

Bütçe kanunu yasama organının kamu maliyesini denetimde kullandığı temel araçtır. Anayasa'nın 162'nci maddesinin birinci fıkrası bütçeyi hazırlama yetkisini Bakanlar Kurulu'na vermiştir. Söz konusu hükme göre Bakanlar Kurulu, merkezî yönetim bütçe kanun tasarısı ile millî bütçe tahminlerini gösteren raporu, mali yıl başından en az yetmişbeş gün önce Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunar. Buna göre bütçe ile ilgili yasama insiyatifi sadece yürütme organına aittir. Zira hükümet programını bütçe aracılığıyla uygular. Dolayısıyla bütçe sürecinin başlangıç aşamasında yasama organı yürütme organının kararları üzerinde etkili değildir. Bu nedenle yasama organının denetimi, bütçe hazırlığına müdahale niteliği taşımamaktadır. Bun göstergesi Anayasa'nın 87'nci maddesinde diğer kanunlar için "kanun koymak" ifadesinin kullanılmasına karşılık bütçe kanunu için "görüşmek ve kabul etmek" ifadesinin kullanılmasıdır. Bu şekilde anayasa koyucu, yürütme organının bütçe hazırlığına verdiği önemi ve ağırlığı ortaya koymaktadır<sup>660</sup>.

Bütçe hazırlama hususundaki insiyatifin Bakanlar Kurulu'na ait olmasına karşılık; inceleme, değiştirme ve onaylama yetkisi yasama organına aittir ve yasama organının bütçe hazırlığı sırasındaki denetimi bu aşamada

---

<sup>660</sup> Çağan, *Parlamenter Kontrol*, s. 201. Aynı yönde Çeliker, s.19.

ortaya çıkmaktadır. Yasama organı bu yetkisini (Plân ve) Bütçe Komisyonu çalışmaları ve genel kurul toplantıları ile kullanır. Bu nedenle bütçe hazırlığı sırasındaki yasama denetiminin iki ana başlıkta incelenmesi uygundur.

### **1. (Plân ve) Bütçe Komisyonu Çalışmaları Sırasındaki Yasama Denetimi**

Meclisler duruma göre belli sayıda üyenin katılımıyla “genel kurul” olarak toplanırlar. Ancak çalışmalarını büyük ölçüde komisyonlar eliyle yürütürler. Yasama organlarının çalışma yoğunluğunu ve ağırlığını azaltmak, yasama faaliyetini daha çabuk ve verimli gerçekleştirebilmek için komisyonların kurulmasına gerek duyulmuştur<sup>661</sup>. Bu bağlamda komisyonlar kanun yapma faaliyetinin en karmaşık safhası olan inceleme safhasında görev yaptıkları için bu aşamanın düzgün bir şekilde işlemesi için parlamentolarda özel ve sürekli komisyonlar kurulmuştur<sup>662</sup>. (Plân ve) Bütçe komisyonu da özel ve sürekli komisyonlardan biri olup yasanın geleneksel işlevini yerine getirme konusunda önemli bir yere sahip bulunmakta<sup>663</sup>; parlamentonun üstünlüğünün bir ifadesi olarak ortaya çıkmaktadır<sup>664</sup>.

---

<sup>661</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. **Bakırcı**, s. 310. Aynı yönde **Durgun**, s. 50; **Çeliker**, s.7.

<sup>662</sup> **Karamustafaoğlu**, s. 9; **Çeliker**, s.7,8.

<sup>663</sup> **Yüksel**, Komisyon, s.3-4. Komisyonlar, yasa tasarı ve tekliflerini ayrıntılı bir şekilde inceleyip tartışmak suretiyle olgunlaştırırlar ve böylece genel kurulun daha hızlı ve sağlıklı karar almasına yardımcı olurlar. Başka bir deyişle, komisyonların varlık nedeni, genel kurulun üretkenliğini artırmak ve yapılan işin niteliğini yükseltmektir. Parlamento çalışmalarında etkinlik ve verimlilik sağlamak üzere oluşturulan parlamento komisyonları görüşülecek işlerin ilk incelemesini yapmak, bir ön tartışma açmak ve genel kurul görüşmelerine dayanak olmak üzere bir rapor hazırlamak gibi amaçlar güderler. Ancak, komisyonların amacı yalnızca tartışmak değil, meselenin esası üzerinde karara varmak, önemli noktaları birer birer çözmek ve uzlaşma sağlamaktır. Bkz. **Durgun**, s. 50. Aynı yönde **Çeliker**, s.7.

<sup>664</sup> Bkz. ve karşı **Gürsoy**, 440.

(Plan ve) Bütçe Komisyonu diğer Meclis komisyonlarından farklı olarak, kuruluşu Anayasa ile düzenlenmiş bir komisyondur. 1982 Anayasası'nın 162'nci maddesi, bütçenin Bütçe Komisyonu'nda görüşüleceğini hükme bağlamış ve Komisyon'un üye sayısı ve üyeliklerin parti grupları arasında nasıl dağıtılacağını düzenlemiştir. Buna göre, Komisyon 40 üyeden oluşmaktadır ve üyeliklerin en az 25'i iktidar grubu veya gruplarına aittir. Diğer üyelikler partilerin milletvekili sayısına göre dağıtılır (Any. m. 162). Ancak iktidar grubuna düşen üyelik sayısı partinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ndeki üye sayısına göre 25'ten fazla da olabilir. Öte yandan iktidarda bir azınlık hükümeti bile bulursa 25 üye iktidar partisinden olacaktır<sup>665</sup>. Anayasa'nın 162'nci maddesi, Anayasa'nın 95'inci maddesinde yer alan, "İçtüzük hükümleri, siyasî parti gruplarının, Meclisin bütün faaliyetlerine üye sayısı oranında katılmalarını sağlayacak yolda düzenlenir" şeklindeki genel kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Bu istisnanın amacı, hükümetin genel siyasetinin bir aracı olan bütçenin bütünlüğünün ve tutarlılığının bozulmasını önlemektir. Böylece Bakanlar Kurulu için güven oylaması niteliğini kazanmış olan bütçenin

---

<sup>665</sup> Komisyonların siyasal temsile göre kurulması komisyonların doğasını etkiler. Komisyonlar sadece profesyonel yasama çalışması yapmaz, parlamentodaki siyasal temsili de yansıtır. Bütçe komisyonu üyelerinin hem konunun uzmanları olarak profesyonel yasa yapması hem de çıkan yasanın siyasal görüşlerin çoğunluğu tarafından kabuledilebilir olan çok partili konsensüsü yansıtması gerekir. Bu nedenle de komisyonun böyle bir çoğunluğu sağlamaya uygun bileşimde kurulması sözkonusu olmuştur. Fakat bu da komisyon üyelerinin bölünmüş kişiliklere sahip olmasına ve bir uzman olarak komisyon üyesi kimliğiyle siyasal kimliği arasında gidip gelmelerine neden olur. Milletvekilleri ise parti kimlikleri ile yasalar konusunda karar verirler. Komiyon kanalı ile siyasal temsilciler kanalı arasında koordinasyon mekanizmalarının mevcut olması gerekir. Bu koordinasyon mekanizması bireysel davranışlar üzerine kısıtlar getirir. Bu bakımdan üç olasılık şunlardır. Güçlü bir komisyon başkanı, her iki kanalı koordine eden bir kurum veya bir kanalın diğer kanal tarafından denetlenmesi, komisyon başkanlığının ve çoğunluğun bir koalisyon tarafından kontrol edilmesi. Bkz. Arın, s.9.



görüülmesinde Hükümete önemli bir üstünlük sağlanmakta ve hükümetin bütçe kanunu yanında diğer kanunlar aracılığıyla da iktisadî ve mali politikalarını gerçekleştirmesi bir ölçüde kolaylaştırılmış olmaktadır<sup>666</sup>.

Bütçe komisyonunun oluşumunda anayasa koyucunun amacı, hükümetin genel siyasetinin bir aracı olan bütçenin bütünlüğünün ve tutarlılığının bozulmasını önlemek olmakla, komisyon çalışmaları sırasındaki denetimin, Genel Kurul'a göre daha etkili gerçekleştiği kabul edilmektedir. Zira Komisyon gerek kamu harcamalarını, gerek kamu gelirlerini arttırıp eksiltebilecek önerilerde bulunabilirken, Meclis Genel Kurulu'nda gider arttırıcı ve gelir azaltıcı önerilerde bulunulması mümkün değildir. Öte yandan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mali sistemdeki değişiklikler çerçevesinde yasama organının denetim sahasının genişletilmesi amaçlanmıştır. Dolayısıyla genelde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin, özelde ise (Plân ve) Bütçe Komisyonu'nun bütçe sürecindeki iş yükleri artmış; denetim işlevi güçlen(diril)miştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, TBMM adına denetim yapan Sayıştay'ın denetim alanını da genişlettiğinden, (Plân ve) Bütçe Komisyonu'nun görev alanı da genişlemiş olmakta, kamu kuruluşlarının faaliyet raporları ve Sayıştay'ın hazırlayacağı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından değerlendirilecektir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereğince kamu idarelerinin faaliyet raporları Sayıştay tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulacaktır. Böylece kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında İdarenin sorumluluğu Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından değerlendirilebilecektir. Kanun'un geçici 4'üncü

---

<sup>666</sup> **Çağın**, *Parlamentar Kontrol*, s.202. Aynı yönde **Çeliker**, s.14. Krş. **Teziç**, *Kaynaklar*, s.12. Ancak Plân ve Bütçe Komisyonu'nun tasarısı sadece incelemekle değil hazırlamakla görevli olmalıdır. Zira parlamenter denetimin gerçekleşmesi gereken ve "yasal çerçevenin hazırlanacağı ana platform Plan ve Bütçe Komisyonu olmalıdır. Bkz. **Atiyas-Sayın**, *Bütçe Sistemi*, s.42. Aynı yönde **Falay**, *Bütçe Denetimi*, s.36.

maddesinde Kanunla getirilen mali yönetim ve kontrol sistemine uyum sağlamak üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nde gerekli değişikliklerin yapılacağı öngörülmektedir. Nitekim kapsamlı bir içtüzük değişikliği teklifi hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulmuştur." Teklifin 98'inci maddesiyle İçtüzük'ün 179'uncu maddesinin değiştirilmesi öngörülmekte ve "Merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısı ve eklerini, 178. madde gereğince komisyonlar tarafından hazırlanan idarelerin bütçeleriyle ilgili raporları, Plan ve Bütçe Komisyonunun karar vermesi halinde kamu harcama veya gelirlerinde artış veya azalış gerektiren kanun tasarısı ve tekliflerini görüşmek, incelemek ve değerlendirmek üzere" Bütçe Alt Komisyonunun; "Kesinhesap kanunu tasarısı ve ekinde yer alan belgeleri, 178. madde gereğince idarelerin kesinhesapları ve faaliyet raporları hakkında komisyonlar tarafından hazırlanan raporları, genel uygunluk bildirimini ve ilgili kurumlar tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine her yıl sunulan raporlar ile Sayıştay tarafından sunulan diğer raporları görüşmek, incelemek ve değerlendirmek üzere" Kesinhesap Alt Komisyonunun kurulması öngörülmektedir. Alt Komisyonların üye sayısı Plan ve Bütçe Komisyonunca belirlenecek, üyeleri, siyasi parti grupları ile bağımsızların Plan ve Bütçe Komisyonundaki temsil oranları dikkate alınarak Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından seçilecek ve bir yasama döneminde iki kez seçim yapılacaktır. Alt komisyonların başkanları ise kendileri tarafından seçilecektir. Böylece, Plan ve Bütçe Komisyonu aracılığıyla TBMM'nin yürütmeyi denetleme işlevini daha etkili bir biçimde gerçekleştirmesi sağlanacaktır. Ayrıca, söz konusu değişiklik teklifinin İçtüzük'ün 178'inci maddesini değiştiren 97'nci maddesinde, Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanlığı'nın, merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısının kamu idareleriyle ilgili bölümü ile bu idarelerin kesinhesaplarını, idare faaliyet raporlarını ve Sayıştay tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan diğer raporlar hakkında ilgili komisyonların, mahallî idareler genel faaliyet raporu

hakkında da İçişleri Komisyonu'nun görüşleri alınmak üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na göndereceği öngörülmektedir<sup>667</sup>.

Komisyon'un artan iş yükünün azaltılması ve denetiminin etkinleştirilmesi açısından olumlu olmakla birlikte, Komisyon'un denetiminin, esasen teknik anlamda denetim olmadığı kabul edilmelidir<sup>668</sup>. Her ne kadar

---

<sup>667</sup> Komisyon'un artan iş yükünün azaltılması amacıyla alt komisyon(lar) kurulması dışında, Plan ve Bütçe Komisyonundan ayrı olarak bir de "Maliye Komisyonu" kurulmasının yararlı olacağı; idare faaliyet raporlarının ise, kurulacak bir Sayıştay Komisyonu ile (Plan ve) Bütçe Komisyonu'nun oluşturacağı Karma Komisyonunda görüşülmesi önerilmektedir sürdürülmektedir. Tarihî gelişim içinde, Bütçe Komisyonu'nun yanı sıra bir de Maliye Komisyonu bulunmaktaydı. Ayrıca, Sayıştay Komisyonu da bir ara kurulmakla birlikte işlevsiz kalmıştı. Ancak, (Plan ve) Bütçe Komisyonunun kimi görevlerinin kurulacak ayrı bir komisyona devredilmesi halinde tasarı ve tekliflerin esas ve tali komisyonlara havalesi daha da önem kazanacaktır. Bu durumda, esas ve tali komisyonlar arasındaki ilişkilerin yeniden düzenlenmesi ve bunların yetkilerinin ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi gerekecektir. Çünkü bütçe disiplininin sağlanabilmesi ve maliye politikasının başarıya ulaşabilmesi, mali konuların bütünlük içerisinde ele alınmasını gerektirmektedir. Böyle bir durumda tali komisyonların kendilerine havale edilen tasarı ve tekliflerin hangi maddelerini görüşebilecekleri Başkanlıkça belirtilmesi, buna karşılık tali komisyonca yapılan düzenlemenin esas komisyon tarafından değiştirilememesi öngörülebilir. Uyuşmazlık halinde ise bir karma komisyon kurulabilir. Ancak, bu durumda yasa yapma süresinin uzaması kaçınılmazdır. Parlamentonun artan iş yükü karşısında yasaların görüşülmesi sürecinin uzaması ise başlı başına bir tartışma konusudur. Bkz. **Yüksel**, Bütçe Komisyonu, s.21. Aynı yönde **Çeliker**, s.26.

<sup>668</sup> Esasen komisyonunun gücünün, büyük ölçüde aldığı kararların mecliste değerlendirilmesi süreci üzerindeki kontrolüne bağlıdır. Zira Komisyon, bütçe sürecinin formel kurallarını tanımlar. Ancak bunların uygulanabilmesi gücünün ne derecede olduğu önemlidir. Bütçe komisyonunun formel otoritesi bütçeyi biçimlendirmesinden gelir. Buna ek olarak, bütçe tartışmalarında yasama sürecinin işleyişine bazı kurallar getirilir. Aslında bütçenin tümü mecliste tartışılır. Fakat bu müzakerelerde "tepeden-aşağıya" doğru bir sıra izlenirse, bütçenin bütünü ve hükümetin iktisadi felsefesi onaylanır. Bundan sonra bütçenin temel özellikleri, yani toplam gelirler, toplam harcamalar ve bütçe açığı, ve bütçenin her "sektör"ü

Komisyon'un uzman kişilerden oluşturulması amaçlansa da dokümanları inceleme ve değerlendirme konusunda yeterli zaman mevcut değildir. Öte yandan bütçe, hükümetin projesi olduğuna göre; Komisyon'daki hükümet üstünlüğü de, diğer koşullar uygun olsa da, bu yönde bir denetimi olanaksız kılmakta; siyasî neden(ler)le bütçe kanun tasarısının hazırlığı aşamasında kamu kaynaklarının değerlendirilmesinde etkin ve verimli dağıtım(ı) yapılamamaktadır. Dolayısıyla Komisyon aşamasında hukukî bir denetimin varlığından sözdilememektedir<sup>669</sup>.

---

için dağılımı görüşülür. Üçüncü aşamada ise özgül harcama programları görüşülür. Bütçeye bu aşamalı yaklaşım bütçe büyüklüklerinin ve açıklarının kontrolü ve makroekonomik istikrar amacıyla benimsenmiştir. Bir ilke de bütçenin temel nitelikleri kararlaştırıldıktan sonra bütçenin dağılımının değiştirilip değiştirilemeyeceği konusunda getirilir. Değiştirme mümkün olursa bu kez harcama, gelir ve bütçe açığı tavanlarının aşıp aşılamayacağı konusunda kurallar konur. Bütçe komisyonu değişiklik önerilerini bu kurallara göre değerlendirir. Bu kurallar bütçe komisyonunun denetleme gücünü artırır, ve eğer bütçe tahminleri düzgün yapılmışsa hükümetin keyfi harcama yapmasını engeller. Bkz. **Arın**, s.9.

<sup>669</sup> Bkz. ve krş. **Demirkan**, s.120; **Feyzioğlu**, Bütçe ve Parlamento, s.7; **Atiyas-Sayın**, Bütçe Sistemi, s.25. Bütçe tasarısının zıt görüşleri ve öğeleri bir araya getirdiği yönünde bkz. **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s.129. Bütçenin teknik açıdan denetlenememesi, bütçe komisyonunun harcamalar konusunda her yıl karar almaması; çoğu harcamanın varolan yükümlülükler çerçevesinde yapılması için gerekli harcamalar olması ile yani, bütçenin önemli bir kısmının denetlenemez harcamalardan oluşması ile açıklanmaktadır. Bu tür harcamalara "denetlenemez harcamalar" denir. Kanunî haklar, geçmiş yıllarda yüklenilen yükümlülükler ve imzalanmış sözleşmeler, borç faizi gibi nedenlerden kaynaklanan harcama gerekleri bu tür harcamalardandır. Bkz. **Arın**, s.8. Komisyon aşamasında teknik anlamda bir denetimin yapılamaması karşısında, bütçenin, kamu maliyesinin denetimindeki doğrudan araç olduğu; ancak, tek araç olmadığı söylenmelidir. Yürütme organının, kamu harcamalarını yaparken çok sayıda mali kanuna uyması zorunluluğu, bir kısım mali usullerin Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Devlet/Kamu İhale Kanunu, Harcırah Kanunu, Devlet Memurları Kanunu gibi ayrıntılı kanunî düzenlemelere dayanması da genel anlamda parlamenter kontrolü sağlamaktadır. öte yandan, mali yıl içinde ek ödenek ve olağanüstü ödenek tasarı ve teklifleri dolayısıyla yasama organı, yürütme organının harcamaların kontrolü altında tutmaktadır.

## 2. Genel Kurul Çalışmaları Sırasındaki Yasama Denetimi

Bütçenin hazırlık aşamasındaki yasama denetiminin ikinci aşamasını Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul'u oluşturmaktadır. (Plân ve) Bütçe Komisyonu'nda kabul edilen metin, mali yılbaşına kadar karara bağlanmak üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'na gelir. Anayasa'nın 162'nci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları, Genel Kurul aşamasında bütçe (hazırlığının) denetimi bir yana, görüşmeler ve tekliflerde sınırlandırıcı düzenleme ihdas etmiştir. sözkonusu hükme göre; "Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Genel Kurulda, kamu idare bütçeleri hakkında düşüncelerini, her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklarlar; bölümler ve değişiklik önerileri, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oylanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, bütçe kanunu tasarılarının Genel Kurulda görüşülmesi sırasında, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar." Dördüncü ve beşinci fıkralardaki düzenlemeler dikkate alındığında, anayasa koyucunun bütçenin dengesini korumak, muhalefet

---

Parlamento ayrıca, ana konusu mali olmamakla birlikte mail yönü ve etkisi bulunan çok sayıda kanunu anayasal yasama süreci içinde kabul etmektedir. Bu kanunlarla hangi hizmetlerin kamu hizmeti olacağı ve yürütme organının harcama yapma koşulları da belirlenmektedir. Kamu hizmetlerine ilişkin temel tercihler, bu kanunların kabulü ile yapılmaktadır. Bütçenin önceden çıkarılan harcama ve gelir kanunlarına dayanması, maliye politikasının önemli ölçüde bu kanunlarla belirlenmesine neden olur. Maddi harcama kanunlarında parlamento, bütçe tasarısına oranla güçlü durumda görünmektedir. Gerçekten bu kanunlar hükümet tasarıları şeklinde hazırlanabileceği gibi, bütçeden farklı olarak parlamento üyelerinin kanun teklifleri şeklinde de hazırlanabilir. İki durumda da yürütme organının mail faaliyetlerinin kontrol altına alınması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bununla beraber, parti disiplininin egemen olduğu demokratik sistemlerde hükümetin desteklemediği kanun tekliflerinin kabul edilmesi olanaksız değilse de son derece zordur. Bkz. **Çağan**, *Parlamentar Kontrol*, s. 212,216. Krş. **Köse**, *Denetim ve Demokrasi*, s.67-68; (Hüseyin) **Özer**, s.157.

açısından politik istismarını önlemeyi amaçladığı anlaşılmaktadır<sup>670</sup>. Buna göre, Genel Kurul çalışmaları sırasındaki yasama denetiminin de teknik bir denetim olmadığı; aksine, hükümetin yasamayı denetlediği sonucu çıkarılmalıdır. Öte yandan, Anayasa'nın 162'nci maddesinin 4'üncü ve 5'inci fıkraları uyarınca milletvekilleri bütçe üzerinde değişiklik önergesi verebilmektedir; dolayısıyla bütçe üzerinde sadece biçimsel değil, gerçek ve maddî yetkileri vardır. Ancak bu yetki oylanılan toplam bütçe rakamı ile sınırlıdır; toplam miktarın bölünmesinde değişiklik yapılabilir, ancak bütçe tasarısının bütünü, toplam rakamı göz önüne alındığında, gerçekleştirilen değişikliklerin çok önemli olmadığı gözlemlenebilir. Buna karşılık bütçe görüşmelerinin önemi, sadece bütçe tasarısında değişiklik yapılması ile sınırlı değildir. Milletvekilleri bütçe görüşmelerinde, hükümet tasarısı konusunda bilgi sağlarlar; eleştiriler yöneltirler. Bu görüşmeler ve tartışmalar kamuoyuna kitle iletişim araçları ile yansı(tılı)r<sup>671</sup>.

Parlamento aşamasında bütçe süreci hükümet tasarısının aynen ya da değiştirilerek kabul edilmesiyle sona erer. Bütçe oylamasının olumlu sonuçlanması, hükümetin gerek kamu harcamalarının bütünü, gerek çeşitli

---

<sup>670</sup> Kuramsal esasların yanında Genel Kurul'da üyelerinin gelirleri azaltıcı veya giderleri arttırıcı önerilerde bulunamaması, mecliste "bütçe teşebbüs hakkının sınırlılığı"nı tekrar gündeme getirir. Bu sınırlama dışında kalan önergeler de ancak hükümetin veya (Plân ve) Bütçe Komisyonu üyelerinin çoğunluğunun kabulünü gerekli kılar. İşte bu sınırlamalar içinde yasama organının yürütme organı üzerinde etkin bir denetlemesinden pek söz edilemez. Bkz. **Falay**, Bütçe Denetimi, s.37. Zira bütçenin Genel Kurul'da görüşülmesi sırasında; özellikle muhalefet grubunda bulunan milletvekillerinin çoğunlukla kendilerini göstermek için söz almaları, "seçmene selam" göndermeleri ve nadiren alternatif çözüm yolları ileri sürmeleri sıkça görülen durumdur. Milletvekillerinin bütçe konusunda genellikle teknik bakımdan yetersiz olmaları, bütçe denetiminin ötesinde siyasî demagojiye girişmelerini zorunlu kılmaktadır. Bkz. **Demirkan**, s.121.

<sup>671</sup> **Çağan**, Parlamenter Kontrol, s. 204,206. Krş **Gürsoy**, 441.

hizmetlere dağılımı konusunda parlamentonun onayını alması anlamını taşır. Onaylanan bütçe, izin, yetki ve tahminleri içeren ve özel bir yasama sürecinden geçen biçimsel bir kanundur. Bütçenin kabulü yolu ile yasama organının, yürütme organını kontrol etmesi ilke olarak siyasal nitelik taşır; ancak, Bütçe Komisyonu çalışmaları bir ölçüde de olsa teknik özellikler gösterdiğinden bütçenin onaylanması, parlamentonun hükümete duyduğu siyasal güvenin teknik bir güvenle tamamlanması olarak nitelendirilebilir<sup>672</sup>. Ancak bu aşamada da teknik bir denetimden söz edilemeyeceği gibi Genel Kurul görüşmeleri sırasında genel nitelikte yorumlar yapılması, daha çok geçen bir yıllık icraatın temel alınması ve hesap sorulması da bir çelişkidir. Zira bir önceki yıla ilişkin yorum ve denetlemenin daha çok kesin hesaplar görüşülürken yapılmasının anlamlı olmasına karşılık, burada gelecek yılın bütçe tasarısının görüşülmesi sırasında geçmişin eleştirisinin yapılması bir çelişkidir<sup>673</sup>.

### *C. Bütçe(nin) Uygula(n)ması Sırasındaki Yasama Denetimi*

Yasama organının hükümeti denetimi, parlamento hukuku açısından, bir (şekli) kanun olan bütçe bakımından da kendini göstermekte; yasama organının çeşitli kamu hizmetlerinin ve görevlerin ifa edilmesi amacıyla yürütme organına tahsis ettiği kaynakların amacına uygun, öngörüldüğü biçimde ve ilgili kurallara riayet edilerek kullanılıp kullanılmadığı ancak yapılacak denetimle ortaya çıkarılabilmektedir. Bu denetim yürütme organının kendi içindeki idarî denetimi ve yargı denetimi biçiminde gerçekleştirilecek olmakla birlikte, bütçe kanununu onaylamak suretiyle yürütmeye yetki ve izin veren yasama organının yapacağı denetim ayrı bir önem taşımaktadır. Bütçenin yasama denetimi esas olarak uygulamadan sonra yapılmakla birlikte, sınırlı da

---

<sup>672</sup> Çağan, Parlamenter Kontrol, s. 206-207.

<sup>673</sup> Bkz. Falay, Bütçe Denetimi, s.37.

olsa bütçe uygulaması sırasında da icra edilebilmektedir. Yasama faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında bütçe uygulamalarına ilişkin olarak denetim yollarının işletilmesi suretiyle denetim yapılması mümkündür. Ancak, yasama organının bütçe uygulamalarını uygulama sırasında denetlemesi zorunlu ve düzenli bir nitelik taşımaz<sup>674</sup>. Yasama organı uygulama sırasında kendi çalışma kuralları içinde, sadece gerekli gördüğü durumlarda denetim yapar. Bu denetim, bütçelerin uygulanması görevini üstlenmiş bulunan bakanların Anayasa gereğince yasama organına karşı taşıdıkları sorumluluktan doğar.

Yasama organının bütçe sürecinde yürütme organını doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki şekilde denetlemektedir. Yasama organının yürütme üzerindeki doğrudan denetimi bilgi edinme ve denetim yollarıyla gerçekleştirilir. Bunun yanı sıra kamu harcamalarına, gelirlerine, malları ve borçlarına ilişkin kanunî düzenlemeler yapılması ve bütçe kanunlarının görüşülmesi gibi doğrudan denetim yöntemlerine de başvurulmaktadır. Yasama organı yürütme organı üzerindeki dolaylı denetimi ise kendisi adına denetim yapma yetkisi olan Sayıştay aracılığıyla yürütür<sup>675</sup>.

Anayasa'nın, 105'inci ve 112'nci maddeleri uyarınca bakanların Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Yasama organının bütçe(nin) uygula(n)ma(sı) sırasında yaptığı bütçe denetimi, bakanların Anayasa'daki bu sorumluluklarına dayanır. Yasama organının hükümeti denetim yolları, bu sorumluluğun gerçekleştirilmesine hizmet eder. Bu denetim

---

<sup>674</sup> Oysa idarî denetim ve Sayıştay denetimi belli süreler ve yöntemler içinde düzenlilik ve süreklilik gösterir. Bkz. **Candan**, Performans Denetimi, Krş. **Bulutoglu-Kurtuluş**, s.230-231. Aynı yönde **Dikeç**, s.146.

<sup>675</sup> **Feyzioglu**, Bütçe, s.390. Aynı yönde **DPT**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, ÖİK Raporu, s.86. Ayrıca bkz. **Kerimoğlu**, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi, s. Krş. **Gürsoy**, s.440-441.



yolları sırasında yapılan görüşmelerde bütçenin uygulanmasına ilişkin cevaplar alınacağından doğrudan bir şekilde bütçe denetlenmiş olacaktır.

Bütçenin uygula(n)ması sırasındaki dolaylı yasama denetimi ise Sayıştay Kanunu gereğince gerçekleştirilmektedir. Türkiye Büyük Millet Meclisi araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'nın talebi üzerine, talep edilen konuyla sınırlı olmak şartıyla, Sayıştay denetimine tâbi olup olmadığına bakılmaksızın tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemlerinin Sayıştay'a denetletirilebilmesine imkân veren yasal düzenleme ile dolaylı denetin gerçekleştirilmesi sağlanmakta; Sayıştay tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'nın talebi üzerine yapılan bu denetimlerin sonuçları ilgili komisyonlarda değerlendirilmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulmaktadır (SK. ek m. 12).

#### *D. Bütçe(nin) Uygula(n)ması Sonrasındaki Yasama Denetimi*

Bütçe yetkisini kullanan organ olarak hükümeti mali konularda yetkilendiren yasama, halk adına verdiği yetkinin gereği gibi kullanılıp kullanılmadığını denetlemekle görevlidir/yetkilidir. Bir başka deyişle, yasama organı bütçe kanunu ile yürütme organına devlet gelir ve giderleriyle ilgili işlemleri yapma izin ve yetkisini vermekte, ancak bütçe yetkisine sahip olmasının doğal sonucu olarak da hükümeti denetlemektedir. Burada denetimde kullanılan temel denetim aracı kesin hesap kanunudur. Kesin hesap kanunu, yürütme organına verilen harcama yetkisinin kanunlara uygun olarak etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının da bir bakıma parlamento tarafından onaylanması veya aklanması anlamına

gelmektedir<sup>676</sup>. Çağdaş demokrasilerde özellikle bu denetim daha büyük önem taşımakta ve kamuoyunda daha fazla ilgi görmektedir. Zira, bütçenin sadece bir tahmin olmasına karşılık, kesin hesap kanun tasarısı gerçekleşmiş somut sonuçları göstermektedir<sup>677</sup>. Bu anlamda bütçenin (gerçek anlamda(ki)) denetimi yasama organı tarafından yapılmaktadır. Yasama organı dışında idarî ve yargısal açılardan yapılan denetimler yasama denetiminin hazırlayıcısı veya yardımcısı nitelikte olması yönüyle talî nitelik taşımaktadır.

Anayasa koyucu tarafından mali denetim sistemi için öngörülen kesin hesap denetimi, taşıdığı öneme rağmen etkin biçimde kullanılamamaktadır<sup>678</sup>. Her şeyden önce, yasama organı tarafından yapılan kesin hesap denetimi yürütme organının hazırlayıcı işlemleri neticesinde gerçekleştirilmektedir. Zira kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanacaktır (KMYKK.m.42/II)<sup>679</sup>. Bu çerçevede, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden gelen kesin hesap cetvelleri Maliye Bakanlığı'na konsolide edilerek hazırlanan kesin hesap kanunu tasarısı ekinde, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 42'nci maddesinde belirtilen belge

---

<sup>676</sup> **Feyzioğlu**, Bütçenin Kontrolü, C.II, s. 177; **Karaca**, s.; **Kerimoğlu**, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi, s.19.

<sup>677</sup> **Konukman**, s.145.

<sup>678</sup> **Bulutoğlu-Kurtuluş**, s. 231. Krş. **Konukman**, s.145; **Kerimoğlu**, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi, s.26,27.

<sup>679</sup> Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 30'uncu maddesine göre; Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden gelen kesin hesap cetvelleri Bakanlıkça konsolide edilerek kesin hesap kanunu tasarısı hazırlanır. Hazırlanan kanun tasarısı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte, izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmak üzere Başbakanlığa ve bir örneği de Sayıştay Başkanlığına gönderilir.

ve cetveller<sup>680</sup> ile Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler hazırlanarak, ilgili olduğu mali yılın sonundan başlayarak, en geç yedi ay sonra Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulur. Bir sonraki yılın bütçe kanun tasarısıyla birlikte Plan ve Bütçe Komisyonu gündemine alınır. Komisyon, bütçe kanunu tasarısıyla kesin hesap kanunu tasarısını Genel Kurula birlikte sunar. Genel Kurul, kesin hesap kanun tasarısını, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla beraber görüşerek karara bağlanmaktadır. Dolayısıyla tasarı taslağının hazırlanmasından Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmasına kadar yürütme organının inisiyatifinde süreç işle(til)mekte; yasamanın çoğunluğunu oluşturan yürütme organı üyeleri tarafından yasamanın "gerçek anlamda" bir denetim yapmasından söz edil(e)memektedir. Zira (bütçe ve) kesin hesap kanunlarının kabulü için Anayasa, nitelik çoğunluk aramamaktadır. Bu anlamda yasama organının yetkisi teorik ve hukukî olarak kalmakta, etkinlik denetimi bir yana, parlamentonun hukukîlik denetimini amac(ın)a uygun ve öngörüldüğü şekliyle yerine getirememektedir. Plan ve Bütçe Komisyonu ile Genel Kurul görüşmelerinde idarelerin kesin hesaplarına ilişkin görüşme yapılmamakta, milletvekillerinin bütçe kanun tasarısına gösterdiği ilgiyi, geçmiş yılın kesin hesap kanun tasarısına göstermemekte, böylece, bu denetim mekanizmasının gereği gibi işletilmemektedir. Yasama

---

<sup>680</sup> 5018 sayılı Kanun'un 42'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre, kesin hesap kanun tasarısının ekinde;

- a) Genel mizan,
- b) Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,
- c) Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,
- d) Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,
- e) Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
- f) Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,
- g) Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri,
- h) Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler, yer almaktadır.

denetiminde dikkatler kesin hesap kanun tasarıları üzerinde yapılan denetimden çok kaynak tahsislerinin/dağıtımın yapıldığı bütçe kanun tasarısının görüşülmesi sürecine odaklanmakta, (halktan alınan) bütçe yetkisi etkin bir şekilde kullanamamaktadır<sup>681</sup>. Bununla birlikte, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile öngörülen kamu mali yönetim sistemindeki yeni sorumluluk anlayışı (hesap verme ve yönetim sorumluluğu), bütçe uygulamalarına ve faaliyetlere ilişkin faaliyet raporları ile konuya ilişkin yetkili mercilerin değerlendirme raporları çerçevesinde yapılacak görüşmelerde bu konudaki denetimin “şeklî” olmaktan çıkarılacağı; ancak bununla ilgili olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü değişikliğine ihtiyaç duyulacağı düşünülmektedir<sup>682</sup>.

---

<sup>681</sup> Bkz. **Feyzioğlu**, İktidar Virüsü, s. Krş. **Bek**, c.68; **Candan**, Performans Denetimi, 183-184.

<sup>682</sup> Bkz. ve krş. **Kerimoğlu**, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi, s.26; **Candan**, Performans Denetimi, 184-185. Yasama organının kesin hesap denetimi yanında kamu iktisadi teşebbüsleriyle ilgili olarak denetimi de bütçe uygulaması sonrasında yapılan yasama denetimi olarak karşımıza çıkmaktadır. 1982 Anayasası'nın kamu iktisadi teşebbüsleri ilgili düzenleme öngören 165'inci maddesine göre, sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından denetlenmesi esaslarının kanunla düzenlenecektir. Buna göre, 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri İle Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunla kamu iktisadi teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunla kamu iktisadi teşebbüslerinin TBMM'ce denetlenmesini sağlamak üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu oluşturulmuştur. Komisyon, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun raporları, Başbakanlığın sevk edeceği diğer raporlar ve varsa kendisince tespit edilen konular, ilgili bakanlıkların görüşleri ve denetlenen kuruluşların cevapları çerçevesinde yapacağı incelemeler doğrultusunda denetim yapar. Komisyon tarafından mezkur Kanun hükümleri çerçevesinde yapılan inceleme ve denetimler neticesinde ilgili kuruluşun yönetim kurullarının ibra edilmesine veya ibra edilmemesine karar verir. Yine yasamanın ve Sayıştay'ın denetimi çerçevesinde, 5018 sayılı Kanun 69'uncu maddesiyle yeni bir düzenleme getirmiş, Türkiye Büyük Millet Meclisi, Meclis Hesaplarını İnceleme Komisyonu aracılığıyla yapılan denetimin, Başkanlık

### III. BÜTÇENİN İDARİ DENETİMİ: İÇ KONTROL SİSTEMİ

#### A. Genel Açıklama

Bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kabulü ve Cumhurbaşkanı'nın ona(yla)masıyla, mali yılbaşı itibariyle bütçe uygulanmaya başlamakta ve bütçe hesaplarının kapatılmasına kadar devam etmektedir. Bütçenin uygulandığı bu süreçte denetimin kapsamını, (harcama sürecinde görev alan) kamu görevlilerinin (amirleri tarafından) denetimi, yani hiyerarşi(k) denetim(i)<sup>683</sup> ve(ya) bütçe(nin) uygula(n)masına yönelik işlemlerin denetimi oluşturmaktadır<sup>684</sup>. İnceleme konumuz itibariyle Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ihdas edilen "iç kontrol sistemi" bu başlık altında

---

Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılacağı hükme bağlanmıştır. Ancak bu konuda hukukî düzenlemelerin yapılması ve sözkonusu denetimin usul ve esaslarının ortaya konulması gerekmektedir. Bkz. ve krş. **Candan**, Performans Denetimi, 186.

<sup>683</sup> Hiyerarşi(k) denetim(i), bakanlıklarda bakana, diğer kamu idarelerde müsteşar, genel müdür, başkan gibi üst yöneticilere bağlı müfettiş, kontrolör, denetçi, denetmen gibi denetim elemanları tarafından yapılan denetimler şeklinde olabildiği gibi, yöneticiler ve diğer görevliler bakımından iş ve işlemlerin yürütülmesine ilişkin süreçlerde ve sonrasında yapılan gözden, geçirme, kontrol, gözetim biçiminde ifa edilen hiyerarşik kontrol ve denetimler olarak da yürütül(ebil)mektedir. Öte yandan, 5018 sayılı Kanun'da üst yöneticilere bağlı olarak görev yapacak iç denetçiler tarafından da bütçe uygulamalarına, harcamalara ilişkin denetim yapılacağı öngörülmüştür (KMYKK.m.11/son).

<sup>684</sup> Bütçe uygulamasında kontrol olarak nitelendirilemeyecek bazı işlemler ise, daha sonra bütçenin uygulanma safhası sonrasında yapılacak denetimlere esas teşkil etmektedir. Bunlar bütçe uygulamasına ilişkin işlemler, ödeme evrakı, muhasebe ve kesin hesap kayıtları gibi işlemlerdir. Uygulama sonrasında yapılacak idari denetimlerde bu hesap ve işlemler esas alınarak yapılmaktadır. Bkz. **Candan**, Performans Denetimi, 142.

incelenecektir; hiyerarşi(k) denetim(i) ise genel idare hukuku ilkelerinden hareketle, üçüncü bölümdeki sorumluluk müessesesi çerçevesinde değerlendirilmiştir. Öte yandan, Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Yüksek Denetleme Kurulu gibi kurumlar tarafından yapılan denetimler de çalışmanın kapsamı dışındadır.

İdarî denetim esasen, kamu kurumları tarafından idarî sorumluluk çerçevesinde gerçekleştirilen denetimleri kapsamaktadır. İdarelerin tasarlayıp uyguladıkları iç kontrol faaliyet ve süreçleri, ön mali kontrol faaliyetleri bu anlamda Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 55 vd. maddelerinde öngörülen iç kontrol sisteminin unsurlarını oluşturmaktadır. Bu anlamda idare bünyesindeki denetim birimleri tarafından gerçekleştirilen denetimler ile Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile idarelerde kurulması öngörülen iç denetim birimleri tarafından yapılacak iç denetimler idarî denetim kapsamına girmektedir. Dolayısıyla aşağıda, idarî denetim olarak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ihdas edilen "iç kontrol sistemi" incelenmektedir.

İdarî denetim, kamudaki fonksiyonlarına ve Avrupa Birliği'nin tasnifine göre, iç kontrol (internal control) ve dış denetim (external audit) olarak iki ana gruba ayrılmaktadır. İç kontrol de kendi içinde ön mali kontrol (ex-ante financial control) ve iç denetim (internal audit) olarak ikiye ayrılmaktadır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile öngörülen sistemin incelenmesi de bu başlıklandırma çerçevesinde olacaktır.

### ***B. (İç Kontrol) Kavram(ı)***

Avrupa Birliği uzun yıllardan beri bütçenin idari denetiminin karşılığı olarak, "kamu iç mali kontrolü" kavramını kullanmaktadır. Kamu iç mali kontrolü, harcamacı kamu idarelerinin bütçe ve ilgili diğer mevzuata, iyi mali

yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiye uymalarını sağlamak amacıyla yürütme tarafından uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği INTOSAI de, iç kontrol konusunda Avrupa Komisyonu'na benzer tanımlamalar getirmiştir. Buna göre, iç kontrol yönetimin ayrılmaz ve tamamlayıcı bir parçasıdır; kamu kaynaklarını kullanan yöneticilerin hesap verme sorumluluklarını yerine getirmesinin en temel unsurudur. Zaten iç kontrol, aynı zamanda yönetim kontrolü şeklinde tarif edilmektedir ve mali olsun ya da olmasın tüm kontrolleri kapsamaktadır. Dolayısıyla, iç kontrolün üst bir kavram olduğu ve her türlü ön kontrol ile iç denetimi kapsamaktadır<sup>685</sup>.

---

<sup>685</sup> İç kontrolün çerçevesinin oluşturulması ve kavramsal bütünlüğünün sağlanması konusunda, meslek komiteleri ile birlikte bazı uluslararası kuruluşlar (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission-COSO, The Criteria of Control Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants-COCO, ABD Sayıştay-GAO, Uluslararası Sayıştaylar Birliği-INTOSAI, İç Denetçiler Enstitüsü-IIA ve Avrupa Birliği) önemli katkılarda bulunmuşlardır. İç kontrolün etkinliğinin ve kalitesinin artırılması ve paydaşlara (bakanlar, hükümetler, parlamentolar, halk vs.) güvence sağlanması için, COSO komitesi, diğer komite ve kuruluşların da paylaştığı iç kontrolün alt unsurları konusunda beş temel aşama belirlemiştir. Bunlar; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi, iletişim ve izlemedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Arcagök**, s.84; (Abdullah) **Kaya**, s.99; **Arcagök-erüz**, s.142 vd. Aynı yönde **Özeren**, İç Kontrol, s.5; **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.98, 99-100; **Saltık**, s.59 vd. İç kontrolün tanımlanması ve içeriğinin ortaya konulması bakımından, uluslararası alandaki birlik, uygulama bakımından sözkonusu ol(a)mamakta; farklılık göstermektedir. Napolyon Medeni Kanun Külliyatı üzerine kurulu olan Fransa, Portekiz, İspanya ve diğer çok sayıda Kıta Avrupa'sı ülkede benimsenmiş olan yaygın bir yaklaşım; üçüncü bir organizasyon tarafından yürütülen kontrollere vurgu yapar. Örneğin, hükümetin merkezinde yer alan genellikle maliye bakanlığının bir dairesi gibi bir kurum veya ayrı bir bakanlık bu görevi yürütmektedir. Hollanda ve Birleşik Krallık gibi Avrupa ülkelerinde ve İskandinav ülkelerinde kurulu olan ikinci bir yaklaşım ise kontrol konularındaki sorumluluğun bakanlara, diğer bütçe ile ilgili kurumlara ya da bazen de bu kurumların bütçe ve finans bölümlerindeki yetkililerine verilerek adem-i merkezileşmeyi öngörür. Ancak, maliye bakanlığı, hükümetin iç kontrol sisteminin tutarlılığı ve etkililiği konusunda üst

Böylece iç kontrol, bir idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarının gerçekleştirilmesi için makul bir güvence sağlamak üzere oluşturulmakta ve etkin bir iç kontrol sistemi için belirli şartlar ortaya konmaktadır. Bu nedenle, iç kontrolün unsurlarının kamu idareleri tarafından çok iyi bir şekilde anlaşılması ve bu ilkelere göre iç kontrol süreçlerinin oluşturulması, iç kontrolün kalitesi ve etkinliğinin sağlanması bakımından önemlidir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, uluslararası genel kabul görmüş iç kontrol tanımına uygun olarak, 55'inci maddesiyle "iç kontrol" tanımına ilişkin düzenleme ihdas etmiştir. Kanun'da belirtilen tanıma göre iç kontrol; "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür". Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile öngörülen tanımın, mali yönetimle sınırlı olmayan ve idarenin üst yöneticisinin sorumluluk alanlarında yapılması gereken her türlü denetimi kapsayacak şekilde (geniş anlamıyla) bir içeriğe sahip olduğu görülmektedir<sup>686</sup>. Ancak tanım uluslararası standartlara uygun olmasına rağmen, "mali anayasa" niteliği ve bir "usul" kanunu olması dolayısıyla denetimi somut unsurlarıyla ve dar anlamıyla tanımlamasının, hukukî açıdan, daha uygun olacağı düşünülmektedir. Zira denetim ile sorumluluk bir bütün olduğundan, tanımın sorumluluk doğurucu unsurları

---

düzenleyici sorumluluğu için, ikinci yaklaşım, merkezi kontrolden vazgeçmek anlamına gelmemektedir. Bazı ülkelerde de bu iki yaklaşımın unsurlarının bir karışımı uygulanabilir. Bkz. **Kerimoğlu**, İç Kontrol Sistemi, s.119; **Tosun**, Kamu Mali Yönetimi, s.422. Ayrıca bkz. **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.104 vd. Krş. **Arcagök-Yörük**, 3-4.

<sup>686</sup> **Arcagök**, s.84; **Arcagök-erüz**, s.149. Ayrıca bkz. **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.107.



açık ve net biçimde ortaya koyması, kanun yapma tekniği açısından da uygun olacaktır<sup>687</sup>.

### *C. (İç Kontrolün) Kapsam(i) ve Temel İlkeler(i)*

Bütçenin yürütme organı içindeki kontrolü olarak da tanımlanabilecek iç kontrol, her bir idarenin kendi bünyesinde mali kontrol yetkilileri aracılığı ile

---

<sup>687</sup> 5018 sayılı Kanun'daki kanun yapma tekniği hatası olarak değerlendirilebilecek bir başka düzenleme, "İç Kontrolün Amacı" başlıklı 56'nci maddesinde karşımıza çıkmaktadır. 56'nci maddede iç kontrolün amaçları olarak;

- a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, olarak ifade edilmiştir. Ancak kanunlarda amaç maddesi düzenlemek yerinde değildir; amaç(lar) gerekçelerde ortaya konulmaktadır. Bu nedenle kanun yapma tekniğine aykırılık olduğu düşünülmektedir. 5018 sayılı Kanun'un diğer açılardan kanun yapma tekniğe aykırı olduğu yönünde bkz. **Arcagök**, s.94-95; **Karakoç**, Tartışmalar, s.196-197. Ayrıca bkz. **Yüksel**, Söylem Sorunları, s.19 vd. Esasen iç kontrolün amaçları aynı zamanda iç kontrolün neleri kapsaması gerektiği hususunu da açıklamaktadır. İç kontrol, öncelikle idarenin amaçlarını gerçekleştirilmeye yönelik olmalıdır. Bu amaçla ilk olarak İdarenin politikalarıyla uyum içinde olmalıdır. İkinci olarak İdarenin faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu sağlamalıdır. Bunun için hata, yolsuzluk ve usulsüzlüğün önlenmesi, varsa tespit edilmesi ve giderilmesi hedef olarak belirlenmelidir. Varlıkların korunması da bu kapsamda değerlendirilmelidir. Üçüncü olarak kaynakların etkin, etkili ve verimli bir şekilde kullanılması esas alınmalıdır. Bu husus iç kontrolün bizzat kendisi için de geçerlidir. İç kontrol faaliyeti iç kontrolün amacına uygun olmalı, uygulanacak kontrol, o kontrolden beklenen faydaya değmelidir. Son olarak, mali bilgi ve yönetim bilgisinin güvenilir olarak zamanında oluşturulması ve kurum içi sürekli iletişim sağlanması amacıyla da ilgililere uygun şekilde sunulması sağlanmalıdır. Bkz. **Arcagök-erüz**, s.153-154.

gerçekleştirdikleri harcama öncesi kontrolü ve iç denetçileri vasıtasıyla gerçekleştirdiği harcama sonrası denetimi ifade eder. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'daki (geniş kapsamlı) tanımdan hareketle, idarenin bütün işlemleri ve süreçte rol alan tüm görevlileri iç kontrol kapsamında yer almaktadır. Bu bağlamda mali işlemlerin kontrolü iç kontrolün önemli bir parçası olmakla birlikte, iç kontrol sadece mali faaliyetleri değil, idarenin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. Aynı şekilde, iç kontrol, sadece bir birimin (iç kontrol başkanlığı/dairesi/müdürlüğü gibi) veya kontrol yapmakla görevli bazı kişileri (denetçi/kontrolör/kontrol elemanı gibi) değil, idarenin faaliyetlerinde görev alan herkesi kapsamaktadır<sup>688</sup>. Nitekim kapsam içeriğinin belirlenmesinde, uluslararası standartlara paralel düzenlemeye İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'da<sup>689</sup> yer verilmiştir. "İç Kontrolün Temel İlkeleri" başlıklı 6'ncı maddesinde temel ilkelerde iç kontrol;

- faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- sorumluluğu, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.
- sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.

- düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır. Dolayısıyla bu esaslar iç kontrolü, bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve hedefleri gerçekleştirmek suretiyle, kurumun misyonunu yerine getirmesi için makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bütünleyici bir süreç olarak kabul edilmesini gerektirmektedir. Gerçekleştirilecek hedefler; faaliyetlerin düzenli, ahlak

---

<sup>688</sup> Arcagök-erüz, s.149. Krş. Kesik, İç Mali Kontrol, s.107.

<sup>689</sup> RG. 1.12.2005-20604, (3.Mük).

kurallarına uygun, verimli, tutumlu ve etkin biçimde icra edilmesi; hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmesi; yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyulması ve kayıplara karşı kaynakların korunmasıdır. Önceden belirlenmiş olan genel hedefler ise iç kontrolün kendisi tarafından gerçekleştiril(e)mez. Buna göre etkin bir kontrol sistemi, ne kadar iyi tasavvur edilirse edilsin ve ne kadar iyi çalışırsa çalışsın, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi veya kurumun ayakta kalması konusunda, yönetime, sadece mutlak değil, makul güvence sağlayabilir. Bu yüzden etkili bir iç kontrol sürecinin ön şartı, hedeflerin açık biçimde belirlenmesidir<sup>690</sup>.

---

<sup>690</sup> **Tosun**, Kamu Mali Yönetimi, s.422-423.

## D. (İç Kontrolün) Unsurlar(ı)<sup>691</sup>

### 1. Ön Mali Kontrol

#### a. Genel Olarak

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 57'nci maddesinin ilk fıkrasına göre, "Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri yani iç

---

<sup>691</sup> İç kontrolün unsurları doktrinde, COSO modeli esas alınarak açıklanmaktadır. COSO modelinde iç kontrol unsurları; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve gözetim olmak üzere beş başlık altında incelenmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Arcagök-erüz**, s.150 vd.; **Tosun**, Kamu Mali Yönetimi, s.423 vd. Nitekim, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 7'nci maddesinde de bu unsurlar esas alınarak iç kontrolün unsurları ve genel koşulları açıklanmıştır. Buna göre; iç kontrolün unsurları ve genel koşulları şunlardır:

- a) Kontrol ortamı: İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir.
- b) Risk değerlendirmesi: Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir.
- c) Kontrol faaliyetleri: Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır.
- d) Bilgi ve iletişim: İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.
- e) Gözetim: İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir. Ancak sözkonusu başlık altında, iç kontrolün içeriğine ilişkin bu unsurlar değil; iç kontrolün gerçekleştirilmesini sağlayan iki aşama incelenecektir. Bkz. ve krş. **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.100 vd.

kontrol sistemi; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşmaktadır". Kanun koyucu, aynı maddenin ikinci fıkrası ile yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için uyulması gerekli ilke ve sorumlulukları idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticilere yüklemiş ve bunlar tarafından gerekli önlemlerin alınacağını hükme bağlamıştır. Kanun'un 58'inci maddesine göre, bütçenin uygulanması sırasında harcama birimleri, mali hizmetler birimi/strateji geliştirme birimleri ve harcama sürecinde görev alan aktörler tarafından yapılan idarî ve mali kontroller de bu kapsamda yer almaktadır. Buna göre, idarelerde iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak ön mali kontrol yapılacaktır. Ayrıca, bu kapsamda ön mali kontrol dışında çeşitli kontrol faaliyetleri de yürütülecektir. Mali kontroller; mali hizmetler birimi, harcama birimleri ve ön mali kontrol yapmakla görevli bulunanlar, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilileri ve diğer personel tarafından yerine getirilmektedir<sup>692</sup>. Kanun'da ön mali kontrol olarak adlandırılan bu faaliyet esas olarak belirli iş ve işlemlerle ilgili olarak mali hizmetler birimi tarafından ifa edilmektedir<sup>693</sup>. Ayrıca uygulama

---

<sup>692</sup> Esasen, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin süreç kontrolü ve ön mali kontrol kapsamında yaptığı kontrollerin idari ve mali olarak açıkça ayrıştırılması güçtür. Çünkü bu kontrollerde idari ve mali yön iç içe geçmiştir ve çoğu zaman belirgin bir şekilde tefrik edilemez. Bu itibarla, harcama talimatının verilmesinden ödeme emrinin imzalanıp hak sahibine ödeme yapılmasına kadarki süreçte ön mali kontrol kapsamında yapılan kontrollerin idari kontrolleri de kapsadığı söylenmelidir. Bkz. **Candan**, Performans Yönetimi, s.145.

<sup>693</sup> 5018 sayılı Kanun'un 60'ıncı maddesine göre, idarelerin stratejik planlarının hazırlanmasını koordine etmek, çok yıllık bütçeyi hazırlamak, bütçe kayıtlarını tutmak, idare gelirlerinin tahsil işlemlerini yürütmek, idare faaliyet raporlarını hazırlamak, ön mali kontrol faaliyetini yürütmek, üst yöneticiye danışmanlık yapmak, idarede iç kontrol sisteminin kurulması ve geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapmak üzere kamu idarelerine bağlı olarak mali hizmetler birimleri (strateji geliştirme birimleri) kurulmaktadır. Bunun sonucunda, kamu kurum ve kuruluşlarının mali yönetim ve kontrol faaliyetlerini yürüten araştırma, planlama ve koordinasyon kurulları ile bütçe dairesi başkanlıklarının faaliyetleri 2006 yılından itibaren

aşamasında harcama sürecinde görev alan tüm görevliler tarafından süreç kontrolü de yapılmaktadır. Harcama yetkililerince ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlilerinin de bu konuda görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 55 vd. maddelerindeki düzenlemeler incelendiğinde, bütçe uygulaması sırasındaki en önemli kontrol idarelerin yönetim sorumluluğu kapsamında iç kontrolün bir parçası olarak tasarlayıp uygulayacakları ön mali kontrollerdir<sup>694</sup>.

Ön mali kontrol, mali işlemlerin sonuçlandırılmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleridir. Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğü ön mali kontrolü, ödenekler, taahhütler, ihale işlemleri, sözleşmeler ve bunlarla ilgili ödemelere ilişkin mali kararların alınmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleri şeklinde ifade etmektedir. Bu tür kararlar ön mali kontrol görevini yerine getiren kişinin onayı alındıktan sonra işleme konulmaktadır. Önleyici kontrol olarak da adlandırılan ön mali kontrol ile taahhüde girişmeden ve ödeme işlemi gerçekleşmeden önce, bütçede yeterli ödenek bulunup bulunmadığı, yapılan işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı, görevlilerce

---

sona ermiş olacaktır. Harcamacı kuruluşlara uluslararası standartlara ve gelişmelere uygun olarak bütçe hazırlama ve uygulamasında daha fazla yetki ve sorumluluk verilmesi ve sonunda da hesap sorulabilmesi için olumlu bir yaklaşımdır. Bkz. **Kerimoğlu**, İç Kontrol Sistemi, s.115. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 16 vd. maddelerinde mali hizmetler birimi ile ilgili harcama birimleri tarafından yapılacak ön mali kontrol, konular itibariyle sayılmıştır. Bu kontroller, taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları, taşınır ve taşınmaz satışı işlemleri, taşınmazların kira işlemleri, ödeme emri belgeleri, ödenek gönderme belgeleri, ödenek aktarma işlemleri, kadro dağıtım cetvelleri, serbest seyahat kartı listeleri, seyyar görev tazminatı cetvelleri, geçici işçilerin pozisyon sayıları, yan ödeme cetvelleri, giyecek yardımı dağıtım listeleri, açıktan ve naklen atamalar, sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri, yurt dışı kira katkısı şeklinde sıralanmıştır.

<sup>694</sup> **Candan**, Performans Yönetimi, s.145. Ayrıca bkz. **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.109.

kendi görev ve yetkileri çerçevesinde gerekli kontrolün yapılıp yapılmadığı kontrol edilmektedir. Dolayısıyla mali yönetim sisteminde herhangi bir işlemin gerçekleştirilmesine kadar geçen süreçte yapılan her türlü kontrol, ön mali kontrolün kapsam alanına girmektedir<sup>695</sup>.

1050 sayılı Kanun'da ön mali kontrol süreci, taahhüt ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığı'nca vizeye tabi tutulması ve Sayıştay'ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi şeklinde belirlenmiştir<sup>696</sup>. Ancak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yukarıda bahsedilen ve her iki kuruma ait olan harcama öncesi vize ve tescil yetkileri tümüyle kaldırılmış bulunmaktadır. Bu değişikliğin gerekçesi, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen yönetim sorumluluğu modeline dayanmaktadır. Bu kapsamda, kamu kaynaklarının kullanılmasında yetki ve sorumluluk birleştirilmekte, diğer bir deyişle 1050 sayılı Kanunda var olan yetkisiz sorumluluk, yani ita amirinin kural olarak mali sorumluluğunun olmaması ancak tahakkuk memurunun harcamaların mevzuata uygunluğu bakımından sorumlu tutulması ya da yetkili sorumsuzluk, yani ita amirinin harcama işlemini başlatmak ve onaylamak için yetkili olması ancak harcamanın mevzuata uygunluğundan sorumlu olmaması sorununa son verilmek istenmektedir. Dolayısıyla sorumluluğun hiyerarşik olarak daha yukarılara çekilmesi ve daha da önemlisi kamu hizmetlerinin sunulmasında yöneticinin

---

<sup>695</sup> Kesik, İç Mali Kontrol, s.100. Aynı yönde Arcagök, s.84; Arcagök-erüz, s.168-169.

<sup>696</sup> Ancak bu dönemdeki harcama öncesi kontrol işlemleri açısından standart bir uygulama sözkonusu olmamakta, kontrol faaliyetlerinin bütçe türleri ve tâbi olunan mevzuata göre farklılıklar göstermektedir. Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından merkezî düzeyde yapılan ön kontroller, genel bütçeye dâhil daireler ve katma bütçeli idarelerde Maliye Bakanlığının birimleri tarafından yürütülen işlem bazında kontroller, saymanlık hizmetleri Maliye Bakanlığı tarafından sağlanan döner sermaye ve fonlarda saymanlıklarca yapılan kontrol işlemleri ve idarelerin tahakkuk ve saymanlık birimlerince yapılan kontrollerden oluşmaktadır. Bkz. Arcagök, s.86.

performansının öne çıkması, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde yöneticilere bazı esneklikler tanınması gerekliliğini de beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılan harcama ve/veya işlem öncesi kontrollerin kaldırılarak, harcama ve/veya işlem sonrası denetimlerin etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır<sup>697</sup>. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile tasarlanan yeni sistem ile harcama sürecini hızlanmakta, Sayıştay'ın yükünü hafifletmektedir. Sayıştay'ın ön denetimine son verilerek, dış denetimin sadece harcama sonrası mali uygunluk ve performans denetimine yönelmesi suretiyle bu konuda dünyadaki uygulamalar ile paralellik sağlanması olumlu bir yeniliktir<sup>698</sup>.

Dünyada uygulanan mali yönetim ve kontrol sistemlerinin hızlı bir yerleşme içinde olduğu görülmektedir. Daha önceleri, harcama öncesi kontrol görevinin Maliye Bakanlığı personeli yerine kamu idaresi personeli tarafından yerine getirilmesi savunulurken şimdi bu uygulama da terk edilmekte; harcama öncesi kontrol görevi ilgili harcama birimlerinin kendi yönetsel sorumlulukları çerçevesinde yürütülen bir görev haline gelmektedir. Bu nedenle, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da da buna uygun bir düzenleme yapılarak, mali kontrol yetkililerince harcama öncesinde verilmesi öngörülen vize ve uygun görüş uygulaması kaldırılmış ve böylece harcama öncesi kontrol görevinin yönetsel sorumluluk çerçevesinde ilgili birimler tarafından yerine

---

<sup>697</sup> Esasen 5018 sayılı Kanun ile birlikte mevcut harcama öncesi kontrol sisteminin kaldırılmasının temel nedeni, başta Avrupa Komisyonu olmak üzere bazı uluslararası uygulamalarda harcama öncesi kontrol sisteminin terk edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bkz. **Arcagök**, s. 85,86; **Arcagök-erüz**, s.168 vd.; **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.100. Ayrıca bkz. **Kerimoğlu**, İç Kontrol Sistemi, s.113. Krş. **Karaarslan**, Hracama Öncesi Kontrol, s. 41.

<sup>698</sup> Bunun dışında, harcama sürecinin hantal ve uzun olduğu yönündeki eleştirileri karşılayacak herhangi bir yenilik olmadığı gibi, ilave edilen kontrol noktaları ve kadrolarla harcama sürecinin daha karmaşık ve hantal hale getirildiği yönünde görüş için bkz. **Kerimoğlu**, İç Kontrol Sistemi, s.114. Krş **Karaarslan**, Hracama Öncesi Kontrol, s. 41.



getirilmesinin önü açılmış olmaktadır<sup>699</sup> <sup>700</sup>. Bu açıdan ön mali kontrolün örgütsel anlamda iki boyutu bulunmaktadır. Birincisi, idarenin mali hizmetler birimi tarafından yapılacak kontrol; ikincisi ise, her bir harcama birimi tarafından yapılacak ön mali kontroldür.

---

<sup>699</sup> **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.100. Aynı yönde **Arcagök**, s.84; **Arcagök-erüz**, s.168-169; **Candan**, Performans Yönetimi, s.146. Krş. **Bayar**, Kanun, s.57-58. **Kerimoğlu**, İç Kontrol Sistemi, s.115,116. Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in "Ön Mali Kontrol İşlemleri" başlıklı 18'inci maddesine göre, "İdareler, kaynakların amaçlarına ve mevzuata uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması için gerekli ön malî kontrol önlemlerini alır. Etkin bir ön malî kontrol mekanizmasının kurulması idarelerin sorumluluğundadır."

<sup>700</sup> Ön mali kontrole ilişkin olarak getirilen diğer yenilikleri de şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Ön mali kontrol yapma görevi merkezi yönlendirici idarelerden (Maliye Bakanlığı, Sayıştay) alınarak kamu idarelerine verilmiştir. Ön mali kontrol görevi, ödeme aşamasında yapılan kontrol olmaktan çıkarılarak, taahhüt aşamasında gerçekleştirilen, risk analizine dayalı, danışma niteliğini de taşıyan önleyici bir kontrol haline getirilmiştir.
- Ödenek gönderme belgesi düzenleme, kontrol etme ve ilgili yerlere gönderme görevi kamu idarelerine devredilmiştir.
- Kesin hesap hazırlama, bütçe içi ödenek aktarması yapma, genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idarelerinde muhasebe hizmetini yürütme ve bütçe kayıtlarını tutma gibi görevler de kamu idarelerine devredilmiştir.
- Maliye Bakanlığına bağlı birimlerce (muhasebe müdürlükleri, saymanlıklar, mal müdürlükleri) ödeme aşamasında yapılan mevzuata uygunluk kontrolü kaldırılmıştır.
- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak mali yönetim ve kontrol sistemi için Maliye Bakanlığına uyumlaştırma, koordinasyon, rehberlik, eğitim, standart ve yöntemleri belirleme gibi görevler verilmiştir. Bkz. **Arcagök**, s.91; **Arcagök-erüz**, s.174; **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.109-110. Krş. **Kerimoğlu**, İç Kontrol Sistemi, s.114 vd.

### ***b. Mali Hizmetler Birimince Yapılacak Ön Mali Kontrol***

Mali hizmetler birimi tarafından yapılacak olan ön mali kontroller İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'da belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelmektedir. Mali hizmetler birimince ön mali kontrole tabi tutulacak karar ve işlemler Usul ve Esaslar'ın 16 ilâ 26'ncı maddelerinde belirtilen da sayılmak suretiyle düzenlenmiştir. Kamu idarelerinin sözkonusu maddelerde belirtilen karar, işlem ve belgelerin mali hizmetler birimine ön mali kontrolünün yaptırılması zorunludur. Öte yandan, kamu idareleri sözkonusu karar ve işlemlerin dışında kalan malî karar ve işlemlerin de aynı şekilde malî hizmetler birimine kontrol ettirilmesine yönelik olarak düzenleme yapabilirler. Bu çerçevede, idareler, mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi tutulacak mali karar ve işlemleri riskli alanları dikkate almak suretiyle tür, tutar ve konu itibarıyla belirleyebilirler. Bu konuya ilişkin düzenlemeler idarelerin üst yöneticilerin onayıyla yürürlüğe konulur. Ayrıca, idarelerin mali hizmetler birimi dışında, harcama biriminde yapılacak kontrollere ilişkin olarak da düzenleme yapması mümkündür. Harcama birimlerinde ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol görevi, ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi tarafından yerine getirilir (İKÖMKE.m.27-28).

Ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilir verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, malî karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Ayrıca, malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tâbi tutulması ve ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (İKÖMKE.m.11).

Mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi tutulacak karar ve işlemlerin/harcamaların belirlenmesinde bu kontrollerin maliyeti ile sağlayacağı yararların göz önünde bulundurulmadığı, büyük bazı harcamalar kontrol dışında tutulduğu halde, cüzi sayılabilecek nitelikte harcama doğuran bazı işlemlerin kontrole tabi tutulduğu belirtilmektedir. Gerçekten, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’da öngörülen ön mali kontrolün iyi bir şekilde tasarlandığını söylemek güçtür. Harcama birimlerinde, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve diğer görevliler tarafından yapılacak mali kontrollerin kapsam ve niteliği açıkça düzenlenmemiştir. Harcama birimlerinde kaynakların, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edileceği belirtilmesine karşın, bu kontrolün harcama yetkilileri ya da ödeme emri belgesini düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlileri yahut hem harcama yetkilileri hem de gerçekleştirme görevlilerinden hangisi/hangileri tarafından yapılacağı belirtilmemiştir. Bu açıdan yapılacak kontrole ilişkin yöntemde düzenlenmiş değildir. Öte yandan, mali hizmetler biriminin kontrolüne tabi tutulacak karar ve işlemlerin belirlenmesinde risk esaslı, maliyet-fayda gibi hususlar göz önünde bulundurulmamıştır. Sadece, daha önce Maliye Bakanlığı ve bütçe dairesi başkanlıkları, saymanlıklar tarafından yapılan şekli bazı kontrollerin ön mali kontrol olarak yeniden düzenlenmesi yoluna gidilmiştir<sup>701</sup>. Dolayısıyla belirtilen eleştiriler ışığında, ön mali kontrol sistemin yeniden tasarlanması; uluslararası standartlara uygun fakat idarî teşkilâta uygun hale getirilmesi gerekmektedir.

### *c. Harcama Birimlerinde Yapılacak Ön Mali Kontrol*

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar uyarınca mali hizmetler birimi tarafından yapılacak ön mali kontrol yanında ayrıca harcama

---

<sup>701</sup> **Karaarslan**, Ön Mali Kontrol, s.40; **Candan**, Performans Yönetimi, s.146.

birimlerinde süreç kontrolü yapılacaktır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Bu kapsamda, mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemden önceki işlemleri de kontrol ederler. Harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından, gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilmektedir. Ayrıca, malî karar ve işlemlerin harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilecektir (İKÖMKE.m.3,12/II). Bu anlamda, harcama birimleri etkinlik/performans kontrolü olarak da adlandırılabilir bir kontrol yapacaklardır<sup>702</sup>.

Mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemler, harcama birimleri tarafından bu birime gönderilmekte, mali hizmetler birimince kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenerek ilgili birime gönderilmektedir. Harcama birimlerinde yapılan ön mali kontrol ise süreç kontrolü şeklinde gerçekleştirilmektedir. Süreç kontrolünde her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanıp uygulanmaktadır. Bu amaçla, mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemden önceki işlemleri de kontrol etmektedirler. Ayrıca, harcama yetkilileri tarafından ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yapmakla görevlendirilmişlerdir (İKÖMKE.m.12/I,III).

Muhasebe yetkilileri ise Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 61'inci maddesi uyarınca, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ödeme

---

<sup>702</sup> Candan, Performans Yönetimi, s.149.

aşamasında; yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddî hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol ederek ödeme ve muhasebeleştirme işlemlerini gerçekleştireceklerdir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuun 60'ıncı maddesinin ikinci fıkrasında, harcama birimlerini ilgilendiren harcamaların harcama birimleri tarafından gerçekleştirileceği, ancak, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla diğer harcama birimlerine ilişkin mali İşlemlerin idarenin destek hizmetlerini yürüten birimi tarafından yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 32'nci maddesinde, harcama talimatlarında gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgilere de yer verileceği belirtilmiştir. Gerçekleştirme işlemleri destek hizmetleri birimi tarafından yapılan mali işlemlerde, harcama talimatlarında iş ve işlemlerin destek hizmetleri birimi personeli tarafından yürütüleceğinin belirtilmesi yeterli bulunmaktadır. Ancak, ilgili mevzuatında bizzat harcama yetkilisi tarafından belirlenmesi gereken hususlarda ilgili harcama yetkilisinin onayı alınacaktır. Harcama yetkisi ilgili harcama biriminin uhdesinde kaldığı için onay belgesi düzenlenmesi, ihale komisyonunun görevlendirilmesi, ihale komisyon kararının onaylanması gibi işlemler bizzat ilgili harcama biriminin harcama yetkilisi tarafından yapılacaktır. Destek hizmetleri birimleri aracılığıyla yapılan harcamalarda bu birimler tarafından yapılan işlemlerin ön mali kontrolü bu birimlerin sorumluluğunda yürütülecek ve aynı zamanda harcama yetkilisince de kontrol edilecektir. Bu işlemlerde ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlilerinin de ön mali kontrol yapma sorumluluğu bulunmaktadır.

## 2. İç Denetim

### a. Genel Olarak

Gelişmiş ülkelerde uygulanan iktisat politikalarının temel amaçlarını; tam istihdamın sağlanması, istikrarlı bir büyüme, fiyat istikrarı ve dış ödemler dengesinin sağlanması şeklinde dört temel bölümde değerlendirmek mümkündür. Bu amaçlara ulaşmak için de maliye ve para politikaları temel politika araçları olarak kullanılmaktadır. Gelir, gider ve açığın finansmanı olmak üzere üç yönü bulunan maliye politikasının uygulanma alanı olan kamu mali yönetimi de, kamu kaynaklarının yönetimi ile ilgili kurumları ve süreçleri içerir. Bu süreç; politikaların ve önceliklerin belirlenmesi, ülke kaynaklarının belirtilen politikalara uygun olarak tahsis edilmesi, kamu kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde harcanmasını sağlamaya yönelik kontrol ve denetim mekanizmalarının kurulması olmak üzere üç aşamadan meydana gelir. Bu bağlamda kamu mali yönetim sisteminin ayrılmaz bir unsuru ve kamu sektörünün performansının iyileştirilmesi ve risk yönetiminin yerleştirilmesi bakımından etkili bir araç olarak görülen denetim, esasen, kendi içinde farklı amaçlara hizmet etmekte; bu amaçlar içinde idarî denetimin garantörü olan amacını ise iç denetim oluşturmaktadır<sup>703</sup>. Bu anlamda iç denetim, idarenin çalışmalarını geliştirmek ve değer katmak amacına sahiptir. Bu nedenle, iç denetim faaliyeti eksiklikleri bulup eleştirmekten daha öte bu eksikliklerin nasıl giderileceği üzerinde yoğunlaşır. Zira denetim alanı, kişisel faaliyetlerden daha ziyade sisteme yönelik olduğundan idarenin geliştirilmesi ve katma değer üretilmesi açısından bir anlam ifade eder. Öte yandan denetimin varlığı, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesinde caydırıcılık

---

<sup>703</sup> Denetimin hizmet ettiği amaçlar açısından yapılan sınıflandırmada beş denetim türü karşımıza çıkmaktadır. Bunlar uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi, iç denetim ve dış denetimdir. Bkz. **Köse**, Denetim, s. 68; **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.100.

fonksiyonu gereği hesap edilemeyen bir katma değer yaratır. Bu katma değer hesabı ancak iç denetim sistemi kurulmuş bir kurum ile aynı ölçekte iç denetim sistemi kurulmamış bir kurumun işlem ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesiyle mümkün olabilir<sup>704</sup>. Bunların dışında iç denetim aynı zamanda, uyguladığı denetim teknikleri ile mali disiplini sağlamanın da bir güvencesi olarak görülmektedir. İç denetimin kalitesinin artması, aynı zamanda yüksek denetim kurumu tarafından yapılan dış denetimi kolaylaştırarak yardım sağlamaktadır<sup>705</sup>.

İç denetim, son yıllarda, işlemlerin mevzuata uygunluğunun yanı sıra risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin denetimini de kapsayan ve çağdaş yönetim uygulamaları içerisinde önemi gittikçe artan bir denetim uygulaması haline gelmiştir<sup>706</sup>. Uluslararası alandaki bu gelişmelere paralel olarak<sup>707</sup>, Kamu Mali

---

<sup>704</sup> **Arcagök-erüz**, s.189; **Tosun**, Kamu Mali Yönetimi, s.441-442. Aynı yönde (Abdullah) **Kaya**, s.98; **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.100.

<sup>705</sup> **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.100-101.

<sup>706</sup> İç kontrol ve iç denetim birbirleri ile yakından ilişkili fakat ayrı iki kavramdır. Bu anlamda İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır. İç denetimin bizzat kendisi örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın, iç denetçi kötü mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetiminin etkinlik ve etkililiğinden sorumlu değildir. İç denetçinin

Yönetimi ve Kontrol Kanunu'la idarelerin yönetim sorumluluğu yeniden düzenlenmiş, mali yönetim ve kontrol alanındaki inisiyatifleri önemli ölçüde artırılmış; iç denetimin yasal çerçevesi oluşturulmuş ve iç denetimin kapsamı, uygunluk denetiminin ötesinde iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel süreçlerin denetimini de içerecek şekilde belirlenmiş; kamu idarelerinin stratejik plan hazırlamaları, yıllık performans programı hazırlayarak bütçelerini buna dayandırmaları, dönem sonunda faaliyet raporu düzenlemek suretiyle kamuoyunu bilgilendirmeleri öngörülmüştür. Bu yapının iç denetim sistemiyle doğrudan ilişkisi bulunmaktadır. Kamu İdarelerinin faaliyetlerini stratejik plan, performans programı ve çok yıllık bütçeleri doğrultusunda planlamaları, bu

---

yeni bir faaliyet veya programın sistemleri ve prosedürleri hakkında görüş vermesi veya bunun bir ön denetimini yapması hususunda kesin bir itiraz yoktur (hatta bu konuda büyük çoğunluk bunu desteklemektedir). Ancak, iç denetçi, sürekli bir zeminde, yönetim kontrolü faaliyetiyle meşgul olmamalıdır. İç denetimin yönetim kontrolü ile arasındaki mesafeyi koruması esastır. Böylece, kurum, yönetim kontrolü konusundaki sorumluluğunun farkına varacak ve iç kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi çabası içerisinde olacaktır. İç denetçi ancak iç denetimin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından yöneticiler sorumludur. Bkz. **Özeren**, İç Denetim, s.2, 5; **Tek-Çetinkaya**, s.8; **Korkmaz**, İç Denetim I, s.8-9.

<sup>707</sup> İç denetime ilişkin gelişmelere bakıldığında; merkezi planlama, merkezi yönetim ve kontrol, tek taraflı ve kapalı bir şekilde mevzuat odaklı-girdi odaklı-hata aramaya odaklı denetimi anlayışına sahip geleneksel kamu yönetimi anlayışı, çalışan ve müşteri (vatandaş) kitlesinin memnuniyetini esas alan, yönetim ve mali kontrol yapısını geliştiren anlayışlara göre sürekli gözden geçiren, faaliyet sonuçlarını tüm kesimlere doğru olarak aktarılmasını sağlayan, ürün veya hizmeti müşterinin (vatandaşın) isteğine göre hızlı, ucuz ve kaliteli olarak geliştiren, katılımcı ve paylaşımcı, şeffaf ve hesap verebilir, stratejik planlama ve performans yönetimine dayalı, gelecek yönelimli, sonuç ve hedef odaklı, yerel ve yerinden yönetim ağırlıklı, yatay organizasyon yapısı ve yetki devrini önceleyen, yönetime değer katan sistem odaklı denetim anlayışına dönüşmeye başlamıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Nazmi Zarif Gürkan**, "Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sisteminde İç Denetim", (E-Yaklaşım, S.27, Ekim 2005). Ayrıca bkz. (Abdullah) **Kaya**, s.97-98; **Arcagök-erüz**, s.189; **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.101; **Tosun**, Kamu Mali Yönetimi, s.445 vd.



planları başarılı bir şekilde uygulamaları gerekmektedir. Bu yapı, uluslararası standartlara uygun bir iç denetim sisteminin varlığını gerektirmektedir<sup>708</sup>. İdare bünyesinde bağımsız bir şekilde yapılandırılmış iç denetim birimi veya faaliyeti; idarenin stratejik planlarında belirlenen hedeflere ulaşılmasının önündeki risklerin yönetilmesinde İdarelere yardımcı olacak ve hem idareye hem de ilgili taraflara makul bir güvence sağlayacaktır. İdareler, stratejik planlarında öngörülen hedeflere ulaşmak ve kaynaklarını bu hedefler doğrultusunda yönetmek üzere faaliyet göstereceklerdir. Bu faaliyetlerin tarafsız ve bağımsız bir şekilde ve uluslararası standartlara uygun olarak değerlendirilmesi, etkin ve etkili çalışan bir iç denetim sisteminin varlığına bağlıdır; etkin ve etkili bir iç denetim sistemi ise hukukî çerçevesinin bütçe hakkını gerçekleştirecek şekilde çizilmesine bağlıdır.

### *b. (İç Denetimin) Tanımı ve Unsurları*

Uluslararası alanda, iç denetime ilişkin faaliyetlerin esaslarını belirleyen ve bu faaliyetlerin çerçevesini ortaya koyan İç Denetçiler Enstitüsü'nün yaptığı ve uluslararası kabul görmüş iç denetim tanımına göre "iç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar<sup>709</sup>."

---

<sup>708</sup> **Arcagök-erüz**, s.190. Krş. **Özeren**, İç Denetim, s.1-2.

<sup>709</sup> İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), hem özel hem de kamu sektörü için uluslararası iç denetim standartlarını belirlemiş ve iç denetimin fonksiyonlarını iki aşamada irdelemiştir. Bunlar;  
- İdarenin her türlü faaliyetini geliştirmek, iyileştirmek ve idareye değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermek,

İç denetime ilişkin genel kabul gören tanıma bakıldığında, iç denetimin çeşitli unsurlardan oluştuğu görülmektedir. Öncelikle iç denetimin özünde objektif olma anlayışı yatar. Sübjektif değerlendirmelerin denetim faaliyetlerine etki etmemesi temel ilkedir. Gerek denetim sürecinde gerekse sonuçların değerlendirilmesinde varolanın esas alınması, iç denetim faaliyetini yürüten iç denetçinin değerlendirmelerinde tarafsız, yansız ve dürüst olması, üst yönetimin ve denetim sonuçları ile ilgilenenlerin kuruluşun genel durumu ile ilgili tam ve doğru bilgiye sahip olması açısından önemlidir. Öte yandan iç denetim, güvence ve danışmanlık hizmeti verme fonksiyonlarından

---

- Risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olmak.

- İç denetimin başarısının, öncelikle iç denetim biriminin görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir şekilde ifade edilmesine ve iç denetime ilişkin genel kabul görmüş ilke ve standartların uygun bir şekilde oluşturulmasına bağlı olduğu konusunda yaygın bir kanaat vardır. Ayrıca, iç denetçinin denetlediği faaliyetlerden yeterince bağımsız olması, icraî görevde bulunmaması, üst yöneticiye doğrudan bağlı olması ve raporlarını doğrudan ona sunması, daha doğrusu fonksiyonel bağımsızlığının teminat altına alınması denetimin etkinliği bakımından çok önemlidir. Bkz. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, (Türkiye İç Denetim Enstitüsü), İstanbul 2005. İç denetime ilişkin diğer tanımlamalara bakıldığında; Avrupa Birliği'nin de iç denetim tanımı olarak İç Denetçiler Enstitüsü'nün yaptığı tanımı kabul ettiği görülmektedir. Ancak Avrupa Birliği, bu tanıma ilaveten, fonksiyon olarak iç denetimin; iç kontrollerin, iç kontrol amaçlarını yeterli düzeyde sağlayıp sağlamadığı konusunda, yöneticilerin, idari yapı içindeki unsurlardan güvence alması olduğunu ifade etmektedir. Bu güvence; mali denetim, sistem bazlı denetim, performans denetimi ve bilgi işlem denetimlerini kapsamaktadır. İç denetim, dış denetim kadar bağımsız olmasa da onun özelliklerini taşımaktadır. Bkz. **Arcagök-erüz**, s.191. Ayrıca bkz. **Tek-Çetinkaya**, s.6-7; **Tosun**, Kamu Mali Yönetimi, s.441). İngiltere Hazinesi tarafından yayımlanan "Kamu İç Denetim Standartları" başlıklı dokümanda da iç denetim şöyle tanımlanmaktadır: "İç denetim, bir organizasyonun bünyesindeki bağımsız ve tarafsız değerlendirme hizmetidir." Bkz. **Korkmaz**, İç Denetim I, s.4-5. Krş. **Kesik**, İç Mali Kontrol, s.101.

oluşmaktadır. Güvence verme fonksiyonu, kurum içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir. Danışmanlık hizmeti verme fonksiyonu ise, iç denetimi diğer denetim türlerinden farklı bir noktaya taşımaktadır. İç denetçiler gerek kurum içine gerekse kurum dışına çeşitli konularda danışmanlık yapabilirler. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır<sup>710</sup>.

İç denetimde temel amaçlardan birisi de geleceğe yönelik açılımlara yer verilerek ilgili kuruluşun faaliyetlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde yapılmasına yönelik öneriler geliştirilmesidir. Bu öneriler, kurum politikalarına yön veren üst yönetime yardımcı olması ve kuruluşu daha ileriye götürecek politikaların kapsamının belirlenmesi açısından oldukça önem taşımaktadır. Bu açıdan bakıldığında iç denetim faaliyeti sonucunda ortaya çıkan tablonun, iç denetçiler tarafından iyi değerlendirilip analiz edilmesi ve eldeki bulguların kuruluş açısından iyi uygulamalar kapsamında sonuca yönelik politikalar için altyapı oluşturacak şekilde derlenmesi gerekmektedir<sup>711</sup>.

Sistematik ve disiplinli çalışmanın oldukça önemli olduğu iç denetim faaliyeti; risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetsel süreçlerin denetimini

---

<sup>710</sup> **Korkmaz**, İç Denetim I, s.5. Ayrıca bkz. **Özeren**, İç Denetim, s.12 vd.; **Arcagök-erüz**, s.192; **Tosun**, Kamu Mali Yönetimi, s.442. Krş. **Diamond**, 14-15.

<sup>711</sup> **Korkmaz**, İç Denetim I, s.5. Krş. **Özeren**, İç Denetim, s.28,33; **Arcagök-erüz**, s.192-193; **Tosun**, Kamu Mali Yönetimi, s.442.

kapsayacak bir şekilde yapılmalıdır. İç denetim bu kapsamda uygulanabildiği ölçüde etkinlik derecesini artırarak, ilgili kuruluşa sağlayacağı katma değeri daha da yükseltecektir.

### *c. (İç Denetimin) İşleyişi*

Dünyada mali kontrol konusunda anlayış, ön kontrollerin esnetilmesi ve harcama sonrası denetimin etkinliğinin artırılması şeklinde gelişmiştir. Kamu kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılmasının garantisinin denetim olduğu konusunda yaygın bir anlayış vardır. Bu yaklaşıma göre, denetimin belirli aşamalardan geçmek suretiyle belirli bir sistematik içinde yapılması, denetimin kalitesini güvence altına almaktadır. Bu açıdan denetim standartlarının belirlenmesi yanında, denetim faaliyetini yürütecek iç denetim birimlerinin idari kapasitenin geliştirilmesi, denetimden beklenen getirilerin artırılması bakımından da ayrıca önemlidir. Bu nedenle iç denetime ilişkin esasların hukukî çerçevesinin çizilmesi büyük önem taşımaktadır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63 ilâ 67'nci maddelerinde iç denetim ile ilgili hükümlere yer verilmiş, Kanunun geçici 5 inci maddesinde ise 31.12.2007 tarihine kadar belirlenmiş olan geçiş döneminde iç denetçi olarak atanabileceklerin kimler olduğu hususunda düzenlemeler yapılmıştır. Kanun'un 63 üncü maddesine göre iç denetim; "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler

tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.” Buna göre sözkonusu hüküm ile madde iç denetimin ne olduğu ve bunun nasıl ve kimler tarafından yapılacağı gibi hususlar açıklığa kavuşturulmaktadır. İç denetim ile ilgili olarak yapılan ilk düzenlemede iç denetim “nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanırken 5436 sayılı Kanunla anılan maddede yapılan değişiklikle iç denetim nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak yeniden tanımlanmıştır. Yapılan bu değişiklikle beraber güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonlarının birbirinden ayrı olarak belirtildiği uluslararası tanımlamalarla paralellik sağlanmıştır; iç denetimin tamamen danışmanlık faaliyetinden ibaret olmadığı ortaya kon(ul)muştur. Bu anlamda iç denetim, hem güvence sağlayan hem de danışmanlık faaliyetini bünyesinde barındıran bir kavram olarak tanımlanarak modern anlamda iç denetim olgusunun yakalanmasında daha sağlıklı bir şekilde ifade edilebilmiştir<sup>712</sup>.

İç denetimin sağlanmasında en önemli rolü iç denetçi üstlenmektedir. İç denetçinin görevlerinin hükme bağlandığı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’un 64’üncü maddesine bakıldığında, denetim ve danışmanlık görevlerinin iç denetçiye yüklendiği görülmektedir. Denetim görevi olarak; “nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek ve denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek” ile yükümlüdür.

---

<sup>712</sup> Korkmaz, İç Denetim I, s.10.

Danışmanlık görevi olarak ise, “denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak”la görevlidir. Hem denetim hem danışmanlık işlevini sağlayabileceği görevi ise “mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konuda önerilerde bulunmak”tır. İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirmektedir. İç denetçinin, görevinde bağımsız olması ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilememesi ve yaptırılamaması Kanun’da güvence altına alınmıştır. Öte yandan, iç denetçilerin, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunması, bu raporların üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilmesi, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi yine Kanun’un 64’üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde hükmünün başlığından da anlaşılacağı üzere, iç denetçinin görevleri tek tek sayılmış ve bu görevleri yerine getirirken İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenecek olan uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun hareket edeceği belirtilmiş bulunmaktadır. Ayrıca maddede iç denetçinin görevini yerine getirirken bağımsız olduğu belirtilerek üst yönetimce baskı altına alınmaması için iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir iş verilemeyeceği veya görevlendirme yapılamayacağı hususu hüküm altına alınmaktadır.

#### **IV. BÜTÇENİN YARGI(SAL) DENETİMİ**

##### ***A. Genel Açıklama***

Bütçe devresinin kapanmasından sonra da bütçe uygulamalarına, mali iş ve işlemlere ilişkin yargı denetimi yapılabilmektedir. Yargı denetimi, devletin

mal ve para varlığına ilişkin hesapların incelenmesi ve bunlarla ilgili memurların hesaplarının yargılanmasıdır. Bütçe uygulaması sonrasındaki yargı denetimi esas olarak bir dış denetim/yüksek denetim kurumu olan ve yasama organı adına denetim yapan Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Gider ve gelirler ile taşınır ve taşınmazlarla ilgili idarî tasarruflar, işlem ve eylemlerle ilgili olarak duruma göre, adli ve idari yargı mercilerinin de yargısal bir denetim gerçekleştir(ebil)mesi mümkündür. Ancak, bütçe uygulaması sonrasında esas yargı denetimi Sayıştay tarafından yapıldığından bu başlık altında idarî ve adlî yargı mercileri tarafından yapılan yargısal denetim faaliyetine yer verilmemiştir.

Bütçenin yargısal denetimi, esas itibariyle Sayıştay tarafından, uygulamadan sonra sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yapılmaktadır. Sayıştay'ın yargılama faaliyeti, hesap ve işlemlerin hukuka uygunluğunun tespiti ile sorumluların sorumluluklarını ve sorumluluk derecelerini kapsamaktadır. Başka bir deyişle, Sayıştay'ca verilen hükümler hem sayman<sup>713</sup> hesabına dahil işlemlerin hukuka uygun olup olmadığını hem de hukuka uygun bulunmayan işlemlerin sorumluları üzerindeki hukuki sonuçlarını göstermektedir<sup>714</sup>. Bu nedenle yargı denetimi ifadesi, Sayıştay denetimi olarak anlaşılmalı; yapılacak inceleme, Sayıştay'ın anayasal konumu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile öngörülen denetim sürecindeki yeri esas alınarak yapılacaktır.

---

<sup>713</sup> Sayıştay yargılamasında "sayman" ibaresinin, 5018 sayılı Kanunda yer alan hükümler ve TBMM'de görüşülmekte olan Sayıştay Kanun Teklifinde öngörülen düzenlemeler çerçevesinde "sorumlular" (mali yönetim ve kontrol sisteminde, harcama sürecinde görev alanlar) olarak anlaşılması gerekir.

<sup>714</sup> **Baş**, Yargısal Denetim, s. 118. Ayrıca bkz. **Coşkun**, Bütçe, s. 277-278.

## *B. Anayasal Açıdan (Bütçenin) Yargı(sal) Denetimi ve Sayıştay'ın Konumu*

1982 Anayasası'nın "Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren, onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz. Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarında Danıştay kararları esas alınır. Sayıştay kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.." şeklindeki 160. maddesi Sayıştay'ın görevlerini üç grup halinde toplamış bulunmaktadır. İlk grupta merkezî yönetim bütçesine dâhil kuruluşların bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek, ikinci olarak, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak; son olarak, kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlemlerini yapmak. Bunlardan "Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak" görevi öteden beri tartışılmakta olup, Anayasa mahkemesinin çeşitli kararlarına konu olmuştur.

Anayasa Mahkemesi'nin ilk kararlarında 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 45'inci maddesinin "Sayıştay'a verilen ilâmlar aleyhine Danıştay'a başvurulamaz" şeklindeki son fıkrası hükmünün Anayasa'ya aykırı olmadığına



karar verilirken<sup>715</sup>; son kararında Anayasa'ya aykırı olduğu yönünde karar vermiştir<sup>716</sup>. Sayıştay'ın anayasal konumunun incelenme zorunluluğu, bu içtihatlar nedeniyle doğmuştur.

---

<sup>715</sup> 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 45. maddesinin "Sayıştaya verilen ilâmlar aleyhine Danıştay'a başvurulamaz" şeklindeki son fıkrası hükmü çeşitli vesilelerle Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine götürülmüştür. Yüksek Mahkemenin konuya ilişkin beş kararından dördü anılan hükmün Anayasaya aykırı olmadığı, son karar ise Anayasaya aykırı olduğu yolundadır. Anayasa'ya aykırı olmadığına ilişkin Anayasa Mahkemesi kararlarının gerekçelerine bakıldığında "Anayasa'nın 127. maddesinin birinci fıkrasında sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak görevi Sayıştay'a verilmiş bulunmaktadır. Buna göre genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir, gider işlemleriyle mallarının idaresinde sorum yüklenmek suretiyle görev kabul etmiş bulunan kişilerin bu işlemlerinin kanunlara uygun olup olmadıklarının Sayıştay'ca incelenerek sorumluluk durumlarının "hüküm" ile belli edilmesi, bir başka deyimle bu gibi görevlilerin önceden altına girmiş buldukları sorumluluklarından tam olarak kurtulmaları (Beraet) veya yanlış işlemleri derecesindeki sorumlulukların sonucu olmak üzere tazmin etmeleri gereken zararın miktarının belirtilmesi (Zimmet ve tazmin) yolundaki işlemlerin "hüküm" niteliğindeki tasarruflarla sonuçlandırılması ve bu "hüküm" lerin de "kesin" nitelikte olması, yani bunlara karşı başkaca idarî bir mercide veya yargı organı önünde itiraz edilememesi, söz konusu Anayasa ilkesinin bir gereği bulunmaktadır. 832 sayılı Kanun'un 45. maddesinin iptali istenen ve (Sayıştay'ca verilen ilâmlar aleyhine Danıştay'a başvurulamaz) hükmünü taşıyan son fıkrası ise, görüldüğü gibi, söz konusu bu Anayasa ilkesinin bir tekrarından ibarettir. Bu hüküm konulmamış olsa bile, Sayıştay ilâmlarına karşı Danıştay'a başvurulması Anayasa'nın 127. maddesindeki ilke karşısında mümkün değildir. Anayasa ilkelerinin etki ve değer bakımından birbirine eşit oldukları gerçeği karşısında Anayasa'nın 127. maddesinde yer alan söz konusu hükümlerin, Anayasa'sının öteki maddelerindeki ilkelere aykırılığından söz edilmeyeceği gibi bir Anayasa ilkesinin tekrarından ibaret bulunan özel kanun hükmünün Anayasa'nın herhangi bir ilkesine aykırılığı da öne sürülemez. Bu konu, Danıştay Dâva Daireleri Kurulunun bir itirazı üzerine daha önce incelenmiş ve 14, 15, 16 Ocak 1969 günlü ve 1967/13, 1969/5 sayılı karardan da anlaşılacağı gibi aynı sonuca varılmış bulunmaktadır. Gerek yukarıda belirtilen, gerekse daha önce verilen kararda açıklanıp burada da aynen geçerli bulunan nedenlerle 832 sayılı Sayıştay Kanununun 45. maddesinin son fıkrasında yer alan (Sayıştay'ca verilen ilâmlar aleyhine Danıştay'a başvurulamaz

---

hükmünün) Anayasa'nın 7., 31., 32., 114., 127., 140. maddeleriyle başka herhangi bir ilkesine aykırı olmadığından bu konuya ilişkin istemin reddi gerekmektedir." şeklindeki ilk karardaki gerekçenin esas alındığı görülmektedir. Bkz. AYMK, 16.01.1969 gün ve E.1967/19, K. 1969/6, (RG.14.04.1970-13471). Aynı yönde AYMK 16.01.1969 gün ve E. 1967/19, K. 1969/6, (RG.17.04.1970-13474), AYMK. 10.06.1971 gün ve E. 1971/24, K. 1971/55, (RG.27.04.1972-14171), AYMK. 17.10.1972 gün ve E. 1972/20, K.1972/55, (RG.30.04.1973-14522).

<sup>716</sup> "aa) Anayasa Sayıştay'ı bir yargı mercii olarak öngörmüş, yahut karşıoy görüşünde ileri sürüldüğü gibi bunu öngörmeksizin kuruluşu bir yargı yeri gibi hüküm verme yetkisiyle donatmış, bu kuruluşun kararlarına karşı yargı mercilerine başvurma yolunu kapatmış değildir. Sayıştay'ı Anayasa'ya rağmen bu duruma getiren; ona yargılama yetkisi tanıyan; bünyesi içinde bir Temyiz Kurulu oluşturan; bu kurulca verilen kararların kesin olduğunu saptayan; Sayıştay ilâmları aleyhine Danıştay'a başvurulmasını yasaklayan 832 sayılı Kanundur.

bb) Anayasa'nın değişik 127. maddesinde geçen "kesin hükme bağlama" deyiminin "kesin işleme bağlama", "kesin sonuca bağlama" , "kesin idari karara bağlama" kavramlarının ötesinde bir anlamı yoktur.

"Sayıştay ilâmı" diye adlandırılan belgeye icra dairelerince infazı gerekli bir mahkeme hükmü niteliği verilemez. Bu, aslında denetleme ve inceleme sonunda hesaplarda ve işlemlerde ortaya çıkarılacak yolsuz ve kanunsuz davranışların doğurduğu Hazine zararını kesin olarak saptayan bir belgedir; delil olma yönünden değeri vardır. Ancak "bir zararın saptanması" ve "bir zarardan sorumlu olma" durumlarını birbirinden ayırmak gerekir. Sorum konusunda yargı mercilerinin söyleyeceği çok söz vardır. Onun için Sayıştay'ın "sorumluların hesap ve işlemlerim kesin hükme bağlama" yetkisinin bu kişiler hakkında öznel kararlar alma yetkisini de kapsadığı hukukça savunulabilir bir görüş olamaz. Sayıştay'ın Türkiye Büyük Millet Meclisi adına görev yapması da sorumluları şahsen borç altına sokacak öznel kararlar verilmesini haklı gösteremez. Çünkü Türkiye Büyük Millet Meclisinin bile böyle bir yetkisi yoktur.

Sayıştay'ın zararı saptayan kesin kararı üzerine sorumlu görünenler hakkında kovuşturmayaya geçilmesi doğaldır. Sorumlular zararı ödemeye yanaşmazlarsa son sözü yargı mercii söyler. 832 sayılı Kanunun 45. maddesinin son fıkrası bu yolu tüm kapatmaktadır.

cc) 832 sayılı Kanunun 45. maddesinin son fıkrasında yer alan "Sayıştay'ca verilen ilâmlar aleyhine Danıştay'a başvurulamaz." hükmü Anayasa'nın 2. maddesindeki "hukuk devleti" ilkesine, yine Anayasanın "yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır" kuralını koyan 7., hak arama hürriyetine ilişkin 31., kanuni yargı yolunu belirleyen

Sayıştay'ın anayasal statüsüne bakıldığında, Anayasa'nın 160'ıncı maddesine göre, Sayıştay merkezî yönetim bütçesine dâhil kuruluşların gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetliyorsa da, bu, Sayıştay'ın yasamanın bir parçası olduğu anlamını taşımamaktadır<sup>717</sup>.

Sayıştay'ı yürütme içinde de değerlendirmek mümkün değildir. Zira bütçe, temelde denetim gereksinmesine dayalı olup parlamentoların doğuş nedeni de budur. Demokrasinin ulaştığı çağcıl aşamada bütçenin denetimi parlamentonun vazgeçilmez haklarından olup, bütçe yasasıyla parlamento yürütmeye mali izin verdiği göre bu iznin yerinde kullanılıp kullanılmadığını denetleyecektir. Bu denetimi de yürütmenin dışında bağımsız bir uzman örgüt aracılığı ile yapacaktır ki, bu örgüt Sayıştay'dır. Denetleyen parlamento, denetlenen yürütme olduğuna göre denetimi yasama adına yapan kuruluşun yürütmenin dışında olduğunu kabul etmek, kaçınılmaz bir zorunluluktur. Anayasa'nın 7'nci maddesi, yetki devrini yasaklamış olup, Sayıştay'ı yürütme içinde kabûl ettiğimizde bu, parlamentonun denetim yetkisini yürütmeye devrettiği anlamına gelecektir ki, bu durum Anayasa'nın sözüne ve ruhuna aykırılık oluşturmaktadır<sup>718</sup>.

Gerçekten Türkiye Büyük Millet Meclisi adına görev ifa eden bir müessesenin idare içinde kabul edilmesi ve bu yoldan ona ilişkin hükümlerin kapsamına alınması hukuken mümkün değildir<sup>719</sup>. Anayasa'nın "Yürütme

---

değişik 32., idarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı denetimini açık tutan değişik 114., Sayıştay'a ilişkin değişik 127., Danıştay hakkındaki değişik 140., "kanunların Anayasaya aykırı olamayacağını" saptayan 8. maddelerine doğrudan doğruya aykırıdır; iptali gerekir.", AYMK. 06.03.1973 gün ve E. 72/56, K. 73/11, (RG. 09.11.1973-14707).

<sup>717</sup> **Çağan**, Anayasal Çerçeve, Parlamenter Kontrol, s.216.

<sup>718</sup> **Baş**, Mali Yönetim ve Sayıştay, s.364.

<sup>719</sup> **Duran**, Uyuşmazlık, s.14.

yetkisi ve görevi, kanunlar çerçevesinde, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından yerine getirilir.” şeklindeki 8’inci maddesi karşısında da Sayıştay’ı yürütme içinde düşünmek olanaksızdır. Çünkü Sayıştay’ın faaliyet alanına Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulunun hiçbir şekilde karışmaz. Yine “Bütçe hukuku açısından Sayıştay, yasama organı ile aynı statüde bulunmaktadır. Zira bütçe teklifi üzerinde Bakanlar Kurulunun inceleme ve değiştirme yetkisi mevcut değildir. Bu özellik, yürütmeden bağımsızlığın göstergesidir<sup>720</sup>.

Yargı açısından Sayıştay, Anayasa’nın “Yargı yetkisi, Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır” şeklindeki hükmü karşısında bir yargı organı olmadığı kabul edilebilirse de, Sayıştay’ın Anayasada “sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak” şeklinde tanımını bulan yargı görevi, sözkonusu hükmün bir istisnası olarak kabul edilebilir. Yasamanın ve yürütmenin dışında bulunan Sayıştay’ı tamamen kendine özgü, yargısal niteliği ağır basan bir anayasal kurum olarak nitelendirerek, “muamelelerinin de maddî niteliklerine, yani konu ve sonuçlarına göre idarî, istişarî veya kazaî işlemler olarak kabul edilmesi zorunludur”. Öte yandan Anayasa’nın “sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak” ifadesi Sayıştay’ın yargı yeri olduğunu ya da yargı yetkisi kullandığını kabul etmek zorunluluğu vardır. Zira hüküm kavramı, yargı işlemlerini tanımlayan bir kavramdır. Anayasa koyucu hüküm sözcüğünü kullanmamış olsaydı Sayıştay ilamları idarî işlem olarak nitelendirilecek ve doğallıkla Danıştay’da açılacak iptal davalarına konu olacaktır <sup>721</sup>. Nitekim doktrinde de Sayıştay’ın bir yargı yeri olduğu ya da hiç değilse yargı görevi de bulunan bir anayasa kurum olduğu kabul

---

<sup>720</sup> **Turgay**, s.224. Anayasa Mahkemesinin 16.01.1969 tarihli, E. 1967/19, K. 1969/6 sayılı Kararında davacı Danıştay Başkanlığının 23.05.1967 günlü dilekçesinde şöyle denilmektedir: “Gerek 1924 ve gerekse 1961 Anayasalarına göre Sayıştay’ın mahiyeti itibariyle icraî ve idari bir uzuv olmadığı gibi bir istişare uzvu da değildir.”, (RG. 17.4.1970, S.13474).

<sup>721</sup> **Duran**, Sayıştay, s.573-574, 575.

edilmektedir<sup>722</sup>. Yine Sayıştay'ın yargı niteliği klasik yargı anlayışıyla koşutluk taşımamaktadır. Sayıştay, denetim, idari ve danışma fonksiyonları da bulunan kendine özgü bir yargı yeridir. Sayıştay'ın yargısı hem kişi hem de konu yönünden sınırlı bir yargıdır. Zira Anayasa'da "sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak" denildiğinden Sayıştay, sayman, gelir gerçekleştirme memuru, gider gerçekleştirme memuru ve ikinci derecede ita amiri olarak Devlet fonlarına el koymuş olan sorumluların hesap ve işlemlerinde mevzuata uygun hareket edip etmediklerini saptayarak kesin hükme bağlamaktadır<sup>723</sup>.

Sayıştay, Anayasanın yargı bölümünde düzenlenmiş olmakla, Anayasa Koyucunun, Sayıştay'ı yargı işlevi içinde düşünülmesine kuşku duymamak gerekir. Sayıştay, bir yüksek mahkeme değildir; ancak, gerek yargı bölümünde düzenlenmiş olması, gerekse 160. maddesinin ilk fıkrasında "sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak", ".hükme bağlama işlerini yapmak", "İlgililer Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler" gibi yargıya özgü ibarelerin yer almış olması, ikinci fıkrasında vergi ve benzeri konularda Danıştay ile uyuşmazlıktan söz edilmiş bulunması karşısında Sayıştay'ın bir yargı yeri olarak düşünülmesi gerekmektedir. Anayasa, Sayıştay'ı bir yönü ile Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapan bir kuruluş olarak, diğer yönüyle de hesap yargılaması ile görevli bir yargı organı statüsünde düzenleyerek, denetlemekle görevli olduğu yürütme organından bağımsızlığını güvence altına almıştır. Bu bağlamda yüksek bir hesap mahkemesi ve anayasal yüksek bir denetim kuruluşu olan Sayıştay'ın anayasal konumunu çerçeveleyen ve temel güvenceye bağlayan Anayasa'nın 160'ıncı maddesindeki esaslara göre Sayıştay sorumluların hesap

---

<sup>722</sup> **Onar**, s. 1918 vd.; **Özyörük**, s.50; **Duran**, Sayıştay, s.569 vd; **Gözübüyük**, s.88. Krş. **Kaneti**, Sayıştay, s.7; **Güneş**, Bütçe Hakkı, s.291.

<sup>723</sup> **Baş**, Sayıştay, s.117.

ve işlemlerini kesin hükme bağlamak görevini, yani yargı işlevini doğrudan doğruya anayasa tarafından kendisine verilen bir görev olarak ve bağımsız bir mahkeme kimliğiyle yerine getirir. Buna karşılık denetleme ve inceleme görevlerini TBMM adına gerçekleştirir. Öte yandan, 832 sayılı Kanunu'nun 89'uncu maddesine göre Sayıştay, genel bütçe içinde kendi bütçesiyle yönetilmekte olup genel bütçe kanunu tasarısına ithal edilmek üzere Türkiye Büyük Millet meclisine sunulan Sayıştay bütçesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi bütçesiyle birlikte Bütçe komisyonuna verilir ve bir sureti de Maliye Bakanlığına gönderilir. Bu çerçevede bütçe hukuku açısından yasama organı ile aynı statüde bulunan Sayıştay'ın bütçe teklifi üzerinde Bakanlar Kurulunun inceleme ve değiştirme yetkisi mevcut olmadığından yürütmeden organından bağımsız olduğunu kabul etmek gerekir<sup>724</sup>.

---

<sup>724</sup> 832 sayılı Kanununun 7. maddesinin birinci fıkrasında, Sayıştay Başkanı ve üyelerinin azlolunamayacağı ve kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye ayırlamayacağı öngörülmüş iken; 4149 sayılı Kanunla 7.maddeye eklenen ikinci fıkrada, "Ancak Sayıştay Birinci Başkanı ve üyeleri, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanının önerisi üzerine Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun gizli oyu ile görevden alınabilir" denilmiştir. Ancak, Anayasa Mahkemesi anılan ikinci fıkrayı şu gerekçelerle iptal etmiştir. "Sayıştay Başkan ve üyelerine Sayıştay'ın kurulduğu günden itibaren tanınan güvence 1982 Anayasasında da korunmuştur. Anayasanın 160. maddesinin üçüncü fıkrasında 'Sayıştay Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir' denilmektedir. Sayıştay'ın Başkan ve üyelerinin yasalara uygun olarak her türlü kaygı ve etkiden uzak biçimde vicdani kanaatlerine göre karar verebilmelerini sağlamak amacıyla 'teminatlı' olmaları istenilmiştir. Sayıştay Başkanı ve üyelerine tanınan güvence bunların görevlerine son verilmesinin objektif esaslara bağlanmasını gerekli kılar. Sayıştay Başkan ve üyelerinin görevlerine kendilerini seçen organ tarafından üstelik görevden alma nedenleri de yasada gösterilmeden belli oranda oy çokluğu ile son verilebilmesi bu kişilerin her türlü kaygı ve etkiden uzak görev yapabilmelerini engeller. Anayasanın 160.maddesi ile Sayıştay Başkan ve üyeleri için tanınan güvencenin, Sayıştay'ın anayasal konumuna ve Türkiye Cumhuriyeti'nin temel kuruluşlarından biri olma özelliğine uygun olması gerekir. Açıklanan nedenlerle, fıkra Anayasa'nın 2. ve 160. maddelerine aykırılık oluşturmaktadır. Ek ikinci fıkranın iptali gerekir." AYMK. 20.11.1996 gün ve E.1996/58, K.1996/43, (RG. 06.11.1997-23162).

Sayıştay bir yargı organı olarak kabul edilince, başkan ve üyelerinin de bağımsız olmaları, hâkim güvencesini haiz olmaları gerekmektedir. Nitekim, söz konusu 160'ncı maddenin üçüncü fıkrasında, "Başkan ve üyelerinin teminatı"nın kanunla düzenlenmesi öngörülmüştür. Sayıştayın anayasal konumunun bağımsızlık açısından çağdaş çizgide olduğu, kendisine verilen görevleri yerine getirmesine elverişli olduğu söylenebilir.

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 7'nci maddesinde başkan ve üyelerin azlolunamayacağı, kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye ayrılamayacakları; 90'inci maddesinde meslek mensuplarının aylık ve başka haklarının elinden alınamayacağı; 93'üncü maddesinde, resmî veya özel daire, kurum ve kurullarda paralı veya parasız hiçbir görev alamayacakları; 95'inci maddesinde disiplin kovuşturmasının özel bir yöntemle yapılacağı; 96'ncı maddesinde görevleriyle ilgili suçlarından dolayı Anayasa Mahkemesi'nde yargılanacakları, görev dışı kişisel suçlarda Yargıtay üyelerine ilişkin hükümlerin uygulanacağı; 101'inci maddesinde adli tatilden yararlanacakları belirtilmiş olup; aylık, ödenek ve diğer mali hakları da öteden beri Yargıtay ve Danıştay mensupları gibi düzenlene gelmiştir. Bütün bunlar Sayıştay mensuplarının güvenceleri ve kişisel bağımsızlıkları açısından olumlu düzenlemelerdir. Ancak, bunların yanında Sayıştay Kanununda öngörülen üye seçimi usulünün Anayasaya uygun olup olmadığı, bağımsızlıkla bağdaşıp bağdaşmadığı üzerinde durulmaya değer bir konudur. 832 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinde Sayıştay başkan ve üyelerinin nitelikleri belirtilmiş; 6'ncı ve ek 8'inci maddelerinde de, üyelerin, Sayıştay Genel Kurulu'nca her boş yer için belirlenecek dörder aday arasından Türkiye Büyük Millet Meclisi Plân ve Bütçe Komisyonu üyeleri arasından seçilecek 15 kişilik Ön Seçim Geçici Komisyonunca boş üyelik sayısının iki katı kadar belirlenen adaylar Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'na sunularak burada seçilmeleri öngörülmüştür. Bu düzenlemede, Sayıştay Genel Kurulu'nun etkisi olmakla

beraber nihai seçim Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce yapılmaktadır. Anayasa'nın 87'nci maddesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkilerini tahdidî bir biçimde saymaktadır. Ne bu maddede ne de diğer maddelerde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Sayıştay üyelerinin seçimi konusunda görev ve yetki verilmiş değildir. Bu durumda, Anayasa'nın 6'ncı maddesinde yer alan "Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisini kullanamaz." hükmü çerçevesinde Sayıştay üyelerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından seçilmesini öngören 832 sayılı Kanun'un Anayasaya aykırı sayılması gerekir. Sayıştay'ın Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yaptığı varsayımından hareketle Sayıştay üyelerini seçme konusunda Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin mevcut yetkisine üstü kapalı da olsa bir dayanak bulmak mümkün değildir<sup>725</sup>. Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim, Sayıştay faaliyetlerinden yalnız bir kısmını oluşturduğundan Türkiye Büyük Millet Meclisi ile Sayıştay arasında organik bir bağ da bulunmamaktadır. Sayıştay Türkiye Büyük Millet Meclisi adına görev yapmakla beraber, bağımlı olmayan bir devlet müessesesidir. Gerçekten Sayıştay, yasama organı adına denetleme görevi yanında, Türk anayasa sistemine göre ancak Türk Milleti adına kullanılabilen yargı yetkisine de sahiptir<sup>726</sup>. Öte yandan 1982 Anayasanın genel yapısı da anılan görüşü doğrular niteliktedir. Gerçekten 1961 Anayasası'nda Türkiye Büyük Millet Meclisi, Yüksek Hâkimler Kurulu ve Anayasa Mahkemesine üye seçebilirken, 1982 Anayasası bunu kaldırarak bu tür yetkileri Cumhurbaşkanına vermiştir. Keza, 1982 Anayasasında Sayıştay'ın yargı bölümünde düzenlenmesi, verdiği yargı kararlarına karşı idari yargı yoluna gidilememesi ve böylece bir nevi yüksek mahkeme gibi görev yapması nedeniyle üyelerin seçiminde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin yetkili kılınması bu açıdan da Anayasayla bağdaşmamaktadır. Sayıştay Başkan ve üyelerinin

---

<sup>725</sup> **Sabuncu**, s.403.

<sup>726</sup> **Duran**, İdare Hukuku, s.96.



seçimle görevlendirilmesi, Danıştay'ınkiler kadar ve belki daha çok sakıncalı olduktan başka; Birinci Başkanlık için ilgililerin adaylıklarını bizzat belirtmeleri gereği yerinde ve doğru değildir<sup>727</sup>. Dolayısıyla, bir yargı organı durumunda olan Sayıştay'ın üyelerinin siyasi bir merci olan Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından seçilmesi Anayasaya aykırı ve sakıncalı bir usuldür. Bu nedenle doktrinde de Sayıştay üyelerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce seçilmesi usulünün değiştirilmesi önerilmiştir<sup>728</sup>.

Sayıştay üyelerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce seçimi, özellikle geçmişte basit nisapları yeterli sayan 3677 sayılı Kanun ile yaratılan görüntü Anayasal kurum olan Sayıştay'ın iktidara bağımlı hale getirildiği yolundadır. 4149 sayılı "832 sayılı Sayıştay Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun"la 3677 sayılı Kanunun sakıncaları kısmen giderilirken bir yandan da daha olumsuz düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanunda da, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte boş bulunan üyelik seçimlerinin doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde yapılmasını öngören geçici 2'nci maddesi ayırık tutulursa, üye seçimleri birincisi Sayıştay'da diğeri Türkiye Büyük Millet Meclisinde olmak üzere iki aşamalı olarak yapılmaktadır. Sayıştay Genel Kurulu'nun yapılacak aday seçimlerinde daha önce her boş yer için üçer aday seçilirken 4149 sayılı Kanunla bu rakam her boş yer için dörde çıkmıştır. Bu, üye seçimlerinde, Türkiye Büyük Millet Meclisine daha fazla etkinlik tanımak, buna karşılık adayları en iyi bilmek ve değerlendirmek durumunda olan Sayıştay Genel Kurulu'nun seçimde etkinliğini azaltmak anlamına gelmektedir. Yeni düzenlemenin olumlu yanı ise 3677 sayılı yasayla öngörülen seçimin, iktidar ağırlıklı Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu'nca Meclis İçtüzüğü hükümlerine göre basit

---

<sup>727</sup> **Duran**, İdare Hukuku, s.103.

<sup>728</sup> **Gözübüyük**, Sayıştay, s.318. Ayrıca bkz. "İktidara Bağımlı Sayıştay", (Milliyet Gazetesi, 18.10.1990); **Soysal**, s.253.

çoğunlukla yapılması yerine Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleri arasında siyasi partiler ile bağımsızların Türkiye Büyük Millet Meclisi'ndeki temsil güçleri oranında ve ad çekme usulü ile belirlenen on beş kişiden oluşan Ön Seçim Geçici Komisyonu tarafından boş üyelik sayısının iki katı olarak belirlenen adaylar nihai seçimi yapmak üzere TBMM Genel kuruluna sunulmaktadır. Üye seçimlerinde önemli işlev sahibi Ön Seçim Geçici Komisyonunun iktidar ağırlıklı olmak yerine siyasi partilerin gücüne göre belirlenmesi, olumlu bir düzenlemedir.

Sayıştay Kanununda üyelerin azlolunamayacağı, kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekli edilemeyecekleri, aylık ve sair haklarının elinden alınamayacağı, görevleriyle ilgili suçlarından dolayı Anayasa Mahkemesi'nde yargılanacakları, görev dışı suçlarda Yargıtay üyelerine ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş ve bu haliyle güvenceleri hakimlerin güvencelerine paralel bir şekilde düzenlenmiş ise de; Başkan ve üyelerin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce seçilmeleri, bunların bağımsızlıklarının ve tarafsızlıklarının gölgelenmesine yol açma tehlikesini getirmektedir. Siyasal organlarca seçilecek üyelerin, sonradan alınacak güvence tedbirleri ne olursa olsun tarafsız olmaları son derece zordur.

### *C. Kamu Mali Yönetim Sisteminde (Bütçenin) Yargı(sal) Denetimi*

#### **1. Genel Olarak**

Bütçenin yargısal denetim görevi Anayasayla Sayıştay'a verilmiştir. Ancak, Sayıştay'ın fonksiyon ve görevleri bütçenin yargısal denetimiyle sınırlı olmayıp, bunun dışında da çeşitli görevleri bulunmaktadır. Klasik sınıflandırma uyarınca yargı denetimi sayman hesapları üzerinde yürütme organı dışında kalan Sayıştay tarafından yapılan denetimleri kapsamaktadır.

Sayıştay tarafından yapılan denetimler iki yönlüdür. Bir yönüyle sayman hesaplarını yargılamak suretiyle yargısal bir fonksiyon icra edilmektedir. İkinci yönüyle de yapılan denetimler sonucunda parlamentonun bütçe denetimini gereği gibi gerçekleştirebilmesine imkan ve zemin sağlamakta ve bu suretle parlamentoya yardımcı olunmaktadır.

1982 Anayasası'na göre Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi<sup>□</sup> kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir (Any.m.160). 2005 yılında yapılan anayasa değişikliğiyle, mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması görevi de Sayıştay'a verilmiştir<sup>729</sup>. Öte yandan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştay tarafından yapılacak dış denetime ilişkin düzenlemeler yapılmıştır(KMYKK.m.68). Buna göre, Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanmasıdır.

---

<sup>729</sup> Anayasa değişikliği ve 5018 sayılı Kanun ve mahalli idare reformu kapsamında yapılan kanuni düzenlemeler öncesinde belediye ve il özel idarelerinin Sayıştay tarafından denetimi ve yargılanması 832 sayılı Sayıştay Kanununun geçici 8 inci maddesi uyarınca bu Kanunla ilga edilen 16.06.1934 tarihli 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanununun konuya ilişkin hükümleri (68, 69, 70 ve 71 inci maddeler) çerçevesinde yürütülmekte idi. Sayıştay tarafından yapılan yargılamada Sayıştay'ın Genel Kurul Kararı gereğince İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettişleri ve Mahalli İdareler Kontrolörleri tarafından düzenlenen teftiş layihaları da esas alınmakta idi.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukukî düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Dolayısıyla Sayıştay tarafından yapılacak denetimin; mali, hukukî ve performans denetimi şeklinde gerçekleştirileceği görülmektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu dairelerinin dış denetimini Sayıştay'a vermektedir. Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması amacıyla uluslararası gelişmelere de uygun olarak dış denetim ve Sayıştay'ın konumu güçlendirilmekte, etkinlik ve yetkileri artırılmaktadır. Yapılan düzenleme ile Sayıştay'ın denetimi dışında kalan idare ve harcamaların sayısında azalma olmuştur. Sayıştay'ın denetim gücü arttırılarak idarelerin ve personelin etkinliğini, verimliliğini ölçmeye yönelik olarak performans denetimine geçilmesi öngörülmüştür. Ancak teorik olarak genel yönetim kapsamında olması gereken ve önemli ölçüde kamu kaynağı kullanan TOKİ, TRT, TMSF, Milli Piyango İdaresi gibi bazı kuruluşların Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamı dışına çıkarılması, bu kuruluşların Sayıştay denetimi dışında kalmalarına yol açmıştır. Bu durum dış denetim açısından önemli bir sakıncayı oluşturmuştur. Diğer bir husus da dış denetimin Sayıştay'ca yapılacağı şeklindeki açık hükme rağmen, özel bütçeli idareler kapsamına alınan bazı idarelerin, kendi özel mevzuatlarından kaynaklanan hükümlerle dış denetim yaptırmaya devam etmeleridir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68'inci maddesiyle, dış denetim faaliyeti Sayıştay'a ait olduğundan Kanun'a aykırı olarak devam eden bu fiili durumun en kısa zamanda ortadan

kaldırılması gerekmektedir. Zira, kamu kaynağı kullanan, birimlerin neredeyse tamamının Sayıştay'ın denetimi altına alınması, uluslararası uygulamalara ve gelişmelere uygun bir yaklaşımdır; bu şekilde Kanun kapsamı dışına çıkma çabalarının önlenmesi gerekmektedir.

Sayıştay, hesapların denetimi ve sorumluların hesap ve işlemlerinin yargılanması açısından ağırlıklı olarak denetim yapmakta; bu denetimlerini, esas olarak, biçimsel anlamda hukuka uygunluk denetimi olarak gerçekleştirmekte, performans denetimlerini ise sınırlı olarak yapmaktadır<sup>730</sup>.

## 2. Hesapların Denetimi ve Hükme Bağlanması

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir. Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili mevzuatta düzenlenmektedir (KMYKK.m.68), ilgili mevzuat olarak ifade edilen Sayıştay Kanunu'dur. Ancak 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu düzenlemeleriyle paralel bir şekilde yeniden düzenlenmesi zorunluluğu doğmuştur.

Sayıştay, kapsama dahil idarelerin bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin (emanet niteliğinde olanlar dahil) alınıp verilmesi, saklanması ve kullanılmasını denetler. Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar. Ayrıca, Devlete ait ikraz, istikraz ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi

---

<sup>730</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. **Candan**, Performans Denetimi, s.212 vd.

veya aynı kıymetleri, Hazine bonolarını, bütün kefalet, kredi ve Hazine avanslarını kaydedip denetlemek görevi de Sayıştay'a verilmiştir. Sayıştay denetimi kapsama dahil idarelerin gelir, gider, mallara ilişkin işlemleri ile hazine işlemlerini kapsamaktadır.

Sayıştay, kapsamına dâhil kuruluşların;

- Gelir, gider ve mal işlemlerini, bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgeleriyle birlikte incelemek ve neticede bütün bu işlem ve hesapları yargılama yolu;

- Bütçe hesabının ve bu nitelikteki diğer hesapların kesilmesini, sayman hesaplarının sonuçlarını, ilgisine göre kesin hesap kanunu tasarıları veya kesin mizan ve bilançolarla karşılaştırmak suretiyle,

- Kanunlarda belirtilen diğer konuları ilgili daire ve kurumlardan alınacak bilgi ve belgeleri incelemek ve Sayıştay'da gerekli kayıtları kurmak suretiyle denetler (SK.m.38).

Hesap ve işlemler yerinde veya merkezde incelenebilir. Sayıştay denetimine tabi hesaplar en geç mahsup devresini takip eden bir ay içinde Sayıştay'a verilir (SK.m.39). Ayrıca, harcamaların kısa dönemde yani, harcamadan sonra ve aylık olarak incelemeye tabi tutulması da mümkündür. Gelir, gider ve mal işlemlerinin hesapları Sayıştay'a ayrı ayrı verilir (SK.m.40). Hesaplardan hangilerinin merkezde veya hesap yerlerinde inceleneceğine Sayıştay Genel Kurulu karar verir. Bu hesaplar Sayıştay Başkanının görevlendireceği denetçiler tarafından incelenir. İnceleme sırasında Sayıştay Kanunu hükümleri çerçevesinde gelir ve giderler ile taşınır ve taşınmaz mallara ilişkin işlemlerin mevzuata uygunluğu ve bütün işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlara uygun olup olmadığı araştırılır (SK.m.46). Ayrıca, Sayıştay Kanunu'na göre, hesap, işlem ve faaliyetlerin idare hesabı dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle Sayıştay Başkanının Kanunda

belirtilen gerekçelerle vereceği onayla kısmi inceleme ve denetime tabi tutulabilir. Bunlardan hangilerinin merkezde veya yerinde inceleneceğine Sayıştay Başkanı karar verir. Bu inceleme ve denetim sonuçları dairelerce öncelikle hükme bağlanır (SK.ek m.9).

Denetçiler kendilerine verilen hesapları mevzuattaki esaslar ve ilgili yönetmelikteki usuller gereğince inceler ve sonucu gösterir bir rapor tanzim eder (SK.m.48). Bu raporlar yargılamaya esas teşkil eden dokümanlardır. Bu yönüyle, Sayıştay denetçileri tarafından hesap ve işlemlerle ilgili olarak yapılan denetim daireler tarafından yapılacak hesap yargılamasının ön hazırlığı niteliğindedir. Çünkü, hesap yargılaması bu denetimler sonucunda düzenlenecek raporlar esas alınarak yapılmaktadır.

Denetçiler tarafından düzenlenen raporlar incelenen hesaba ait cetvel ve belgelerle birlikte Sayıştay Başkanlığına verilir, Başkanlık bunları yargılamak üzere dairelere verir (SK.m.50). Dairelere verilen hesap raporları hakkında savcının yazılı düşüncesi alınır. Savcılıktan gelen raporlar daire başkanlığınca düşüncesi bildirilmek üzere üyelere verilir. Üyeler, kendilerine verilen raporlar üzerine gerekli incelemeyi yapar ve düşüncelerini yazılı olarak Daire Başkanlığına verirler. Üyelerin yazılı düşüncesi üzerine daire tarafından hesabın yargılanması yapılır (SK.m.56-57). Yargılama sırasında da gerek görülmesi halinde savcı davet edilerek düşüncesi sorulabilir.

Hesap ve işlemlerin dairece yargılanması sonucunda beraat veya tazmin hükmü verilir. Ayrıca belli durumlarda zimmet kararı verilmesi de mümkündür. Sayıştay ilamları sorumlulara ve ilgili mercilere tebliğ olunur (SK.m.61-62). Sayıştay dairelerince verilen ilamlar üzerine çeşitli kanun yollarına başvurulabilir. İlamların temyiz incelemesi başvurular üzerine

Temyiz Kurulunda yapılır. Temyiz Kurulunca verilen kararlar kesinleşir. Böylece ilamlar infaz edilir<sup>731</sup>.

Sayıştay Kanunu uyarınca, sorumluların hesapları Sayıştay'a noksansız verildiği tarihten itibaren iki yıl içinde yargılanamadığı takdirde hükmen onanmış sayılır (SK.m.66). Böylece, Sayıştay, sorumluların hesaplarını yargılama konusunda, sorumlular da hesaplardan sorumlu tutulabilme anlamında iki yıllık bir süreye tabi tutulmuştur. Diğer taraftan, Sayıştay tarafından hesapların incelenmesi esnasında suç teşkil eden bir fiile rastlandığı takdirde, incelemeyi yapan ilgili denetçi tarafından deliller tespit edilerek durum, Sayıştay Başkanlığına bildirilir. Başkan tarafından görevlendirilecek daire tarafından kamu davası yönünden kovuşturma yapılmasına karar verilmesi halinde hesabın ilgili kısmı veya konuya ilişkin evrak gereği yerine getirilmek üzere sorumluların bağlı olduğu kuruluşa veya Cumhuriyet Savcılığına verilir (SK.m.65). Bu suretle, hesapların incelenmesi sırasında Sayıştay Denetçileri tarafından yapılan ve ilgili dairece de karara bağlanan suç teşkil eden fiillerle ilgili olarak sorumlular hakkında gerekli cezai ve idari takibatın yapılması sağlanmış olmaktadır.

---

<sup>731</sup> Sayıştay Kanunu uyarınca dairelerce verilen ilamlar üzerine temyiz, karar düzeltilmesi, yargılamanın iadesi gibi kanun yollarına gidilebilir. Anayasa'nın 160'ıncı maddesine göre; "Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamaz."



### 3. Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Sunulacak Raporlar ve Genel Uygunluk Bildirimleri

#### *a. Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Yapılan Raporlamalar*

Hesap ve işlemlerin denetimi ve yargılanarak kesin hükme bağlanması dışında, Sayıştay, mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemleri hakkında ve denetime tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne rapor verir (SK.m.25,28). Sayıştay Kanunu'na göre, kamu kurumlarının mal hesaplarıyla bunlar dışında kalan idare ve kurumların sayman hesaplarının inceleme sonuçları hesap devrelerine göre raporlarla Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulur (SK.m.87). Öte yandan, inceleme ve denetleme sırasında, hesap ve işlemlerden uygun görülmeyenlerden Sayıştay Genel Kurulu tarafından gerekli görülenler hakkında bu konudaki Sayıştay görüşüyle birlikte bir raporla Sayıştay Başkanlığınca TBMM'ye bilgi verilmesi gerekmektedir (SK.m.88).

Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay'ın çeşitli konularda Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne rapor sunacağı öngörülmesine karşın, genel olarak Kanunun raporlamaya ilişkin düzenlemelerine yulmadığı görülmektedir. Anayasal zorunluluktan dolayı genel uygunluk bildirimleri düzenlenmekle beraber, bu bildirimlerin içeriğinin yetersiz olduğu bilinmektedir. Aynı şekilde, parlamento da Sayıştay'ı raporlama konusunda teşvik etmemekte, hatta sunulan birçok rapor PBK ve Genel Kurulda görüşülememektedir<sup>732</sup>.

---

<sup>732</sup> Bkz. DPT, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu, (8.Beş Yıllık Kalkınma Plânı Çalışmaları), s.96.

### *b. Genel Uygunluk Bildirimleri*

Sayıştay'ın bir görevi de kesin hesap kanun tasarılarına ilişkin genel uygunluk bildirimini düzenlemek ve yasama organına sunmaktır. Genel uygunluk bildiriminin hazırlanması ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmasına ilişkin esaslar Anayasa, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Sayıştay Kanunu'nda yer almıştır. Bu çerçevede, Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan kesin hesap kanun tasarısının bir nüshası da Sayıştay'a verilmektedir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereğince Sayıştay, genel uygunluk bildirimini merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici idareler) için düzenleyecektir. Genel uygunluk bildirimini, dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır (KMYKK.m.43). Ayrıca, Sayıştay Kanunu gereğince, kesin hesap kanun tasarısına, kesin hesabın ilgili olduğu yılın sonuna kadar kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının yerine getirilme oranını gösteren bir cetvelin bağlanması şarttır<sup>733</sup>. Bunun yanında, Sayıştay'ın, yapılan incelemeler sırasında, denetim kapsamındaki bütün kurumların bütçelerine konulmuş olan ödeneklerin bütçede gösterilen iş, hizmet ve ihtiyaçlara harcanıp harcanmadığı (ödemelerin gerekçelerine uygunluğu) hakkındaki görüşünü uygunluk bildirimlerine dahil etmesi gerekmektedir. Keza, Sayıştay Kanunu'nun 55'inci maddesi kapsamında ikraz, istikraz, kredi ve avanslarla

---

<sup>733</sup> Sayıştay Kanunu'nun 83'üncü maddesinde kesin hesap kanun tasarısına ekleneceği öngörülen ilamların infazı cetveli 5018 sayılı Kanuna istinaden yürürlüğe konulan Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikle (md. 26) yeniden düzenlenerek "Kesinleşen Sayıştay ilamları uygulama sonuçları cetveli" olarak adlandırılmıştır.

ilgili olarak yapılan inceleme/denetim sonuçlarının da uygunluk bildirimlerinde gösterilmesi gerekmektedir (SK.m.47,55).

Sayıştay tarafından merkezi yönetim kapsamındaki idareler için düzenlenecek genel uygunluk bildiriminin, kesin hesap kanun tasarısının Sayıştay'a verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulması gerekmektedir. Anayasa, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Sayıştay Kanunu'na göre, kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay'ca sonuçlandırılmamış denetimleri önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez (Any.m.164; KMYKK.m.43; SK.m.81,83,85). Genel uygunluk bildirimlerinin sunulmasından sonra denetim ve yargılama sonucunda kesin hesaplara ilişkin olarak ortaya çıkacak bulguların Sayıştay tarafından ilk genel uygunluk bildirimi ile birlikte ek olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulacağı öngörülmüştür (SK.m.81).

Genel uygunluk bildirimlerinin hazırlanması ve görüşülmesine ilişkin usule bakıldığında; Sayıştay Başkanlığınca görevlendirilen denetçiler tarafından, kesin hesap kanunu tasarılarında gösterilmiş bulunan bütçe uygulama sonuçları ve genel hesaplar, sorumluların hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılır ve bunların uygunluk derecesiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne duyurulması gereken diğer hususlar da belirtilerek düzenlenecek genel uygunluk bildirimi taslaklarını içeren raporlar Başkanlığa verilir. Bu raporlar Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek genel uygunluk bildirimlerinin son şekli belirlenir. Son şeklini alan uygunluk bildirimi Sayıştay Başkanlığınca TBMM Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur. Halen yürürlükte bulunan Sayıştay Kanunu'ndaki hükümler böyle olmakla birlikte, genel uygunluk bildiriminin düzenlenmesi konusunda söz konusu

Kanun hükümleri yanında daha sonra yürürlüğe konulan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un 43'üncü maddesinin de esas alınması gerektiği düşünülmektedir. Zira özel-genel kanun ilişkisi ve kanun koyucunun amacı dikkate alındığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'un uygulanması hukuka uygun düşmektedir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi Plân ve Bütçe Komisyonu ve Genel Kurulunda kesin hesap kanun tasarılarıyla ilgili olarak yapılan görüşmelerde bu hesaplar hakkında Sayıştay Başkanlığı'nca düzenlenen genel uygunluk bildirimleri de dikkate alınır. Ancak genel uygunluk bildirimleri, istisnâ bazı tespit ve öneriler dışında, genel olarak, Türkiye Büyük Millet Meclisi ve kamuoyundan ilgi görmemektedir. Bu durum, genel uygunluk bildirimlerinin içeriğinden kaynaklanmaktadır. İçerik bakımından yetersiz olan ve hesapların rakamsal tutarlılığına yönelik olarak hazırlanan bu raporlar kesin hesap denetiminin etkinliğini sınırlandıran bir husus olarak ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, son yıllarda borçlanma işlemleri ve hazine hesaplarına ilişkin raporların dikkat çektiği bilinmektedir. Ayrıca, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da kesin hesap, faaliyet raporları ve genel uygunluk bildirimlerine ilişkin düzenlemelerle kısmi bir iyileştirme yapılmıştır<sup>734</sup>.

#### 4. Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmeleri

Sayıştay Kanunu'nda 4149 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle<sup>735</sup> Sayıştay'ın performans denetimi (verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi) yapması öngörülmüştür (SK.ek m.10). Kanun'a göre, Sayıştay denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu

<sup>734</sup> Bek, s.67. Aynı yönde Candan, Performans Denetimi, s.178.

<sup>735</sup> Bkz. 4149 sayılı 832 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun, (RG. 26.11.1996-22829).

kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulmaktadır.

Performans denetim raporları ile Sayıştay Kanunu'nda öngörülen diğer raporlar Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülür ve Komisyon önerisi ile birlikte Genel Kurula sunulur. Söz konusu düzenlemeye istinaden Sayıştay, denetim kapsamına giren idarelerde sınırlı da olsa performans denetimi gerçekleştirebilmektedir. Böylece, yasama organı tarafından da Sayıştay raporları çerçevesinde idarelerin kaynak kullanımı konusunda bilgi edinilmekte ve bunlar görüşülerek bu konuda dolaylı bir yasama denetimi ifa edilebilmektedir.

## **5. Türkiye Büyük Millet Meclisi TBMM'nin Talebi Üzerine Gerçekleştirilen Özel Denetimler**

Sayıştay'ın üstlendiği biri de Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından talep edilen konularda denetim yapılmasıdır (SK.ek m.12)<sup>736</sup>. Kanun'a göre, Türkiye Büyük Millet Meclisi araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'nın talebi üzerine Sayıştay, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tabi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının (Cumhurbaşkanlığı hariç) hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkanlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve

---

<sup>736</sup> Bkz. 4963 sayılı "Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun 7'nci maddesi, (RG.7.8.2003-25192)

işlemlerini denetleyebilir. Bu çerçevede yapılan denetim sonuçları, ilgili komisyonlarda değerlendirilmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulur. Sayıştay'ca Türkiye Büyük Millet Meclisi'nden gelen denetim taleplerine öncelik verilmesi gerekmektedir.

Türk Silahlı Kuvvetlerinin mallarının denetlenmesinde ise özellikle bazı durumlar bulunmaktadır. Sayıştay Kanununa göre, Silahlı Kuvvetlerin elinde bulunan Devlet mallarının denetlenmesi milli savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak yapılır. Bu denetim konuya ilişkin gizli yönetmelikte belirlenen esas ve usuller çerçevesinde yapılacaktır. Sayıştay denetimi esas olarak meslek mensupları tarafından ifa edilmekle beraber, dışarıdan uzman çalıştırılması da mümkündür. Kanuna göre, Sayıştay, Sayıştay Kanunu gereğince yapılacak denetimler sırasında Sayıştay Başkanının gerek görmesi halinde, meslek mensuplarıyla birlikte Sayıştay dışından uzman çalıştırabilir.

## GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Kamu gelirlerinin toplanmasına ve harcamalarının yapılmasına hâkim olan hukukî esasların incelendiği hukuk dalına “mali hukuk” adı verilmektedir. Mali hukukun belirtilen tanımdan hareket edildiğinde, gelir hukuku ve gider hukuku olmak üzere iki yönünün olduğu görülmektedir. Gelir hukuku “vergi hukuku”, gider hukuku ise “bütçe hukuku” olarak anılmaktadır. Hukukî esasların incelenmesini sağlayarak temsilsiz vergi olmaz/kanunîlik ve bütçe hakkının gerçekleştirilmesine hizmet etmektedir. “Akçeli” işleri konu alması sebebiyle hassas konuları içeren bir inceleme alanı olan mali hukukun, ülkemizdeki tarihî süreci incelendiğinde, bu alanın niteliğinin gerektirdiği zorunlu koşullar bir yana bırakıldığında “hukuklaşmadığı” görülmektedir. Bu alan içinde bütçe hukuku, vergi hukukuna göre hukukî esaslara daha az gözetmektedir. Hukukî esasların bu alan bakımından taşıdığı öneme rağmen, bu alan hukuklaşma sürecinin oldukça başındadır. Bu sürecin daha hızlanmasını sağlayan temel yasal değişikli olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile hukukî esasların irdelenmesine duyulan ihtiyaç bu çalışmanın yapılmasını gerektirmiştir.

“Mali anayasa” niteliği taşıyan 1050 sayılı Kanun’a yapılan eleştirilen, bu alanda yasal düzenlemelerin varlığını zorunlu kılmış; bu nedenle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiştir. Kanun’un uluslararası standartlara uyum(l)u olduğu söylenmekle birlikte, yeni bir kanun ihdas etme tercihinin yerinde olmadığı söylenmelidir. Zira 1050 sayılı Kanun, hukukî altyapısı oldukça güçlü olan bir Kanun olmasına rağmen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun hukukî altyapısının olduğunu söylemek güçtür. Bu nedenle yasal düzenlemelerin 1050 sayılı Kanun’un metni üzerinden gerçekleştirilmesinin daha uygun olduğu düşünülmektedir. Nitekim bugün için kabul edilen görüş, 1050 sayılı Kanun’un 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu içinde varlığını sürdürdüğü yönündedir.

Kanun yapma tekniğine aykırı hususları içermesi bir yana, 1050 sayılı Kanun'a yöneltilen eleştirilen kısmen karşılayabilmesi, Kanun'dan beklenen işlevin yerine getirilemediğini ortaya koymaktadır. Öncelikle taşıdığı önem ve işlev nedeniyle geçiş dönemini gerektirmesi göz ardı edilmiş; ikincil ve üçüncül mevzuat ile Kanun ilişkisi yeterince kurulamamıştır. Nitekim bilerek/bilmeyerek ikincil/üçüncül mevzuat Kanun'a aykırı hükümlerle varlığını sürdürmektedir. Dolayısıyla Kanun'un reform niteliği ortadan kalkmış; "devrim" niteliği hiç olmamıştır.

Kanun, iktibas yoluyla sistemimize aktarılırken anayasal-idarî-mali yapı göz ardı edilmiş; federal sisteme uygun yasal düzenlemeler, aynı/benzer şekilde sistemimize aktarılmaya çalışılmıştır. Üniter yapı, merkezden yönetim-yerinden yönetim, kamu personel mevzuatı, ihale mevzuatı vb. konularda uyumlaştırma yapılmaması bir yana, Kanun'un uygulanmasını sağlayacak (uzman) yetişmiş personel yokluğu da dikkate alınmamıştır. Bu nedenler, Kanun'da yapılan/yapılması gereken değişiklikleri sıklaştırmakta; Kanun'a duyulan güven ortadan kalkmaktadır.

Kanun, niteliği itibariyle usul kanunu olması gerekirken, maddî içeriğin de geniş yer kapladığı görülmektedir. İkincil mevzuatta düzenlenmesi gereken birçok konu, Kanun'da düzenlenmiş, Kanun kanun yapma tekniğinde tercih edilmeyen ilkelere yer vermeyi tercih etmiştir. Oysa ilkelerin Kanun'a sindirilmesi gerekirdi. Dolayısıyla hukuklaşmayan bir Kanun, bir mevzuat varlığını sürdürmektedir.

Kanun kapsamına dâhil edilmeyen kamu kurum ve kuruluşları ile Kanun'a ekli cetvellerde sıklıkla yapılan değişiklikler, Kanun'un yürürlüğü sonra günümüze kadar geçen süreçte istikrarın kazanılmadığını göstermektedir.



Kanun, harcama sürecindeki görevliler arasında yetki-sorumluluk paylaşımını “yerinde olarak” gerçekleştirmiş, ikincil mevzuat ise 1050 sayılı Kanun’un izlerini taşıyarak, Kanun’un ruhuna aykırı düzenlemeler taşımaktadır. Görev-yetki-sorumluluk çerçevesinin hukukî sınırları çizilmemiş, muğlak ifadeler Kanun’da varlığını sürdürmektedir. Dolayısıyla süreçteki hantallık hâla devam etmekte, sürecin dışına çıkma çabaları varlığını sürdürmektedir.

Kanun’un temel esaslarından biri olan denetim, yasama organı tarafından “siyasî” nedenlerle gereği gibi yerine getirilmemekte, idarî açıdan ise, yetişmiş personel yokluğu ve performans kriterlerinin yasal altyapısının sağlanmaması, dedetimin gereği gibi yapılmasını engellemektedir. Yargı denetiminin Sayıştay ayağı, performans esaslarının eksikliği/yokluğu nedeniyle gerçekleştirilememekte, Kanun’daki yaptırımlar ise uygulanmamaktadır.

Kanun’un yürürlükten kaldırdığı mevzuat açıkça belirtilmemekte, “Kanun’a aykırı bütün mevzuat” yürürlükten, Kanun’da hüküm gereği kaldırmıştır. Mali anayasa niteliğindeki Kanun’un diğer mevzuatla uyumlaştırılması hâlâ gerçekleştirilmemiş, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ikincil/üçüncül mevzuat dışındaki mevzuat harcama sürecinde dikkate alınmamaktadır.

Hazırlanması, uygulanması ve denetimi hukukun genel/temel ilkeleri ile hukukun diğer (ilgili) dallarından bağımsız biçimde gerçekleştirilen “reform” amacına ulaşmadığı gibi, yasal değişikliklerin sıklaşması ve giderek 1050 sayılı Kanun’a yaklaşılması, bütçe hukukunun önemini daha fazla hissettirmekte; yapısal reformlar, sağlıklı bir hukukî altyapıya kavuşturulmadıkça kalıcı olamayacağı hergeçen gün daha iyi anlaşılmaktadır.

## KAYNAKÇA\*

### I. Kitaplar

- AÇBA, Sadık** ; Belediye Bütçesi, (Adım Yayıncılık), Ankara 1991.
- AKDOĞAN, Abdurrahman** ; Kamu Maliyesi, 12.Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2007.
- AKINER, Müslüm** ; Bağımsız İdarî Otoriteler ve Ombudsman, (Beta), İstanbul 1999
- AKSOY, Şerafettin** ; Kamu Maliyesi, 3.Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1998.
- AKTÜRK, İsmail** ; Hazine İşlemleri, (Anadolu Matbaacılık), İzmir 1996.
- AKYILMAZ, Bahtiyar** ; İdare Hukuku, (Sayram Yayınları), Konya 2004.
- ALTUĞ, Figen** ; Kamu Bütçesi, (Ezgi Kitabevi), Bursa 1999.  
; Mali Denetim, Bursa 1994, (Mali Denetim).
- ARIN, Tülay** ; Parlamenter Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Bütçe Reformları Üzerine Uluslararası Karşılaştırma, (Seminer, 22 Kasım 1999), (TESEV), İstanbul 1999.
- ARSEL, İlhan** ; Türk Anayasa Hukukunun Umumî Esasları, (Birinci Kitap, Cumhuriyetin Temel Kuruluşu), (Mars Matbaası), Ankara 1965.

---

\* Dipnotlarda adı geçen eserler, yazarların soyadları ile anılmıştır. Aynı yazarın birden fazla çalışmasına yapılan atıflar, kısaltılmış şekilleriyle parantez içinde gösterilmiştir.

**ATYAS, Izak-SAYIN, Şerif**

; Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru, (TESEV Yayınları, No:4), İstanbul, 1997, (Bütçe Sistemi).

---

; "Devletin Mali ve Performans Saydamlığı", (Devlet Reformu: Kamu Maliyesinde Saydamlık), TESEV, İstanbul, 2000, (Saydamlık).

**AYBAY, Rona-AYDIN Aybay**

; Hukuka Giriş, 2. Baskı, (Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2006.

**AYDOĞDU, Ahmet**

; Kamu Harcamalarının Denetiminde 1050 Sayılı Kanun'un Rolü ve Etkinliği", (Maliye ve Gümrük Bak. APK. Yay. No.1990/308), Ankara 1990.

**BAKIRCI, Fahri**

; TBMM'nin Çalışma Yöntemi, (İmge Kitabevi), Ankara 2000.

**BALTA, Tahsin Bekir**

; Kısa İdare Hukuku, Ankara 1964.

**BAŞ, Hasan**

; Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği, Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Bütçe Mevzuatında ve Bütçelerde Gelişmeler, (Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Yay. No:1990/308), Ankara 1990, (Sayıştay Denetimi).

---

; Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim Ve Sayıştay, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı), İstanbul 2005, (Mali Yönetim Ve Sayıştay).

**BAŞBAKANLIK**

; Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, (T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği), Ankara 2001.

; Kamuda Yeniden Yapılanma 1: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, Ankara 2003.

; Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma, 2: Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, Başbakanlık Yayını, Ankara, 2003.

; Türkiye’de Yönetimlerarası Mali İlişkiler: Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma, Ankara 2005.

**BATIREL, Ömer Faruk**

; Kamu Bütçesi, 5.Baskı, (M.Ü.Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı, Yay.No:414-648), İstanbul 1987, (Bütçe).

; Kamu Maliyesi ve Yönetimi, (İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları No:24), İstanbul 2007, (Maliye).

**BAYIR, Ahmet**

; Bütçe Mevzuatında ve Bütçelerde Gelişmeler (Osmanlıdan Cumhuriyete), (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yay. No:1993/12, Ankara, (Bütçelerde Gelişmeler).

**BİLGE, Necip**

; Hukuk Başlangıcı, 22.Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2007.

**BJORGVINSSON, Johann R.**

; Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 ve Avrupa Hesaplar Sistemi 1995 İle İlişkisi, Eylül 2004.

- BOZ, Muhammet** ; TBMM Yasama Sürecinde Daimi Komisyonlar, (Uzmanlık Tezi), TBMM, Ankara 1994.
- BULUTOĞLU, Kenan** ; Türk Vergi Sistemi, C.1, 6.Basılış, Ankara 1978, (Vergi I).
- \_\_\_\_\_ ; Kamu Bütçesi, Kamu Harcamaları, Kamu Borçları, (Batı Türkeli Yayıncılık), İstanbul 2004, (Kamu Bütçesi).
- BULUTOĞLU, Kenan.-KURTULUŞ, Erciş;** Bütçe ve Kamu Harcamaları, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1988.
- BÜYÜKLÜ, Şinasi-KAMILOĞLU, Mehmet;** 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu Açıklaması, Ankara 1987.
- CANDAN, Ekrem** ; Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, (Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı), Ankara 2007, (Performans Denetimi).
- COŞKUN, Arife** ; Performans ve Risk Denetim Terimleri, (Sayıştay Başkanlığı), Ankara 2000.
- COŞKUN, Gülay** ; Devlet Bütçesi: Türk Bütçe Sistemi,(Turhan Kitabevi), Ankara 2000, (Bütçe).
- \_\_\_\_\_ ; Bütçe Reformu Nedenleri ve Program Bütçe Sistemi, (TODAİE. Yay. No:150), Ankara 1976, (Bütçe Reformu).
- \_\_\_\_\_ ; Kamu Mali Yönetimi, (TODAİE. Yay. No:150), Ankara 1978, (Kamu Mali Yönetimi).
- ÇAĞAN, Nami** ; Vergilendirme Yetkisi, (Kazancı Yayınları), İstanbul 1982, (Vergilendirme Yetkisi).

- ÇINAR Tayfun-GÜLER, Birgül A.;** Yerel Maliye Sistemi, (TODAİE Yayını), Ankara 2004.
- ÇİFTEPINAR, Remzi** ; Yasama Sürecinde Plan ve Bütçe Komisyonunun Yeri ve Etkinliği, TBMM, Ankara 2009.
- ÇOLAK, Hacı Bayram** ; “Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (Ankara 2008) Kapsamında Güncel Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara 2006), (Kanun).
- DEDEOĞLU, Emin- EMİL, Ferhat-ERDEM, Can M.;** Kamu Mali Mevzuatının Uygulanması Ve Saydamlığı Üzerine Gözlemler Bütçe Kanunları Mali Disiplini Ne Ölçüde Sağlıyor?, (Devlet Reformu: Kamu Maliyesinde Saydamlık), (TESEV), İstanbul 2000;
- DEMİRBAŞ, Tolga** ; Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması, (Sayıştay Başkanlığı), Ankara 2001.
- DEMİRKAN, Uçar** ; Kamusal Mali Denetim: (Türkiye'deki Uygulaması ve Eleştirisi), (Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No. 172, Damga Matbaası), Ankara, 1977.
- DİAMOND, Jack** ; Devlet Mali Yönetiminde İç Denetimin Rolü: Uluslararası Bir Perspektif, Mayıs 2002.
- DİCLE, Atilla** ; Kamu Yönetiminde Plânlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi (PPBS), (Balakan Basım ve Ciltevi), Ankara 1973.

**DİKEÇ, Üstün**

; Türk Bütçe Sistemi ve Analizi. Ankara: 1989.

**DPT**

; Kamu Harcama Ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (9. Beş Yıllık Kalkınma Planı), Ankara 2006.

; Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu, (8.Beş Yıllık Kalkınma Plânı Çalışmaları), Ankara 2000.

; Mahalli Hizmetlerin Yerinden Karşılanması, (Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayın No:2245), Ankara 1991.

; Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (8.Beş Yıllık Kalkınma Plânı Çalışmaları), Ankara 2001.

; Sosyal Güvenlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, , (9.Beş Yıllık Kalkınma Plânı Çalışmaları), Ankara 2006.

; Sosyal Güvenlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (8.Beş Yıllık Kalkınma Plânı Çalışmaları), Ankara 2001,

**DÜNYA BANKASI**

; Kamu Harcamaları ve Kurumsal İnceleme Raporu, ([www.treasury.gov.tr](http://www.treasury.gov.tr)), (Erişim Tarihi: 5.8.2005).

**DUE, John F.** (Çev.: Sevim Görgün- İzzettin Önder); Maliye., (İÜ Yayını:1241), (Fakülteler Mtbaası), İstanbul 1967.

**DUVERGER, Maurice** (Çev. İsmail Hakkı Ülkmen); Amme Maliyesi, Ankara, 1955.

- DURAN, Lütfü** ; İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul 1982.
- DURGUN, Şenol** ; Parlamenter Yapılar ve Parlamenterlerin Temsil Gücü, (Alter Yayıncılık), Ankara 2005.
- EDİZDOĞAN, Nihat** ; Kamu Bütçesi, (Ekin Yayınevi), Bursa 2007, (Kamu Bütçesi).
- \_\_\_\_\_ ; Kamu Maliyesi, 9.Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2007.
- EMİL, M.Ferhat-YILMAZ, H. Hakan;** Mali Saydamlık İzleme Raporu, (Tesev Yayınları), İstanbul 2004.
- EMİROĞLU, Cezmi** ; Bütçeler ve Hazine, (Damga Matbaası), İstanbul 1934.
- EMREALP, Sadun-HORGAN, Drew;** Belediyelerde Alternatif Hizmet Sunma Yöntemleri, 2.Baskı, (Toplu Konut İdaresi Başkanlığı-IULA-EMME), İstanbul 1994.
- ERDEM, Metin.-ŞENYÜZ, Doğan.-TATLIOĞLU, İsmail;** Kamu Maliyesi, (Ekin Kitabevi), Bursa 2003.
- ERÇİN, Cezmi** ; Hukukî Bakımdan Bütçe, (Maliye Vekâleti Malî Tetkik Heyeti Reisi. Hukuk İlmini Yayma Kurumu Yayını No: 25), Ankara 1937,
- ERGİNAY, Akif** ; Kamu Maliyesi, 16.Baskı, Ankara 1998, (Maliye).
- \_\_\_\_\_ ; Vergi Hukuku Prensipleri, Ankara 1953, (Prensipler).
- \_\_\_\_\_ ; Vergi Hukuku, 16.Baskı, Ankara 1998, (Vergi).
- ESEN, Bülent Nuri** ; Anayasa Hukuku: Genel Esaslar, (Ayyıldız Matbaası), Ankara 1970.



**ERÜZ, Ertan-ARCAGÖK, M. Sait** ; Kamu Mali Yönetimi Sistemi, (Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını), İstanbul 2006.

**FALAY, Nihat** ; Parlamenter Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Türkiye'deki İşleyiş, (Seminer, 22 Kasım 1999), (TESEV), İstanbul 1999.

**FEYZİOĞLU, Bedî N.** ; Nazarî Tatbikî Mukayeseli Bütçe, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1981, (Bütçe).

---

; Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü Cilt I, (Nazari Tahlil, Kontrol Organlarının Teşkilâtı, Tatbik ve İcra Sırasındaki Kontroller), (Sermet Matbaası), İstanbul 1954, (Bütçenin Kontrolü I).

---

; Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü Cilt II, (Bütçe Hesapları Tatbik ve İcradan Sonraki Kontroller), (Sermet Matbaası), İstanbul 1956, (Bütçenin Kontrolü I).

---

; İktidar Virüsü (Ülke Sorunlarının Saydam Analizi), (Çağdaş Yayıncılık), İstanbul 1997, (İktidar Virüsü).

---

; Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Bütçe ve Kesin Hesap Denetiminde Etkinliği" Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, (Maliye Bakanlığı APK Kurulu), Ankara 1990, (Etkinlik).

**GİRİTLİ, İsmet** ; Türkiye'nin İdarî Yapısı (Kamu Yönetimi Teşkilâtı), 12. Basım, (DER Yayınları), İstanbul 2001.

- GİRİTLİ, İsmet-BİLGİN, Pertev- AKGÜNER, Tayfun;** İdare Hukuku, 2.Baskı, (DER Yayınları), İstanbul 2006.
- GÖREN, İhsan** ; Kamu Maliyesinin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim, Parlamento ve Sayıştay Denetimi, (TESEV Yayınları, No:16), İstanbul, 2000.
- GÖZLER, Kemal** ; Anayasa Hukuku Dersleri, 6. Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2006, (Anayasa).
- \_\_\_\_\_ ; İdare Hukuku Dersleri, 4.Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2006, (İdare).
- GÖZDE, Tamer** ; Bütçe Kanunlarında Atıfta Bulunan Mevzuat, Ankara 1989.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref** ; Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, 26.Bası, (Turhan Kitabevi),Ankara 2007, (Hukuka Giriş).
- \_\_\_\_\_ ; Yönetim Hukuku, (26. Baskı), (Turhan Kitabevi), Ankara 2008.
- \_\_\_\_\_ ; Türkiye'nin Yönetim Yapısı, 8.Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2004.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref-TAN, Turgut;** İdare Hukuku Cilt:1 Genel Esaslar, (2.Baskı), (Turhan Kitabevi), Ankara 2001.
- GÜNEŞ, Gülsen** ; Vergilerin Yasallığı İlkesi, İstanbul 1998, (Yasallık).
- GÜNEŞ, Turan** ; Türk Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri, Ankara 1965, (Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri).
- \_\_\_\_\_ ; Parlamenter Rejimin Bugünkü Manası ve İşleyişi, İstanbul 1956, (Parlamenter Rejim).

- GÜNDAY, Metin** ; İdare Hukuku, (10.Baskı), (İmaj Yayınevi), Ankara 2005.
- GÜRSOY, Bedri** ; Kamusal Maliye: İkinci Cilt – Bütçe, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No:481, 100. Yılında Atatürk'e Armağan Dizisi:23, (Sevinç Matbaası), Ankara 1981, (Bütçe).
- HÜRSCAN, Yasemin- KIZILTAŞ, Emine- YILMAZ, H. Hakan;** Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde-IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme, (Devlet Reformu: Kamu Maliyesinde Saydamlık), (TESEV) , İstanbul 2000, (IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü).
- INTOSAI** ; INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, INTOSAI, Brussels 2004.
- JÈZE, Gaston** ; Maliye İlimi ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri, (Çev. Mehmet Ertuğruloğlu), (Yeni Matbaası), Ankara 1957.
- KALABALIK, Halil** ; Yerel Yönetim Hukuku, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2005.
- KARAARSLAN, Erkan** ; Kamu Harcama Hukuku, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2006.
- KARAKOÇ, Yusuf** ; Genel Vergi Hukuku, 4.Baskı, (Yetkin Kitabevi), Ankara 2007, (Genel Vergi).
- \_\_\_\_\_ ; Sosyal Maliye, (DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:61), İzmir 1995, (Sosyal Maliye).

- KARAMUSTAFAOĞLU, M. Tuncer**; Yasama Meclisinde Komisyonlar, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları), Ankara, 1965.
- KELEŞ, Ruşen** ; Yerinden Yönetim ve Siyaset, 2.Basım, (Cem Yayınevi), Ankara 2004.
- KÖKSAL, Mahmut-YÜKSEL, Nahit**; 1999 Yılı Geçici Bütçesi, (Maliye Bakanlığı BÜMKO Genel Müdürlüğü Yayını), Ankara, 2002
- KÖSE, H.Ömer** ; Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, (Sayıştay Başkanlığı), Ankara 2000, (Denetim).
- KUBALI, Derya** ; Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, (Sayıştay Başkanlığı), Ankara 1998.
- KUBALI, H.Nail** ; Anayasa Hukukunun Genel Esasları ve Siyasal Rejimler, İstanbul 1964.
- KUYUCAK, H. Atıf** ; Bütçe, (İÜİF Yay.), İstanbul 1952.
- MALİYE BAKANLIĞI** ; Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı, 3. Baskı, Ankara 2004.
- MALİYE BAKANLIĞI** ; Bütçe Kontrolörlerinin Görev ve Fonksiyonlarına İlişkin Bilgi Notu, (Bütçe Kontrolörleri Denetim Birimi Başkanlığı), Ankara 2006.
- \_\_\_\_\_ ; Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Ankara, 2002.
- \_\_\_\_\_ ; Dünyada Uygulanan Muhasebe Sistemleri, (Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışmaları/Devlet Muhasebesinde Reform

- Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına), (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü), Ankara 2002.
- \_\_\_\_\_ ; İç Denetim ve Türkiye Uygulaması, (www.bumko.gov.tr), (Erişim Tarihi: 11.04.2006).
- \_\_\_\_\_ ; İyi Yönetişimin Temel Unsurları, (Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı), (Ankara 2003).
- \_\_\_\_\_ ; Ulusal Ekonominin Sınıflandırılması, (Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına), (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü), Ankara 2002.
- MUTER, Naci Birol** ; Türkiye Ekonomisinde Mali Yapı, (Kurumsal ve Kuramsal Bir Yaklaşım), 2.Baskı, Manisa 2004.
- MUTLUER, Kâmil** ; Vergi Genel Hukuku, (Bilgi Üniversitesi Yayınları 121/9), İstanbul 2006.
- MUTLUER, Kâmil.-ÖNER, Erdoğan.-KESİK, Ahmet;** Bütçe Hukuku, 2.Baskı, (Bilgi Üniv. Yay. No: 99, Hukuk: 7), İstanbul 2006.
- NADAROĞLU, Halil** ; Mahalli İdareler-Teorisi, Ekonomisi-Uygulaması, 5.Baskı, (Beta), İstanbul 1994, (Mahalli İdareler).
- NEUMARK, Fritz** ; Maliyeye Dair Tetkikler, 4.Baskı, İstanbul 1951.

- OECD** ; Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends, (PUMA/SBO, 2002/9), 2002.
- ONAR, Sıddık Sami** ; İdare Hukukunun Umumî Esasları C.I, (Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası), İstanbul 1966,
- OYAN, Oğuz-AYDIN, Ali Rıza;** İstikrar Programından Fon Ekonomisine, (Teori Yayınları), Ankara 1987.
- ÖNER, Cihat** ; Türk Anayasa Düzeninde Bütçe, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi),(Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara 2004).
- ÖNCEL, Muallâ-KUMRULU, Ahmet- ÇAĞAN, Nami ;** Vergi Hukuku, 14. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2007.
- ÖNER, Erdoğan** ; Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, (Maliye Bakanlığı APK Yay. No:2001/359), Ankara 2001.
- ÖRENAY, Hami** ; Kamuda Denetim, (Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Yayını), Ankara 2005.
- ÖZAY, İl Han** ; Günışığında Yönetim, 5. Baskı, (Alfa Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2005, (Günışığında Yönetim).
- ÖZBUDUN Ergun** ; Türk Anayasa Hukuku, 8.baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2005.
- ÖZER, Hüseyin** ; Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi Ankara 1997.

- ÖZEREN, Baran** ; İç Denetim, Standartlar ve Mesleğin Yeni Açılımları, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2000, (İç Denetim).
- ÖZTÜRK, Mahmut** ; Kamu Fonları ve Kullanma Alanları, (DPT Yay. No:1864), Ankara 1983.
- ÖZYÖRÜK, Mükbil** ; İdare Hukuku Ders Notları, Ankara 1977.
- PELİN, İ. Fazıl** ; Finans İlmî ve Finansal Kanunlar, 3.Bası, İstanbul 1948.
- SADIKLAR, Tayyar** ; Kamu Sektöründe Yatırım Bütçeleri ve Türk Bütçe Sistemi, (Millî Prodüktivite Merkezi Neşriyatı Sayı:46), Ankara 1967.
- SAKAL, Mustafa** ; Anayasal Bütçe Reformunun Esasları, (Gazi Kitabevi), Ankara 2003, (Anayasal Bütçe Reformu).
- SAKINÇ, Sakinç** ; Kamusal Mali Yerinden Yönetim ve Yerel Kamusal Malların Sunumunda Etkinlik: Türkiye İçin Bir Model Önerisi, (Emek Matbaacılık), Manisa 1998.
- SAYÂR, Nihad** ; Kamu Maliyesi, II.Cilt, Bütçe Prensipleri ve Tatbiki, 5.Baskı, İstanbul 1974, (Bütçe).
- SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI** ; INTOSAI İç Kontrol Standartları, [www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 13 Nisan 2006).
- SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI** ; Sayıştay Denetim Terimleri Sözlüğü. (Çev. Sacit Yörüker), [www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 5 Mayıs 2006).
- SOSYAL GÜVENLİK KURUMU** ; Sosyal Güvenlik Reformu Sorunlar ve Çözüm Önerileri, (Sosyal Güvenlik Kurumu), Ankara 2005.

- 
- ; Sosyal Güvenlik Reformu: Uygulama Öncesi Yeni Yaklaşım, (Sosyal Güvenlik Kurumu), Ankara 2007.
- SOYSAL, Mümtaz** ; 100 Soruda Anayasanın Anlamı, , 6. Baskı, (Gerçek Yayınevi), İstanbul, 1986.
- SÖNMEZ, Nezihe** ; Bütçe ve Bütçe Politikası, (Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Fakültesi Yayın No:64/58), (İstiklal Matbaası), İzmir 1977.
- SUR, F.Hakkı** ; Maliye Dersleri, C.II, İstanbul 1946.
- SUR, Melda** ; Uluslararası Hukukun Esasları, (D.E.Ü.H.F. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 99),İzmir 2000.
- ŞEN, Hüseyin-SAĞBAŞ, İsa** ; Bütçe Açıkları – Teori ve Türkiye Uygulaması, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2004.
- TEKİR, Sabri** ; Düyun-ı Umumiye İdaresi ve Bu İdareye Terk Edilen Gelirler (Rüsüm-ı Sitte), (Bilkom Yayıncılık), İzmir 1987.
- TEZİÇ Erdoğan** ; Türk Anayasa Hukuku, (Beta), İstanbul 2004, (Anayasa Hukuku).
- 
- ; Türkiye’de 1961 Anayasası’na Göre Kanun Kavramı, İstanbul 1972, (Kanun Kavramı).
- 
- ; Türk Parlamento Hukukunun Kaynakları ve İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları, İstanbul 1980, (Kaynaklar).
- TODAİE** ; "İdarenin Yeniden Düzenlenmesi, İlkeler ve Öneriler", İdari Reform Danışma Kurulu Raporu, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi



- Enstitüsü Yayınları No: 123, Sevinç Matbaası,  
Ankara 1972.
- 
- ; "Kamu Yönetimi Araştırması, Genel Rapor",  
KAYA Kamu Yönetimi Araştırma Projesi,  
Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi  
Enstitüsü yayını, 1991.
- TOSUN, Erdal** ; Kamu Mali Yönetimi, Devlet Bütçesi Odaklı  
Bir Yaklaşım, (Devlet Bütçe Uzmanları  
Derneği), Ankara 2007, (Kamu Mali  
Yönetimi).
- TOSUN, Hikmet-CEBECİ, Uğur** ; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol  
Kanunu, (Muhasebat Kontrolörleri Derneği  
Yayını), Ankara 2006.
- TUNCER, Bülent** ; SEÇİM 2002 – 3 Kasım 2002 Milletvekili  
Genel Seçimleri-Sayısal ve Siyasal  
Değerlendirme, (TESEV Yayınları), Ankara  
2003.
- TURAL, Aziz** ; Türk Bütçe Sistemi, (Maliye Bakanlığı APK  
Kurulu Yayınları, Başbakanlık Basımevi),  
Ankara 1987. BÜTÇE BİR KANUNDUR,  
S.73.
- TÜĞEN, Kâmil** ; Devlet Bütçesi, 4.Baskı, İzmir 2005.
- TÜRK, İsmail** ; Kamu Maliyesi, 6.Baskı, (Turhan Kitabevi),  
Ankara 2006.
- TÜSİAD** ; Bağımsız Düzenleyici Kurumlar ve Türkiye  
Uygulaması, (Yayın No:12/349), Aralık, 2002.
- ULUATAM, Özhan** ; Kamu Maliyesi, 6.Baskı, (İmaj Yayıncılık),  
Ankara 2003.

- ULUSLARARASI İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ** ; Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İstanbul 2005.
- ULUSOY, Ali** ; Bağımsız İdarî Otoriteler, (Turhan Kitabevi), Ankara 2003.
- UNITED NATIONS** ; Systems Approach to National Accounts Compilation, A Technical Report, Newyork, 1999.
- ÜLKMEN, İ. Hakkı** ; Mahalli İdareler Maliyesi, (Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları), Ankara 1960.
- VATANSEVER, Rıza** ; Anayasa ve Genel Muhasebe Kanunu Açısından Genellik İlkesi, (Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), (Yayımlanmamış Yüksek Lisan Tezi), Bursa 1990.
- YILDIRIM, Turan** ; Türkiye'nin İdari Teşkilatı, 2.Baskı, (Alkım Yayınevi), İstanbul 1999.
- YILMAZ, Hakan H.** ; Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi, (DPT), Ankara 1999, (Orta Vadeli Harcama Sistemi).
- \_\_\_\_\_ ; Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde-IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme, (Devlet Reformu: Kamu Maliyesinde Saydamlık), (TESEV) , İstanbul 2000, (IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü).

- YILMAZ, Osman** ; Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri, (DPT), Ankara, Şubat 2001.
- YÖRÜKER, Sacit** ; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı Hakkında Notlar, Ankara 2003, (Notlar).
- YULUĞ, Mustafa** ; Türkiye’de Kamu Savurganlığı ve Bütçe Yönetimi, (Maliye Bakanlığı Tet. Kur. Yay. No:1981/230), Ankara 1981.
- YÜKSEL, Nahit** ; Bütçe Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi ve Anayasa Mahkemesi Kararları (1961-1992), (Yargısal Denetim).

## II. Makaleler

- ACAR, İbrahim** ; “Genellik ve Birlik İlkesinden Sapmalar ve Katma Bütçeler”, (Maliye Yazıları, Ekim-Aralık 1999), s.49-72.
- AKBULUT, Örsan** ; “Yeni Kamu Yönetimi Paradigması ve Kamu Mali Yönetimi”, (Kamu Yönetimi Dünyası, Yıl: 6, S.24, Ekim-Aralık 2005), s.29-31.
- AKBULUT, Hasan** ; “Zorlanan Kavram; Maddî Hata”, (Mali Kılavuz, Yıl: 10, S.39, Ocak-Mart 2008), s.43-60.
- AKSOY, M. Cüneyt** ; "Mayıs Ayı Bütçe Uygulama Sonuçları", (Bütçe Dünyası, Sayı 3).

- AKSOY, Mehmet;** “Ayniyat Muhasebesinde Saymanlık Müessesesi ve Sorumluluğu”, (Bütçe Dünyası, Sayı: 21, Cilt: 2, Kış 2005), s. 4-10.
- ALKIŞ, Abdülsamet;** “Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu”, (Kamu Hesaplarına Uzman Bakış, Devlet Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını), (Yıl:1, S.2), s.12-26.
- ALTUN, Murat- KULUÇLU, Erdal;** “Doktrin ve Mevzuat Işığında Kamuoyu Denetimine Genel Bir Bakış”, (Sayıştay Dergisi, S.56), s.23-31.
- ANAL, Ali Akın** ; “Manga Carta ve Yönetim Anlayışımız”, (Mali Kılavuz, Yıl:7, S.26, Ekim-Aralık 2004).
- ARCAGÖK, M. Sait** ; “Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, (20.Türkiye Maliye Sempozyumu, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, 23-27 Mayıs 2005, Karahayit, Pamukkale), Denizli 2005, (Harcama Öncesi Kontrol).
- ARCAGÖK, M. Sait-YÖRÜK Bahadır;** “Yönetim Kontrolü/İç Kontrol”, (Maliye Dergisi, S: 145, Ocak-Nisan 2004), s. 1-12.
- ARCAGÖK, M. Sait-YÖRÜK Bahadır- ORAL, Esin-KORKMAZ, Umut;** “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen Düzenlemeler”, (Bütçe Dünyası, Sayı: 18, Cilt: 2, İlkbahar 2004), s. 3-9.
- ARICI, Hüseyin** ; “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanun Tasarısında Mali Denetim”, (Mali Kılavuz, Yıl:10, S.37, Temmuz-Eylül-2007), s.23-25.

**ARIKAN, Vural**

; "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Bütçe İlkelerinin Yorumu", (Vergi Dünyası, S.104, Nisan 1990), s.3-7.

**ARIN, Tülay**

; "Parlamentar Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Bütçe Reformları Üzerine Uluslararası Karşılaştırma", (Parlamentar Bütçe Denetimi-Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma), (Seminer), (TESEV), 22 Kasım 1999, İstanbul 1999.

**ARSLAN, Ahmet**

; "5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", (Maliye Dergisi, S.145, Ocak-Nisan 2004), (5018).

---

; "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Sorumlular ve Sorumluluk Halleri", (Mali Kılavuz, S.24 Eki), (Sorumluluk).

---

; "Türk Kamu Mali Denetim Sisteminin Sorunları ve Çözüm Önerileri", (Mali Kılavuz S.24 Eki), (Sorunlar).

---

; "Mali Yönetim", (Mali Kılavuz), (Mali Yönetim S.26 Eki).

**ATAÇ, Engin**

; "Kamu Sektöründe Etkinlik Açısından Fonların Değerlendirilmesi", (II.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, "Kamusal Finansman Sorunları"), Eskişehir 1987.

---

; "Parlamento Bütçe Denetimi Yapıyor mu?", (Eskişehir İTİA Dergisi, C.16, S.2, Haziran

1980), (Denetim).

; "Bütçe Sürecinde Karar Verme", (Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi, C.8, S.1-2, 1990), (Karar Verme).

**AYDEMİR, Birol**

; "Stratejik Yönetim ve Bütçe", (20.Türkiye Maliye Sempozyumu, "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma", 23-27 Mayıs 2005, Karahayıt, Pamukkale), Denizli 2005.

**AYDOĞDU, Ferhat**

; "Faiz Dışı Fazla", (Bütçe Dünyası, Sayı: 19, Cilt: 2), s. 11-19.

**AYYILDIZ, Ebru Yıldız**

; "641. Ek Ödenek Kanunu Özelinde Ek Ödenek Kanunları", (Bütçe Dünyası, Sayı: 17, Cilt: 2, Kış 2004), s. 28-35.

**BAĞBAŞLIOĞLU, Ahmet**

; "Devlet Personel Rejimi Hakkında Düşünceler", (Mali Kılavuz) , (Devlet Personel Rejimi).

; "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla Oluşturulması Öngörülen Kurullar ve Yapılması Gereken Düzenlemeler", (Mali Kılavuz, S.24 Eki) , (Kurullar).

; "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Görev Alanların Görev Yetki ve Sorumlulukları", (Mali Kılavuz, S.25) , (Sorumluluklar).

; "1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle

Karşılaştırılması”, (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara 2006), s.17-37, (Karşılaştırma).

**BALCI, Asım**

; “Kamu Yönetiminde ‘Hesap Verebilirlik’ Anlayışı”, (Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar- Sorunlar, Tartışmalar, Çözüm Önerileri, Modeller ve Dünya ve Türkiye Yaklaşımları), (Seçkin Yayınevi), Ankara, 2003.

**BAŞ, Hasan**

; “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, (20.Türkiye Maliye Sempozyumu, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, 23-27 Mayıs 2005, Karahayıt, Pamukkale), Denizli 2005, (Hesap Verme Sorumluluğu).

---

; “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı ve Sayıştay”, (Dr. A. Recai Seçkin’e Armağan), (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:351, Ankara 1974), (Sayıştay).

**BAYAR, Doğan**

; “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?”, (Maliye Dergisi, S.144, Eylül-Aralık), s.47-62, (Kanun).

---

; “Kamu Yönetiminin Temel Kanunları”, (Maliye Dergisi, S.145, Ocak-Nisan), s.5-36, (Temel. Kanunlar).

---

; “Harcama Yetkilisinin Görev ve Sorumlulukları”, (Mali Kılavuz, Yıl:9, S.36,

Nisan-Haziran 2007), s.40-45, (Harcama Yetkilisi).

---

; “Mali Sorumluluk Nedir?”, (Maliye Dergisi, S.154, Ocak-Haziran 2008), s.12-28, (Mali Sorumluluk).

**BAYIR, Ahmet**

; “Bütçe Hükümleri, Anayasa Benzerleri ve Anayasalarda:1808-1892”, (BÜMKO), Ankara 1993, (Bütçe Hükümleri).

**BEK, Hasan**

; “Bütçe Denetimi Açısından Kesin Hesap”. (Maliye Dergisi. S. 119, Mayıs-Ağustos 1995), s. 40-72.

**BLÖNDAL, Jon R.**

; “Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends”, (OECD Journal on Budgeting, V:2/4, 2003), s. 7 vd.

**CANBAY, Tülin**

; “Bütçe Etiği ve Türk Kamu Bütçelerinin Etik Değeri”, (Amme İdaresi Dergisi. C.31, S.4, Aralık 1998), s. 37-50.

**CANDAN, Ekrem**

; “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, (Mali Yönetim ve Denetim, S.38, Mayıs-Haziran 2006), s.18-33, (İç Kontrol).

---

; Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları, (Mali Hukuk, S.121, Ocak-Şubat 2006), s.48-66, (www.kidder.org.tr), (Erişim Tarihi: 1.6.2007), (Sorumluluk).



---

; “Eski Ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi Ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar Ve Getirilen Yenilikler-I” , (Vergi Dünyası, S.295, Mart 2006), s.188-199, (Yenilikler I).

---

; “Eski Ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi Ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar Ve Getirilen Yenilikler-II” (Vergi Dünyası, S.296, Nisan 2006), s.171-179, (Yenilikler II).

---

; “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 Sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, (Güncel Mevzuat Dergisi, S.11, Kasım 2006), (www.kidder.org.tr), (Erişim Tarihi: 1.6.2007), (Bakan ve Üst Yöneticiler).

---

; “1920’li Yıllarda Nasıl Denk Bütçe Yapıldı?”, (Bütçe Dünyası, Sayı: 13, Cilt: 2, Aralık 2002), s. 16-19, (Denk Bütçe).

**ÇAĞAN, Nami**

---

; “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, (Anayasa Yargısı C.II), Ankara 1986, s.199-224, (Parlamenter Kontrol).

---

; “Anayasa Yönünden Fonlar”, (Anayasa Yargısı C.VII), Ankara 1987, s.107-124, (Fonlar).

---

; "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", (Bahri Savcı'ya Armağan), Ankara 1988, s.210-221, (Anayasal Çerçeve).

**ÇAKIR, İsmail Hakkı**

; "Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü", (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara 2006), s.39-68.

**ÇELİK, Şükrü Giray**

; "Düzenleyici Etki Analizi", (Bütçe Dünyası, Sayı: 21, Cilt: 2, Kış 2005), s. 32-38.

**ÇELİKOĞLU, İlyas**

; "Sosyal Güvenlikte Yeni Eğilimler ve Geliştirme Perspektifleri" , (Mali Kılavuz, S.2), (Sosyal Güvenlikte Yeni Eğilimler).

---

; "Bir Sosyal Sigorta Programı Olarak İşsizlik Sigortası", (Mali Kılavuz, S.17), (İşsizlik Sigortası).

**ÇOLAK, Hacı Bayram;**

"Harcama Öncesi Kontrol Sürecinde Maliye Bakanlığının Rolü", (Mali Kılavuz, S.29), (Harcama Öncesi Kontrol Sürecinde Maliye Bakanlığı).

---

; "Kamu Haznedarlığında Son Durum", (Mali Kılavuz, S.27), (Kamu Haznedarlığı).

---

; "İhale Yetkilisi Harcama Yetkilisi Midir?", (Mali Kılavuz, Yıl:8, S.32, Nisan-Haziran 2006), s.43-44, (İhale Yetkilisi).

---

; "5018 Sayılı Kanunun Öngördüğü Harcama Süreci, Görevliler İle Görev Alanların Yetki ve Sorumlulukları", (5018 Sayılı Kamu Mali

Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara 2006), s.223-237, (Harcama Süreci).

---

; “Üst Yöneticiler Harcama Sürecinin Neresinde Yer Alıyor”, (E-Yaklaşım, Aralık 2006, S.41), (Üst Yöneticiler).

---

; “Sayıştay Yargılamasında Görevlilerin Mali Sorumlulukları”, (E-Yaklaşım, Kısım 2007, S.52), (Mali Sorumluluk).

---

; “Kaynakların Etkin, Ekonomik Ve Verimli Kullanılması Kamu Görevlileri İçin Ne Anlam İfade Ediyor?”, (Yaklaşım, Eylül 2008, S.189), (Etkin ve Verimli Kullanım).

---

; “Sorumlulukla İlgili Sayıştay Genel Kurul Kararı Üzerine Değerlendirme”, (Mali Hukuk, Yıl:22, S.131, Eylül-Ekim 2007), s. 23-27, (Değerlendirme).

**DARICI, Haldun**

; Geçici Bütçe Kanunları (1920-1995), (Maliye Bakanlığı BÜMKO Genel Müdürlüğü Yayını), Ankara, 1995.

**DİLEYİCİ, Dilek-ÖZKIVRAK, Özlem;** “Bütçe Anlayışındaki Değişim Süreci: Denk Bütçe İlkesinin Erozyonu ve Açık Bütçe Politikası”, (Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Dergisi, Yıl:1, S.3 Temmuz-Ağustos-Eylül 2001), s.93-115.

**DURAK, Kenan**

; “1050 ve 5018 Sayılı Kanunların Kapsamı Ve Harcama Öncesi Kontrol Süreci”, (22 Mart 2005), ([www.alomaliye.com](http://www.alomaliye.com)).

**DURAN, Lûtfi**

; "Bir Yüksek Mahkeme Daha: Sayıştay", İmran Öktem'e Armağan, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1970), s.575 vd., (Sayıştay).

---

; "Türk Kamu Personelinin Malî Sorumluluğu", (Amme İdaresi Dergisi, Cilt 17, 1984, Sayı 2), s.3-20, (Mali Sorumluluk).

---

; "Türkiye'de Bağımsız İdarî Otoriteler", (Âmme İdaresi Dergisi, Mart 1997, Cilt 30, Sayı 1), s.3-32, (Bağımsız İdarî Otoriteler).

**DÜNDAR, Mustafa**

; "Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasının Anayasa Açısından Değerlendirilmesi", (Vergi Sorunları, S.124, Ocak 1999), s.31.

**EMİL, Ferhat- YILMAZ, H. Hakan;** "Avrupa Birliği Türkiye Arasında Yerel Yönetimlerin Finansman ve Mali Yönetim Uyumlaştırılması", (20.Türkiye Maliye Sempozyumu, "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma", 23-27 Mayıs 2005, Karahayıt, Pamukkale), Denizli 2005), s.258-273.

**ERDEM, Tahir**

; "Bütçe Dışındaki Konuların Yöntem Olarak Bütçe Kanunu Çerçevesinde Yasalaştırılması Sorunu", (Vergi Sorunları, S.200, Mayıs 2005), s.138-151.

**ERGİNAY, Akif**

; "Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri", (Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'a Armağan), Ankara 1983, s.57-67, (Yeni Anayasa).

---

; "Türkiye'de Bütçe Kanun Metinlerinin Gelişmesi", (İ.Ü. Maliye Araştırma Merkezi

ERTEM, Olcay

Konferansları 25.seri, 1978).

; "Harcama Yetkilisi", (Mali Kılavuz, Yıl:8, S.32, Nisan-Haziran 2006), s.125-133.

FEYZİOĞLU, Bedi N.

; "Modern Anayasalarda Bütçe Hakkı", (İ.Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 29.seri.-1983/1984, 1985), (Bütçe Hakkı).

; "Bütçe ve Parlamento", (İ.Ü.Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 31. seri.-1985/1986, 1987, (Bütçe ve Parlamento).

; "Bütçe ve Demokrasi Anlayışında Gelişmeler", (Cumhuriyet, 4.1.1998), (Bütçe ve Demokrasi).

; "Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları (Klâsik ve Modern Maliyede Bütçe Birliği Prensibi)", (İ.Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 11.seri.-1954/1955, 1956), s.101-116, (Bütçe Birliği).

; "Bütçede Genellik (Umumiyet) Prensibi", (Maliye Enstitüsü Konferansları 9.seri.-1961/1962, 1963), s.145-159, (Genellik İlkesi).

; "Bütçenin İdarî Denetimi", (Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri, 10-11 Haziran 1983, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, Eskişehir 1984), s. 133-147, (Denetim).

; "Bütçenin Kontrolü Müessesesinin Umumî ve Nazarî Tahlili", (AÜSBF Dergisi, C.5, S.1, 1950), s. 18-112, (Bütçenin Kontrolü).

; "İktidara Bağımlı Sayıştay", (Milliyet

- Gazetesi), 18.10.1990.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref** ; “Sayıştay ve Yargı Görevi”, (SBF. Dergisi, C.XXI, S.4), s.169 vd., (Sayıştay).
- GÜLEN, Fikret** ; “Dış Denetim Nasıl Tasarlanmalı”, (Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası, 2-3 Nisan 2003), Ankara 2003, (Dış Denetim).
- \_\_\_\_\_ ; “Hesap Verme Sorumluluğu ve Bağımsız Kurullar”, (www.tesev.org.tr), (Erişim Tarihi 1.5.2006), (Hesap Verme Sorumluluğu).
- GÜLŞEN, Hamdi** ; “Devlet Hesaplarında Saydamlık Say2000i”, (Mali Kılavuz, S.15) , (Devlet Hesaplarında Saydamlık).
- \_\_\_\_\_ ; “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Kapsamı”, (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara 2006), s.1-16, (Sorumluluk).
- GÜNERDEM, Deniz Ezgi** ; “AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi (İngiltere Örneği)”, (Bütçe Dünyası, Sayı: 18, Cilt: 2, İlkbahar 2004), s. 30-33.
- GÜNEŞ, Gülsen** ; “Bütçe Hakkı-Evrensel Bir Mali Hukuk İlkesinin Cumhuriyet Dönemindeki Kuramsal ve Uygulamasal Konumuna Evrensel Bir Bakış”, (İstanbul Üniversitesi, Cumhuriyet’in 75.Yıl Armağanı), İstanbul 1999, s.283-315, (Bütçe Hakkı).

---

; "Hukuksal Teknik Açısından Bütçede "Önceden İzin İlkesi"nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İncelenmesi", (13.Türkiye Maliye Sempozyumu, "Anayasal Mali Düzen", 14-16 Mayıs 1998, Bodrum), (M.Ü.Araştırma ve Uygulama merkezi Yay.No:12), s. 173-196, İstanbul 1998, (Önceden İzin).

**GÜRKAN, Nazmi Zarif**

; "Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sisteminde İç Denetim", (E-Yaklaşım, S.27, Ekim 2005).

**GÜRLESEL, Can Fuat**

; "Devlet Teşkilatının Yeniden Yapılandırılması",  
(<http://www.dusun.itu.edu.tr/yeniyazilar/devletteskilati.htm>), (Erişim Tarihi.1.5.2005 ).

**HANÇER, N. Seken**

; "Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması", (Bütçe Dünyası, Sayı: 16, Cilt: 2, Sonbahar 2003), s. 8-12, (Analitik Bütçe).

**IŞIK, Hüseyin**

; "Türkiye'de Döner Sermaye Uygulamaları", (Bütçe Dünyası, Sayı 10, Şubat 2002), s. 9-17., (Döner Sermaye).

---

; "Amacı, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme", (Bütçe Dünyası, Sayı: 17, Cilt: 2, Kış 2004), s. 20-27, (Performansa Dayalı Bütçeleme).

**KAFAOĞLU, Arslan Başer**

; "Bütçe ve Devlet", (Demokratik Ekonomist, Mayıs 1988).

**KANADA ALBERTO E. SAYIŞTAYI** (Çev. Sacit Yörüker); Hükümet Hesap Verme Sorumluluğu, (Araştırma ve Tasnif Grubu Bilgi Notu), Ankara, 2001.

**KANADA SAYIŞTAYI&HAZİNE SEKRETERYASI** (Çev. Hakan Özbaran); Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu, (Araştırma ve Tasnif Grubu Bilgi Notu), Ankara 2001.

**KANETİ, Selim** ; “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri I”, (İktisat ve Maliye, C.XXXVI, S.8, Ağustos 1989), s.319 vd., (Kamu Maliyesi I).

\_\_\_\_\_ ; “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri II”, (İktisat ve Maliye, C.XXXVI, S.9, Eylül 1989), s.372 vd., (Kamu Maliyesi II).

**KARAARSLAN, Erkan** ; “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, (Mali Kılavuz, S.15) , (Şeffaflık).

\_\_\_\_\_ ; “Harcama Öncesi Mali Kontrol”, (Mali Kılavuz, S.26 Eki) , (Harcama Öncesi Mali Kontrol).

\_\_\_\_\_ ; “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Ön Mali Kontrol”, (Mali Yönetim ve Denetim, S.37, Mart-Nisan 2006), s. 35-40, (Ön Mali Kontrol).

\_\_\_\_\_ ; “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunda Düzenlenen Mali Denetim”, (Mali Kılavuz, S.28) , (Mali Denetim).

**KARAKAŞ, Eser** ; “Dünya'da Kamu Mali Yönetimi Ve Şeffaflık”, (XV. Türkiye Maliye



Sempozyumu,.15-17 Mayıs 2000,.Antalya),  
(Şeffaflık), s.19-22, 24-25;

**KARAKOÇ, Yusuf**

; “Hukuklaşamayan Bir Alan: Vergi  
Mevzuatı-Vergi Hukuku”, (Hukuk Felsefesi  
ve Sosyolojisi Arkivi 14.Kitap, 7-11 Eylül  
2004, İstanbul), s.135-142, (Hukuklaşamayan  
Alan).

---

; “Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkisi”,  
(Legal Mali Hukuk Dergisi, Yıl:1, S.11, Kasım  
2005), s. s.2953-2963, (Vergi Mevzuatı-Vergi  
Hukuku).

---

; “Vergi (Hukuku) Alanının Düzenleme,  
Uygulama ve Yargılama Sorunları”, (23.  
Türkiye Maliye Sempozyumu: Türk Vergi  
Sisteminin Küresel Gelişmeler Bağlamında  
Değerlendirilmesi, 2008), (Sorunlar).

**KAYA, H.Abdullah**

; “İç Denetim”, (20. Maliye Sempozyumu,  
Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma,  
Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005, Pamukkale  
Üniversitesi, Denizli 2005), s. 97-106.

**KAYA, Safiye**

; “Hesap Verme Sorumluluğu, Parlamento ve  
Sayıştay”, (Kamu Mali Yönetimi Reformu  
Arenası, 2-3 Nisan 2003), Ankara.

**KELEŞ, Hayrullah**

; “Devletin Yapısını Ve Faaliyet Sonuçlarını  
Bilme Hakkı”,  
(<http://www.bilgiyonetimi.org>), (Erişim  
Tarihi: 1.5.2005).

**KERİMOĞLU, Baki**

; “Kamu Malî Yönetimi ve Mali Kontrol  
Kanunu Tasarısı: İç Kontrol Sistemi

Tasarımı”, (Maliye Dergisi, S.142, Ocak-Nisan 2003), s.108-126, (İç Kontrol Sistemi).

---

; “Döner Sermayelerle İlgili Veriler, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, (Mali Kılavuz, S.1) , (Döner Sermaye).

---

; “Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı”, (Mali Kılavuz, S.2) , (Muhasebenin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı).

---

; “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, (Mali Kılavuz, S.17), (Reform).

---

; “Kamu Mali Yönetim ve Mali Kontrol Kanun Tasarısı: Mali Kontrol, Sorumluluk ve Görev Dağılımı” , (Mali Kılavuz, S.19), (Mali Kontrol, Sorumluluk ve Görev Dağılımı).

---

; “Ulusal Ekonominin Sektörel Sınıflandırılması ve Ulusal Hesapların Konsolidasyonu”, (Mali Kılavuz, S.22), (Sınıflandırma).

---

; “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi”, (Mali Kılavuz, S.23), s.14-27 , (Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi).

---

; “Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü”, (Mali Kılavuz, S.25) , (Muhasebat Genel Müdürlüğü).

---

**KESİK, Ahmet**

---

; "Türkiye'de Mevcut Siyasi ve Mali Sistem İçinde Yerel Yönetimler: Yerelleşme ve Özerklik Açısından Değerlendirme", (Mali Kılavuz, S.27), (Yerel Yönetimler).

; "Performans Esaslı Bütçeleme", ODTÜ, 10 Haziran 2004, Ankara, (Performans Esaslı Bütçeleme).

; "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetimi", (XV. Türkiye Maliye Sempozyumu,.15-17 Mayıs 2000,.Antalya), (Yapılandırma), s.142 vd.

; "Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program ve Mali Plân Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçenin Uygulanabilirliği", (20.Türkiye Maliye Sempozyumu, "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma", 23-27 Mayıs 2005, Karahayit, Pamukkale), Denizli 2005, s.45-60, (Çok Yıllı Bütçe).

; "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", (Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2005/1, S.9), (İç Mali Kontrol).

---

**KIZILKAYA, Eyüp**

; "Yeni Devlet Muhasebesi Sistemi", (T.C. Maliye Bakanlığı ile İtalya Maliye Bakanlığı ile Yürütülen Eşleştirme (Twinning) Projesi'nin Hilton Otelde Düzenlenen Tanıtım

Toplantısı Programında Yapılan Sunum, 11.01.2007, Ankara), s.9, (Yeni Sistem).

---

; "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular ve Sorumlulukları", (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara 2006), s.211-221, (Sorumluluk).

---

; "Kamu Mali Yönetim ve Mali Kontrol Kanun Tasarısı Üzerine Görüş ve Öneriler", (Mali Kılavuz, S.18) , (Tasarı).

---

; "Bir Bürokrasi Klasifiği: Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Tasarısı", (Mali Kılavuz, S.21) , (Bürokrasi Klasifiği).

---

; "Denetimin Yeniden Yapılandırılması Düzenlemeleri Üzerine Değerlendirmeler", (Mali Kılavuz, S.23) , (Denetimin Yeniden Yapılandırılması).

---

; "Kamuda Muhasebe Birliği", (Mali Kılavuz, S.25) , (Kamuda Muhasebe Birliği).

---

; "5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Zararı", (Mali Kılavuz, S.26) , (Kamu Zararı).

---

; "5018 Sayılı Kanuna Göre Muhasebe Hizmeti, Muhasebe Yetkilisi ve Muhasebe Birimi", (Mali Kılavuz, Yıl:8, S.31 Ocak-Mart 2006), s.13-28, (Muhasebe Yetkilisi).

**KIZILTAŞ, Emine**

; "Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi", (Bütçe Dünyası, Sayı: 16, Cilt: 2, Sonbahar 2003), s. 13-18, (Çok Yıllı Bütçeleme).

- 
- ; "Türkiye'de Bütçenin Tarihsel Gelişimi ve Ekonomik Yapı İle İlişkisi", (Bütçe Dünyası, Sayı: 23, Cilt: 3, Sonbahar 2005), s. 4-13, (Tarihsel Gelişim).
- 
- ; "Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi, (20.Türkiye Maliye Sempozyumu, "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma", 23-27 Mayıs 2005, Karahayıt, Pamukkale), Denizli 2005, (Doğrudan Demokrasi).
- KOCABAŞ, Bilal**; "Analitik Bütçe Sınıflandırması", (Mali Kılavuz, S.26), (Analitik Bütçe).
- 
- ; "Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunundaki "Harcama Yetkilisi", İhale Kanunundaki "İhale Yetkilisi" Midir?", (E-Yaklaşım, S.35, Haziran 2006), (Harcama Yetkilisi).
- KOÇDEMİR, Mehmet**; "5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun TBMM'ne Yansımaları", (Mali Kılavuz, S.27)
- KONUKMAN, Aziz**; "Kesin Hesap Kanun Tasarıları Üzerine Bir Değerlendirme", (Kamu Maliyesinde Saydamlık), TESEV Yayınları, İstanbul 2000.
- KONUKMAN, Aziz-OYAN, Oğuz**; "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Tespit ve Öneriler", (XV. Türkiye Maliye Sempozyumu,.15-17 Mayıs 2000,.Antalya), s.169 vd.
- KORKMAZ, Umut**; "Kamuda İç Denetim (I)" , (Bütçe Dünyası, C.2, Sayı 25, 2007), s.4-15.

- 
- KÖSE, Ömer**
- 
- ; "Kamuda İç Denetim (II)" , (Bütçe Dünyası, C.2, Sayı 26, 2007), s.40-49.
- ; "Kamu Mali Yönetim ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısının Değerlendirilmesi", (Mali Kılavuz, S.20), (Değerlendirme).
- 
- ; "Bütçenin İşlev ve İlkelerinin 5018 Sayılı Kanun ve Diğer Kanunlar Çerçevesinde Değerlendirilmesi", (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar), (Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını No:11, Ankara 2006), s.115-141, (İşlev ve İlkeler).
- 
- ; "Denetim ve Demokrasi", (Sayıştay Dergisi, Sayı: 33, Nisan-Haziran 1999), s. 62-85, (Denetim ve Demokrasi).
- KURTCA, Semra**
- ; "Saymanlıkların Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Karşısındaki Durumu", (Kamu Yönetimi-Kamu Mali Yönetimi-Denetim), (Mali Kılavuz, S.24 Eki), s.91-94.
- MUTER, Naci Birol**
- ; "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Genel Değerlendirme", (15. Türkiye Maliye Sempozyumu, "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri"), Antalya.2000, (Değerlendirme).
- OECD**
- ; "Synthesis of Reform Experiences in Nine OECD Countries: Government Roles and Functions, and Public Management",

- (Government of the Future: Getting From Here to There İsimli Sempozyum Ortak Bildirisi), (OECD, Paris 14-15 Eylül 1999).
- OYAN, Oğuz** ; “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Bir Reform Nasıl İskalanır?” Dünya Gazetesi 12.12.2003.
- ÖZBAHAR, Sefa** ; “Kamu Mali Yönetim Sisteminde Yeni Temel Yapının Analizi, Harcama ve Ödemeye İlişkin Sorumluluklar, Muhasebe Yetkililiği”, (Mali Kılavuz, Yıl:8, S.32, Nisan-Haziran 2006), s.95-110.
- ÖZBARAN, M.Hakan** ; “Kamu Mali Yönetimimizdeki Gelişmeler Paralelinde Sayıştay Denetimi”, (Mali Kılavuz, S.27), (Sayıştay Denetimi).
- ÖZER, M.Âkif** ; “Parlamentolar ve Denetim Fonksiyonları”, (Sayıştay Dergisi, S:33, Nisan-Haziran 1999), s.62-85.
- ÖZEREN, Baran** ; “Avrupa Birliği’nin Sayıştay Denetiminde Aradığı Koşullar Karşısında Sayıştayımızın Durumu”, (Mali Kılavuz, S.29), (AB).
- 
- ; İç Kontrol: Kamusal Hesap Verme Sorumluluğu İçin Bir Yapı Oluşturulması (Bilgi Notu), (Sayıştay Başkanlığı Araştırma ve Tasnif Grubu, Ankara 2002), (İç Kontrol).
- ÖZTÜRK, Mustafa** ; “Türkiye’deki Döner Sermayeler ve Büyüklükleri”, (Mali Kılavuz, S.16, Nisan-Haziran 2002), s.66.vd.

- ÖZTÜRK, Namık Kemal** ; “Bürokratik Devletten Etkin Yönetime Geçiş:İyi Yönetişim”, (Türk İdare Dergisi, S.437 Aralık 2002), s.27 vd.
- POLAT, Necip** ; Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu Ve Denetimin Etkinliği, (Sayıştay Dergisi, S.49), s.65-80.
- SABUNCU, Yavuz** ; “Sayıştay Üyelerinin Seçimi ve 1982 Anayasası”, (Bahri Savcı’ya Armağan), (Mülkiyeliler Birliği Vakıf Yayınları, No:7, Ankara 1988).
- SAK, Güven-SÖNMEZ, Sinan** ; “Kamu Hesaplarında Saydamlık ve Borç Yönetimi”, (XV. Türkiye Maliye Sempozyumu,.15-17 Mayıs 2000,.Antalya), s.77 vd.
- SALTIK, Nihal** ; “İç Kontrol Standartları” , (Bütçe Dünyası, C.2, Sayı 26, 2007), s.58-69.
- SARAÇOĞLU, Fatih** ; “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılabilir Mi?”, (GÜ. İİBF Dergisi, C. 1, S. 3, Kış 1999).
- SAVCI, Bahri** ; “Devlet Başkanı-Meclis Çatışması”, (AÜSBFD., C.XVIII, No:3-4, 1964), s.318-340.
- SAYIN, Şerif** ; “Devletin Şeffaflığı İçin Saydamlık Koalisyonu” (Görüş, Eylül 1999), s.10-16.
- SERT, Mustafa** ; “Kamuda Mali Raporlama”, (Mali Kılavuz, S.3), (Mali Raporlama).
- \_\_\_\_\_ ; “Saymanlık İşlemlerinin Analizi ve Yeniden Yapılanma Üzerine Bir Öneri”, (Mali Kılavuz, S.5), (Saymanlık İşlemleri).



- 
- SEVİĞ, Veysi** ; "Hesapları Açmak ve Dengelemek", (Mali Kılavuz, S.9), (Hesapları Dengelemek).
- SEZGİ, Muhsin** ; "Bütçe Oyunu", (Yeni Yüzyıl, 23.10.1996)
- SOYLU, Hülya** ; "Bütçe Reformu Üzerine ...", (Bütçe Dünyası, Sayı 2).
- SÖYLER, İlhami** ; "Milli Ekonomide Genel Devletin Yeri ve AB Ülkelerinde Devlet Borç ve Açıklarını Etkileyen İşlemler", (Maliye Dergisi, S.144, Eylül-Aralık 2003), s.100-117.
- SÖYLER, İlhami** ; "Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi Eleştirel ve Normatif Bir Yaklaşım", Gazi Üniversitesi İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl:8, C.I, 2006), s.187-208, (Değerlendirme).
- 
- ŞENSOY, Adnan** ; "Ekonomideki Gizli K.İ.T'ler (Döner Sermaye İşletmeleri) ve Bütçe Disiplini Açısından Değerlendirilmesi", (Maliye Dergi, S.121, Mart 1996), s.42 vd., (Gizli KİT'ler).
- ŞENSOY, Adnan** ; "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Mali Disiplin Anlayışı ve Bu Çerçevde Avrupa Birliğinden Sağlanan Fonların Kullanım ve Kontrolünün Değerlendirilmesi", (Bütçe Dünyası, Sayı: 18, Cilt: 2, İlkbahar 2004), s. 34-37.
- ŞAHBENDEROĞLU, Vural** ; "Kamu Mali Yönetim ve Mali Kontrol Kanun Tasarısı Üzerine Görüş ve Öneriler", (Mali Kılavuz, S.18), (Tasarı).
- 
- ŞAHBENDEROĞLU, Vural** ; "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Mali Sorumluluk ve Geçici 5 inci Maddesi

- Üzerine Bir Yorum", (Mali Kılavuz, S.194),  
(Sorumluluk ve Geçici 5 inci Madde).
- TAYLAR, Yıldırım** ; "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında  
Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi",  
(Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:307, Mart 2007),  
s. 196 vd.
- TEK, Zuhâl** ; "OECD Ülkelerinde Mali Saydamlık  
Rehberi", (Bütçe Dünyası, Sayı 4), (OECD  
Ülkeleri).
- TEK, Zuhâl-ÇETİNKAYA, E.Mert**; "İç Denetim", (Bütçe Dünyası, Sayı: 20, Cilt:  
2), s. 3-12.
- TEZİÇ, Erdoğan** ; "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun  
Esas Açısından Denetimi," Anayasa Yargısı,  
Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 1986,  
Cilt 2, s.21-38, (Denetim).
- TOSUN, Erdal** ; "Bütçe Süreci, (Gelişmiş Ülke Örnekleri Ve  
Türkiye Eleştirisi)", (Bütçe Dünyası, Sayı: 13,  
Cilt: 2, Aralık 2002), s. 3-15, (Bütçe Süreci).
- \_\_\_\_\_ ; "Bütçelemede Yanlış Olan Nedir?", (Bütçe  
Dünyası, Sayı: 21, Cilt: 2, Kış 2005), s. 47-56,  
(Bütçelemede Yanlış).
- \_\_\_\_\_ ; "Kamu Malî Yönetimi ve Mali Kontrol  
Kanunu Tasarısına İlişkin Bir  
Değerlendirme", (Bütçe Dünyası, Sayı: 16,  
Cilt: 2, Sonbahar 2003), s.19-23, (Tasarı).
- \_\_\_\_\_ ; "Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi  
Işığında Yeni Bütçe Anlayışı", (Bütçe  
Dünyası, Sayı: 19, Cilt: 2), s. 1-10, (Program  
Bütçe), (Yeni Bütçe Anlayışı).

**TUNCER, Erol-KASAPBAŞ, Coşkun-TUTUM, Cahit** ; “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma”, Yeni Türkiye 4, (Yönetimde Yeniden Yapılanma Özel Sayısı), (Mayıs-Haziran 1995, Yıl 1, Sayı 4), Ankara 1995.

**UÇAK, Fikri** ; “Olağanüstü Durumlarda Sayıştay Denetimi”, (Mali Kılavuz, S.11”, (Sayman Sorumluluğu).

\_\_\_\_\_ ; “Sayman Sorumluluğunun Sayıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, (Mali Kılavuz, S.13”, (Sayman Sorumluluğu).

**ULUSLARARASI PARA FONU,(IMF)** ; "Türk Devlet Muhasebesi: Sistemin İncelenmesi ve Öneriler", (Hazırlayan: J. Pierre Demangel, Çev: Atilla İrteş, Faika Sezgin), Ankara 1978.

**ÜÇBAŞ, Abdurrahman** ; “5018 Sayılı Kanunun Kamu Maliyesine Getirdikleri”,(Mali Kılavuz, s.25).

**YALTI Billur** ; “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 36’yı anlamak”, (Kazancı Hukuk, İşletme, Maliye Bilimleri, S.6), s.7-23.

**YERLİKAYA G. Kürşat** ; “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, (E-Akademi, S.6, Ağustos 2002), (www.e-akademi.org), (Erişim Tarihi:1.7.2004).

**YILMAZ, H. Hakan** ; “Yerel Yönetimlerde Planlama, Bütçe, Borçlanma ve Denetim Süreçlerinin Yeni Yasalar Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, (Sayıstay Dergisi, S.55, 2004), s. 3-40.

**YILMAZ, Rıza**

; "5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Ve Mülki İdare Amirleri", (www.mahalli-idareler.gov.tr), (Erişim Tarihi, 1.1.2004).

---

; "Mahallî İdarelerimizde Malî Kontrol Yetkilisi Kimdir? Kimler Malî Kontrol Yetkilisi Olabilir?", (www.mahalli-idareler.gov.tr), (Erişim Tarihi, 1.1.2004).

---

; "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununa Göre Üst Yönetici Ve Harcama Yetkilisi Kimdir? Görev Ve Sorumlulukları Nelerdir?", (www.mahalli-idareler.gov.tr), (Erişim Tarihi, 1.1.2004).

**YILMAZ, Yüksel**

; "Merkezi Hükümetin İç Denetim Standartları", (Mali Kılavuz, S.20),

**YILMAZCAN, Dilek**

; "Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları", (13.Türkiye Maliye Sempozyumu, "Anayasal Mali Düzen", 14-16 Mayıs 1998, Bodrum), (M.Ü.Araştırma ve Uygulama merkezi Yay.No:12), s. 163-172, İstanbul 1998.

**YÖRÜKER, Sacit**

; "Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme", (2. Kamu Mali Yönetim Arenası), Hilton Oteli/Ankara 2-3 Nisan 2003.

**YÜKSEL, Nahit**

; "1961 Anayasası Döneminde Bir Bütçe Ödeneği Hakkında Yürütülen "Kamu Hizmeti" Kavramı Eksenli Tartışma", (Bütçe Dünyası, Sayı 5), (Tartışma).

---

; "Hukukun Üstünlüğü ve Bütçe Yasaları (1990'lı Yıllar)", (Bütçe Dünyası, Sayı 6), s.16-20, (Bütçe Yasaları).

---

; "Bütçe Hukukumuzda Bir Geçici Önlem: Geçici Bütçe", (Bütçe Dünyası, Sayı: 12, Cilt: 2, Ağustos 2002), s. 7-8, (Geçici Önlem).

---

; "Türk Parlamento Hukukunda Bütçe Komisyonu", (Sayıştay Dergisi, Ocak-Mart 2005, Sayı 56), s. 3-21, (Bütçe Komisyonu).

---

; "Yasama Sürecinin "Söylem" Sorunları (5018 Sayılı Yasaya Eleştirel Bakış Denemesi)", (Bütçe Dünyası, Cilt 2 Sayı 25 Bahar 2007), s.16-27, (Söylem Sorunları).