

ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASININ YAPISI VE BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ: DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ BÜTÇESİ

Hatice DAYAR*
İbrahim BAKIRTAŞ**

Özet: Bütçenin gerek klasik gerek modern makro ekonomik fonksiyonlarını yerine getirebilmesi, amaca uygun rasyonel bir bütçe politikasını ve buna imkan sağlayacak etkin bir bütçe yapımını gerektirmektedir. Etkin bir bütçenin hazırlanması ve tanziminde de üzerinde önemle durulması gereken konulardan biri bütçenin gelir ve giderlerinin en uygun bir biçimde sınıflandırılmasıdır. 1998 yılında tamamlanmış olan yeni bütçe kod yapısı gözden geçirilip geliştirilerek özellikle analize ve istatistiğe elverişli veriler üretilebilir hale getirilmiştir. Bu sistem analitik bütçe sınıflandırması olarak adlandırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Analitik bütçe sınıflandırması, kurumsal, ekonomik, fonksiyonel sınıflandırma.

Abstract: Committing a rational budget policy and an efficient budget preparation process are essential for an ideal budget which performs its both classical and contemporary macroeconomic functions. A suitable classification of incomes and spending in a budget is one of the important subjects in preparation of an efficient budget and budget classification. 1998 budget was prepared according to principles of analytical budget classification technique whereby the new budget codes are assessed, improved and made suitable for analytical purposes and statistical analysis.

Key words: Analytical budget classification; institutional, economic and functional classification of analytical budget.

GİRİŞ

Bütçe sınıflandırması, bütçede yer alan gelir ve harcama kalemlerinin sistematik bir şekilde düzenlenmesi ve formüllendirilmesidir (BURKHEAD, 1956, 110). Bütçe sınıflandırması, bütçelemenin ilk dönemlerinde, kamu gelirlerini harcama yetkisine sahip idari kuruluşların bu yetkiyi usulüne uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetimi amacıyla ortaya çıkmıştır. Bu bakımdan klasik bütçe sisteminde, bütçe, sadece devletin gelir ve giderlerini gösteren, parlamentonun yürütme organını denetleme aracı olan mali bir tablodur. Sınıflandırma sisteminde idari kuruluş ve bu kuruluşlarca yapılan harcama konuları esas alınmaktadır (FEYZİOĞLU, 1984, 178).

Devletin gelişen fonksiyonları sonucu önem kazanan bütçe gelir ve harcamalarının birer maliye politikası aracı olarak kullanılması, bunlarla ilgili tasniflerin devlet harcama ve gelirlerinin ekonomik ve sosyal hayata

* Yrd.Doç. Dr. Dumlupınar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü

** Yrd.Doç. Dr. Dumlupınar Üniversitesi, İİBF, İktisat Bölümü

etkilerinin araştırılmasını sağlayacak biçimde olmasını zorunlu hale getirmektedir. Modern maliyeciler, devlet gelir ve harcamalarının ekonominin tümü üzerinde gittikçe artan fonksiyonlarının anlaşılmasına olanak verecek, bütçenin makro ekonomik fonksiyonlarını ön plana çıkaracak şekilde sınıflandırmalara önem vermişlerdir. (BULUTOĞLU, KURTULUŞ, 1998, 63-70). Ülkemizde de bütçe sistemlerinin gelişimine paralel olarak değişik sınıflandırma tekniklerinin kullanıldığı görülmektedir.

Ülkemizde kullanılan sınıflandırma tekniklerinin en son aşamasında analitik bütçe sınıflandırması yer almaktadır.

Yapılan çalışmada analitik bütçe sınıflandırmasının yapısı ayrıntılı olarak incelenecek ve Dumlupınar Üniversitesi bütçesinde uygulaması açıklanacaktır.

ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRILMASININ YAPISI

Analitik bütçe sınıflandırılmasının yapısını anlayabilmek için Türk bütçe ve kodlama sisteminin genel gelişimi ve analitik sınıflandırma gereğinin açıklanmasında yarar vardır.

BÜTÇELEME SİSTEMLERİ VE KODLAMA SİSTEMATİĞİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bütçe sistemleri ve kodlama sistematığının gelişimine bakıldığında bütçe sınıflamasının Türk Bütçe Sisteminde çok değişik aşamalar geçirdiği görülmektedir. Türkiye’de bütçe uygulamasına geçilmesi, ilk olarak 1839 tarihli Tanzimat fermanı ile kabul ve ilan edilmiştir. Bu dönemden sonra ilk uygulama 1841-1842 mali yılında gerçekleşmiştir. Bu dönem bütçenin teknik bakımdan geliştirildiği bir tecrübe dönemi olarak adlandırılabilir. Nitekim 1856 tarihli Islahat Fermanı doğrultusunda kabul edilen bütçe Nizamnamesi, teknik bakımdan, önemli bir aşamadır. Bu düzenlemeden sonra kurulan Islahat-ı Maliye Komisyonu’nun çalışmaları sonunda hazırlanan 1863-64 bütçesi, teknik bakımdan ileri bir aşamanın ürünü niteliğindedir ve klasik bütçe anlayışına uygundur. Ancak, 1. Meşrutiyet’e (1876) kadar siyasi açıdan bütçe, Sultan’ın yetkisinde bir değişikliğe yol açmayan ve sadece hükümete tanınan gelir ve harcama yetkisini bildiren belge niteliğindedir. 1876 tarihli I. Meşrutiyet Anayasası kabul edildiğinde ise Osmanlı Rus savaşı nedeniyle meclis kapatılarak, bütçenin yeni niteliğiyle uygulanması da, 1908 tarihindeki II. Meşrutiyet’e ertelenmiştir. Bu dönemde kurulan Meclis-i Mebusan devletin gelir ve harcamaları üzerinde millet adına söz sahibi olmuştur (EŞ, 2002, 68). Bu dönemde devlet bütçesinin uygulanmasını bir düzen altına almak amacıyla 1910 yılında hazırlanan Muhasebe-i Umumiye Kanunu 1911’de yürürlüğe konulmuştur.

Kurtuluş savaşı yıllarında hazırlanan 1920 yılı bütçesinde geleneksel bütçe anlayışına uygun olarak daireler sıralanmakta fasıl numaraları bu sıralamaya göre zincirleme olarak devam etmekte ve yeterince maddeye ayrılmaktadır. 23 nisan 1920'de Ankara'da Türkiye Büyük Millet Meclisi kurulmuştur. Aradan çok kısa bir süre sonra 20 ocak 1921 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanununun bazı maddelerinin değiştirilmesi ile 29 Ekim 1923 de Cumhuriyet ilan edilmiştir. Cumhuriyet devri anayasası ile vergi ve bütçe hakları tamamen ulusun iradesine bırakılmış ve kanunilik prensibi hakim olmuştur.1924 yılında hazırlanan bütçe yine klasik anlayışa uygun olarak ödeneğin çeşidi, fasıl (bölüm), kısım (madde) olarak düzenlenmiştir. 1927 yılında yeni bir Muhasebe-i Umumiye Kanunu hazırlanarak eski kanunun yerine ikame edilmiştir (SAYAR,1964, 45-60, FEYZİOĞLU, 1984, 32).

1949 yılı bütçesinde ödeneğin çeşidindeki kısımlar ayrımı esas alınmış, genel ve katma bütçelerin tümünde aynı ayırım ve numaralandırmanın uygulanması öngörülmüştür. Bu amaçla 101-600 üncü bölümler cari, 700 üncü bölüm yatırım, 800 üncü bölüm Devlet borçları için ayrılmıştır. 1964-1972 yılları bütçeleri 5 yıllık kalkınma planlarının yapılmaya başlamasıyla birlikte "hizmet bütçeleri" esasında hazırlanmış ve (A) cetvelinde; cari, yatırım, transfer ayrımı yapılmıştır. Devlet borçları transferlerde yer almış, bölüm sayıları azaltılmış, maddeler daha ayrıntılı hale getirilerek çoğaltılmıştır (GÜRSOY, 1980,166-174). Görüldüğü gibi ülkemizde 1973 yılına kadar genel bütçeli kuruluşlarda, 1991 yılına kadar yerel yönetimlerde uygulanan klasik bütçede, idari sınıflandırma ile birlikte temel sınıflandırma biçimi harcama kalemi sınıflandırmasıdır.Bunun yanında klasik bütçe sisteminde ekonomik sınıflandırmalara da yer verilmektedir (EDİZDOĞAN, 1995, 148-150). 1973 yılında geleneksel bütçe sisteminin sağladığı parasal denetim, performans bütçe sisteminin hizmet verimliliği ve etkinliğin denetimi fonksiyonlarının yanında bütçenin stratejik bir planlama aracı olarak kullanılmasını amaçlayan program bütçe sistemine geçilmiştir.

Program bütçe sisteminde (A) cetveli cari (personel+diğer cari), yatırım, transfer ayrımıyla 100'ler 10'lar ve 1'ler şeklinde kodlanmaktadır (COŞKUN, 1994, 147-156). Bu yöntem ödeneklerin kullanımında sıkıntılara yol açmıştır. Ayrıca yıl içi bütçe işlemlerindeki aşırı artışlar nedeniyle kesin hesap kanunları çıkarılamamıştır.Bunlardan dolayı 1975 yılında 1'ler düzeyi uygulanmasından vazgeçilmiştir. Daha sonra kuruluşlara inisiyatif verme ve işlem yükünü hafifletme amacıyla 1985 yılında bütçenin 10'lar düzeyinde kanunlaşması uygulaması terkedilmiştir. Ancak kesin hesaplar 10'lar düzeyinde çıkarılmaya devam etmiştir.Türkiye'de bütçe sisteminde reform olarak değerlendirilen 1973 Mali yılında uygulamaya konan Program Bütçe Sistemi (PBS) ve bu sistemin bir türlü hayata geçirilemeyen bir unsuru olan fonksiyonel sınıflandırma uygulaması eksikliğini gidermek amacıyla analitik bütçe çalışmaları başlatılmıştır

1995 yılında kamunun yeniden yapılandırılmasını amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında analitik bütçe sınıflandırması olarak adlandırılan yeni bir bütçe sınıflandırması üzerine çalışmalar başlatılmış ve değişik kuruluşlarda test edilmiştir. Analitik Bütçe Sınıflandırması'nın pilot uygulaması Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü ile Hacettepe ve Ege Üniversiteleri pilot kuruluş olarak seçilerek bu kuruluşların 2002 yılı bütçeleri yeni bütçe kodlaması sistematiğine göre hazırlanmış ve 2002 yılı boyunca mevcut kod yapısına paralel bir biçimde uygulanmıştır. Analitik Bütçe Sınıflandırması'nın 2003 Mali yılında genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli idarelerin tümünde uygulanmasına başlanmış, yine 2003 yılı "Genel Devlet" tanımına giren ve genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idareler dışındaki kuruluşlarda pilot olarak uygulanmaya başlanmıştır. 2004 Mali Yılında ise, "Genel Devlet" tanımına giren tüm kuruluşlarda (Genel bütçeye dahil daireler, Katma Bütçeli İdareler, Belediyeler, İl Özel İdareleri, Sosyal Güvenlik Kuruluşları, Bütçe içi ve dışı fonlar, Döner Sermayeler ile bütçenin yatırım ve transfer tertibinden yardım alan kuruluşlardır) yürürlüğe girmiştir. (02.07.2003 tarihli ve 25156 sayılı Resmi Gazete)

ANALİTİK SINIFLANDIRMA GEREĞİ

Genel devlet tanımına giren kurum ve kuruluşların (yerel yönetimlerden il özel idareleri ve belediyeler dahil) analitik bütçe sistemine geçme nedenlerini dört şekilde sıralamak mümkündür (GÜNGÖR, 2002,s.28-29).

Bütçe Sınıflandırmasında Yaşanan Problemlerin Olması

Bütçede Sınıflandırma sistematiği kaybedilmiş ve kurumsal, fonksiyonel ekonomik kodlar arası ve kodlamanın alt grupları içerisinde de geçişmeler yaygınlaşmıştır. Ayrıca sınıflandırmada olması gereken standartlar korunamamış, bu erozyon, özellikle fonksiyonel sınıflandırma ve harcama kalemi sınıflandırmasına yaygınlaşmıştır. Fonksiyonel kodlamada ortak kod kullanımı geliştirilmemiş ve aynı kodlar, değişik kurumlarda değişik hizmet gruplarını ifade etmiştir. Bunun yanında sınıflandırma sistematiği, ülkenin mali, ekonomik ve idari gelişmesi ile mali mevzuat değişikliklerini izleyememiş ve mali mevzuatın oluşturulmasında kodlama ile sınıflandırma standartları korunamamıştır (http://www.bumko.gov.tr/proje/proje1/abs_giris.htm).

Bütçenin kod yapısı ise sağlıklı bilgi akışını sağlayacak nitelikleri yitirmiş ve kod yapısı içerisinde fonksiyonel ve ekonomik kodlar iç içe yer almıştır. Kod büyüklüklerinin sınıflandırma ile uyum düzenlenmemiştir. Örneğin: 999 adet harcama kalemi oluşturmak mümkün iken yalnızca 10 harcama kalemi kullanılmıştır.Kurumsal kodlamada oldukça yetersiz kalmıştır.

Kodların kullanımı zaman içerisinde giderek daralmıştır. Zaman içerisinde ortaya çıkan ihtiyaçlar için geliştirilen çözümler sistematigi bozulmuş ve hizmet, maliyet analizlerine ilişkin yöntemler giderek zaafa uğramıştır.

Altyapı problemleri: Teknik altyapı, ortaya çıkan ihtiyaçlara uygun olarak geliştirilememiş ve özellikle teknolojik gelişme ihtiyacın oldukça gerisinde kalmıştır. Ayrıca yeterli sayıda nitelikli personel istihdamını sağlamak mümkün olmamıştır. Bununla birlikte merkezi bütçe birimleri, iş ve yetki merkezileşmesi sebebiyle yeni politikalar geliştirilmek ve analizler yapılmak yerine rutin işlemler üzerine yoğunlaşmıştır.

Kamu kurum ve kuruluşların bütçelerinin konsolide edilememesi.

Yukarıda sıralanan nedenlerden dolayı kamu kaynağı kullanan ve genel devlet tanımına giren kurum ve kuruluşların bütçelerinin konsolide edilmesi mümkün olmamıştır.

Uluslararası Kuruluşlarla Olan İlişkiler:

Analitik bütçe sınıflandırma uygulamasına geçimlesin de belki en etkili neden, uluslararası kuruluşlar ile (IMF, Dünya Bankası ve AB) ülkemizin bulunduğu münasebetlerdir. (<http://www.bumko.gov.tr/ABS> Eğitim 2004.ppt) Öyle ki, IMF'nin Türkiye'ye açtığı kredi dilimlerinin serbest bırakılmasının bile bu düzenlemelerin hayata geçirilmesine bağlı olduğu basında sıkça yer almıştır.

ANALİTİK BÜTÇE SİSTEMİNİN YAPISI

Uzmanların tespitleri doğrultusunda bahsi geçen sorunları ortadan kaldırması planlanan bütçe yapısını rasyonel hale getirecek "Analitik Bütçe Sınıflandırması"nın sistematigini oluşturan kurumsal, fonksiyonel, ekonomik ve finansman tipi sınıflandırma şu şekilde oluşturulmuştur;

Kurumsal Sınıflandırma: Bütçe sistemi içinde yer alan idari yapı temel alınarak oluşturulan kurumsal sınıflandırma; siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesini ve program sorumlularının tespitini hedeflemektedir. Aynı zamanda, bu sınıflandırmada aynı anayasal otoriteye tahsis edilen kaynakların aynı kodda yer alması benimsenmiştir, Bağlı ve ilgili kuruluşlara verilen kaynaklar, kuruluşun bağlı bulunduğu kurum kodunda yer alacaktır. Siyasi veya bürokratik olarak yönetim yetkisi, kurumsal sınıflandırmanın temel kriteri şeklinde kabul görmüştür. Bu sınıflandırmada dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama sistemi benimsenmiştir (ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRILMASI EĞİTİM EL KİTABI, 2000, 3-4;9-21).

• **birinci düzey;** bakanlıkları ve anayasal olarak eşdeğer kurumları belirlemektedir. Bakanlıklarla birlikte 24 kurum (Cumhurbaşkanlığı, TBMM, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Sayıştay, Başbakanlık, Adalet Bak., Milli Savunma Bak., İçişleri Bak., Dış İşleri Bak., Maliye Bak., Milli Eğitim Bak., Bayındırlık ve İskan Bak., Ulaştırma Bak., Sağlık Bak., Tarım ve Köy İşleri Bak., Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bak., Sanayi ve Ticaret Bak., Enerji ve Tabii Kaynaklar Bak., Kültür Bak., Turizm Bak., Orman Bak. ve Çevre Bakanlığı) birinci düzey kodları oluşturur,

• **ikinci düzey;** birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı müsteşarlar gibi doğrudan sorumlu birimleri kapsar,

• **üçüncü düzey;** ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimleri kapsar,

• **dördüncü düzey;** destek ve lojistik birimleri ile politikaları uygulayan birimleri kapsamaktadır. (ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRILMASI EĞİTİM EL KİTABI, 2000, 3-4;9-21).

Anlatılanların ışığı altında aşağıdaki tabloda kurumsal kodlama olarak Dumlupınar Üniversitesinden kısmi bir örnek verilmiştir.

Tablo 1: **Dumlupınar Üniversitesi Bütçesinde Kurumsal Sınıflandırma**

YENİ BÜTÇE KODU (ANALİTİK BÜTÇE)				
KURUM:DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ				
KURUMSAL SINIFLANDIRMA				AÇIKLAMA
I	II	III	IV	
97				YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI
	48			DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
		50		SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜLERİ
			54	SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
		53		SOSYAL BİLİMLER FAKÜLTELERİ
			52	İKTİSADİ İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ

Kaynak:Dumlupınar Üniversitesi 2004 Mali Yılı,Bütçe Kanunu Tasarısı, yayınlardan alınan bilgilerle tablo hazırlanmıştır.

Tabloda da görüldüğü gibi kurumsal sınıflandırmada dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama benimsenmiştir.

I.düzyey bakanlıkları ve Yüksek Öğretim Kurumlarını(YÖK) temsil etmektedir. Burada YÖK'ün kodu 97 dir.

II.düzyey kodlamada, birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimleri yani üniversiteleri ifade etmektedir. Her üniversiteye ayrı kod verilmiştir. Dumlupınar Üniversitesinin kodu 48 dir.

III. düzey kodlar ana hizmet birimleri gibi II.düzyeye bağlı birimleri kapsamaktadır. Genel olarak Sosyal Bilimler Enstitülerine verilen kod 50 dir.

IV.düzyey kodlar destek ve lojistik birimleri tanımlamaktadır.Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü ise 54 kodu ile gösterilmektedir.

Fonksiyonel Sınıflandırma:

Modern maliye kavramından ortaya çıkan fonksiyonel sınıflandırma, devletçe yerine getirilen hizmetleri esas alır. fonksiyonel sınıflandırmada yer alan hizmetlerin her biri (örneğin, eğitim , sağlık, tarım gibi) devleti oluşturan örgütlerin programları olup, halka sunulan değişik nitelikteki hizmetleri kapsamaktadır (ALTUĞ, 1999,39-40, BÜYÜKERŞEN VE DİĞERLERİ, 1984,33).

Dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan oluşturulmuştur;

- **birinci düzey;** devlet faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmaktadır: 01-Genel kamu hizmetleri, 02-Savunma hizmetleri 03-Kamu Düzeni ve güvenliği hizmetleri, 04-Ekonomik işler ve hizmetler, 05-Çevre koruma hizmetleri, 06-İskan ve toplum refahı hizmetleri, 07-Sağlık hizmetleri, 08-dinlenme,kültür ve din hizmetleri, 09Eğitim hizmetleri, 10-Sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri.

- **ikinci düzey;** ana fonksiyonlar programlara bölünmektedir,

- **üçüncü düzey;** nihai hizmetleri göstermektedir,

- **dördüncü düzey;** muhtemel ihtiyaçlar için boş tutulan kod grubu olarak oluşturulmuştur.

Fonksiyonel sınıflandırmanın içeriğinde; ilk olarak, kişilere veya ticari kesime sunulan hizmetlerle ilişkisiz ve devlet tarafından yapılması gerekli faaliyetler olan genel idare hizmetleri,(genel kamu hizmetleri, savunma işleri ve hizmetleri ile kamu düzeni ve güvenliği işleri ve hizmetleri) yer

almaktadır. Ayrıca topluma, ailelere ve kişilere verilen doğrudan hizmetleri içeren toplumsal hizmetleri, çevre koruma hizmetleri bulunmaktadır. Bunun yanında ticari faaliyetlerin düzenlenmesi ve daha verimli sürdürülmesiyle ilgili devlet harcamalarını içeren, genel idare organları tarafından sınıai kuruluşlara araştırma, ticari tanıtma faaliyetleri, jeolojik araştırma sonuçları gibi devlet amaçlarının oluşturduğu, ekonomik hizmetler görülmektedir. (ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRILMASI EĞİTİM EL KİTABI, 2000, 25-58).

Görüldüğü üzere, Analitik Bütçe Sınıflandırması içerisinde fonksiyonel sınıflandırmanın daha ayrıntılı bir biçimde düzenlenmesi bütçe yapısının uluslararası standartlara daha fazla yaklaşması ve dolayısıyla da mali şeffaflığa giden yolda bir engelin daha aşılmasını sağlama amacını da gözler önüne sermektedir.

Aşağıdaki tabloda Dumlupınar Üniversitesinde fonksiyonel kodlama örneği gösterilmiştir.

Tablo :2 Dumlupınar Üniversitesi Bütçesinde Fonksiyonel Sınıflandırma

YENİ BÜTÇE KODU (ANALİTİK BÜTÇE)				
KURUM: DURLUPINAR ÜNİVERSİTESİ				
FONKSİYONEL SINIFLANDIRMA				AÇIKLAMA
I	II	III	IV	
01				GENEL KAMU HİZMETLERİ
	3			GENEL HİZMETLER
		1		GENEL PERSONEL HİZMETLERİ
			00	GENEL PERSONEL HİZMETLERİ
03				KAMU DÜZENİ VE GÜVENLİK HİZMETLERİ
	1			GÜVENLİK HİZMETLERİ
		4		KURUMSAL GÜVENLİK HİZMETLERİ
			00	KURUMSAL GÜVENLİK HİZMETLERİ

Kaynak:Dumlupınar Üniversitesi 2004 Mali Yılı,Bütçe Kanunu Tasarısı, yayınlarından alınan bilgilerle tablo hazırlanmıştır.

Dumlupınar Üniversitesinde yukarıda 01, 03, 07, 08, 09 kodları ile belirlenen beş ana fonksiyon yapılmaktadır. Bunlar fonksiyonel sınıflandırmanın I. Düzeyini göstermektedir. İlgili kodlamayı program bütçe kodlamasının programları şeklinde düşünebiliriz. Ana fonksiyonlar ikinci

düzye de programlara bölünmektedir. III.düzye kodlamalar nihai hizmetleri göstermektedir. IV. Düzye ileride doğabilecek muhtemel ihtiyaçlar için açılmış ve boş bırakılmıştır. Tabloda fonksiyonel sınıflandırmanın I. Düzyesinde 01 genel kamu hizmetleri yer almaktadır. II. Düzye de tek rakamlı genel hizmetler ana fonksiyona bağlanmıştır.III. düzye de aynı şekilde tek rakamlı olarak kodlanan genel personel hizmetleri bulunmaktadır.IV. düzye de 00 olarak genel personel harcamalarının kodlaması yapılmıştır. Bu düzye de de kodlama çift rakamlıdır.

Finansman Tipi Sınıflandırma: Genel devlet tanımına giren bütün kurumları kavrayabilmek ve ihtiyaç duyulan, devirli ödenekleri izlemek için geliştirilmiş, harcamanın hangi kaynakla finanse edildiğini gösteren ve tek 8 haneli koddan ibaret olan bir sınıflandırmadır. Finansman tipi kodlar; genel ve katma bütçe, sosyal güvenlik kurumları, özerk kuruluşlar, döner sermayeler, özel ödenekler, dış proje kredileri ve bütçe dışı fonlardan oluşmaktadır (ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRILMASI EĞİTİM EL KİTABI, 2000, 61-96).

Tablo 3: Tipi Sınıflandırma

FİNANSMAN TİPİ KODLAR	
1	GENEL BÜTÇE
2	KATMA BÜTÇE
3	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
4	ÖZERK KURULUŞLAR
5	DÖNER SERMAYELER
6	ÖZEL ÖDENEKLER
7	DIŞ PROJE KREDİLERİ
8	BÜTÇE DIŞI FONLAR

Kaynak: Analitik Bütçe Sınıflandırılması Eğitim El Kitabı, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 2000,s,61.

Harcamaların hangi kaynaklardan yapıldığını gösteren kodlama tipinde Dumlupınar Üniversitesinin finansman kaynağının kodu 2 olacaktır.

Ekonomik Sınıflandırma: GFS esaslarına göre oluşturulan bu sınıflandırma; Harcamaların ekonomik etkilerini dikkate alarak bütçenin konjonktürel ve diğer ekonomik fonksiyonlarını yerine getirmesine olanak

sağlar. Harcamaların milli gelir ve istihdam hacmi üzerindeki etkilerinin analiz edilebilmesi için ekonomik sınıflandırmaya ihtiyaç vardır. Bu sınıflandırma; bütçe politikalarının seçici bir şekilde uygulanmasını sağlamaktadır (LEE, JOHNSON, , 1973, 243-244).

Program bütçe kodlamasındaki harcama kalemi şeklindeki kodlamaya denk gelebilen bir kodlama olarak ifade edilebilir. Program bütçede harcama kalemi tek düzeyde kodlanırken yeni sistemde dört düzeyde kodlanmaktadır. Altı haneli ve dört düzeyli kod grubundan oluşur. I. ve IV. Düzey çift rakam, II. Ve III. Düzey tek rakamlı olarak kodlanmaktadır.

Tablo 4: Dumlupınar Üniversitesi Bütçesinde Ekonomik Sınıflandırma

KURUM: DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ		YENİ BÜTÇE KODU (ANALİTİK BÜTÇE)
EKONOMİK SINIFLANDIRMA		AÇIKLAMA
I	II	
01		PERSONEL GİDERLERİ
	1	MEMURLAR
02		SOS.GÜV.KUR.DEVLET PRİMİ GİDERLERİ
	1	MEMURLAR
03		MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ
	2	TÜKETİME YÖNELİK MAL VE MALZEME AL.
	3	YOLLUKLAR

Kaynak:Dumlupınar Üniversitesi 2004 Mali Yılı,Bütçe Kanunu Tasarısı, yayınlarından alınan bilgilerle tablo hazırlanmıştır.

Dumlupınar Üniversitesinde tablodan da görüldüğü gibi ekonomik sınıflandırmanın iki düzeyli yapıldığı görülmektedir. Personel giderleri I.düzeyde kodlanmakta, II.düzeyde memur maaşları yer almaktadır. Sınıflandırma bu şekilde devam etmektedir.

Anlatılan dört kodlama toplu olarak Dumlupınar Üniversitesinin bütçesine göre hazırlanan Tablo 5’de gösterilmektedir.

ÖDENEK CETVELİ											
KURUM : DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ											
KURUMSAL SINIFLANDIRMA				FONKSİYONEL SINIFLANDIRMA				FİNANS TİPİ	EKONOMİK SINIFLANDIRMA		AÇIKLAMA
I	II	III	IV	I	II	III	IV		I	II	
13											MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI Yükseköğretim Kurumları Dumlupınar Üniversitesi Genel Sekreterlik Özel Kalem Eğitim Hizmetleri Yükseköğretim Hizmetleri Üniversiteler ve yükseköğretim hizmeti veren kurumlar Üniversiteler ve yükseköğretim hizmeti veren kurumlar KATMA BÜTÇE PERSONEL GİDERLERİ MEMURLAR SOS.GÜV.KUR. DEVLET PRİMİ GİDERLERİ MEMURLAR MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ
97	48										
		02									
			02	09	4	1					
							00	2	01		
									02		
									03		

Tablo 5:
Dumlupınar
Üniversitesi
Bütçesinde
Fonksiyonel
Sınıflandırma

Kaynak:Dumlupınar Üniversitesi 2004 Mali Yılı,Bütçe Kanunu Tasarısı, yayımlarından alınan bilgilerle tablo hazırlanmıştır.

Gelirin Kodlanması: Gelirin kodlanmasında dört düzeyde altı haneli rakamlar kullanılmıştır. Program bütçe kodlamasında gelirler ilk düzeyde vergi gelirleri, vergi dışı gelirler, yardımlar ve fonlar olmak üzere üç ana gruba ayrılırken yeni sistemde, 01- Vergi Gelirleri, 02- Vergi Dışı Gelirler, 03- Sermaye Gelirleri, 04-Alınanan Bağış ve Yardımlar, 05- Alacaklardan Tahsilatlar, 06-Ret ve iadeler olmak üzere altı gruba ayrılmıştır. Gelirlerin kodlanması da dört düzeyde yapılmaktadır(GÜNGÖR , 2002, 28-29).

Gelirin kodlanması aşağıdaki tabloda Dumlupınar Üniversite bütçesi örneğinde gösterilmiştir.

Tablo 6: Dumlupınar Üniversitesi Bütçesinde Gelirin Kodlanması

KURUM:DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ				YENİ BÜTÇE KODU (ANALİTİK BÜTÇE)
GELİRİN KODLANMASI				AÇIKLAMA
I	II	III	IV	
01				Vergi Gelirleri
	8			İdari Harçlar ve Ücretler, sanayi Dışı Arızı Satışlar
		1		Harçlar
			90	Diğer Harçlar
02				Vergi dışı gelirler
	1			Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri
		2		Döner sermaye ve Benzeri Kurumlar Karları
			90	Diğer Kurumlar Karları

Kaynak:Dumlupınar Üniversitesi 2004 Mali Yılı,Bütçe Kanunu Tasarısı, yayınlarından alınan bilgilerle tablo hazırlanmıştır.

Temel nitelikleri yukarıdaki gibi belirlenen analitik bütçe sisteminde programların fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyini, alt programların fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyini, faaliyet ve projelerinde fonksiyonel sınıflandırmanın üçüncü düzeyini oluşturduğu görülmektedir.

Ekonomik sınıflandırmanın birinci düzeyini, ödenek türü, ikinci düzeyini harcama kalemleri, üçüncü ve dördüncü düzeyini ise ayrıntı kodları oluşturmaktadır.

Kurumsal Sınıflandırmada dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama sistemi benimsenmiştir. Genel devlet tanımına giren bütün kurumlara ihtiyaç duyulan, ödeneklerin finanse edildiğini gösteren finansman tipi sınıflandırmada tek haneli ve sekiz koddan oluşmaktadır.

Gelirin kodlanmasında dört düzeyde altı haneli rakamlar kullanılmıştır. Program bütçe kodlamasında gelirler ilk düzeyde vergi gelirleri, vergi dışı gelirler, yardımlar ve fonlar olmak üzere üç ana gruba ayrılırken yeni sistemde, belirtildiği gibi altı gruba ayrılmıştır.

SONUÇ

Türkiye’de son 30 yıldan beri kamu mali yönetiminin çağdaş düzeye getirilmesi ve uluslararası standartlara uygun hale dönüştürülmesi amacıyla, yapısal dönüşüm şeklinde algılanabilecek olan bütçe reformlarına yönelim çabaları görülmektedir. Bu reformların başlangıcı program bütçe sistemiyle gerçekleşmiştir. Bundan sonraki aşamalarda program bütçe sisteminin tam olarak uygulanmaması, bütçenin genellik ve birlik ilkesi dışına çıkışlar, hizmet-maliyet dengesinin bozulması ve kamu mali sistemimizdeki aksaklıklar sonucunda reform çalışmaları hız kazanmıştır. Reform çalışmalarından biri de program bütçe sisteminin fonksiyonel sınıflandırma unsuruna işlerlik kazandıracak olan “Analitik Bütçe Sınıflandırması” uygulamasıdır.

Analitik bütçe sınıflandırması bir alt yapı çalışmasıdır. Bu kodlamayla yeni ve istenilen bütçeleme sistemlerini uygulamak mümkün olabilecektir. Analitik bütçe sınıflandırmasında detaylı bir kurumsal kodlamayla program sorumluları tespit edilebilmektedir. Fonksiyonel sınıflandırma gerçekleştirilebilmektedir. Aynı kodlamanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olması nedeniyle, uluslararası karşılaştırmalara imkan verebilmektedir. Bunun yanında bütçe politikasının esnekliğini ve seçiciliğini artırmaktadır. Kamu kurumlarının yürüttükleri hizmetleri, finans kaynaklarını ve maliyetlerini izlemek mümkün olabilmektedir.

Diğer taraftan, sistemin uygulanmasında altyapı önemli bir faktördür. Alt yapı konusunda önemli adımlar atılmakla birlikte yeterli düzeyde değildir. Alt yapı çalışmalarının yeterli düzeye getirilmesi gerekir. Sistemin işleyişi eğitilmiş personel ve yeterli kalifiye eleman varlığını gerektirir. Kurum içinde ya da bakanlık düzeyinde yapılacak olan seminerlerle personele bu konuda yeterli eğitim verilmeli ve gerekli otomasyon sistemi oluşturulmalıdır.

KAYNAKÇA

ALTUĞ, Figen, **Kamu Bütçesi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1999.

BULUTOĞLU, Kenan, KURTULUŞ, Erciş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, Filiz Kitabevi , İstanbul, 1988.

BURKHEAD, Jesse, Government Budgeting, Newyork, John Wiley and Sons, Inc, 1956.

BÜYÜKERŞEN Yılmaz VE DİĞERLERİ, Kamu Maliyesi, Anadolu Üniversitesi, No:41, Ankara, 1984.

COŞKUN, Gülay ,**Devlet Bütçesi**, Baskı :4, Turhan Kitabevi, Ankara, 1994.

EDİZDOĞAN, Nihat, **Kamu Bütçesi**, B.3., Meter Matbaası, İstanbul, 1995.

EŞ, Mecit, **Kamu Maliyesi (Ders Notları)**, Ekspres. Matbaası, Kütahya, 2002.

FEYZİOĞLU, Bedi Necmettin, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, Formül Matbaası, İstanbul , 1984.

GÜNGÖR, Hayrettin, “Analitik Bütçe Sınıflandırılması Ve Yerel Yönetimler” **Yerel Yönetim ve Denetim**, Cilt:7, Sayı:8, Ağustos 2002.

GÜRSOY, Bedri, **Kamusal Maliye (Bütçe)**, Cilt:II, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:436, Ankara , 1980.

LEE, Robert D, W. JOHNSON, Ronald, **Public Budgeting Systems**, University Park Pres. London, 1973.

Maliye Bakanlığı Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, **Analitik Bütçe Sınıflandırılması Eğitim El Kitabı**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 2000

SAYAR, Nihad S, **Kamu Maliyesi Bütçe Prensipleri Ve Tatbikatı**, C:2, B.5., İstanbul, 1964.

Dumlupınar Üniversitesi, 2004 Mali Yılı, Bütçe Kanunu Tasarısı. 02.07.2003 tarihli ve 25156 sayılı Resmi Gazete

(http://www.bumko.gov.tr/proje/proje1/abs_giris.htm).

([http://www.bumko.gov.tr/ABS Eğitim 2004.ppt](http://www.bumko.gov.tr/ABS_Egitim_2004.ppt))