

KAMU KESİMİ HARCAMALARININ TESPİT VE ANALİZİNDE YAŞANAN SORUNLAR

Erkan KARAARSLAN
www.erkankaraarslan.org

Ülkemizde, kamu kesiminde herhangi bir harcama ve diğer ülke uygulamaları ile karşılaştırmalar yapmak çok kolay değildir. Bunların türünün miktarını ve yıllar itibariyle seyrini tespit etmek; bunları analiz etmek önünde çeşitli engeller bulunmaktadır.

Kamu kesimi harcamalarının tespitinde yaşanan sorunları şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Kamu Kesimi Kavramı

Kamu kesimi harcamalarının analiz edilmesi ile ilgili bir çalışmada, ilk karşılan sorun, kamu kesiminin içine hangi birimlerin girdiği hangi birimlerinse girmediği ile ilgilidir. Kamu kesimi birçok çalışmada farklı ifade edilmektedir. Örneğin Kamu Kesimi Borçlanma Gereksiniminin tespitinde ortaya konulan kamu kesimi kavramı ile kamu kesimi faiz dışı fazlasının hesabında kullanılan kamu kesimi arasında önemli farklılıklar mevcuttur. Kamu Kesimi Borçlanma Gereksinmesinin hesabında yerel yönetimler ve döner sermayeler dikkate alınırken bunlar kamu kesimi faiz dışı fazla hesabında dikkate alınmamaktadır.

Faydacı yaklaşımla bir kamu kesimi tanımı yapıldığında ise vakıfların ve kamuya yararlı derneklerinde kamu ekonomisi birimi olarak düşünülmesi gerekmektedir. Bu tezi savunanlar; vakıfların ve kamuya yararlı derneklerin gelirlerinin bir kısmının devletin vazgeçtiği vergi geliri olduğunu; bunların faaliyetlerinin kamusal nitelikte olduğunu; kamu idarelerinin bütçelerinde olduğu gibi, vakıfların bütçelerinin ve faaliyetlerinin de kamusal denetime tabi olduğunu; ayrıca, vakıfların ve kamuya yararlı derneklere kamu idarelerince gelir aktarmaları da yapılabildiğini; belirtmişlerdir.

Bu yaklaşımla yola çıkıldığında, örneğin, kamu kesimi eğitim harcamalarının tespit edilebilmesi için öncelikle Milli Eğitim Vakfı olmak üzere tüm okullarda kurulu vakıf ve derneklerin harcamalarını tespit etmek ve analize dahil etmek gerekecektir. Bir başka örnek İstanbul Menkul Kıymetler Borsası gibi kuruluşlardır. İMKB son yıllarda eğitim alanına önemli destekler sunmakta ve hatırı sayılır eğitim harcaması yapmaktadır. Burada hemen akla gelen soru bu harcamaların kamu kesimi eğitim harcaması içinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceği sorusudur. Eğer bunlar kamu kesimi eğitim harcaması içinde yer alacaksa İMKB kamu kesiminin hangi bölümünde yer almaktadır. Bu konuda son zamanlarda çok sayıda uluslararası çalışma yapılmıştır.

Ulusal ekonomilerin sınıflandırılması konusundaki temel kaynak Birleşmiş Milletler, Uluslararası Para Fonu, Avrupa Topluluğu Komisyonu-Eurostat, İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı ve Dünya Bankası'nın katkılarıyla hazırlanan ve 1993 yılında Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA93) adıyla Birleşmiş Milletler tarafından yayımlanan kitaptır. EU-Eurostat tarafından 1995 yılında SNA93'ün Avrupa versiyonu olan ESA95 Avrupa Hesap Sistemleri adı altında yayımlanmıştır. Bunlar, bu alanda hazırlanan ilk çalışmalar değildir. SNA ilk defa 1968 yılında, ESA95 ise 1970 yılında basılmıştır. Bu ikisinin özelliği bütün olarak ulusal hesapların ölçülmesine yönelik istatistiksel esasları içermeleridir. Bu özellikleri dolayısıyla birbirinden farklı olmayan ve birbiri ile uyumlaştırılmış esasları içermektedirler. Sadece devlet mali istatistiklerinin hazırlanmasına yönelik ilke ve esasları içeren başka bir düzenleme ise IMF tarafından hazırlanan Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001'dir (GFSM2001).¹

Ulusal ekonomi içinde **kamu sektörü**, aşağıdaki Tablodan da görüldüğü üzere genel yönetim artı devlete ait mali ve mali olmayan şirketlerden oluşur.

¹ Baki KERİMOĞLU, "Ulusal Ekonominin Sektörel Sınıflandırılması ve Ulusal Hesapların Konsolidasyonu," Mali Kılavuz Dergisi, Sayı 22, Aralık 2003, s.31.



İMKB'de bu sınıflandırmada kamuya ait mali şirketler içinde yer almaktadır. SNA93'e göre mali şirketler sektörü, mali aracılıkla yakından ilgili yardımcı mali faaliyetlerde veya temel olarak mali aracılıkla meşgul olan bütün yerleşik mali şirketler veya mali şirket benzerlerini kapsar. Bunlar merkez bankası, mevduat şirketleri, sigorta şirketleri ve emeklilik fonları ile diğer mali araçlar gibi kuruluşlardır. Mali şirketler de, mali olmayan şirketler de olduğu gibi, kamu mali şirketleri, ulusal özel mali şirketler ve yabancı kontrolündeki mali şirketler olarak alt sektörlere ayrılır.

Dolayısıyla İMKB'nin kamu kesimi içerisinde mütaala edilmesi ve harcamalarının bu kapsamda değerlendirilmesi mümkündür.

Görüldüğü gibi, bu tür çalışmalarda, kamu kesimi kavramı üzerinde öncelikle durulmalı ve bu kapsamda değerlendirmeye alınan ve alınmayan birimler, değerlendirmeye alınıp alınmama nedenleriyle, ortaya konularak çalışmalara başlanılmalıdır.

2. Harcama Türünün Tespiti Sorunu

Kamu kesimi harcamalarının tespitinde yaşanan ikinci sorun harcamanın türünün tespitinde yaşanan sorundur. Örneğin bir öğretmenin tedavi gideri sağlık harcaması mıdır? Yoksa eğitim harcaması mıdır? Konsolide bütçe içinde 2004 yılına kadar var olan idari fonksiyonel tasnif bu detaylara girmeden tüm Milli Eğitim Bakanlığı bütçesini eğitim gideri sayarken diğer Bakanlıklarda ki eğitim giderlerini de yok saymıştır. Eğitim harcamaları hesaplanırken örneğin kurumların yapmış olduğu

hizmet içi eğitimler ve bunlarla ilgili ödemiş oldukları ek ders ücretleri, eğitimlere katılanların harcırahları hiç hesaba katılmamıştır. Bunların bir eğitim harcaması olarak analizlere katılıp katılmaması konusunda da bir fikir birliği bulunmamaktadır.

Son yıllarda, sık sık Dünya Bankası kredi ve hibeleri ile AB hibeleri verilmektedir. Bunların birçoğu Devlet hesaplarına hiç girmemektedir. Bunlarla ilgili bir fonksiyonel sınıflandırma da olmadığından kullanılan nakit stokları tam görülememektedir. Birçok kamu kurumu bu hibelerle “kurumsal kapasite geliştirme projeleri” adı altında destek almaktadır.

3. Bir Giderin Birden Fazla Yerde Gider Olarak (Mükerrer Gider) Yazılması (Netleştirme Sorunu)

Henüz tüm kamu kesimini kavrayan muhasebe standartları ve hesap planı uygulamasına geçilememiştir. 2004 yılı başında Genel ve Katma Bütçeli İdarelerde uygulanması başlayan Tahakkuk Bazlı Devlet Muhasebesi ile bu alanda dev bir adım atılmış olmasına rağmen bu standartların tüm kamu kesimi tarafından uygulanmasına henüz başlanılamamıştır.

Bu nedenle henüz tüm kamuya ait bir mizan, bilânço ve faaliyet tablosu elde edilememektedir. Hesap planlarının ve muhasebe standartlarının farklılığı nedenleriyle kamu hesapları konsolide edilememektedir.

Böyle bir konsolidasyon yapılamaması nedeniyle ülkemizde yapılan bir çok çalışmada önemli hatalar yapılmaktadır. Örneğin Genel Bütçeden Kredi ve Yurtlar Kurumuna hazine yardımı yapılmaktadır. Bu yardım Genel Bütçe açısından bütçe gideridir ve bütçe giderleri hesabına kaydedilmektedir. Kredi Yurtlar Kurumu da aldığı bu hazine yardımını öğrencilere kredi olarak sunduğunda, tekrar bütçesine gider kaydetmektedir. Aynı olay il özel idareleri içinde söz konusudur. Bu nedenle, eğer bu tutarlar netleştirilmeden konsolide edilirse, bir giderin iki kez gider yazılarak raporlanması sonucu ortaya çıkar.

4. Analitik Bütçe Sınıflandırması Öncesi ve Sonrası Verileri Karşılaştırma Sorunu

1995 yılında başlatılan Kamu Mali Yönetim Projesi çerçevesinde yapılan çalışmalarda, devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülebilmesine imkan tanıyacak bir bütçe kod yapısına ihtiyaç duyulduğu gündeme gelmiştir. Böylece, yeni bir bütçe kod yapısı oluşturulması; bunu yaparken de uluslararası geçerliliği kabul görmüş esaslardan faydalanılması benimsenmiştir. 1998 yılında Devlet Mali İstatistikleri esasına dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur. 1999 yılında bazı kurumlarda test edilmeye başlanan bu model uzun soluklu olamamıştır. 2002 yılı bütçesi hazırlanırken seçilen altı pilot kurumun bütçeleri yeni bütçe kod yapısına da uygun olarak hazırlanmış ve 2002 Mali Yılında bu kurumlarda hem ABS hem de önceki sınıflandırma Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile birlikte uygulanmıştır. 2003 yılı bütçesi ise bütün genel ve katma bütçeli idarelerde her iki sınıflandırma esası dikkate alınarak hazırlanmış ve her bir kurumun seçilen bir biriminde ABS uygulanmıştır. Nihayet 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu, tamamen ABS esasına göre hazırlanmış ve 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.²

Analitik Bütçe Sınıflandırması; gerekçe, ödeneklendirme, sınıflandırma ve program analizi olmak üzere dört unsurdan oluşan program bütçenin sadece sınıflandırma kısmını değiştirmiştir. Bununla birlikte uygulanmakta olduğu son yıllarda PBS'nin diğer unsurlarının unutulması "sadece sınıflandırmadan ibaret olduğu" düşüncesi ki yanlış bir düşüncedir, Program Bütçe Sınıflandırması ile ABS'nin taban tabana zıt bir bütçeleme yaklaşımı olduğu izlenimi vermiştir. Oysa, ABS sadece bir bütçe sınıflandırma modelidir. Dolayısıyla, ABS'nin bütçe kuramlarının amaçlarına benzer amaçları ve politikaları yoktur. Söz konusu kuramlardan beklenen faydaları da ABS'den beklememek gerekir.³

Analitik Bütçe Sınıflandırması,

- **Kurumsal Sınıflandırma** (Dört düzey, sekiz hane)
- **Fonksiyonel Sınıflandırma** (Dört düzey, altı hane)

² Erkan KARAARSLAN, "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni," Sayıştay Dergisi, Sayı:54, Temmuz – Eylül 2004, s.59.

³ Bilal KOCABAŞ, "Analitik Bütçe Sınıflandırması," Mali Kılavuz Dergisi, Sayı.26, Ekim 2004, s.65.

- **Finansman Tipi Sınıflandırma** (Bir Düzey, bir hane)
- **Ekonomik Sınıflandırma** (Dört düzey, altı hane)

olmak üzere dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden oluşmaktadır. Her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır.

2004 yılında bütçe sınıflandırma sisteminin değişmesi ile birlikte giderlerin ekonomik tasnifi de değişmiştir. Örneğin daha önceki yıllarda personel harcamaları içerisinde yer alan harcırah ödemeleri ve tedavi ödemeleri faturaya bağlı ödemeler olduğu gerekçesiyle, cari harcamalar grubu içerisine dahil edilmiştir. İdari fonksiyonel tasnif kaldırılmıştır. Bunun yerine fonksiyonel sınıflandırma getirilmiştir. Kurumsal tasniflerde de değişiklikler yapılmıştır. Bu nedenle 2004 Yılı ile önceki yılları karşılaştırmak için özel bir çalışma daha yapmak gerekmektedir.

5. Yanlış Bütçeleme Anlayışı Sorunları

2004 yılında, Analitik Bütçe Sınıflandırmasına geçilmesinden önceki dönemlerde, ülkemizde çok sağlıklı bütçeler yapılamamıştır. Birçok eleştiri getirilen bütçeleme ve sınıflandırma sistemi 2004 Mali Yılından itibaren değiştirilmiştir. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının teorik temelleri güçlü görünmektedir. Yeni sınıflandırma sisteminde, sağlıklı işleyen ve bir anahtar sistemine dayanan kurumsal sınıflandırma, giderin finansmanının yapıldığı bütçeyi gösteren finansman sınıflandırması, giderin türünü gösteren ekonomik sınıflandırma ve giderin Devletin hangi fonksiyonuna harcadığını gösteren fonksiyonel sınıflandırma bulunmaktadır.

Ancak bu teorik öngörüler bütçeleme ve harcama süreçlerinde beklenildiği gibi işletilememiştir. Analitik Bütçe Sınıflandırma sisteminde yapılan 2004 ve 2005 bütçelerinde çok sayıda hataya rastlanmaktadır. Bu hatalardan bir tanesi de Eğitim Fonksiyonuna ilişkin giderlerin bütçelenmesi ve harcanmasında görülmektedir.

Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması tablosunu incelediğimizde hangi kurumların eğitim fonksiyonundan giderleri olduğu görülmektedir.⁴

2004 yılı sonu itibariyle konsolide bütçeli kurumlardan hangisinin eğitim fonksiyonuna ne kadar gider yaptığı aşağıdaki tablodan görülmektedir.

2004 YILI KONSOLİDE BÜTÇELİ KURULUŞLARIN EĞİTİM HİZMETLERİNE HARCADIKLARI TUTARLAR	
	Milyar
Danıştay	120
Sayıştay	447
Başbakanlık	374.870
DPT	16.185
Diyanet İşleri Baş.	48
Adalet Bakanlığı	1.042
İçişleri Bakanlığı	2.800
Emniyet Genel Müdürlüğü	135.047
Dışişleri Bakanlığı	25.599
Maliye Bakanlığı	3.166
Milli Eğitim Bakanlığı	12.491.420
Bayındırlık ve İskan Bakanlığı	1.576
Sağlık Bakanlığı	118.127
Tarım Bakanlığı	29.793
Kültür Bakanlığı	9
Meteoroloji Genel Md.	1.014
Katma Bütçe Toplamı	3.373.643
TOPLAM	16.574.906

*Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Kamu Hesapları Bültenlerinden Derlenmiştir.

Tablodan görüldüğü gibi başta Milli Eğitim Bakanlığı olmak üzere çeşitli kurumlardan eğitim harcamaları yapılmaktadır. Bünyesinde okulları bulunan Emniyet Genel Müdürlüğü, Sağlık Bakanlığı ve Devlet Meteoroloji Genel Müdürlüğü gibi kamu kuruluşlarının eğitim harcamaları diğer kurumlara göre daha yüksektir. Ancak bünyesinde birçok okul bulunduran Milli Savunma Bakanlığı ve Jandarma Genel Komutanlığının bütçesinde ve bütçe uygulama sonuçlarında hiç eğitim harcaması yapılmamış görünmesi yanlış bütçeleme anlayışının en belirgin göstergelerindedir.

Milli Savunma Bakanlığı bütçesinden, 2004 Mali Yılında 9,361 katrilyon TL harcanmıştır. Bu tutarın hemen hemen tamamı "Savunma Hizmetleri" içine konulmuştur. Jandarma Genel Komutanlığının Bütçesinden ise 2004 Mali Yılında

⁴ Bakınız Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Kamu Hesapları Bültenleri s.81. <http://www.muhasabat.gov.tr>

2,059 katrilyon TL harcanmıştır. Bu tutarın tamamı “Kamu D zenı ve Güvenlik Hizmetleri” bölümüne kaydedilmiştir. Bu iki kurumda da 2004 Mali Yılı sonu itibariyle hişbir eğitim harcaması yapılmamış görünmektedir.