

**KONSOLİDE BÜTÇENİN BAŞLANGIÇ DEĞERLERİNİN  
UYGULAMA SONUÇLARI İLE BİRLİKTE  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**EVALUATION OF BEGINNING VALUES OF CONSOLIDATED  
BUDGET TOGETHER WITH APPLICATION RESULTS**

Özhan ÇETİNKAYA\*

**ÖZET**

Bu çalışmada konsolide bütçe başlangıç değerlerinde yıl sonu itibariyle meydana gelen değişimler incelenmektedir. Konsolide bütçeye dahil kamu kurumları hizmet üretmek için bütçe ile kendilerine verilen ödenekleri harcamaktadırlar. Ancak bu ödenekler yetmemektedir. Bu durumda bu kurumlar yıl içinde bazı uygulamalarla ilave kaynak sağlayarak hizmet üretmeye devam etmektedirler. Kamu kurumlarının ilave kaynak bulma çabaları özellikle 1980 sonrasında genel olarak iki şekilde gelişme göstermiştir: Birincisi, başlangıç bütçesine yıl içindeki uygulamalarla yapılan ilaveler (kaydedilen ödenek, ek ödenek, tamamlayıcı ödenek); ikincisi, bütçe dışından sağlanan (döner sermaye, dernek ve vakıf uygulamaları) kaynaklardır. Her iki uygulama sonucunda genel ve katma bütçeli idareler sadece başlangıçta kendilerine verilen ödenekleri harcamamış aynı zamanda yıl içindeki ilave kaynakları da harcamışlardır. Böylece bu kurumların başlangıç bütçe ödenekleri yıl sonu itibariyle artırılmış dolayısıyla başlangıç değerlerinin önemi azalmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** *Konsolide bütçe, kaydedilen ödenek, tamamlayıcı ödenek, döner sermaye işletmesi, vakıf, dernek*

**ABSTRACT**

In this study, beginning and final values of consolidated budget will be investigated. Generally, public organizations in consolidated budget spend appropriations which are given with budget. But, these appropriations are not sufficient. Therefore, public organizations use two methods. The first is additions to the beginning budget. These additions are complementary appropriation, additional appropriation and enrollment appropriation. The second is applications which are outside of budget. These applications are revolving funds, foundations and associations. Thus, beginning budget of public organization increases with these applications. Finally, budget discipline is spoiled.

**Keywords:** *Consolidated budget, enrollment appropriation, complementary appropriation, foundation, revolving fund, association, additional appropriation*

## GİRİŞ

Bu çalışmada bütçe denildiğinde ilk akla gelen konsolide bütçenin, hazırlanması ve onaylanmasını takiben, uygulanması sonucunda yapısında meydana gelen sonraki değişimler ile içeriğindeki harcamacı kuruluşların bütçelerinde gözükmeyen ancak faaliyetleri ile ilgili harcamaların bir kısmını (bazılarında çoğunluğunu), oluşturdukları idarelerin kaynakları ile karşıladıkları uygulamaların içeriği incelenmektedir. Diğer bir deyişle, bu çalışmada iki konu üzerinde durulmaktadır. *Birinci konuda*, bütçe hazırlandığında gözükmeyen ancak yıl sonu hesaplarında yer alan kaydedilen ödenek, tamamlayıcı ödenek, ek ödenek adı verilen uygulamalarla yapılan harcamalar ve büyüklükleri ele alınacaktır. Yapılan uygulamalar başlangıçta yer almadığından bütçe dışı olarak adlandırılabilir. Ancak bu uygulamaların bütçe dışı olarak adlandırılması tabii ki doğru değildir. Nedeni, başlangıçta bütçede gözükme de yıl sonu hesapları ile bütçe içine çekilmesidir. Ayrıca bu tür harcamalar için daha önceden gerek 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (MUK) gerekse ilgili yıl bütçe yasası izin vermiştir. Ancak üzerinde durulması gereken konu bütçenin başlangıç rakamlarının yıl içinde ya da yıl sonunda yapılan ödenek değişiklikleri ile bütçenin başlangıçtaki hazırlık dönemine göre önemini yitirmesidir. Genel olarak bakıldığında bütçe yılı bittikten sonra bütçenin üzerinde fazla durulmamakta ve konuşulmamaktadır. Oysa bütçeye hazırlık ve görüşülme aşamasında verilen önem daha fazla olmakta bütçe üzerindeki konuşmalar bu dönem artmaktadır. Bu açıdan bütçe hazırlanırken samimi olarak düşünülmediğine inandığımız bu uygulamaların 1980 sonrasında hızla artmasının dikkat çekilecek bir konu olduğunu düşünmekteyiz.

*Çalışmanın ikinci konusu*, birinci konuya göre gerçekten bütçe dışında yapılan uygulamalardan oluşmaktadır. Bu konu içinde konsolide bütçeye dahil idarelerin (genel ve katma bütçeli idareler) mevcut bütçe yapılarının yetmemesi sonucunda değişik yasalardan yararlanarak oluşturdukları idarelerle harcamalarını finanse etmeleri değerlendirilmektedir. Genel ve katma bütçeli idareler kendilerine verilen ödenekler ile yeterli kamu hizmeti yapamadıklarına inandıklarından yasaların verdiği izin ile döner sermaye işletmesi, vakıf, ve dernek gibi oluşumlara giderek ürettikleri ve sundukları kamu hizmetini yeterli ya da bazılarının göre daha kaliteli sunmak için kaynak yaratarak bunları kamunun kullanımına sunma yolunu seçmektedirler. Bu durum konsolide bütçe içindeki genel ya da katma bütçeli idarelerin yaptıkları harcamaların kendilerine bütçeleri ile verilenlerin üstüne çıkmasına neden olabilmektedir. Böylece, örneğin bir katma bütçeli idarenin harcaması = Katma bütçe + Döner sermaye + Vakıf + Dernek + Kaydedilen ödenek + Ek ödenek + Tamamlayıcı ödenekten oluşan harcamalar toplamı olabilmektedir. Bir genel bütçeli idarenin de harcaması = Genel bütçe + Döner sermaye + Vakıf + Dernek + Kaydedilen ödenek + Ek ödenek + Tamamlayıcı ödenek ile finanse edilen harcamalar toplamından

oluşabilmektedir. Ancak döner sermaye + vakıf + dernek kaynaklarından yapılan harcama toplamları hiçbir zaman konsolide bütçe yıl içi ve sonu hesaplarında gözükmemektedir ve yasal olarak da gözükmez. Böylece başlangıçta konsolide bütçe ile ödenek verilen kamu kurumlarının harcamaları gözükken kısmın çok ötesinde olmaktadır. Konsolide bütçe hazırlığında gözükmeyen diğer uygulamalar ilave edildiğinde konsolide bütçeye dahil bir kamu kurumunun harcamasının gözükenden çok daha fazla olduğu görülebilmektedir. Çalışmanın girişi niteliğindeki bu kısmında inceleyeceğimiz iki konuyu görünen ve görünmeyen harcama kaynakları olarak da adlandırmak mümkündür. Buna göre bütçeye sonradan yapılan ilaveler görünen, bütçe dışı kaynaklarla yapılan harcamalar görünmeyenler olarak da ifade edilebilir.

## **KONSOLİDE BÜTÇE HAZIRLIK VE ONAY SONRASI DEĞİŞİKLİKLER VE İNCELENMESİ**

Bu başlık altında konsolide bütçenin yıl içinde uygulanmaya başlanmasıyla birlikte bütçede meydana gelen değişikliklerin (genelde eklemelerin) kavramsal açıklaması ve bu değişikliklerin rakamsal olarak büyüklükleri incelenerek konsolide bütçe içindeki yerleri değerlendirilmektedir.

### **Konsolide Bütçedeki Değişikliklerin Kavramsal Açıklaması**

Son 20-25 yılın kesin hesap kanunlarına bakıldığında Meclisten onay alan bütçelerin hepsinin rakamlarının hep artış şeklinde kesinleştiği görülmektedir. Ortaya çıkan artışların, kaydedilen ödenek, ek ödenek, tamamlayıcı ödenek şeklinde bir gelişme gösterdiği anlaşılmaktadır. Bu ödeneklerle ortaya çıkan artışların rakamsal yapılarına girmeden önce bu ödeneklerin kavramsal olarak açıklanmasında fayda olacağını düşünmekteyiz. Buna göre ;

**a) Kaydedilen Ödenek:** Bu ödenek türünün ne anlama geldiği ile ilgili herhangi bir tanım bulmak zordur. Aslında kaydedilen ödenek kavramı MUK'nun bazı konuları ile ilgili maddelerinin uygulamaya geçirilmesinde uygulamacıların kullandıkları bir kavram olmuştur. Kaydedilen ödenek kavramının ortaya çıkışı için MUK'nun elli beşinci maddesi kabul edilebilir. Bu madde "*Kamu yararına ait hizmetlerde kullanılmak üzere yapılan bağış ve yardımlar gelir bütçesinde özel bir bölüme konulup şart kılındığı hizmetin gider bütçesinde ödeneği varsa bu ödenğe eklenir, yoksa ayrı bir bölüme kaydolunarak şart kılınan yere harcanır. Bu tür ödeneğin yıl sonunda kalan tutarı ertesi yıllarda açılacak özel bir bölüme aktarılıp sarf edilir*" demektedir. Gerek bu Kanunun bu maddesine gerekse çeşitli kanunlarda ya da bütçe kanunlarında yer alan hükümlere dayanılarak cari yıl içinde ortaya çıkan durumlarla ilgili olarak bütçeye gelirli ve gelirsiz olmak üzere ödenek kayıtları söz konusu

olabilmektedir. “Bu şekilde yapılan işlemler başlangıçta bütçede hiçbir şekilde yer almamakta yıl içinde saymanlığa yatırılan paralar bütçenin (B) cetveline gelir, (A) cetveline ise ödenek ve gider kaydedilmektedir. Yılı içinde harcanmayan ödenek, gelirleriyle birlikte ertesi yıla devredilmektedir. Başlangıçta bütçede yer almayan ve yılı içinde devreye giren ve harcamalar arasında gösterilen bu ödeneklerin konsolide bütçenin kendi kaynaklarıyla bir ilişkisi bulunmamaktadır” (Akpınar, 1993: 7).

Kaydedilen ödeneklerin yapısını oluşturan hizmetler ve kanunların (Akpınar, 1993:8-15) içerikleri belirtilecek olursa (Çetinkaya, 1999: 46-58) :

### ***Şartlı Bağış ve Yardımlar***

Şartlı bağış ve yardımlar kamu yararına kişi ve kurumların devlete yaptıkları para ve mal aktarımıdır. Ancak burada yapılan yardımlar belirli bir iş ya da hizmetin görülmesi amacıyla yapılmaktadır. Yardımda bulunacak olanlar hizmetin tutarını ilgili kurumun saymanlık veznesine yatırırlar. Bu durum bütçe ve muhasebe açısından bütçeye gelir kaydedilmesi diğer taraftan da ilgili kuruluşun bütçesinin sonuna açılacak özel bir bölüme ödenek kaydedilmesi şeklinde olmaktadır. Hizmetin tamamlanması durumunda ödenek artışı varsa iptal edilir. Fakat bu durum çok fazla olmaz. Çünkü hizmeti gerçekleştirmek üzere yardımda bulunanlar iş sürdüğü sürece ödemelerde bulunurlar; iş bittiğinde otomatik olarak ödemeler de kesilir. Bu konuyla ilgili olarak bir kişi ya da kurumun bir bina yapımında ilgili bakanlığa nakden bağışta bulunması örnek olarak verilebilir. Yardımda bulunan kişi binanın maliyet değerini bir defada ilgili kuruma vermez Binanın her tamamlanan aşaması için müteahhide verilmek üzere kurumun saymanlığına yatırır. İş bittiğinde ödemede biteceğinden ödenek artışı ya da para fazlası diye bir durum oluşmaz.

### ***İlgili Kanunlar Gereğince Yapılan Özel Ödenek Kayıtları***

Kaydedilen ödenek uygulaması bazen çıkarılan özel kanunlarla bir kuruma gelir sağlanması, bazen de ödenek yazılması şeklinde olabilmektedir. Çıkarılan özel kanunlara örnek olarak 30.5.1985 Tarih 3212 Sayılı Kanunla uygulamaya geçirilen, Milli Savunma Bakanlığının ihtiyaç fazlası silah ve mühimmatlarını satması ve bunlardan elde edeceği geliri gelir bütçesinde açacağı kaleme gelir, gider bütçesinde açacağı bölüme ödenek kaydetmesi, Futbol Müsabakalarında Müşterek Bahisler Tertibi Hakkında Kanun ile Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne spor tesisleri yapımı için kaynak aktarılması örnek olarak verilebilir. Benzer olarak, Harita Genel Komutanlığı Kanunu, Askerlik Kanunu,, Telsiz Kanunu, Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında Kanunlarla ilgili kurumlara özel gelir ve özel ödenek uygulaması yapılmaktadır.

**4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisinden Ayrılan Paylarla Finanse Edilen Hizmetler**

Özel tüketim vergisi çıkmadan önce akaryakıt tüketim vergisi, eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi adı altında tahsil edilen vergilerden bir kısmı genel bütçeye bir kısmı ise belirlenen kurumlara gelir olarak aktarılmaktaydı. Ancak Özel Tüketim Vergisi Kanununun kabulü ile 16 çeşit vergi, harç, pay, fon vb adlarla yapılan tahsilatlara son verilerek sadece özel tüketim vergisi adı altında tek bir vergi ile tahsilata girişilmiş olup bu vergi tahsilatından belirlenen kurumlara paylar ayrılmaya başlanmıştır (6.6.2002 Tarihli Özel Tüketim Vergisi Kanunu, m:17).

Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer alan III sayılı listedeki (kolalı gazoz, bira, şarap, alkollü içkiler, tütün içeren sigara ve purolar)mallar üzerinden alınan özel tüketim vergisi hasılatının %18'i hesaplanarak Maliye Bakanlığı Merkez Saymanlığına yatırılan paylar 15 gün içinde, Maliye Bakanlığınca bir yandan bütçeye gelir, diğer yandan % 16'sı dağılımı Başbakan onayı ile belirlenmek suretiyle Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü bütçelerinde, % 52'si Milli Eğitim Bakanlığı bütçesinde, % 32'si ise Sağlık Bakanlığı bütçesinde açılacak özel tertiplere ödenek kaydedilir ve parası merkez saymanlığınca aynı süre içinde bir kamu bankasında anılan kurumlar adına açılacak özel hesaplara yatırılır<sup>1</sup>. Bu kaynaktan yapılacak harcamalar 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 832 Sayılı Sayıştay Kanununun 30 ila 37. Maddelerinde yer alan vize ve tescil hükümleri ile 180 sayılı Bayındırlık ve iskan Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 32.maddesi hükümlerine tabi değildir. Bu ödeneklerden yılı içinde harcanmayan miktarlar ertesi yıl bütçelerine devren gelir ve ödenek kaydolunur. Bu hükümlere göre yapılacak harcamalardan yatırım niteliğinde olanlar yıllık programla ilişkisi kurulmak üzere yılı içerisinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına bildirilir.

Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer alan II sayılı listedeki (otobüs, minibüs, midibüs, binek otolar, vb) mallar üzerinden tahsil edilen özel tüketim vergisi hasılatından da % 28 oranında hesaplanarak Maliye Bakanlığı Merkez Saymanlığına yatırılan paylar 15 gün içinde Maliye Bakanlığınca bir yandan bütçeye özel gelir, diğer yandan yukarıda belirtilen kurumların bütçelerinde açılacak özel tertiplere aynı hükümler çerçevesinde ödenek kaydedilir. Bu kaynağın paylaşımı ve yapılan harcamalar da aynı usulle gerçekleştirilmektedir. Buna göre özel tüketim vergisinden ayrılan paylar başlangıçta ilgili kurumun bütçesinde yer almamaktadır. Yıl içinde paylar

---

<sup>1</sup> Özel Tüketim Vergisi hasılatından ayrılacak paylar 1.1.2003 tarihinden itibaren 8.1.2003 tarihli 2003/5142 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %0 olarak belirlenmiştir.

tahsil edilerek kurumlara ödenek kaydedilir ve böylece kurumun bütçe başlangıç ödeneği yıl sonu itibariyle artmış olur.

***Kamu Ortaklığı Fonu ile Diğer Fonlardan Sağlanan Kaynaklarla Finanse Edilen Hizmetler ve Projeler***

1993 yılından itibaren bütçe içi ve dışı fon uygulamalarında meydana gelen değişikliklerle bütçe dışında yer alan fonların bütçe içine alınması sağlanmıştır. Bu uygulama ile fonların kaynaklarının bütçeye gelir ve gider yazılması için bütçe kanunlarında uygulamaya dönük hükümler konulmaktadır. Kamu ortaklığı fonu ile toplu konut fonunun sağladığı kaynaklarla çeşitli kurumlar bir çok hizmet görebilmektedir. Fondan aktarılan kaynaklar Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Karayolları Genel Müdürlüğü gibi kurumların bütçelerinde özel bölüme gelirli ödenek olarak kaydedilir.

***Protokol Yapılarak Genel veya Katma Bütçeli Kuruluşlar Dışındaki Diğer Kamu Kurumları ile Mahalli İdarelere ve Şahıslara Yapılacak İşler İçin Yatırılan Paralar***

Genel ve Katma bütçeli kuruluşlara iş yaptırmak üzere anlaşılan mahalli idarelerin, özel kişi ve kuruluşların iş bedellerini ilgili kuruluşun saymanlığına yatırmaları, yatırılan bu paraların ise bütçeye gelir kaydının yapılması söz konusudur. Bu gelir Maliye Bakanlığınca gelirli ödenek olarak kaydedilir. Bu ödenek sadece belirlenen işin yapılmasında kullanılabilir.

Açıklamaları yapılan ilgili kanunlarla yılı içinde bir hizmete ait sağlanan gelir, genel bütçenin (B) işareti cetvelinde yılı içinde açılacak özel gelir kalemine, katma bütçeli idare tarafından kullanılacaksa o idarenin bütçesinin (B) işareti cetveline yıl içinde açılacak özel gelir kalemine özel gelir kaydedilir. Yılı içinde bitmeyen bir işle ilgili olarak yeterli ödenek ve dolayısıyla gelir varsa, bu gelir ve ödeneğin hizmet ya da iş tamamlanıncaya kadar ertesi yıla devri söz konusudur.

Yılı içinde bir hizmet ve konuyla ilgili bütçeye yapılan gelir ve ödenek kayıtları ile ilgili olarak hizmetin tamamlanmış ya da kalan ödenekle yapılacak bir işin olamayacağı anlaşılırsa gelirlerle ödeneklerin iptal edilebilmesi için ilgili yıl bütçe kanunlarına bir madde konulmaktadır. İptale ise Maliye Bakanı yetkilidir.

Teoride belirtilen adı ile kullanımına rastlanmayan fakat uygulamada uygulamacılar tarafından bazı kanunlara dayanılarak oluşturulan ve adlandırılan “*Kaydedilen Ödenek*” kavramı ve içeriğinin bu şekilde açıklanması ile birlikte belirtilmesi gereken bir durum bu ödenek isminin bütçe gerekçelerinde 1980’li yıllarda “*Otomatik Ödenek*” olarak kullanıldığı daha sonra bu ismin “*Kaydedilen Ödenek*” olarak değiştirildiğidir.

**b) Ek Ödenek:** 1050 Sayılı MUK'nun 36.maddesine göre "Tertibi bütçede bulunup yetersizliğinden dolayı ilave olarak alınan ödeneye "ek ödenek" denir. Buna göre, ek ödenek bütçeyle öngörülen ödeneklerin ihtiyaçları karşılayamaması nedeniyle aynı konuda yeniden alınan ödenektir (Büyüklü-Kamiloğlu, 1987:34). Hükümet ek ödenek taleplerini gerekçeleri ile birlikte hazırlayarak Meclise başvurmak zorundadır. Yani ek ödenek taleplerinin, kanun tasarısı olarak hazırlanıp bütçe kanununun geçtiği aşamalardan geçerek kanunlaşması gerekmektedir.

**c) Tamamlayıcı Ödenek:** Bu ödeneğin adı 1050 Sayılı MUK' da açıkça yer almamaktadır. Aslında ödenek üstü harcama olarak adlandırılan bu konu Maliye Bakanının ödeneklerin eksik kısımlarını tamamlama yetkisinden dolayı bu ad altında kullanılmaktadır (Edizdoğan, 1995:118). Bu ödeneğin açıklamasını MUK'nun 48.maddesinde bulmak mümkündür. Bu maddeye göre: "Belirli satış ödentisi (kıymetli kağıtlar ve benzeri şeyleri satan damga bayilerine verilen komisyonlar), oranı kanunla belirlenmiş ödenti ve ikramiyeler, geri verilecek paralar, mahkeme harçları, Devlete ait bina ve arazi vergileri, emekli-dul ve yetim ödeneklerinin her birinin yılı bütçesine konulmuş ödenekleri<sup>2</sup> yetmediği takdirde ek olarak harcanmasına gerek görülecek tutarı ödemeye Maliye Bakanı yetkilidir. Bu yolla oluşacak ödenek farkı yüzüncü maddede yazılı Kesin Hesapta ayrıca gösterilir." Anlaşılacağı üzere ödenek üstü harcama, yasama organınca görüşülüp onanmadan yapılan bir harcama olup ne kadar harcama yapılacağı önceden bilinmeyen ve sonucun kesin hesap ile alındığı bir konudur.

Kavramsal olarak açıklamaları yapılan ödeneklerden sadece ek ödeneğin ismini ve açıklamasını MUK' da (madde 36) bulmak mümkündür . Tamamlayıcı ödenek kavramını ise bu isim altında bulmak söz konusu değildir. Ancak yine de tamamlayıcı ödenek olarak adlandırılmasına neden olan bir madde MUK' da (madde 48) vardır ve içeriğinin ne olduğu belirtilmiştir. Kaydedilen ödenek kavramı ise gerek MUK da gerekse diğer bağlı kanunlarda bu adla yer almadığından bu ödeneğin içeriğini anlamak mümkün değildir. Ayrıntılı incelendiğinde bu ödeneğin kaynağını değişik konularda çıkarılan değişik kanunlardan aldığı görülmektedir. Bu durumda çeşitli kamu yayınlarında adı geçen (bütçe gerekçesi gibi) ancak tanımı ve açıklaması yapılmayan kaydedilen ödenek konusunun diğer ödenekler gibi açıkça belirtilmesi ve tanımlanması hem araştırmacılar hem de uygulamacılar açısından fayda sağlayacaktır.

---

<sup>2</sup> Emekli,yetim ve dul aylıklarının ödenmesi 1101 Sayılı kanunla Emekli Sandığı Genel Müdürlüğüne devredilmiş olduğundan bu konunun uygulama sahası kalmamıştır.

## Konsolide Bütçe Hazırlık ve Onay Sonrası Değişikliklerin İncelenmesi

1990 sonrasında Konsolide bütçenin başlangıç rakamları ile kesinleşen rakamları incelendiğinde<sup>3</sup> görünen manzara kesinleşen rakamların başlangıç rakamlarının hep üzerinde olduğudur. Bu durumu görmek için bütçe gerekçelerine bakmak yeterli olmaktadır.

**Tablo 1: Ek, Kaydedilen ve Yıl Sonu Ödeneklerinin Konsolide Bütçe Başlangıç Ödeneğine Oranları ile Tamamlayıcı Ödeneklerin Payı (%)**

YILLAR/ÖD	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Baş. Öd.	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Ek Öd.	0.0	20.9	0.0	21.4	12.2	28.6	12.7	29.3	0.0	1.8	0.0
Kay.Öd.	6.8	11.4	6.7	6.5	4.7	7.4	4.5	4.4	9.5	3.8	6.0
Yıl.son.Öd	106.8	132.3	106.7	127.9	116.9	135.9	117.2	133.7	109.5	105.6	106.0
Tamamlayıcı Ödenek*	3.7	3.2	6.1	3.0	0.9	0.6	0.3	0.6	0.5	3.1	0.5

Kaynak: 2000-2002 Mali Yılları Bütçe Gerekçeleri. 1990-2000 Yılları Kesin Hesap Kanunları

\* Genel Bütçe verileri olup Genel Bütçe giderleri içindeki paylardır.

Tablo I' den de görüldüğü gibi, bütçe kanunları ile kurumlara verilen harcama izinleri gerek ek ödenek gerek kaydedilen ödenekler ve gerekse tamamlayıcı ödenekler nedeniyle artmakta ve sonuçta yıl sonu ödenekleri ile başlangıç ödenekleri arasındaki fark önemli tutarlara ulaşmaktadır. Ek ödenegın alınmadığı yıllarda başlangıç ödenegı ile yıl sonu ödenegı arasındaki fark GSMH'nın %1'i ile % 3'ü arasında değişirken ek ödenegın alındığı yıllarda bu farkın açıldığı, özellikle 1997 yılında bu oranın % 7.2'ye kadar yükseldiğı görülmüştür (Bütçe Gerekçesi, 2002:29). Aslında 1997 yılındaki bütçe denk bütçe şeklinde yapılmıştır. Ancak sonuca bakıldığında diğer yıllardan daha yüksek oranda yıl sonu ödenegı farkı ortaya çıkmıştır (% 33.7). Bütçenin yıl başı ile yıl sonu fark yapısına bakıldığında farkın esas olarak ek ödenekten kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Özellikle 1993-1997 yılları arasında bunu görmek mümkündür.. Ancak kaydedilen ödenek ile de her yıl bütçede değişiklikleri gözlemek mümkündür. Ortaya çıkan değişiklik kaydedilen ödenek için başlangıç ödeneklerinin her yıl yuvarlak rakamlarla % 5'i ile % %10'u arasında olmuştur. Tabii ki bu durumlar bize bütçelerin hükümetler tarafından gerçekçi yapılmadığını, yasaların kendilerine tanıdığı rahatlıklardan yararlanarak bazı harcamaları başlangıç bütçelerinde göstermeyerek bazı kurumlara ayrıcalık tanıdıklarını açık bir şekilde göstermektedir.

<sup>3</sup> 1990 öncesinde de bütçe, başlangıç rakamlarından çok daha fazlaya tamamlanmıştır. Örneğin; 1977'de % 148,9, 1980'de % 177.3, 1984'de % 137.2, 1987'de % 122.0 olmuştur.



## **KONSOLİDE BÜTÇE DIŞI GELİR VE HARCAMALARIN YAPISI VE İNCELENMESİ**

Konsolide bütçeye dahil genel ve katma bütçeli idarelerin bütçe ile verilen ödeneklerin dışında bu idarelerin harcama yapmak için başvurdukları çeşitli uygulamalar söz konusudur. Genel ve katma bütçeli idarelerin yasaların izin verdiği uygulamalar sonucu kendilerine bağlı olarak oluşturdukları kuruluşlar içerisinde döner sermayeli işletmeler, vakıflar, vakıf işletmeleri ve dernekler yer almaktadır. Konsolide bütçeye dahil idarelerin kurdukları bu idarelerin öncelikle kısa olarak kavramsal açıklamalarını yapıp daha sonra rakamsal olarak büyüklüklerini ortaya koymak, genel ve katma bütçeli idarelerin bütçe dışında kullandıkları kaynaklar hakkında bilgi vermek açısından faydalı olacaktır.

### **Konsolide Bütçe Dışı Uygulamaların Kavramsal Açıklaması**

Genel ve katma bütçeli idarelerin konsolide bütçe kaynaklarının dışındaki kaynaklarla hizmet üretmeleri de söz konusudur. Özellikle 1980 sonrasında hızla artan bu uygulama şekilleri bu idarelerin kurdukları döner sermaye işletmeleri, vakıf ve vakıf işletmeleri ile derneklerden oluşmaktadır. Genel ve katma bütçeli idareler kaynak yetersizliği, bütçe uygulamasında karşılaşılan yasal zorluklar, denetimlerin katılığı ve fazlalığı gibi nedenlerden dolayı daha rahat gelir sağlamak, rahat harcama yapmak, daha az denetime tabi olmak gibi avantajlar sunan bu uygulamalara gitmişlerdir. Bu uygulamaların öncelikle kavramsal yapılarını kısaca belirtip daha sonra rakamsal olarak büyüklüklerini ortaya koymak, bütçe disiplininin önemini vurgulamak açısından faydalı olacaktır.

**a) Döner Sermayeli İşletmeler** (Çetinkaya, 2001:115-139 ve Çetinkaya, 2001a :27-65): Kuruluş kaynağını MUK madde 49'dan alan döner sermayeli işletmeler bu maddenin yanında, özel kanunlarla, kuruluş kanunlarıyla ve bütçe kanunlarıyla kurulmuşlardır. Kamu kurumlarının bu kanunlar yoluyla döner sermaye kurmaya başlamaları ile bunların sayıları artmış ve sonuçta kamu maliyesinde döner sermaye açısından düzensiz bir sistem oluşmuştur. Aslında MUK'un 49. maddesine göre verilen döner sermaye ile hammadde ve malzeme alınması, uzman ve işçi ücretlerinin ödenmesi ve benzeri açılardan sınırlama getirilmesine rağmen, çıkarılan çeşitli kanunlar yoluyla bu sınırlar aşılmış, harcama alanları genişletilmiş, ayrıcalıklar getirilmiş, geniş serbest bir alan sağlanmıştır (Kostik, 1998: 9). Bu sistemi bir parça da olsa düzeltmek üzere 27.09.1984 tarih ve 3046 sayılı "*Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun*"un kabulü ile döner sermayeli işletmelerin kurulmasında yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu kanunun 40. maddesinde "*Bakanlıklar ve bağlı kuruluşlar ihtiyaç halinde döner sermaye işletmesi kurabilirler. Döner sermaye işletmesinin kurulması, sermayesi, gelirleri, işleyiş ve denetimi ile ilgili esas ve usuller kanunla düzenlenir*" ifadesi kullanılmıştır. İşletmelerin kurulması ile ilgili olarak ise aynı kanunun geçici ikinci maddesinde "Döner sermayeli

işletmelerin ilgili bakanlığın teklifi, Maliye Bakanlığının ve Sayıştay'ın olumlu görüşü alındıktan sonra teklif yapan bakanlıkça çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir” denilmiştir. Yapılan bu düzenlemelerle döner sermayeli işletmelerin kurulması ve işleyişi belli bir düzene kavuşturulmuştur.

MUK madde 49'a göre döner sermayenin genel bütçe içinde yönetilen kurumlarca kullanılacağı ve bu kurumların ödeneklerinden bir kısmını ayırarak döner sermayeli işletmeyi kuracakları belirtilmiştir. Ancak uygulamada genel bütçeli idarelerin yanında katma bütçeli ve özel bütçeli idarelerde de döner sermaye uygulamasına gidilmiştir. Kamu kurumunun, devletin temel hizmetini yerine getirirken ortaya çıkan iktisadi nitelikteki mal ve hizmet üretimlerinin piyasada fiyat karşılığı değerlendirilmesi için, kendi bütçesinden harcama olarak ayırdığı döner sermaye ödeneği ile kurduğu işletmesi vasıtasıyla gelir sağlama amacı gerçekleşmiş olur. Döner sermayeli işletme kurulması ile; piyasada talep karşılanmış, devlete ek gelir sağlanmış, atıl kapasite doldurulmuş olur (Edizdoğan, 1995: 39). Bu genel amaçlarla düzenlemeler yapılmasının ötesinde, kurumların genel bütçenin katı kurallarından kurtulma düşüncesinin ortaya çıkmasıyla özel amaçlar ile döner sermayelerin kuruluşu gelişme göstermiştir. Böylece kamu kurumları, giderlerde serbestlik, idari özerklik, mali özerklik, özel olanak ve ayrıcalık sağlama avantajları (Alagöz, 1985: 63) ile kendilerine bağlı tüzel kişiliği olmayan işletmeler oluşturmuşlardır.

Genel ve katma bütçeli idarelerin yüklendikleri kamu hizmetlerini yerine getirmeleri sırasında ortaya çıkan ticari, sınai, tarımsal, kültürel ve mesleki nitelikteki faaliyetlerinin yürütülmesi için tahsis edilen sermayelere “*döner sermaye*” bu şekilde kurulan işletmelere “*döner sermayeli işletme*” denilmektedir (Engür, 1987: 12). Döner sermayeli işletmeler hangi kanuna göre kurulurlarsa kurulsunlar, ya ana kuruluş olan bakanlığa ya genel müdürlüğe ya da üniversiteye bağlıdırlar. Bu yüzden işletmelerle bağlı oldukları kuruluşun mali ve idari yapısı birbirleri ile kaynaşmış durumdadır. Örneğin, döner sermayeden yapılacak harcamaların kapsam ve sınırı tam olarak belirlenemediğinden, harcamalar açısından döner sermaye ile ana kuruluş açısından geçişmeler olmaktadır (Aydın vd., 1997: 2).

Bu işletmeler, tüzel kişiliğe sahip olmayan, sermayeleri aldıkları ödenek, karlar, sabit değerler, bağışlar olan, çoğunlukla MUK'a değil, özel kanunlara tabi olan, bütçeleri bağlı oldukları kuruluşun onayı gereken işletmelerdir.

Genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak kurulup çeşitli alanlarda faaliyet gösteren bu işletmelerin sayıları<sup>4</sup>, yasal yapının oluşturulduğu 1927 yılından günümüze artış halinde olmuştur. 1984 yılı itibariyle sayıları genel bütçe 1218, katma bütçe 366 olmak üzere toplam 1584 olan işletmeler, 1995 yılında genel bütçe 2376, katma bütçe 778 olmak üzere toplam 3154, 1996

---

<sup>4</sup> Muhasebat Genel Müdürlüğünden alınan bilgidir.

yılında genel bütçe 2266, katma bütçe 771 olmak üzere toplam 3037, 1997 yılında genel bütçe 2064, katma bütçe 771 olmak üzere toplam 2835, 1998 yılında toplam 2835, 2001 yılı sonu itibariyle bu sayı yaklaşık 2500'e inmiştir. Bunun nedeni üniversite döner sermayelerinin, her üniversitenin bir döner sermayesi olacak şekilde birleştirilmeleri sonucu - yaklaşık 385 işletme birleştirilerek- yerlerine yaklaşık 50 kadar döner sermaye işletmesi kurulmasıdır (Çetinkaya, 2000: 20-30). Sayılara bakıldığında ortaya çıkan görüntü genel bütçeli idarelerin katma bütçeli idarelere göre daha fazla döner sermayeli işletme kurma yoluna gittikleridir. Bunun nedeni olarak, *genel bütçeli idarelerin devlet bütçesinin katı ilkelerini kendilerinde daha çok hissetmeleri ve öz gelirlere sahip olmamaları* söylenebilir.

**b) Vakıf ve Vakıf İşletmeleri** <sup>5</sup>: Türk Medeni Kanunu madde 101'e göre, vakıf, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluğudur. Bir şeyin tamamını bir iş için adanmak, o işe vermek ise vakfetmektir. Vakıflarda gerçek ya da tüzel kişinin bir işi uzun bir süre gerçekleştirmek üzere belli bir miktar mal koyması ve tüzel kişilik oluşturması söz konusudur. Oluşturulan vakıf tüzel kişiliği, sahip olduğu mal varlığı ve daha sonra edineceği varlıklarla belirlenen amaç ve işler doğrultusunda faaliyette bulunur. Vakıfların kuruluş amaçları içinde her zaman için hayır işleri ön planda olmuştur. Ancak günümüz itibariyle kamu kurumlarının kurdukları vakıflar daha çok kaynak sağlama kamu işlerini görme düşüncesi içinde gelişme göstermiştir. Bu anlamda kurulan bu teşekküllerin gerçek anlamda vakıf olarak kabul edilmesi güçtür (Yerli, 1993: 6) .

Vakıfların tarihine bakıldığında, dini duygular içinde topluma yardım etme düşüncesi ön planda olmuştur. İslam hukukunda vakıf, bir mülkün kendisinin yada gelirinin bir amaç için belli bir süre olmaksızın kamuya bırakılmasıdır. İslam tarihinde vakıfların önemli yerleri vardır. Vakıf konumunda cami, mescit, mektep, medrese, tekke, zaviye, kervansaraylar oluşturulmuştur. Osmanlı döneminde de vakıfların kamu hizmetlerinin görülmesinde önemli yerleri olmuştur. Osmanlı Türklerinde vakıf yönetimi ilk olarak 1358 yılında cami ve zaviyelerin yönetimi için Sinan Paşa tarafından oluşturulmuştur (Başbakanlık, 2000: 7). Sayıları hızla artan vakıfların o dönem denetim altında tutulması ihtiyacı belirmiş ve divanlar kurulmuştur. Vakıf kuruluş mantığında, kamu kurumlarından alınacak paralara, şahıslardan alınacak bağışlara, yapılacak hizmet karşılığı alınacak ücretlere dayanarak vakıf kurulması aslında yoktur. Asıl olan belli bir gaye için yeterli miktarda para ya da mal varlığı tahsis edilerek vakıfın kurulması,

---

<sup>5</sup> Vakıf ve dernekler konusunda TODAİE yollanan ve 2003 yılı için yayın sırasında alınan “*Kamu Kurumlarında Bütçe Dışı Uygulamaların Bütçe Disiplini Açısından Değerlendirilmesi*” adlı çalışmamdan yararlanılmıştır.

bu malvarlığının gelirleri ile vakfın gayesinin gerçekleştirilmesidir (Vakıflar Gen. Müd., 1993: 12) .

Günümüze baktığımız zaman ise kamu kurumlarının kurdukları vakıfların kuruluşlarında mal varlıklarının kuruluş gayelerini gerçekleştirecek boyutta olmadıkları, sundukları hizmetlerden sağladıkları şartlı bağış şeklindeki gelirler (biraz zoraki olarak alınan) ve kurdukları vakıf işletme gelirleri ile faaliyette buldukları görülebilmektedir (Özkan, 2000: 18). Bu şekildeki bir işleyiş kamu kurumlarının yetersiz bütçe imkanlarından kurtulup kamu hizmetlerini daha rahat yapma düşüncesinin sonucu oluşmuştur. Gerçi bu işleyişin benzeri Osmanlılardan önce ve Osmanlılar döneminde de görülmüştür. Ancak o dönemde devlet bütçesinden daha çok savaş harcamaları ve halkın güvenliği için harcamalar yapılmış, sosyal harcamalar mal varlıkları ve bunların gelirleri kuvvetli vakıflar aracılığı ile gerçekleştirilmiştir. Bu uygulama yapısal olarak böyle kurulmuştur. Oysa günümüzde sistem kamu hizmetlerinin genel olarak devlet bütçesi kaynaklarından karşılanması şeklinde kurulmuştur. Ancak bütçelerin gerçekçi yapılmaması kamu kurumlarını bütçe sisteminin dışındaki ancak yasa da yeri olan vakıf uygulamalarına itmiştir.

Vakıflar kuruluş amaçlarına göre ve faaliyette buldukları alanlara göre ayrılırsalar da çalışma anlayışları aynıdır. Her bir vakıf, gelirlerini amacı doğrultusunda harcamak üzere çalışmaktadır. Ancak son yıllarda bazı tür vakıfların sahip oldukları gelirler, vakfın mal varlığından sağladığı gelirlerden ve isteğe bağlı bağış gelirlerinden çok, vakfı kuran kamu kurumunun hizmetlerine bağlı olarak vakıf bağış makbuzlarının hizmet faturasına ilave edilmesi şeklinde (özellikle devlet hastaneleri, üniversite hastanelerinde) sağlandığı görülmektedir. Bu tür işleyişlerin olmaması için Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan tebliğlerle bazı önlemler alınsa da kurumların bu uygulamalara devam ettiği bilinmektedir. Bunların yanında doğrudan kamu hizmetinin bedeli bağış makbuzu ile ödettirilerek de gelir sağlanmaktadır (İl çevre koruma vakıfları gibi.). Bu uygulamaların yanında son yıllarda vakıfların gelirlerini artırmak amacıyla vakıf mal varlığının bir kısmı ile iktisadi işletme kurmaları ya da bir şirkete iştirak etmeleri de söz konusu olmaktadır. Bu tür uygulamalar vakıf olma amacını saptırmakta, kurulan vakıfların “ticari işletme” kuranların ise “organizatör” olarak adlandırılmasına neden olmaktadır (Şener, 1978: 18). Sonuçta vakıflar yoluyla kamu kurumları bütçelerinin dışında büyük miktarlar tutan vakıf gelirlerini bütçe kaynaklarına göre vakıf sisteminin işleyişinden dolayı daha rahat harcayabilme imkanına sahip olmaktadır. Diğer bir deyişle kamu kurumları, vakıfları kanalıyla gelir sağlayıp bütçenin kendilerine vermediği harcama artırma olanağını gerçekleştirmiş olmaktadır.

Ekim 2000 tarihi itibarıyla faaliyetini sürdüren 315 mühlak vakıf (soydan gelenlere şart edilmiş vakıf), 160 adet cemaat ve esnafa mahsus

vakıf, 4.544 yeni vakıf vardır. Kamu kurum ve kuruluşları, üniversiteler, mahalli idareler, sendikalar, meslek odaları ile diğer kurum ve kuruluşların bünyelerindeki vakıf sayısı ise 420 adettir. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları ise bu sayıya dahil değildir (Başbakanlık, 2000: 17).

**c) Dernekler:** Türk Medeni Kanunu madde 56'da dernek; en az yedi gerçek kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirme suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, derneklerde belli bir insan gurubu bir amacı gerçekleştirmek üzere bir araya gelmektedir. Önemli olan bilgi ve emektir (Özkan, 2000: 528). Amacın gerçekleştirilmesinde mal varlığı ya da paranın büyük miktarlarda olması gerekmemektedir.

Ülkemizde kurulan dernekler genellikle belli bir yöre ya da meslek gurubunun sorunlarına yönelik çözümler sağlamak amacıyla kurulmaktadır. Bu anlamda binlerce dernek kurulmuştur. Ancak bu çalışmada ele alınan dernekler, kamu kurumlarının (genel ve katma bütçeli idarelerin) geliştirme, koruma, yaşatma vs. adlar altında kurdukları derneklerdir. Bu açıdan baktığımızda da yüzlerce dernek kurulmuştur. Bunlara örnek olarak daha çok devlet hastaneleri, üniversite ve üniversite hastaneleri, okullar ve diğer kamu kurumları ile ilgili yardım dernekleri verilebilir. Bunların kamu yararına çalışan dernekler içinde büyük yeri olduğunu belirtmek gerekir (Özkan, 2000: 570-581).

Son yıllarda kamu kurumlarının kurdukları dernekler dernek tanımı içerisinde değerlendirildiğinde bunların dernek olmaktan uzaklaştıkları anlaşılmaktadır. Dernek tanımında önemli olan konu, belli bir insan gurubunun bir amacı gerçekleştirmek üzere bir araya gelmesidir. Oysa kamu kurumlarının kurdukları derneklerde insan için değil bir iş bir hizmet görülmesi için faaliyette bulunduğu gözlemlenmektedir. Örneğin kamu kurumu olan hastaneler hastanenin bakım onarım, temizlikçi, tüketim mali ihtiyaçlarını bütçeden karşılayamayınca yardım derneği kurarak ücretli hastalara verdiği sağlık hizmeti karşılığında kestiği faturalara ek yardım derneği makbuzu ilave etmektedirler. Ya da hastane ziyaretlerinde galoş denilen ayak poşetlerini belli bir fiyattan ziyaretçilere satarak dernek makbuzu vermek suretiyle gelir elde etmektedirler (Galoş uygulaması görünüşte hastanenin kirlenmemesi uygulaması olarak görülse de galoş fiyatlarının galoş maliyetlerinin kat kat üzerinde olması bu uygulamanın daha çok hastaneye para kazandırma olarak değerlendirilmesine neden olmaktadır). Hastaneler ile üniversite ve ilköğretim okullarında görülen diğer bir örnek, hastane, üniversite ve okul otopark işletmeciliğinin kurulan dernekler üzerinden yapılmasıdır. Açık alanların otopark olarak kullanılması karşılığında dernek makbuzu verilmesi suretiyle gelir elde edilmesi bu kurumlar için son yıllarda önemli gelir kaynakları arasında yer almaktadır.

## Konsolide Bütçe Dışı Uygulamaların Rakamsal Büyüklükleri

Konsolide bütçe dışında kamu kurumlarının sağladıkları gelirler ve harcamaların büyüklüklerini döner sermayeli işletmelerden başlayıp daha sonra vakıf ve deneklerin durumlarına bakarak görebiliriz.

Döner sermayeli işletmelerin rakamsal büyüklükleri konusu içinde bu işletmelerin personel sayısı, gelirleri ve giderleri ele alınabilir.

**Tablo 2: Personel Sayısı Göstergeleri (2001 ve 2002 yılları)**

Bütçe	Genel Bütçe		Katma Bütçe		Dön.Ser. İşl.		TOPLAM	
	2001	2002	2001	2002	2001	2002	2001	2002
İş gücü								
MEMUR	1.713.274	1.710.770	283.194	284.551	24.481	33.591	2.020.949	2.028.912
Sürekli İşçi	64.011	69.730	91.716	105.497	7.679	7.679	163.406	182.906
Geçici İşçi	12.894	2.234	32.406	12.491	45.893	17.162	91.193	31.887
Sözleşmeli	9.925	10.266	3.282	3.305	1.044	998	14.251	14.569
TOPLAM	1.800.104	1.793.000	410.598	405.844	79.097	59.430	2.289.797	2.258.274

Kaynak: 2001-2002 yılları bütçe gerekçeleri

**Tablo 3: Harcama Karşılaştırması (1997 yılı)**

Bütçeler	Genel Bütçe	Katma Bütçe	Döner Ser.İşl.	TOPLAM
Harcama (Milyar)	7.993.610	945.839	289.032	9.228.481
Toplamdaki %	86.62	10.25	3.13	100

**Kaynak:** Genel ve katma Bütçeli İdareler Kesin Hesap Kanunları, 7.7.1999 Tarih 23748 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete

Tablo 2 ve 3'ün birlikte değerlendirilmesinde, döner sermayeli işletmelerin iş gücü toplamı içindeki payı *memurda* 2001 % 1.27, 2002 % 1.65, *sürekli işçide* 2001 % 4.6, 2002 % 4.2, *geçici işçide* 2001 % 46.7, 2002 % 53.9 dur. Toplam iş gücü ortalaması içindeki oranı 2001'de % 3.45 2002'de % 2.63 harcamalar toplamındaki payı ise 1997 itibariyle % 3.13 dür. Ortalama pay oranına *genel olarak bakıldığında*, döner sermayeli işletmelerin yerinin önemsiz olmadığı görülmektedir. *Özel olarak bakıldığında ise*, geçici işçi açısından sahip oldukları payın önemli olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca genel iş gücü ortalaması açısından söylenebilecek olan konu, bu işletmelerin bağlı oldukları kurumlarla gördükleri hizmetler açısından ayırımın yapılamaması, diğer bir deyişle, iç içe geçmelerin yaşanması dikkate alınırsa bağlı olunan kurumun kadrosunda olup işletme için çalışanların olması, döner sermayeye hizmet verenlerin daha fazla olduğunu ortaya çıkarır.

Harcama durumuna bakıldığında genel + katma + döner sermaye bütçeleri toplandığında yapılan harcamanın % 3-4'ünün döner sermayeli işletmelerce yapıldığı, bu oran hesaba katıldığında bu kadar miktarın konsolide bütçe dışında harcandığı anlaşılmaktadır.

Genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak kurulan bazı döner sermayeli işletmelerin ekonomik büyüklüklerine bakıldığında, *bağlı oldukları kurumların bütçelerine yaklaştıkları ya da aştıkları görülmektedir*. Örneğin, Orman

Genel Müdürlüğüne bağlı olarak kurulan Orman Döner Sermaye İşletmesinin 1999 yılındaki gider rakamı 166 trilyon TL iken Orman Genel Müdürlüğü Katma Bütçesi gider rakamı 36 trilyon TL, Orman Bakanlığı Genel Bütçesi 40 trilyon TL dolayında olmuştur<sup>6</sup>. Turizm Bakanlığının 1996 yılı gider rakamı 2.7 trilyon TL iken, döner sermaye işletmesininki 2.1 trilyon TL, 1997 yılının rakamlarına göre ise bakanlığın gideri 8.2 trilyon TL, döner sermaye işletmesininki 5.3 trilyon TL olmuştur. Bu durum tıp fakültesi olan üniversitelerde de benzerdir. Örneğin Hacettepe Üniversitesinin 1999 yılı gider bütçe rakamı 37.5 trilyon TL iken döner sermaye işletmesinin (sadece tıp fakültesininki) gider rakamı 23.9 trilyon TL, İstanbul Üniversitesinin 1998 yılı bütçesi 31.8 trilyon TL iken, döner sermaye işletmesininki (sadece cerrah paşa tıp fakültesininki) 20 trilyon TL, Uludağ Üniversitesinin bütçesi 2000 yılında 24 trilyon TL iken, döner sermaye işletmesininki 26 trilyon TL olmuştur.

Verilen örneklerle göre ortaya çıkan durum, genel ve katma bütçeli kurumların yasaya göre atıl kapasiteyi kullanmak amacıyla, asıl hizmeti aksatmadan üretimde bulunacak ek gelir sağlamak için kurdukları döner sermayeli işletmeler günümüzde bağlı oldukları kurumlarla ekonomik açıdan yer değiştirebilecek durumlara gelmişlerdir. Özellikle üniversite tıp fakültelerinde büyük ekonomik güç oluşmaktadır. Bu noktada önemli olanın asıl kamu hizmetini aksatmadan (eğitim, öğretim, araştırma vb.) bu faaliyetlerin sürdürülmesidir. Ancak bu amaç tartışılabilir hale gelmiştir.

Genel olarak döner sermayeli işletmelerin topladıkları gelirler ve yaptıkları giderler konsolide bütçe gelir ve giderleriyle karşılaştırıldığında, bu işletmelerin yaptıkları harcamalar konsolide bütçe harcamalarının yaklaşık % 3-4'ü, elde ettikleri gelirler konsolide bütçe gelirlerinin yaklaşık % 4-5'i kadardır (Çetinkaya, 2001:5). Döner sermayeli işletmelerin gelir ve giderleri ile ilgili olarak söylenmesi gereken, bu işletmelerin önemli sayılabilecek bir kamu gelirini topladıkları ve harcadıklarıdır.

Vakıf ve derneklerin büyüklükleri hakkında rakamsal verilere bakıldığında ise az da olsa elde edilen verilerle bu kuruluşların da kaynak sağlama ve harcama konusunda kamu gelir ve gider rakamları içinde önemli yerleri olduğu açıkça anlaşılmaktadır<sup>7</sup>. 2001 yılı gelir rakamlarına göre:

---

<sup>6</sup> Orman işletmesi ile ilgili veriler bu işletmeden, bakanlıkla ilgili veriler ilgili yıl bütçe gerekçesinden alınmıştır.

<sup>7</sup> Kamu vakıflarının toplam gelir rakamları bulmak Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün böyle bir çalışma yapmamasından dolayı mümkün olmamıştır. Ancak Bursa Bölge Müdürlüğünden alınan birkaç vakfın son yıl rakamlarını örnek olarak vermek mümkün olabilmektedir.

* Bursa Kültür, Sanat ve Turizm Vakfı	: 737.828.565.823 TL
* Bursa İli Çevre Koruma Vakfı	: 592.455.545.954 TL
* Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı	: 417.242.821.987 TL
* Bursa Tophane End. Meslek Lis. Güç. Vakfı	: 6.069.284.645 TL

gelir sağlamıştır. Örnek olarak verilen bu vakıflar gibi Türkiye'nin diğer illerinde de bir çok vakfın olduğunu düşünürsek kamu vakıflarının mali büyüklüklerinin döner sermayeli işletmeleri dahi geçebileceğini söylemek mümkündür.

Vakıflarla birlikte bir çok kamu kurumu dernek kurma yolunu da seçmişlerdir. Kamu kurumları kurdukları dernekler vasıtasıyla da önemli gelirler elde etmektedirler. Bu konuda somut olarak, *İstinye devlet hastanesi derneğinin* ayda 2 milyar TL fotokopi, otopark hizmetlerinden gelir elde etmesi, *Taksim İlk Yardım Hastanesinde* otopark işletmeciliğinden ayda 20 milyar TL, galoş gelirlerinden 1 milyar TL derneğe gelir sağlanması, *Koşuyolu Kalp Damar Hastanesi derneğinin* otopark ve kafeteryadan yılda 100 milyar TL gelir elde etmesi örnek verilebilir (Milliyet, 28.03.2002).

## SONUÇ

Konsolide bütçenin hazırlık değerlerinin uygulama değerleri ile birlikte incelenmesini ele alan bu çalışma ile bazı konulara dikkati çekmek istedik. Bunlardan biri konsolide bütçeye dahil kamu kurumlarının kendilerine sadece bütçeleri ile verilen ödenekleri harcayarak hizmette bulunmadıklarını göstermek, bütçe dışında sağladıkları gelirlerle önemli sayılabilecek harcamalarda bulduklarını vurgulamak, bir hizmet ile ilgili harcamanın büyüklüğünü hesaplarken bütçe dışı oluşan gelir ve harcama rakamlarının da hesaba katılması gerektiğini göstermektir. Çalışma ile ikinci olarak dikkati çekmek istediğimiz konu, bütçede görünürde yapılan değişikliklerle görünmeyen olarak adlandırabileceğimiz uygulamaların (döner sermaye işletmesi, vakıf, dernek gibi) gittikçe artan bir şekilde yapıldığı, bu yolla kamu kurumlarının hatırı sayılır paralar topladıkları ve harcadıklarıdır. Çalışma içinde incelendiği üzere konsolide bütçeye dahil kurumların sadece başlangıç bütçesi ile verilen ödeneklerle yıl içinde hizmet üretmedikleri, çeşitli kanunlarla kendilerine tanınan gelir sağlama ve gider yapma haklarını da kullanarak hizmet ürettikleri görülmüştür. Bu tür uygulamalar konsolide bütçenin başlangıç rakamlarının ötesinde ilgili kuruma büyük avantajlar sağlarken bütçenin önemini azaltmakta kaynakların daha savurgan şekilde harcanmasına neden olmaktadır. Yapılması gerekenler, *dernek ve vakıf* kanalları ile kaynak toplama uygulamasının hizmet sunarak gelir sağlama şeklinde değil, yapılarına uygun şekilde yapılması, bunun için mevcut uygulamadan vazgeçilmesi, *döner sermaye* uygulamalarının mümkün olduğunca



## **Konsolide Bütçenin Başlangıç Değerlerinin Uygulama Sonuçları İle Birlikte Değerlendirilmesi**

---

konsolide bütçe içine çekilmesi, kaynağını çeşitli kanunlardan alan bazı uygulamalarla bütçede gösterilmeyip daha sonra bütçeye girdi çıktı yapılan *kaydedilen ödeneklerin* başlangıçta tahmin edilerek bütçede gösterilmesi ve tüm bu belirtilenlerle birlikte bütçe birliğinin sağlanması amaç edinilerek kamu kurumlarının gerçek anlamda bütçe kaynaklarına kavuşturulmasıdır. Bütçe dışı bu tür uygulamalara kamu kurumlarının sevk ettirilmemesi için bütçenin gerçekçi hazırlanması gerekmektedir.

### **KAYNAKÇA**

- AKPINAR, Süleyman (1993) *Bütçelerde Özel Gelir-Özel Ödenek Uygulamaları*, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı:1993/4, Ankara.
- ALAGÖZ, Ahmet (1985) Döner Sermayeli İşletmeler, *Çözüm Dergisi*, Sayı 9, s.59.
- AYDIN, D., SAĞLAM, N., BAŞAR, M. (1999) *Döner Sermayeli İşletmelerde Muhasebe Denetimi*, Eskişehir.
- ÇETİNKAYA, Özhan (1999) Kaydedilen Ödenek Kavramı ve Bütçede Yapılan Değişikliklerin Ekonomik Büyüklüklere Etkisi, *Sayıstay Dergisi*, Sayı:34, Temmuz-Eylül, s.46-58.
- ÇETİNKAYA, Özhan (2000) Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Birleştirilmesi Üzerine Değerlendirme, *Mali Hukuk Dergisi*, Mart-Nisan, Sayı 86, s.20-30.
- ÇETİNKAYA, Özhan (2001) Kamu Maliyesinde Kamu İşletmeciliğinin Yeri ve Analizi (Döner Sermaye İşletme Uygulamasının Analizi), *Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar, Türkiye 16. Maliye Sempozyumu*, Celal Bayar Üniversitesi, 28-31 Mayıs, s:115-139
- ÇETİNKAYA, Özhan (2001a) *Türkiye’de Devlet İşletmeciliği ve Özelleştirme*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- BAŞBAKANLIK (2000) *Türkiye’de Vakıflar*, T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü, Ankara.
- BÜYÜKLÜ, Şinasi ve KAMILOĞLU, Mehmet (1987) *1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu Açıklaması*, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü AR-GE Şubesi, Ankara.
- BÜTÇE GEREKÇELERİ, 2001-2002 Yılları
- EDİZDOĞAN, Nihat (1995) *Kamu Bütçesi*, Ekin Kitabevi, Bursa.

- ENGÜR, Hatice (1987) *Türkiye’de Kamu Döner Sermaye İşletmeleri Uygulaması*, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporları Dizisi, Ankara.
- KOSTİK, Tamer (1998) *Döner Sermayeli İşletmeler*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- ÖZKAN, Cemali (2000) *Dernekler ve Vakıflar*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- ŞENER, Hasan (1978) Vakıflar Üzerine Mali Açıdan Bir Yaklaşım, *Maliye Dergisi*, Sayı: 31, s.34
- Vakıflar Genel Müdürlüğü (1993) Vakıf Kültür Varlığının Korunması, Yaşatılması ve Bu Amaçla Mali Kaynak Sağlanması Semineri, XI. Vakıf Haftası Kitabı, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara.
- YERLİ, Ali (1999) Vakıf Müessesesinde Gözlemlenen Gelişmeler ve Vakıflara Tanınan Vergi Muafiyeti, *Maliye Dergisi*, Sayı 114, s. 3-21.
- 1.1.2002 Tarihli 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
- 1927 Tarih 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu
- 6.6.2002 Tarihli 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 7.7.1999 Tarih 23748 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete
- 1990-2000 Yılları Genel Bütçe Kesin Hesap Kanunları
- 28.03.2002 Tarihli Milliyet Gazetesi

Copyright of Akdeniz University Faculty of Economics & Administrative Sciences Faculty Journal / Akdeniz Universitesi Iktisadi ve Idari Bilimler Fakultesi Dergisi is the property of Akdeniz University Faculty of Economics & Administrative Sciences and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.