



Türkiye’de Bütçe Esneklik Araçlarının Sınıflandırılması ve Esneklik Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Gülizar Seda Yılmaz¹

Sevim Yaman Güçlü²

Demet Akdeniz³

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 19.05.2022

Düzeltilme : 03.08.2022

Kabul : 04.09.2022

Yayın : 29.12.2022

iThenticate benzerlik oranı: %10

JEL Kodu:

H60, H61, H72

Anahtar Kelimeler:

Bütçe Esnekliği,
Merkezi Yönetim
Bütçesi, 5018 sayılı
KMYKK, Neoliberal
Politikalar

Ö Z

Bütçe esnekliği, öngörülmemiş durumlara karşı bütçeyi uyarlama konusunda tanınan manevra alanını ifade eder. Akademik yazına ve mali mevzuata göre bütçeler belli bir derecede esnek olmalıdır. Ancak bu esnekliğin hangi araçlarla sağlandığına ve bu araçların nasıl kullanıldığına dair üretilen bilgilerde kategorik bir yaklaşım olduğunu söylemek zordur. Buradan hareketle bu çalışma, Türkiye’de merkezi yönetim bütçesine esneklik sağlayan mevcut araçları harcama, gelir ve borçlanma unsurları açısından sınıflandırmayı ve bu araçların 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren nasıl kullanıldığını incelemeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda mali mevzuat taranarak farklı araç ve düzenlemeler aracılığıyla bütçeye tanınan esnekliğin sınırları ortaya konulmuş ve 2005 yılı sonrası veriler üzerinden esnekliğin nasıl kullanıldığı incelenmiştir. Araştırmanın sonucunda esnekliğin, özellikle harcama unsurları açısından, mevzuatla çizilmiş sınırların dışına çıkılarak kullanıldığı tespit edilmiştir. Çalışmanın, dağınık görünümdeki esneklik araçlarını sınıflandırarak bütçe yazınına katkı sağlaması ve bütçe uygulamasına ilişkin tartışmaların bu sınıflandırma aracılığıyla gerçekleştirilmesini sağlaması beklenmektedir.

Citation: Yılmaz, S. G., Yaman Güçlü, S. & Akdeniz, D. (2022). “Türkiye’de Bütçe Esneklik Araçlarının Sınıflandırılması ve Esneklik Uygulamalarının Değerlendirilmesi”. *International Journal of Public Finance*, 7(2), 273-304. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1118021>

¹ Assist. Prof. PhD., Aydın Adnan Menderes University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2430-6808>, seda.corak@adu.edu.tr, (Corresponding author)

² Res. Assist., Aydın Adnan Menderes University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4473-4594>, sevim.yaman@adu.edu.tr

³ Res. Assist. PhD., Aydın Adnan Menderes University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2220-3047>, demet.akdeniz@adu.edu.tr

Classification of Budget Flexibility Instruments and Evaluation of Flexibility Practices in Turkey

ARTICLE INFO

Submitted : 19.05.2022
Revised : 03.08.2022
Accepted : 04.09.2022
Available : 29.12.2022

iThenticate similarity
score: 10%

JEL Codes:

H60, H61, H72

Keywords:

Budget Flexibility,
Central Government
Budget, PFMCL No.
5018, Neoliberal
Policies

ABSTRACT

Budget flexibility refers to the room for maneuver in the budget to respond to unforeseen events in the fiscal year. According to the literature and financial legislation, budgets should be flexible to a certain extent. However, it is difficult to say that there is a categorical approach used in the information that is produced about which instruments ensure this flexibility, and how these instruments are used. From this point of view, this study aims to classify the instruments that provide flexibility to Türkiye's central government budget in terms of expenditure, income, and borrowing, and to examine how these instruments have been used since the date the Public Financial Management and Control Law No. 5018 came into force. In this direction, the limits of the budget flexibility provided via different instruments, and legal arrangements were revealed by reviewing the financial legislation, and how flexibility has been used was examined through the data from onwards 2005. Results show that budget flexibility, especially in terms of expenditures, has been used beyond the limits set by the legislation. This study is expected to contribute to the budget literature by classifying the disorganized flexibility instruments and enable discussions to be made on budget execution through this classification.

1. Giriş

Kamu bütçelerinin tahminlere dayalı doğası, bütçenin ekonomik fonksiyonu ve çok yıllık bütçeleme anlayışı ile birleştğinde, mali yıl içerisinde oluşabilecek olağanüstü durumlara cevap verebilecek nitelikte bir bütçe ihtiyacı doğmaktadır. Bu ihtiyaç 1980'li yıllardan itibaren artmış; kamudaki piyasa yönelimli dönüşüm sonrası kamusal kaynakların performans hedefleri doğrultusunda kullanılabilmesi için daha esnek bütçelere geçiş yapılmıştır.

Birçok çalışma 1980 sonrası kamu yönetimi reformlarının bütçeyi uygulama konusunda daha fazla esneklik getirdiğine yönelik vurgular yaparken bu esnekliğe odaklanan teorik ve ampirik çalışmalar sınırlı kalmıştır. Lusher (1956), VonHagen (1992), Ramsey & Hackbart (1999), Pitsvada (1983), Banks & Straussman (1999), Dougherty vd. (2003), Yaşar (2018) tarafından yapılan çalışmalar bütçe esnekliğine yönelik bu sınırlı çalışmalara örnek gösterilebilir.

Deniz (2019) ise Türkiye'de bütçe esnekliğine odaklanması ve bu esnekliği mali kurallar bağlamında ele alması yönüyle dikkat çeken istisnai bir çalışma olarak öne çıkmaktadır. Bununla beraber Kırıl & Akdemir (2019), Yükseler (2012), Gerçek & Bakar (2017) gibi, bütçeye esneklik sağlayan ödenek aktarma, yedek ödenek, vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisi gibi araçları inceleyen çalışmalar olmakla birlikte, bu araçları esneklik bağlamında ele alan çalışmalar son derece sınırlıdır.

Türkçe yazındaki bu eksiklikten hareketle bu çalışma bütçe esnekliği kavramsallaştırması altında merkezi yönetim bütçesindeki araçlara odaklanmaktadır. Çalışma Türkiye’de merkezi yönetim bütçesini araştırma nesnesi olarak seçtiği için esnekliği, mali yıl içerisinde oluşabilecek olağanüstü durumlara karşı ek bütçe sürecine girmeden merkezi yönetim bütçesinde değişiklik yapılmasına izin veren manevra alanı olarak tanımlamaktadır. Pitsvada (1983), VonHagen (1992), OECD (2009), Yaşar (2018) gibi birçok çalışma bu manevra alanını yedek ödenek, ödenek aktarma, ödenek devri gibi bütçenin harcama unsuru açısından ele almaktadır. Bu çalışmada da benzer araçların varlığı Türkiye’deki merkezi yönetim bütçesi açısından ele alınmakta ancak akademik yazında ihmal edilen gelir ve borçlanma yönünden araçlar da dahil edilerek daha bütüncül bir yaklaşım izlenmektedir. Bu doğrultuda öncelikle esnekliğe ilişkin kavramsal çerçeve çizilecek ve neoliberal dönüşüm bağlamında kamu bütçelerinde esneklik ele alınacaktır. Sonrasında ise Türkiye’de merkezi yönetim bütçesinin uygulanmasında esneklik sağlayan araç ve düzenlemeler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, muhtelif vergi kanunları, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve merkezi yönetim bütçe kanunları başta olmak üzere mali mevzuat taranarak harcamalar, gelirler ve borçlanma unsurları açısından sınıflandırılacaktır. Son olarak bu araçların, 5018 sayılı Kanun’un yürürlüğe girdiği 2005 yılından itibaren nasıl kullanıldığı verilerle ortaya konulmaya çalışılacaktır.

2. Kamu Bütçelerinde Esneklik

Kamu bütçeleri kamusal kaynaklarla ilgili geleceğe dönük gelir ve gider tahminlerini içeren mali planlardır. Ancak tarihsel süreçte devletin ekonomideki rolüne ilişkin değişimler bütçeyi bir mali plan olmanın ötesine geçirmiş, enflasyon ve işsizliği dengede tutmak için makroekonomi yönetimi (Wildavsky, 1978: 501) ve piyasanın işlerliğini garanti altına alma görevi bütçenin amaçları arasına yerleşmiştir. Bütçenin amaçlarındaki bu dönüşüm bütçenin ekonomik fonksiyonunu ön plana çıkarmıştır.

Makroekonominin yönetiminin bütçenin amaçları arasına girmesi, makro istikrarı gözetecek şekilde bütçelere çok yıllık perspektifi getirmiştir (Boex vd., 2020). Ancak çok yıllık bütçeleme anlayışının orta/ uzun vadeli tahminlere dayanması ve bu vade içerisinde politika önceliklerinin değişmesi, tahminlerden sapma ihtimalini de artırmaktadır.

Bütçe tahminlerinden sapma, ekonomik krizler, doğal afetler, salgın hastalıklar gibi çoğunlukla öngörülmemiş, rutini bozan durumlarda ortaya çıkmaktadır. Mali yıl içerisinde oluşan bu olağanüstü durumlar belirsizlik yaratarak kamu hizmetlerinin örgütlenmesi için ön görülen planlamayı tehdit eder. Bu tehdidin aşılması için bütçenin değişen öncelikler doğrultusunda uyarlanması ve kamusal kaynakların yeniden tahsisi gerekir (Di Francesco & Alford, 2016: 10). Devlet, örgütlenme tecrübesi ve kamusal hizmet hafızası sayesinde geniş ölçekli hizmet sunumu ve rutin politikaları uygulama konusunda avantajlı olsa da (Head & Alford, 2015: 711- 712), bütçenin mali yıl içerisinde gelişen durumlara uyarlanabilmesi için belirli bir manevra alanına ihtiyaç

duyulmaktadır. İşte bu manevra alanı akademik yazında “bütçe esnekliği” olarak kavramsallaştırılmıştır.

Kamu bütçelerinde esneklik belirli araç ve düzenlemeler vasıtasıyla kurgulanmaktadır. Bunlar genellikle ödeneklere, vergilere ve borçlanmaya yönelik olmakla birlikte, ülkeden ülkeye⁴, dönemden döneme değişebilir niteliktedir. Ancak en yaygın örnekler yedek ödenek, ödenek aktarma, ödenek devri gibi bütçede harcamalar açısından hareket alanı sağlayan araçlardır. Bu araçların bütçede olağanüstü durumlar için yer aldıkları düşünüldüğünde bunların kullanımı istisnai bir uygulama olarak kabul edilebilir. Ancak günümüzde esneklik araçlarına yaygın şekilde başvurulmaktadır. Bunun tarihsel açıdan uğrak noktası, devletin rolündeki değişime işaret eden neoliberal dönüşüm olarak tespit edilebilir.

Neoliberal dönüşümün iki temel karakteristiği vardır. Bunlardan birincisi kamusal mal ve hizmet üretiminin piyasalaştırılması ve iktisadi serbestleşme; ikincisi ise serbestleşme ve devleti küçültme politikalarının sermaye birikiminin sürekliliğini sağlamak yerine çöküntüye uğratmasına koşut ekonomiye geri çağrılan düzenleyici devlettir (Bayramoğlu Özüğurlu, 2009: 113).

Bu dönüşümün kamu maliyesine en önemli etkilerinden biri ise bütçedeki esneklik araçlarının kullanımının istisna olmaktan çıkıp tipikleşmesi/ olağanlaşmasıdır. Buna kaynaklık eden iki amaç vardır. Birincisi, devletin maliye politikası aracılığıyla genişlemesini kontrol altına almak için getirilen mali kuralların uygulanabilirliğini kolaylaştırmak, ikincisi ise kamuda performans odaklı anlayışın gerekleri doğrultusunda bütçeyi işlevsel kılmaktır. Dolayısıyla 1980 sonrası bütçelerdeki esneklik bu iki amaç bağlamında anlam bulmaktadır.

2.1. Mali Kuralların Uygulanabilirliği Bağlamında Esneklik

1980 sonrası politikaların beslendiği Kamu Tercih Teorisi, Yeni Kurumcu İktisat, Anayasal İktisat, Arz Yönlü İktisat, Freiburg Okulu gibi birçok kuramsal yaklaşım vardır. Bunların ortak noktası İkinci Dünya Savaşı sonrası Fordist birikim rejimini sırtlayan (Şaylan, 2003; Jessop, 2009; Dikmen, 2013) ve refah harcamaları nedeniyle oldukça genişleyen devletin mali açıklarını, makro istikrarın önündeki en büyük engel olarak görmeleridir. Makro istikrarın önündeki mali açık engelini aşmaya yönelik en belirgin öneri, Anayasal İktisat içinden türeyerek uygulama alanı bulmuş, maliye politikasını kurula bağlama uygulamaları şeklinde yaygın bir kabul görmüştür (Buchanan, 1991). Bu önerinin ardında kurallar sayesinde mali alanda keyfiyetin ve politik karar almanın önüne geçilerek maliye politikasının etkinliğinin artacağı (Burnham, 2003: 165-179) varsayımıyla birlikte, devletin maliye politikası aracılığıyla genişlemesini kontrol altına alma çabası vardır. Söz konusu çaba, devletin mal ve hizmet kanalıyla genişlemesini engelleyerek elindeki politika araçlarıyla serbest piyasa mekanizmasının egemenliğini

⁴ Farklı ülkelerde var olan esneklik araçlarına ilişkin bkz: Pitsvada (1983), VonHagen (1992), Tommasi (2007), OECD (2009), Anessi vd. (2013), Yaşar (2018).

kurumsallaştırma çabasıdır (Akyüz, 1985: 72). Bu doğrultuda mali kurallar⁵ olarak adlandırılan yasal ve anayasal düzenlemeler aracılığıyla mali göstergelere ve takdiri bütçe uygulamalarına sınırlamalar getirilmiştir (Deniz, 2019). Ülke uygulamalarına göre değişse de borçlanmaya, ödenekler arası aktarmalara, yedek ödenek oranına limit getirilmesi gibi kısıtlamalar bu kurallara örnektir (Kopits & Symansky, 1998). Bu kurallar bütçe uygulamasına ilişkin ilkeleri ortaya koydukları ölçüde bütçe disiplini ve bütçe hakkı açısından fayda sağlayabilirler. Ancak, bu kurallar kapsamında eklenen ayrıntılı hükümlerin yıllık bütçeler hazırlanırken ve uygulanırken ihtiyaç duyulan manevra alanını ortadan kaldırma ihtimali vardır (Lienert, 2010: 19). Bu da dışsal şokların oluşması durumunda bütçenin cevap verebilme kabiliyetini azaltarak makroekonominin yönetimini zorlaştırır (Biraschi, 2008: 10). Makro istikrar amacı doğrultusunda bir araç olarak getirilen mali kuralların bu amaçla uyumlu olması için ani şoklar karşısında bütçenin uyarlanabilmesine izin verecek esneklikte olması gerekmektedir (Biraschi, 2008: 10-15; Lienert, 2010: 6). Bu doğrultuda bir yandan mali kurallar kapsamında bütçe unsurlarının kullanımına ilişkin kurallar getirilirken, bir yandan da gerektiği durumda bu kuralların belirli bir oranda esneyebilmesine izin verilmiştir. Birbiriyle çelişkili görünse de bir taraftan piyasa kurallarına bağlılık somutlaştırılırken diğer taraftan piyasanın işleyişinde herhangi bir aksama olması durumunda devletin bütçe aracılığı ile bu kuralları esneterek işleyişe müdahale etmesine dair yetki tanınmış olduğu söylenebilir.

2.2. Kamuda Performans Odaklı Anlayış Bağlamında Esneklik

Bütçenin uygulanmasında esneklik, mali kuralların makro istikrar hedefiyle çatışmaması için taşınması gereken operasyonel bir özellik (Kopits & Symansky, 1998) olduğu kadar 1980 sonrası kamu yönetimi anlayışının önemli bir karakteristiği olan performans odaklı anlayışın da gerektirdiği bir unsurdur.

Performans odaklı anlayış temelde devletin ekonomideki yerinin daraltılmasının ve özel sektör yönetim ilke ve tekniklerinin kamuya transfer edilmesinin bir sonucudur (Mauro vd., 2021; Güler, 2003). Bu süreçte özel sektör performans kriterlerinin benimsenmesi kamu hizmetlerinin sunumunda odağı maliyetlerden çıktılara ve sonuçlara kaydırmış, kamu örgütlerine bütçenin uygulanmasında geniş takdir yetkisi verilerek performansı artırmayı amaçlayan daha esnek bir kamu yönetimi yapısının tasarlandığı bir dönüşüm yaşanmıştır (Schick, 2003: 73; Coşkun & Karabeyli, 2009: 459; Karacan, 2010: 20; Zengin, 2009: 8-9; Hood, 1991; Güler, 2003: 96- 100)⁶. Tüm bu dönüşüm kamu kaynaklarının kullanımına dair yeni yaklaşımları beraberinde getirmiştir. Performans ile bütçe arasındaki ilişkinin kurulması için mali yıl içerisinde bu performansı etkileyebilecek sorunlar oluştuğunda bütçenin değişen koşullara göre

⁵ Maliye yazınında mali kurallar çoğunlukla faydaları bağlamında ele alınmaktadır. Bu kurallara yönelik eleştirel perspektiften tartışmalar için bkz: (Güzelsarı, 2008; Gürkan & Karahanoğulları, 2010).

⁶ Özel sektör performans kriterlerinin kamu kesimi için bir değerlendirme unsuru haline gelmesi, kamusal hizmet sunumunda vatandaş öznesini de müşteriye dönüştürerek, devlet- vatandaş ilişkisinin “müşteri memnuniyeti” üzerinden yeniden kurulmasına neden olmuştur (Swirski, 2014: 153; Özen, 2008: 37).

uyarlanabilmesi/ esneyebilmesi gerekli hale gelmiştir. Ancak bu esneme geleneksel girdi odaklı bütçeler ile sağlanamamaktadır. Bunun nedeni girdi odaklı bütçelerin ödenekler ile harcama kalemlerini katı şekilde ilişkilendirmesi, çok yıllık planlamaya uygun olmaması, makroekonominin yönetimini kavrayamaması ve merkeziyetçi yapısı gibi özellikleridir (Wildavsky, 1978: 501; Buschor, 2013; Yaşar, 2018: 2).

Girdi odaklı bütçelerin yıl içindeki şoklara cevap vermede yeterli esnekliği tanımaması, bütçe sisteminin esneklik ihtiyacına cevap verecek şekilde değişmesini ve performans esaslı bütçelere geçişi zorunlu kılmıştır. Performans bütçeler⁷ girdi odaklı bütçelerin aksine kamusal kaynakların kullanımını belirli hizmet grupları ile sınırlamaz; performans hedefleri doğrultusunda programlara ödenek tahsis edilerek kurum yöneticilerine kaynakların kullanımı konusunda daha fazla esneklik tanır (Head & Alford, 2015; OECD, 2008).

Dolayısıyla günümüzde esneklik, kamudaki piyasa yönelimli dönüşümün mali alandaki aracı olan performans esaslı bütçelerin bir özelliği olarak karşımıza çıkmaktadır (Swirska, 2014; Mauro vd., 2021; OECD, 2008).

Bütçe sürecindeki rolleri ve yetkileri ülkelere, tarihsel koşullara ve politik faktörlere göre değişse de (Posner & Park, 2007: 2) yasama ve yürütme organları bütçe esnekliğine dair tartışmaların iki tarafıdır. Yürütme organınca hazırlanan bütçe parlamenter demokrasilerde bütçe hakkı gereği yasamanın onayına sunularak kanunlaşır (Alesina & Perotti, 1996: 402). Dolayısıyla bütçe kanunu, yasamanın onayından geçtiği haliyle yürütmeye mali yıl boyunca bütçeyi uygulama yetkisi verir. Oysa bütçe esnekliği yasamanın onayına gerek olmadan mali yıl içerisinde değişen önceliklere göre bütçede yapılabilecek uyarlamaları ifade eder (Ramsey & Hackbart, 1982: 10). İşte bu uyarlamaların yapılması bütçenin, yasamanın onadığı halinden sapmasına neden olur ki yasama tarafından onanan bütçe ile uygulanmış bütçe arasındaki farkın açılmasına yol açacak her durum bütçe hakkı açısından tehdit oluşturmaktadır (Tommasi, 2013). Bu nedenle bütçe esnekliğinin kullanımı tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nin 1996 mali yılı savunma harcamalarına ilişkin bütçe görüşmeleri bu tartışmalarda en sık yer alan örneklerden biridir. Bosna operasyonlarının Kongre'deki muhalefete rağmen federal bütçede yer alan esneklik mekanizmaları kullanılarak finanse edilmesinin Başkan Clinton ve Kongre arasında yol açtığı gerilimi inceledikleri çalışmalarında Banks ve Straussman (1999) mali yıl içerisinde kamu harcamalarında yürütme organının politika tercihlerine göre gerçekleştirilen ayarlamaların yasama organının bütçe üzerindeki kontrolünü azalttığını belirtmişlerdir. Di Francesco & Alford (2016), Potter & Diamond (1999), Milesi- Ferretti (1997), Lienert (2010), Özen (2008), Schick (2003) de yürütme organının siyasi tercihleri veya kendi çıkarları doğrultusunda daha fazla esneklik kullanma eğiliminde olduğu durumlarda yürütmeye tanınmış geniş bir esnekliğin, yasama- yürütme dengesini yasama aleyhine bozarak, kamu kaynaklarının kullanımı konusunda şeffaflığı, hesap verilebilirliği, bütçenin güvenilirliğini ve bütçenin mali unsurlarının tahmin edilebilirliğini düşüreceğine ve mali disiplinin bozulmasına yol açacağına vurgu

⁷ Performans esaslı bütçeler yeni olmasa da özel sektör yönetim ilkeleri ve tekniklerinin kamuda performansı artırma mantığına dayanan ve yeni kamu işletmeciliği şemsiye terimi altında birleşen reform hareketinin kamu mali alanındaki bir aracı olarak ön plana çıkmıştır (Mauro vd., 2021).

yapmışlardır. Benzer vurguları yapan Pitsvada (1983), ABD federal bütçesini esneklik açısından incelediği çalışmada bütçe esnekliğinin ve bütçe kontrolünün birbirini tamamlayacak şekilde kullanılması gerektiğini ve bu doğrultuda yürütmeye tanınan esnekliğin bazı durumlarda Kongre tarafından kısıtlanması gerektiğini belirtmiştir. Bu konuya odaklanan Yaşar (2018), Baron & Ferejohn (1989)’un yasama- pazarlık yaklaşımını bütçe müzakerelerine uyarladığı çalışmada bütçe esnekliğinin kamu harcamaları ve toplumsal refah üzerindeki etkisini ve yasa koyucuların bütçenin esneklik düzeyini nasıl seçtiklerini analiz etmiştir. Bir dizi matematiksel model aracılığıyla gerçekleştirdiği analiz sonucunda Yaşar (2018), yasa koyucuların hükümet harcamalarının tüm boyutlarına karar verdikleri durumda, toplumun tercihlerindeki yüksek ayrışmanın daha fazla hükümet harcamasına yol açacağı; yürütme organının kaynakları tahsis ettikleri durumda ise, yüksek ayrışmanın daha düşük hükümet harcamasına yol açacağı bulgusuna ulaşmıştır. Buna ek olarak yasa koyucuların bütçe esnekliği seviyesini seçebildikleri durumda, eğer ayrışma olasılığı yüksekse, hükümet harcamalarının tüm boyutlarını kontrol etmeyi tercih edeceklerini tespit etmiştir. Ayrıca Yaşar (2018) bütçe esnekliğinin topluma ancak ayrışma olasılığının yüksek olduğu ancak yürütme organına tanınan esnekliğin kısıtlanması durumunda fayda sağlayacağı sonucuna ulaşmıştır.

Akademik yazında bütçe esnekliği ve bu esnekliğin kullanımının etkilerine dair görüşlerin bir tarafında yukarıdaki örneklerdeki gibi bütçe hakkı ve mali disipline ilişkin kaygılar yer alırken diğer tarafında esnekliğin performans hedeflerini tutturmada sağladığı fırsatlar yer almaktadır. Bu fırsatlara odaklanan Anessi-Pessina vd. (2013), Dougherty vd. (2003), Bowen vd. (2017), Echeverry vd. (2006) bütçenin onaylandığı haliyle kalmasının mümkün olmadığı ve devam eden bir süreç olduğu, değişen önceliklere ve oluşan ihtiyaçlara göre uyarlanması gerektiği, aksi durumda makro istikrar tehlikeye gireceği için bütçeye daha büyük bir yükün yükleneceği, yıl içindeki acil ihtiyaçlara “ek bütçe” ile cevap verilmesi durumunda yasama sürecinde vakit kaybı olacağı argümanlarından hareketle esnekliğin gerekliliğine vurgu yapmışlardır.

Tüm bu tartışmalar dikkate alındığında bütçe esnekliğinin, mali disiplin ve bütçe hakkı gözetilerek uygulanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Biraschi, 2008; Schick, 2003).

3. Türkiye’de Merkezi Yönetim Bütçesinin Uygulanmasında Esneklik Sağlayan Mevcut Araç ve Düzenlemeler

Türkiye’de neoliberal dönüşüm batıyla eş zamanlı gerçekleşmiş, bu dönüşümün mali alanda kurumsallaşması ise, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile olmuştur. 24.12.2003 tarih ve 25325 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan, 1.1.2006 tarihinde yürürlüğe giren ve yeni kamu işletmeciliği anlayışının dili ile şekillenen bu kanunla⁸ birlikte kamu mali alanının mantığı piyasacı doğrultuda yeniden kurgulanmış (Güzelsarı, 2008), performans odaklılık kamuya yerleştirilmiş, merkezi yönetim bütçesi

⁸ 5018 sayılı Kanun’un şekillendiği dönem ve dil itibarıyla, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’ a göre daha yerleşik bir esneklik anlayışı barındırdığı söylenebilir.

de bu doğrultuda araçsallaşmıştır. Bu dönüşüm sonucunda bütçe ile performans ilişkisini kurmak üzere performans esaslı bütçelere geçiş yapılmıştır. Performans odaklılığa⁹ geçiş ve çok yıllık bütçeleme anlayışı¹⁰ bütçe uygulamasında esneklik ihtiyacını da ortaya çıkarmıştır (Deniz, 2019: 95). Bu bölümde Türkiye’de merkezi yönetim bütçesinin uygulanmasında esnekliğin hangi araçlarla sağlandığına yer verilecektir

3.1. Kamuda Performans Odaklı Anlayış Bağlamında Esneklik

Harcamalar yönünden esneklik araçları, mali yıl içerisinde ek bütçe¹¹ hazırlama sürecine girmeden acil harcamaları karşılayabilmek için bütçeye yerleştirilmiş araçları ifade etmektedir. Türkiye’de harcamalar açısından merkezi yönetim bütçesine esneklik kazandıran en önemli araçların ödeneklerin kullanımına ilişkin istisnalar olduğu görülmektedir.

3.1.1. Mali Yıl İçerisinde Yeni Tertipler, Gelir Kodları ve Finansman Kodları Açılması

5018 sayılı Kanun’un 20. maddesinin (e) bendi, mali yıl içerisinde oluşabilecek gereklilikler karşısında merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde ödenek tahsis edilecek yeni tertip, gelir kodu veya finansman kodu açılması esnekliği sağlamaktadır.

3.1.2. Mali Yıl İçerisinde Ayrıntılı Harcama/ Finansman Programlarının Revize Edilmesi

Bütçe sürecinde, Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği’nin yayımlanmasıyla birlikte harcamacı birimlerin ödeneklerinin aylara göre dağılımını göstermek üzere genel bütçe kapsamındaki idareler Ayrıntılı Harcama Programı (AHP) hazırlarken, özel bütçeli idareler Ayrıntılı Finansman Programı (AFP) hazırlamaktadırlar (5018 sayılı Kanun, md. 20). İhtiyaç oluştuğunda AHP ve AFP’ler yürürlüğe girmeden ödeneklerin kullanılabilir hale getirilmesi gibi işlemlerle mali yıl içerisinde bu programların revizyonuna izin verilmesi, harcamalar açısından esneklik kazandıran düzenlemelerden biridir.

3.1.3. Ödenek Ekleme, Ödenek Devri ve Ödenek Birleştirme

Ödenek ekleme işlemi, gerektiğinde mali yıl içerisinde mevcut veya yeni açılacak tertiplere ödenek eklenmesi şeklinde gerçekleştirilir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve

⁹ 5018 sayılı Kanun’un 9. maddesine göre kamu idareleri kaynak tahsislerini performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar.

¹⁰ 5018 sayılı Kanun’un 15. maddesine göre merkezi yönetim bütçesindeki gelir ve gider tahminleri sonraki yıl ve izleyen iki yılı kapsayacak şekilde yapılmalıdır.

¹¹ Ödeneklerin yetmeyeceği anlaşıldığında ek bütçe kanunu çıkarılması bütçenin uygulanmasında bir esneklik sağlasa da bu çalışmada esneklik mali yıl içerisinde yasamanın onayına gerek kalmadan kullanılabilen hareket alanı olarak ele alınmaktadır.

Bütçe Başkanlığı, 2022). Gelirli ödenek kaydı¹², özel gelir karşılığı özel ödenek kaydı¹³, gelir fazlası karşılığı ödenek kaydı¹⁴, likit karşılığı ödenek kaydı¹⁵, şartlı bağış ve yardımların ödenek kaydı¹⁶ gibi işlemler ile gerçekleşen ödenek ekleme, mali yıl içerisinde ödeneklerde revizyona imkân tanınması yönüyle bütçeye esneklik sağlamaktadır

Ödenek devri “Harcanmayan kısmının ertesi yıla devredeceği (...) hüküm altına alınmış olan her türlü ödeneğin (...) kullanımına imkân sağlanması amacıyla mevcut veya yeni açılacak tertiplere eklenmesi” şeklinde gerçekleştirilmektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022). Akreditif artığı karşılığı ödenek kaydı¹⁷, yüklenme artığı karşılığı ödenek kaydı¹⁸, devreden dış proje kredileri karşılığı ödenek kaydı¹⁹, şartlı bağış ve yardımların devri²⁰, özel gelir karşılığı tahsis edilen ödeneklerin devri²¹ gibi işlemler 5018 sayılı Kanun’un 26. maddesinde düzenlenen “mali yılla sınırlandırılmış ödenek kullanımı kuralı”nın esnetilmesini sağlamaktadır.

5018 sayılı Kanun’un 20. maddesinin (g) bendi olağanüstü hallerde Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerindeki ödeneklerin birleştirilerek kullanılması hatta mevcut ödeneklerin yeterli olmaması durumunda toplam ödenek tutarının %15’ine kadar ek harcama yapılabilmesi konusunda esneklik sağlamaktadır.

3.1.4. Yedek Ödenekler²²

Yedek ödenekler, öngörülmemiş durumların oluşması ihtimaline karşı kamusal hizmetlerin kesintiye uğramaması amacıyla genel ve özel bütçeli kurumlara aktarılmak üzere ayrılan ödenekleri ifade etmektedir. Bu ödenekler sayesinde kamu idareleri, mali yıl içerisinde oluşan ek harcama ihtiyaçları için kendi ödenekleri üzerinde gider yapabilme esnekliğine sahip olmaktadır. Strateji ve Bütçe Başkanlığı’nın bütçesinde yer alan ve 09 kodlu ‘Yedek Ödenekler’ tertibinin altında izlenen bu ödeneklere ilişkin hükümler merkezi yönetim bütçe kanunlarında “Gerektiğinde kullanılabilir ödenekler” başlığı altında ve bu kanunlara ekli (E) işaretli cetvelde düzenlenmektedir

- **Yedek Ödenek (Genel Yedek):** Strateji ve Bütçe Başkanlığı bütçesinin 99-41.32-01-09.06 tertibinde yer alan ‘Yedek Ödenek’, bütçeye en fazla manevra alanı sağlayan esneklik aracıdır. Diğer yedek ödeneklerden farklı olarak belirli bir

¹² 7344 sayılı 2022 Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu (md. 6/5) ve bu kanuna ekli (E) cetveli hükümleri.

¹³ A.g.e. (md. 7/3).

¹⁴ A.g.e. (md. 6/4).

¹⁵ A.g.e. (md. 6/4).

¹⁶ 5018 sayılı Kanun (md. 40).

¹⁷ 5018 sayılı Kanun (md. 35).

¹⁸ A.g.e. (md. 35).

¹⁹ 4749 sayılı Kanun (md. 14).

²⁰ 5018 sayılı Kanun (md. 40).

²¹ 5018 sayılı Kanun (md. 39), 7344 sayılı Kanun md. 6/6 (f) bendi ve md. 7/3.

²² 99-41.32-01-09.06 kodlu ‘Yedek ödenek’ tertibinin de içinde yer aldığı gerektiğinde kullanılabilir ödeneklerin ‘Yedek ödenekler’ başlığı altında toplanması bütçe verilerinin takibinde karışıklık yaratmaktadır.

amaca yönelik tahsis edilmemiştir. Yıl içinde oluşabilecek öngörülmemiş hizmetler için genel ve özel bütçeli idarelerin ödenek ihtiyacını karşılamak üzere genel bütçe ödeneklerinin %2'sine kadar konulabilmekte ve kullanımı Cumhurbaşkanı tarafından gerçekleştirilmektedir (5018 sayılı Kanun, md. 23; 7344 sayılı Kanun md. 5/2).

3.1.5. Ödenek Aktarma

Ödenek aktarma işlemi 5018 sayılı Kanun ve merkezi yönetim bütçe kanunlarındaki ilgili hükümler uyarınca belli bir tertibe tahsis edilmiş ödeneğin o tertipten düşülüp mevcut veya yeni açılacak bir tertibe eklenmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022). Ödenek aktarma işlemi, ödeneklerin toplam tutarındaki değişiklikten ziyade ödenek dağılımında revizyonu ifade etmektedir (Yaşar, 2018: 2-11). Bu yönüyle ödenek aktarma işlemi, öngörülmemiş durumlarda oluşacak ihtiyaçlara göre ödenek dağılımında değişiklik yapma esnekliği sağlamaktadır (Kıral & Akdemir, 2019: 112). Merkezi yönetim bütçe uygulama tebliğlerinde ödenek aktarma işlemleri yönleri itibarıyla aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:

- **Kurum İçi Ödenek Aktarma:** Kurum içi ödenek aktarma işlemi merkezi yönetim kapsamındaki idare ve kurumların kendi bütçeleri içerisinde bir tertipten düşülen ödeneğin başka bir tertibe eklenmesi şeklinde gerçekleştirilir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022). 5018 sayılı Kanun'un 21. maddesi ile kamu idarelerine mali yıl içinde oluşabilecek gerekliliklerde aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin %20²³'sine kadar kendi bütçeleri içerisinde ödenek aktarımı için esneklik tanınmakta, hatta yürütme organına %20'yi aşan ödenek aktarımlarını da gerçekleştirme yetkisi verilmektedir. Ayrıca aktarma yapılmış tertiplerden diğer tertiplere ödenek aktarılamayacağı yönündeki hüküm, yatırım cetvellerindeki projelerde gerçekleşecek değişiklik durumunda esnetilmektedir.
- **Kurumlar Arası Aktarma:** Kurumlar arası ödenek aktarma işlemi, merkezi yönetim kapsamındaki bir kamu idaresine tahsis edilmiş bir ödeneğin ilgili tertipten düşülerek başka bir kamu idaresinin tertiplerine eklenmesi şeklinde gerçekleştirilir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022). 5018 sayılı Kanun'un 21. maddesinde düzenlendiği üzere kanunla yapılması gereken kurumlar arası ödenek aktarma işlemi yine aynı madde ile olağanüstü durumlarda hızlı hareket edebilmek adına genel bütçe ödeneklerinin %10'unu geçmemek şartıyla gerçekleştirilebilmek üzere esnetilmektedir. Hatta ödenek aktarmalarına ilişkin yetkinin merkezi yönetim bütçe kanunları (bkz: 2022 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun "Aktarma, ekleme, devir ve iptal işlemleri" ile ilgili md. 6/1) ile belirleneceğinin ifade edilmesi, her yıl bu esnekliğin kullanımının değişebileceğini göstermektedir.

²³ 2007 yılından önce bu oran %5 idi. Kurum içi aktarmalarda izin verilen oranın yükseltilmesi, kurum yöneticilerine daha fazla mali serbestliğin verildiği sonuç odaklı dönüşümle uyumlu olarak bütçenin uygulama esnekliğini artıran bir düzenleme olmuştur (Kraan vd., 2007: 43).

- **Yedek Ödenek Tertiplerinden Yapılan Aktarma**²⁴: Bu işlem yedek ödenek tertiplerinden düşülen ödeneğin merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde mevcut veya yeni açılacak tertiplere eklenmesi şeklinde gerçekleştirilir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022). 5018 sayılı Kanun’un Yedek ödenekten aktarma yapmaya Cumhurbaşkanı’nın yetkili olduğunu belirten 23. maddesine göre yürütme organına yedek ödenek kullanımı ile ilgili önemli bir esneklik tanındığı görülmektedir.

3.1.6. Ödenek Üstü Gider (Tamamlayıcı Ödenek)

5018 sayılı Kanun’un 20. maddesinin (g) bendinde ödeneklerin birleştirilerek kullanılmasına ilişkin hükümden yer alan ek harcama esnekliği hariç tutulduğunda kamu idarelerinin kendilerine tahsis edilen ödeneklerin üzerinde harcama yapması 5018 sayılı Kanun’un 20. maddesinin (d) bendi ile yasaklanmıştır. Mali yıl içerisinde oluşan olağanüstü hallerde bütçe ödeneklerinin yetersiz kalması durumunda ek bütçe hazırlanması gerekmektedir. Ancak uygulamada bu kural esnetilmektedir. Mali yıl içerisinde ödenek üstü gider yapılmakta ve bu ödenek üstü gider bütçe uygulaması sonrasında kesin hesap kanunları aracılığıyla onaylanmakta, yani yasama organı tarafından tamamlayıcı ödenek verilmektedir. Mevzuatta ödenek üstü gider yapmaya ilişkin önceden verilmiş bir izin olmasa da kesin hesap kanunları ile meşruiyet kazanan tamamlayıcı ödenek uygulamasının, mali yıl içerisinde ödenek üstü gider yapma esnekliği sağladığı söylenebilir (Yükseler, 2012; Kiral & Akdemir, 2019: 109).

3.1.7. Ertesi Yıla Geçen Yüklenme

5018 sayılı Kanun’un 26. maddesi yüklenme süresini mali yıllarla sınırlandırmıştır. Ancak ilgili kanunun 27. maddesi mali yıllarla sınırlı tutulamayan iş ve hizmetler için kurumlara, bütçelerinde öngörülen ödeneklerin %50’ sini geçmemek şartıyla ertesi yıla geçen yüklenmeye girişme izni vermekte; 28. maddesi ise bir yıl içerisinde tamamlanması mümkün olmayan yatırım projeleri için gelecek yıllara yaygın yüklenmeye izin vererek 26. maddedeki kurala esneklik getirmektedir. Bu esneklik sayesinde çok yıllık bütçeleme anlayışı da uygulama alanı bulmaktadır.

3.1.8. Örtülü Ödenek

Örtülü ödenek, bütçe uygulanması sırasında oluşabilecek olağanüstü hizmetlerle ilgili olarak genel bütçe ödeneklerinin %0,5’ini geçmeyecek şekilde Cumhurbaşkanlığı bütçesine konulan ve Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen esaslara göre kullanılan bir ödenek türüdür (5018 sayılı Kanun, md. 24). Bu yönüyle yürütme organına tanınmış önemli bir esneklik aracıdır.

²⁴ Bkz: 5018 sayılı Kanunun 23. maddesi, 7344 sayılı Kanunun 5. maddesi ve bu Kanuna ekli (E) işaretli cetvel hükümleri ile 13 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 2. maddesi.

3.2. Gelirler Yönünden Esneklik Araçları

Bütçe esnekliğine ilişkin çalışmalarda çoğunlukla harcamalar yönünden esneklik araçları ele alınsa da bütçenin gelir unsurunun da değişen koşullara cevap verebilecek esnekliğe sahip olması önemlidir (Stein, 1946: 260). Dolayısıyla gelir açısından bütçe esnekliği, dışsal faktörlerde meydana gelecek bir değişime cevaben gelir unsurlarında oluşacak değişim olarak ifade edilebilir (Lusher, 1956: 81).

Türkiye’de merkezi yönetim bütçesinin gelir unsuru açısından en önemli esnekliği vergilere yöneliktir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, kişiler için önemli bir mali yükümlülük olan ‘vergi’ gibi kamu gelirlerinin bir kanuna dayanmasını ifade etmektedir. Bu ilke temelini, Anayasa’nın 73/3. maddesinde yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmünden almaktadır. Bu ilkeyle devlet tarafından keyfi ve sınırsız uygulamalarla kişilerin hak ve özgürlüklerine dokunulmasının önlenmesi amaçlanmaktadır (Güneş, 2011, 14). Vergilemede kanunilik ilkesi temelde her ne kadar idarenin vergi koyma ve kaldırma konusunda sınırsız bir güce sahip olmadığını ifade etse de aynı zamanda bütçenin en önemli kalemlerinden biri olan vergilerin öngörülebilir olmasına ve vergilerin, idarenin düzenlemeleriyle değiştirilmemesine de vurgu yapmaktadır. Bunun yanında bazı sosyal, hukuki, siyasi ve ekonomik sebeplerle ülkelerin içinde bulunduğu koşullar, yürütme organına belirli yetkilerin devredilmesini gerekli kılabilir (Karakoç, 2013: 1268). Anayasa’nın 73/4. maddesinde yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” şeklindeki istisna, bir yetki devri olarak nitelendirilmektedir²⁵ (Saban, 2015: 64). Bu düzenlemenin, ekonomik konjoktüre uyum için hızlı karar alma ve kural koyma gereksiniminin bir sonucu olarak ortaya çıktığı söylenebilir (Güneş, 2011, 173-180; Çağan, 1980: 134).

Enflasyonist ve durgunluk dönemlerinde piyasayı düzenlemek amacıyla vergilerde muafiyet, indirim ve oran değişikliği aracılığıyla ekonomiye müdahale edilmeye çalışılmaktadır. Dolayısıyla günümüzde vergilerin gelir sağlama gibi klasik işlevinin dışında ekonomik ve sosyal yaşamı düzenleme gibi yeni işlevler üstlenmesi sonucu, gerekli hallerde yavaş işleyen yasama sürecini aşmak adına Cumhurbaşkanı’na yetki verilerek ekonomik değişimlere uyum konusunda esneklik ve çabukluk sağlanmaktadır (Kaneti vd., 2019: 57; Güneş, 2011: 151). Böylece asıl amaç bütçede esneklik sağlamak olmasa da bu konuda yürütme organına tanınan yetkiler dolaylı olarak bütçeyi esnek hale getiren araçlardan biri olmaktadır.

²⁵ Anayasa’nın 167/2. maddesi gereğince Cumhurbaşkanı ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine ek mali yükümlülükler koymaya ve kaldırmaya da yetkilidir. Ek mali yükümlülüklerle ilişkin gelirler ise 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’un 3. maddesine dayanarak büyük ölçüde fonlarda toplanmaktadır. Bilindiği üzere bu fonlar merkezi yönetim bütçesi kapsamına girmemektedir. Bu sebeple gelirlere yönelik yürütmeye tanınan ve sıklıkla kullanılan bu geniş yetki, çalışmamızda esneklik araçları kapsamında değerlendirilmemiştir.

Anayasa’nın 162/5. maddesine göre, bütçe kanunu tasarısının Genel Kurul’da görüşülmesi sırasında gider artırıcı veya gelir azaltıcı önerilerde bulunulmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla parlamentoya dahi verilmeyen gelir azaltma veya gider artırma yetkisi yürütmeye açıkça tanınmaktadır (Yakar & Budak, 2013: 416). Bu da bütçenin gelir unsurunda yürütme organından kaynaklı esnekliğin olduğunu göstermektedir.

3.3. Borçlanma Yönünden Esneklik Araçları

4749 sayılı Kanun’ un 5. maddesi ve merkezi yönetim bütçe kanunlarının “Denge” başlıklı maddesi gereğince “bütçe başlangıç ödenekleri ile tahmin edilen gelirler arasındaki fark miktarı kadar net borç kullanımı yapılabilir”. Ancak mali yıl içerisinde oluşan olağanüstü durumlar veya öngörülmemiş haller, ödenekler ile tahmin edilen gelirler arasındaki farkın açılmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle aradaki farkın kapatılabilmesi için borçlanmaya ilişkin belirli esneklikler tanınmaktadır.

4749 sayılı Kanun’un 5. maddesinde; “borçlanma limiti değiştirilemez” şeklinde borçlanma kuralı belirtilmiştir. Ancak maddenin devamında bu limitin yıl içinde en fazla %5 oranında artırılabilmesi ve bu miktarın da yeterli gelmediği durumda Cumhurbaşkanlığı kararı ile %5 oranında ek bir artış yapılabilmesi şeklinde önemli bir esneklik sağlanmaktadır. Hatta belirli yıllarda 4749 sayılı Kanun’a eklenen geçici maddelerle limitin tamamen esnetilmesi de söz konusu olmaktadır (bkz: 4749 sayılı Kanun’un geçici 34. maddesi).

Borçlanmaya ilişkin bazı araçların kullanımında ödenek aktarmaya izin verilmesi gibi esneklikler de söz konusudur (4749 sayılı Kanun’un 6. maddesine göre, özel tertip iç borçlanma senetlerinin karşılığında yeterli ödenek olmadığında ödenek kalemleri arasında aktarma yapılarak ihraç edilmesine izin verilmesi gibi).

4. 2005 Yılı Sonrası Esneklik Araçlarının Kullanımı

Bu bölümde mevcut esneklik araçlarının 5018 sayılı Kanun’un yürürlüğe girdiği 2005 yılından sonra nasıl kullanıldığı ve esnekliğin sınırlarının aşılmayıp aşılmadığı incelenecektir. Ancak çalışmanın incelediği dönem ve analiz unsurları açısından belirli sınırlılıklar bulunmaktadır. Bunlardan ilki veri ulaşılabilirliğidir. Çalışmanın yapıldığı dönemde 2021 yılı kesin hesap kanunu ilan edilmemiş olduğu için 2021 yılına ilişkin yalnızca gelir unsuru açısından inceleme yapılabilmiştir. Ayrıca örtülü ödenek gibi, doğrudan yürütme organının yetkisindeki bir esneklik aracının yıl içerisinde nasıl kullanıldığına ilişkin bilgilerin kamuoyu ile paylaşılmıyor oluşu da veri ulaşılabilirliği açısından önemli bir engeldir. Veri ulaşılabilirliğine yönelik diğer bir sınırlılık bütçe uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesap kanunlarındaki eksikliklerdir. Kurum içi-kurum dışı ve yedek ödenekten aktarmalarla eklenen/düşülen ödenek gibi bilgilere merkezi yönetim kesin hesap kanununda yer verilmemektedir. Bu nedenle yıl içerisinde gerçekleştirilen ödenek aktarma işlemlerine ilişkin sınırlı bilgiye ulaşılmaktadır. Çalışma açısından diğer bir sınırlılık da aktarmaların yönüne ve boyutuna ilişkin detaylı takip gerçekleştirilmesinin zorluğudur. Bu durum Sayıştay Başkanlığı’nın genel uygunluk

bildirimlerinde de dile getirilmiş ve muhasebe sistemlerinde kamu idareleri arasında yapılan aktarmaların takibini sağlayacak bir kodun olmayışının aktarmalara yönelik tutarlı bilgi sağlanmasını engellediği belirtilmiştir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2021:59). Ayrıca yine Sayıştay Başkanlığı (2021: 27)'nce belirtildiği üzere idarelerin mali raporlarında ödeneklerle ilgili yıl içerisinde gerçekleştirilen işlemlere neden ihtiyaç duyulduğuna dair yeterli açıklamanın olmaması ödenek hareketlerinin takibini zorlaştırmaktadır. Diğer bir sınırlılık ise en önemli esneklik araçlarından biri olan yedek ödeneğin kullanımına ilişkin ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından ilan edilen 2012 yılı öncesi verilerde yedek ödeneğe ilişkin aktarma hareketleri yer almamakta, dolayısıyla bu tarihten önce yedek ödeneğe ilişkin bilgiler yıl sonu gerçekleştirmelerinden ziyade başlangıç ödeneği ile sınırlı kalmaktadır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2014: 31). Bu da 2012 yılı öncesinde yedek ödeneğin yıl sonu tutarının başlangıç ödeneğinden ne kadar farklılaştığının yani esnekliğin nasıl kullanıldığının ölçülmesini engellemektedir. Tüm bu sınırlılıklar göz önünde bulundurulduğunda bu bölüm, esneklik araçlarının 2005 yılı sonrası kullanımını erişilebilir veriler üzerinden örneklendirerek ortaya koymaya çalışacaktır.

4.1. Harcamalar Yönünden Esneklik Araçlarının Kullanımı

Aşağıdaki tabloda belirli esneklik araçlarına başvurma sayısı yıllara göre yer almaktadır.

Tablo 1. Merkezi Yönetim Bütçesinin Uygulanmasında Tanınan Bazı Esnekliklerin Yıllara Göre Kullanım Sayısı, 2006- 2020.

Yıllar	AHP/AFP Revize İşlemi Sayısı	Ödenek Ekleme İşlemi Sayısı	Ödenek Aktarma İşlemi Sayısı
2006	1410	1662	5092
2007	1183	1982	4792
2008	1285	2774	4524
2009	1424	4174	7731
2010	1490	4879	4878
2011	1617	6591	4852
2012	1404	7555	4455
2013	1172	7928	4387
2014	1116	9549	5056
2015	1094	Veri yok	Veri yok
2016	947	Veri yok	Veri yok
2017	1072	10778	5340
2018	1254	9342	3007
2019	1936	9396	2979
2020	1817	7896	3220

Kaynak: 2006-2017 yılları Maliye Bakanlığı Genel Faaliyet Raporları ve 2018-2020 yılları Strateji ve Bütçe Başkanlığı Genel Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Tabloya göre AHP ve AFP’lerde revizyon esnekliğinin ve yıl içerisinde yeni açılan veya mevcut tertiplere ödenek ekleyebilme esnekliğinin kullanımlarının 2006 yılından 2020 yılına kadar yükseldiği görülmektedir.

Mali yıl içerisinde ödeneklerin dağılımını değiştirmeye izin veren aktarma esnekliğine başvurma sayısı ise 2018 yılı öncesine göre son üç yılda azalmış görünse de aktarmaların yönü ve tutarları bu esnekliğin kullanımına ilişkin daha doğru bilgi sağlamaktadır. Çünkü aktarma işlemleri yalnızca ödenek dağılımını değiştirerek başlangıç ödeneklerinden sapmaya yol açmakla kalmamakta; aynı zamanda uygulamada bazı tertipler için ödenek üstü gider yapılmasına da neden olmaktadır. Ancak çalışmanın sınırlılıklarında da ifade edildiği üzere kesin hesap cetvellerinin kamu idare ve kurumlarının ödenek aktarma hareketlerine dair bilgi vermemesi, aktarma esnekliğinin nasıl kullanıldığına ilişkin veriye ulaşılmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle aktarma esnekliğinin kullanımı karşılaştırılabilir verisi olan yıllar üzerinden örneklendirilecektir. Aşağıdaki tabloda 2015- 2020 yılları arasında merkezi yönetim bütçesinde gerçekleştirilen ödenek aktarma hareketleri yer almaktadır.

4.1.1. Ödenek Aktarımının Kullanımı

Tablo 2. Merkezi Yönetim Bütçesi Ödenek Aktarma Hareketleri (2015-2020), Milyon TL

Yıl	Kurum Dışı Aktarmalarla		Kurum İçi Aktarmalarla		Yedek Ödenekten Aktarmalarla		(1) **
	Eklene Ödenek	Düşülen Ödenek	Eklene Ödenek	Düşülen Ödenek	Eklene	Düşülen	
2015	45.550	46.315	16.756	16.756	61.180	40.940	43
2016	47.223	47.318	25.348	25.348	50.646	39.273	37
2017	47.639	47.799	29.971	29.971	54.738	41.724	35
2018	68.576	67.631	30.060	30.060	80.508	61.169	40
2019*	67.020	65.228	45.976	45.976	77.690	58.308	34
2020*	99.188	98.857	51.209	51.209	131.362	101.610	45

* İlgili yılların Genel Faaliyet Raporlarında yer alan “Merkezi Yönetim Bütçe Ödenek Hareketleri” tablolarındaki verilerden yararlanılarak hesaplanmıştır.

** Toplam Aktarma/ Genel Bütçe Başlangıç Ödeneği (%)

Kaynak: Maliye Bakanlığı Genel Faaliyet Raporları ve Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Genel Faaliyet Raporlarında yer alan Merkezi Yönetim Bütçe Ödenek Hareketleri (2015-2020) değerlerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tabloya göre merkezi yönetim bütçesinin uygulanmasında aktarma esnekliğinin, başlangıç ödeneklerinin ortalama olarak %40 oranında kullanıldığı görülmektedir. Bu oranın 2015 yılından itibaren en yüksek olduğu yıl ise mali yıl içerisinde öncelikleri ve kaynak dağılımını değiştiren Covid-19 salgınının başladığı yıl olan 2020 yılıdır. Ödenek aktarma, mali yıl içerisinde değişen önceliklere göre bütçe uygulamasına esneklik kazandıran önemli bir araçtır. Ancak bu esnekliğin kullanımına ilişkin işlemler incelendiğinde bazı noktalar dikkat çekmektedir. Bunlardan ilki (01) ‘Personel Giderleri’ ve (02) ‘Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Giderleri’ tertiplerinden yapılan

aktarmalara ilişkindir. 5018 sayılı Kanun'un 21. maddesi bu tertiplerden aktarma yapılmasını yasaklamıştır. Ancak bu yasak 2007 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun ödenek aktarma ve ekleme işlemlerine ilişkin 11. maddesinin (a) bendine eklenen "5018 sayılı Kanun'un 21. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan sınırlamalara tâbi olmaksızın" ibaresi ile uygulanabilir olmaktan çıkartılmıştır (Yükseler, 2012). Bu durum personel giderleri ve sosyal güvenlik kurumlarına devlet giderleri tertiplerinde yer alan ödeneklerin hem kurum dışına hem de yedek ödenek tertibine aktarılmasının önünü açmıştır. Bu şekilde gerçekleştirilen aktarmalar sonucunda bu tertiplerin başlangıç ödeneklerinin eksilmesi ek ödenek ihtiyacına yol açmaktadır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 62. maddesi gereğince verilen sürekli görev yolluğu ödemeleri, 207. ve 208. maddelerine göre verilen doğum-ölüm yardım ödemeleri ve ödenek gönderme belgesi beklenmeksizin ödenmesinde zaruret olan personel giderleri gerekçe gösterilerek bu tertipler için ödenek üstü gider yapılmakta ve bu giderler kesin hesap kanunlarıyla onaylanmaktadır (Kıral & Akdemir, 2019; Yükseler, 2012; 2006 Hazine İşlemleri Raporu). Yani aktarma esnekliğinin kullanımının ödenek toplamını değiştirmemesi gerekirken, ödenek üstü giderle sonuçlandırıldığı görülmektedir.

Aşağıdaki tabloda 'Personel Giderleri' ve 'Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri' tertiplerinde gerçekleştirilen aktarmalar ve bu aktarmalar sonrası oluşan ödenek üstü gider verileri yer almaktadır.

Tablo 3. 'Personel Giderleri' ve 'Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri' Tertiplerinde Gerçekleştirilen Aktarma İşlemleri, Bin TL.

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Başlangıç Ödeneği	41.506.946	34.714.180	31.256.599	27.461.250	32.659.037	44.202.757
Kurum İçi Düşülen	140	158.056	820	8.261	23.897	-
Kurum İçi Eklenen	119.156	76.906	1.151.054	-	496.589	-
Kurumlar Arası Düşülen	8.676.490	12.993.689	5.325.242	12.272.400	15.633.770	12.670.000
Kurumlar Arası Eklenen	-	-	20	-	-	-
Yedek Ödenekten Eklenen	-	-	542.354	171.936	6.324.564	1.809.739
Yıl Sonu Toplam Ödenek	32.949.472	22.131.054*	27.623.963	15.532.525	23.822.522	33.349.574
Yılsonu Gider	40.705.560	35.465.985	32.992.091	28.946.363	31.815.724	44.333.478
Ödenek Üstü Gider	7.756.088	13.389.223	5.368.128	13.419.475	8.054.757	14.037.676

* Yıl sonu iptal işlemi gerçekleştirilmiş tutar.

Not: Sayısal değerler yuvarlanmıştır. Her yıl aktarma tutarı en yüksek olan harcama kalemlerinin hareketlerine yer verildiği için yıl karşılaştırması yapılmamaktadır. Aktarma değerleri her iki tertipte gerçekleştirilenlerin toplamıdır. 2014 yılına ilişkin veriler 2014 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi Tablo 13'ten yararlanılarak hesaplanmıştır.

Kaynak: Genel Uygunluk Bildirimi Eki Merkezi Yönetim Bütçesi Uygulama Sonuçları Raporu (2009- 2011), Genel Uygunluk Bildirimi (2012- 2020).

Bu iki tertipte aktarma gerçekleştirilen harcama kalemleri her yıl için aynı olmadığından yıllar arasında karşılaştırma yapmak mümkün değildir. Ancak bunlar aktarmaların en yoğun görüldüğü tertipler olduğu için aktarma esnekliğinin nasıl kullanıldığına ve bu aktarmaların sonuçlarına dair önemli bilgiler sunmaktadır.

Tablodan da görüleceği üzere aktarma esnekliğinin kullanımı ödeneğin eksilmesine; başlangıç ödeneği giderler için yeterli olsa bile (2009 yılı gibi) ödenek üstü gider yapılmasına ya da ödenek üstü giderin artmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla aktarma işleminin kullanımı 5018 sayılı Kanun ile yasaklanmış olan ödenek üstü giderler sonuçlanmaktadır. Bu durum Sayıştay Başkanlığı Genel Uygunluk Bildirim Raporu (2016: 29)’nda şu şekilde ifade edilmiştir:

“Anılan mevzuatta belirtilen ödenek aktarma yetkisinin kullanımı, ödenek üstü giderin olmaması veya en düşük seviyede olması beklenen personel ve sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderlerine ilişkin bütçe tertiplerinde yüksek seviyede ödenek üstü gider gerçekleşmesine neden olmaktadır. (...) Bu yetkinin kullanılmaması durumunda söz konusu tertiplerde ödenek üstü harcama meydana gelmeyeceği veya daha düşük tutarda gerçekleşeceği düşünülmektedir”.

Bu açıklamalar ödenek aktarma esnekliğinin hem çizilen sınırlar zorlanarak kullanıldığını hem de ödenek üstü gidere yol açtığını/ ödenek üstü gider miktarını artırdığını göstermektedir. Bütçe uygulamasında tanınan bir esnekliğin bu şekilde kullanılması, Anayasa mahkemesine sunulan iptal başvurusu dilekçelerine de konu olduğu üzere²⁶ yasamanın bütçe hakkını zedelemektedir.

Aktarma esnekliğinin kullanımıyla ilgili ikinci önemli nokta ise yedek ödeneye yapılan aktarmalarda ortaya çıkmaktadır.

4.1.2. 09.6 Yedek Ödenek Tertibinin Kullanımı

Mali yıl içerisinde ihtiyaç olabilecek manevra alanı için önemli bir araç olan yedek ödenek 5018 sayılı Kanun’un 23. maddesine göre genel bütçe başlangıç ödeneğinin %2 oranıyla sınırlandırılmıştır. Ancak başlangıç ödeneği bu sınır dahilinde olsa da yapılan aktarmalardan sonra yedek ödeneğin boyutu artmakta, genel bütçe başlangıç ve hatta yıl sonu ödeneğinin %2’sini aşmaktadır. Aşağıdaki tabloda Yedek Ödenek tertibinin başlangıç ödeneği, yapılan aktarmalar sonucu oluşan yıl sonu ödeneği ve yıllara göre kullanılan yedek ödenek tutarları yer almaktadır. Daha önce yedek ödenek verilerine ilişkin belirtilen sınırlılık nedeniyle 2012 yılından itibaren erişilebilen değerlere yer verilmiştir.

²⁶ Bkz. 16.12.2016 tarihli ve 6767 sayılı 2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nun bazı maddelerine ilişkin Anayasa’nın belirli maddelerine aykırılığını ileri sürerek iptallerine ve yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesine ilişkin dava (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 2022).

Tablo 4. 09.6 Yedek Ödenek Tertibinde Gerçekleştirilen Ödenek Hareketleri (2012-2020), Milyon TL.

Yıl	Başlangıç Ödeneği	Kurum Dışı Aktarma ile Eklenen Ödenek	Kurum İçi Aktarma ile Eklenen Ödenek	Yılsonu yedek ödenek	Aktarılan Yedek Ödenek	1)*	2)**
2012	665	30.131	295.892	30.920	30.920	8,9	8,6
2013	949	34.638	325.520	35.912	35.912	9,0	8,7
2014	1.199	18.712	5.449	25.360	25.360	5,9	5,6
2015	1.547	33.294	408.769	35.250	35.250	7,5	7,2
2016	2.065	33.139	277.629	35.481	35.481	6,3	6,0
2017	3.663	34.026	317.595	38.007	38.007	5,9	5,7
2018	2.883	53.458	289.444	56.630	56.462	7,5	7,2
2019	3.353	49.814	253.676	53.420	53.397	5,6	4,8
2020	3.749	92.047	711.617	96.508	96.508	8,9	8,6

Not: Sayısal değerler yuvarlanmıştır.

*Aktarmalar sonucu oluşan yedek ödenek yıl sonu tutarının genel bütçe başlangıç ödeneğine oranını gösteren yüzdelik değerdir.

**Aktarmalar sonucu oluşan yedek ödenek yıl sonu tutarının genel bütçe yıl sonu ödeneğine oranını gösteren yüzdelik değerdir.

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı Genel Uygunluk Bildirimi (2012-2020).

Tabloya göre her yıl yapılan aktarmalar sonucunda yedek ödenek miktarının yasal sınırı aşılmaktadır. 5018 sayılı Kanun'un yedek ödenekle ilgili getirdiği yasal sınır, bütçe kanunlarının ödenek aktarmaya ilişkin hükümleri ile esnetilmekte, bütçeye esneklik kazandırmak üzere konulan bir araç tıpkı aktarmalarda olduğu gibi sınırlar zorlanarak kullanılmaktadır. Ayrıca, 'Personel Giderleri' ve 'Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri' tertiplerinden yedek ödeneye yapılan yüksek oranlı aktarmalar bu tertiplerde oluşan ödenek eksikliğinin ve ödenek üstü giderin en önemli sebeplerinden biri olmaktadır.

Belirli bir kurum veya harcama kalemiyle sınırlandırılmamış olan yedek ödenek tertibinin genel bütçe başlangıç ödeneğinin %2'si ile sınırlandırılan tutarının aktarmalar aracılığıyla artırılması, bütçede öngörülmemiş durumlar için esneklik sağlayan en önemli araçlardan biri olan yedek ödenegin, ek bütçenin ikamesi gibi kullanıldığını göstermektedir.

4.1.3. Yedek Ödeneklerin Kullanımı

Her yıl bütçe kanunları ile farklı yedek ödenek tertiplerine ödenek tahsis edilmektedir. Ancak, 09.6 kodlu yedek ödenek tertibine yapılan eklemeler kadar yüksek miktarda olmasa da bu tertiplere de ekleme yapılarak başlangıç ödenek tutarları değişebilmektedir (Örn: 2021 Tablo (II-b) İlama Bağlı Borçları Karşılama

Ödeneğine Eklenen Ödenekten Yapılan Aktarmalar). Her ne kadar 2018 yılından bu yana yedek ödeneklerden yapılan aktarmalar ve bunların kullanımına ilişkin veriler Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından ilan edilse de (bkz: Yedek Ödeneklerin Kullanımı Tablo I ve Tablo II) yedek ödeneklerle ilgili daha önce açıklanan sınırlılık nedeniyle bunların geriye dönük verilerine ulaşmak mümkün olmamaktadır. Ayrıca yedek ödenekler ilgili amaç doğrultusunda kurumlara dağıtılarak ve bazı durumlarda 09.6 kodlu yedek ödenek tertibine aktarılarak kullanıldığı için gerçekleşme değerleri kesin hesap kanunlarında sıfır olarak görünmektedir. Dolayısıyla yedek ödeneklerin yıl sonunda ulaştıkları toplam ödenek miktarına ilişkin tutarlı bilgiye ulaşılammamaktadır. Ancak başlangıçta tahsis edilen ödeneklerin çoğunlukla tamamı aktararak kullanıldığı için, bu tertiplerdeki başlangıç ödenekleri bunların kullanımına ilişkin genel bir bilgi sunacaktır. Bu nedenle yedek ödenek tertiplerine ayrılan başlangıç ödenekleri 2007-2020 yılları arasında belirli yıllar için aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 5. Türlerine Göre Yedek Ödenek Tertiplerinin Başlangıç Ödenekleri, 2007-2020 (Milyon, TL)

Başlangıç Ödeneği	2007	2009	2010	2012	2014	2016	2018	2020
Personel Giderlerini Karşılama Ödeneği	552	400	403	3.170	725	1.450	2.650	3.300
Yedek Ödenek	458	450	500	665	1.199	2.065	2.883	3.749
Doğal Afet Giderlerini Karşılama Ödeneği	65	73	73	86	95	107	122	159
Yatırımları Hızlandırma Ödeneği	223	293	225	511	1.058	771	1.000	694
İlama Bağlı Borçları Karşılama Ödeneği	300	200	200	214	438	491	561	730
Özellikli Giderleri Karşılama Ödeneği	47	26	26	32	36	40	46	60
Yeni Kurulan Dairelerin Giderlerini Karşılama Ödeneği	30	26	26	189	42	48	55	71
Sağlık Borçlarını Karşılama Ödeneği	700	-	700*	-	-	-	-	-
Toplam Yedek Ödenek	2.375	1.468	2.153	4.867	3.593	4.972	7.318	8.764
(1)**	1,18	0,56	0,76	1,41	0,83	0,88	0,97	0,80

*Sağlık yedeği şeklinde yer almıştır. **Toplam yedek ödenek başlangıç ödeneğinin genel bütçe başlangıç ödeneklerine oranı, (%)

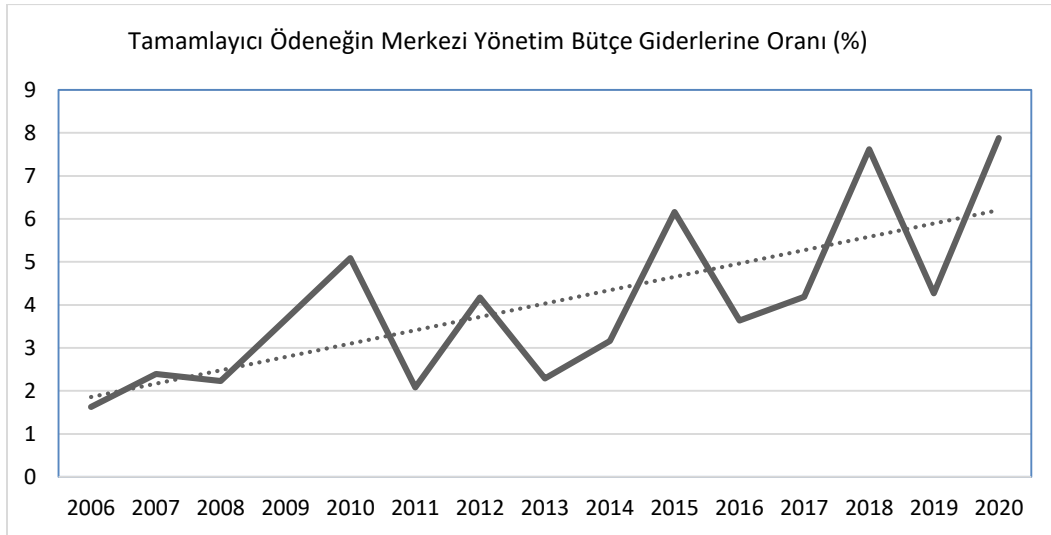
Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporları (2007-2020), Kesin Hesap Kanunları (2007-2020)

Tablodan görüldüğü üzere bütçede belirli harcamalar için ayrılan ve gerektiğinde kullanılabilir olan yedek ödenekler her yıl genel bütçe başlangıç ödeneklerinin %2'sini geçmeyecek şekilde ayrılmaktadır. Ancak diğer tablolarda da bahsedildiği üzere özellikle 09.6 Yedek Ödenek tertibine yapılan eklemelerle bu tertibin tutarında gerçekleştirilen büyük artış, yedek ödenekler toplamını da artırmakta ve başlangıç ödeneginden sapsmasına neden olmaktadır.

Yedek ödenek ve aktarma esnekliklerinin kullanımı uygulamada ödenek üstü gider ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Aşağıdaki şekil yıl içinde gerçekleştirilen işlemler sonrası oluşan ödenek üstü giderin bütçe giderlerine oranını göstermektedir.

4.1.4. Tamamlayıcı Ödenek Kullanımı

Şekil 1. Tamamlayıcı Ödenek Kullanımı (2006-2020)



Not: Tamamlayıcı ödenek = |Yıl sonu ödenekleri toplamı – (Ertesi yıla devredilen ödenek toplamı + İptal edilen ödenek toplamı + Brüt bütçe giderleri toplamı) şeklinde hesaplanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2021: 9).

Kaynak: 2006-2020 yılları Kesin Hesap Kanunları'ndan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Şekle göre bütçe giderleri içerisinde ödenek üstü giderlerin oranı 2006 yılından 2020 yılına kadar önemli oranda artmıştır. Mevzuatta ödenek üstü gider yapılabilmesine yönelik yürütme organına tanınan bir esneklik söz konusu değildir. Ödeneklerin üzerinde bir ek harcama ihtiyacı doğduğunda harcama izninin ek bütçe kanunu aracılığıyla yasama organından alınması gerekirken, yürütme organı yaptığı ödenek üstü harcamayı bütçe uygulaması sonrasında kesin hesap kanunları ile onaylatmaktadır.

4.1.5. Ödenek Devrinin Kullanımı

Tablo 6. Merkezi Yönetim Bütçesi Devredilen Ödenek, TL.

	Devredilen Ödenek*	Yıl Sonu Ödeneği*	Devredilen Ödenenin Yıl Sonu Ödeneğine Oranı (%)
2006	89.855.517,28	185.545.714.000	0,05
2007	124.515.710,94	214.847.325.000	0,06
2008	184.398.332,46	239.312.835.000	0,08
2009	206.162.054,22	274.534.156.000	0,08
2010	236.994.981,91	301.009.159.000	0,08
2011	245.873.721,04	328.824.728.000	0,07
2012	310.329.917,22	414.646.040.196,09	0,07
2013	451.015.471,18	473.733.193.437,13	0,10
2014	699.714.767,1	519.851.067.170,64	0,13
2015	683.818.679,59	571.125.844.536,20	0,12
2016	971.902.589	678.545.103.773,19	0,14
2017	881.458.548,34	771.198.597.565,08	0,11
2018	971.582.221,27	917.752.363.642,05	0,11
2019	1.583.662.533,36	1.100.827.761.586,0	0,14
2020	24.142.341.612,76	1.257.399.431.772,0	1,92

*Devredilen ödenek tutarları kesin hesap kanunlarından yararlanılarak hesaplanmıştır. Yıl sonu ödeneği tutarları ise genel uygunluk bildirim raporlarından alınmıştır.

Kaynak: Kesin Hesap Kanunları (2006-2020), Genel Uygunluk Bildirimi Raporları (2006-2020)

Ödeneklerin mali yılla sınırlı olması kuralı, mali yıl içerisinde harcanmayan ve özel kanunlarla devrine izin verilen ödeneğin ertesi yıla gelir kaydedilmek üzere devredilmesiyle esnetilmektedir. Bu esnekliğin kullanımı tablodan da görüldüğü üzere 2006 yılından bu yana artmıştır. Ödenek devrine ilişkin kesin hesap kanunlarında, genel uygunluk bildirimlerinde veya genel faaliyet raporlarında herhangi bir gerekçe bildirilmemektedir. Ancak her yıl artan oranda yapılan ödenek üstü gider göz önünde bulundurulduğunda, ödenek ihtiyacına rağmen her yıl daha fazla oranda ödeneğin devredilmesi devir esnekliği kullanımının gerekliliğine dair soru işareti oluşturmaktadır.

4.2. Gelirler Yönünden Esneklik Araçlarının Kullanımı

İkinci bölümde bahsedildiği üzere Anayasa’nın 73. maddesinde yer alan düzenlemeyle yürütmeye tanınan değişiklik yapma yetkisi muaflik, istisna, indirim ve oranlara ilişkindir. Buna dayanarak pek çok vergi kanununda, yürütmeye tanınan değişiklik yapma yetkisi mevcuttur. Yürütme de kendisine tanınan bu yetkiyi sıklıkla kullanmaktadır. Aşağıdaki tabloda vergi gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan katma değer vergisi (KDV), özel tüketim vergisi (ÖTV), gelir ve kurumlar vergisine ilişkin anayasal ve yasal sınırlar içinde kalınarak yürütme tarafından yapılan değişikliklerin sayısı ve bunlara ilişkin kararların numarası verilmiştir.

Tablo 7. KDV, ÖTV, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Yürütme Organına Verilen Değişiklik Yapma Yetkisinin Kullanımı

Yıl	KDV		ÖTV		Gelir Vergisi		Kurumlar Vergisi		
	Adet	Karar No.	Adet	Karar No.	Adet	Karar No.	Adet	Karar No.	
2006	5	10138 10620 10784 1167 11453	7	10170 10784 10798 11045 1167 11202 11453	2	10731 11449	2	11447 14594	Bakanlar Kurulu Kararları
2007	3	12143 12574 13033	3	11674 12574 12756	1	13044			
2008	5	13234 13426 13903 13902 14092	6	13061 13210 13762 13835 14061 14387					
2009	5	14802 14812 14881 15081 15315	6	14802 14882 15081 15200 15315 15725	1	14592	3	14594 14593 15386	
2010			3	135 668 973					
2011	4	1673 1819 2466 2604	5	1435 1819 2198 2304 2343					
2012	4	2697 2931 3481 3594	4	3139 3172 3735 3792	3	3141 3322 3571	2	3141 3322	
2013	2	4345 5595	1	5595	1	4552	1	4552	
2014			2	6881 7127					
2015	2	7205 8353	1	8353			1	7910	
2016	4	8705 8998 9153 9542	4	9153 9256 9542 9567					

2017	3	9759 10467 10468	5	9759 10462 10467 10468 11176	2	10840 11176	1	10840	Cumhurbaşkanı Kararları
2018	4	11333 11674 11658 11750	5	11542 11674 11818 11750 11999	2	11674 11750			
2018	3	22 287 475	5	41 132 287 536 540	1	476	1	476	
2019	4	845 1482 1594 1950	6	554 796 1013 1424 1542 1952	2	842 1015	2	842 1950	
2020	5	1994 2278 2812 2913 3318	7	2081 2178 2301 2537 2728 2912 3328	7	2569 2604 2813 3032 3321 3319 3320	2	2813 3319	
2021	8	3470 3931 4062 4105 4312 4517 4862 5047	7	3471 3559 3994 4137 4298 4373 4938	16	3490 3491 3755 4027 4063 4061 4273 4311 4454 4561 4625 4921 4937 4936 4970 5046	5	3490 3491 4063 4311 4936	
Toplam	61		86		40		20		

Kaynak: Tablo www.sinerjimevzuat.com.tr üzerinden üyelikle elde edilen bilgiler kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda 2006-2021 yılları arasında Anayasa'nın 73/4. maddesinin ve KDV Kanunu ile ÖTV Kanunu'nun çeşitli maddelerinin yürütme organına verdiği yetkiyle KDV ve ÖTV oran, muafiyet, istisna ve indirimlerinde yapılan değişikliklerin toplam sayısı yer almaktadır. Ancak yürütme kararı ile yapılan bu değişikliklerin çok büyük bir kısmının oranlara ilişkin olduğunu söylemek gerekir. Ülkemizde özellikle enflasyonist dönemlerde satın alma gücündeki aşınmayı gidermek amacıyla ÖTV ve KDV oranlarında değişiklik yapma yetkisi sıklıkla kullanılmaktadır. Örneğin çok yakın zamanda enflasyon tedbiri olarak KDV Kanunu'nda tanınan yetkiye dayanarak temel gıda ürünlerindeki %8'lik oran Cumhurbaşkanı kararı ile %1'e indirilmiştir²⁷. Aynı şekilde pandemi döneminin yarattığı ekonomik olumsuzluğu telafi amacıyla pek çok Cumhurbaşkanlığı kararı çıkarılmış ve vergi oran ve istisnalarında değişiklik yapılmıştır²⁸.

Kamu gelirlerinin büyük bir kısmını dolaylı vergilerin oluşturduğu göz önünde bulundurulduğunda bu tür değişikliklerin bütçedeki gelir tahminlerini de etkileyeceği açıktır.

Aynı tabloda Anayasa'nın 73/4. maddesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun çeşitli maddelerinin yürütme organına verdiği yetkiyle çoğu, gelir vergisi tevkifat oranlarına ait olmak üzere vergi gelirlerini etkileyebilecek değişikliklere ilişkin düzenlemelerin sayısı verilmiştir. Bu yetkinin kullanımının, genel olarak dolaylı vergilerde olduğu kadar sık olmasa da, özellikle pandeminin etkisinin devam ettiği 2021 yılında daha çok kullanıldığı görülmektedir.

Yine aynı tabloda Anayasa'nın 73/4. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun çeşitli maddelerinin yürütmeye verdiği yetkiyle kurumlar vergisi tevkifat oranları, vergi kesintisi oranları ve indirimli vergi oranlarında yapılan değişikliğe ilişkin düzenlemelerin sayısı verilmiştir. Dört vergi türünde yürütme kararıyla yapılan değişiklikler göz önünde bulundurulduğunda, dolaylı vergilerde gerçekleştirilen değişikliklerin sayısının dolaysız vergilere göre daha fazla olduğu görülmektedir. Bunun en önemli nedeni dolaylı vergilerde yapılan değişikliklerin tüketim kanalıyla ekonomiye etkisinin daha hızlı olmasıdır.

Mali yıl içerisinde yürütme organına tanınan özellikle vergi oranında değişiklik yapma esnekliğinin 2008 Küresel Finansal Krizi ve 2020 yılında başlayan Covid- 19 salgınına bağlı olarak daha fazla sayıda olmak suretiyle her yıl kullanıldığı görülmektedir. Oran değişikliğinde tanınan esnekliğin geniş aralıkta olması nedeniyle yürütmenin kendisine tanınan sınırlar içerisinde oran değişikliği yaptığını ve esneklik sınırlarını aşmadığı belirtilebilir. Ancak vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık istisna, indirim ve oran gibi unsurlarında yürütme organı tarafından yapılan değişikliklerin bütçedeki gelir tahminlerinin sapmasına neden olacağı açıktır.

²⁷ 5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, 23.02.2022 tarihli, 31749 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸ Pandemi önlemleri kapsamında bütçenin gelir unsurunu etkileyen değişiklikler konusunda daha ayrıntılı bilgi için bkz: (Yılmaz vd., 2021)

4.3. Borçlanma Yönünden Esneklik Araçlarının Kullanımı

Aşağıdaki tablo 2009 yılından itibaren²⁹ borçlanma limiti için tanınan esnekliğin nasıl kullanıldığını göstermektedir.

Tablo 8. Borçlanma Limitindeki Esnekliğin Kullanımı, Milyon TL³⁰

Yıl	Borçlanma Limiti ³¹	%5 İlaveli Tutar	İkinci %5 İlaveli Tutar	Geçici Madde	Net Borçlanma Limiti	Net Borçlanma Tutarı ³²	Esneklik Limiti Aşıldı mı?
2009	13.571	14.250	14.962	74.811 ³³	74.811	60.894	Hayır
2011	33.898	35.593	-	-	35.593	17.684	Hayır
2012	21.628	22.709	23.845	-	23.845	22.746	Hayır
2015	21.557	22.657	23.789	-	23.789	22.467	Hayır
2016	30.379	31.898	33.493	-	33.493	32.972	Hayır
2017	47.480	40.854	52.347	37.000 ³⁴	89.347	83.609	Hayır
2018	66.897	70.242	73.754	-	73.754	60.200	Hayır
2019	82	85.816	90.106	70.000 ³⁵	160.106	157.082	Hayır
2020	140	147.081	154.435	154.435 ³⁶	308.870	221.776	Hayır

Kaynak: 2012-2020 yılları Genel Uygunluk Bildirimi, 2009-2011 Kesin Hesap Kanunları, 4749 sayılı Kanun ve 2009-2011 Merkez Bankası Genel Bütçe Borçlanma verilerinden derlenmiştir.

Tabloya göre birçok yılda başlangıç limitini aşan borçlanma yapıldığı görülmektedir. Ancak borçlanma limitinin artırılması için tanınan esneklik, borçlanma tutarının bu limitin altında kalmasını sağlamaktadır. Borçlanma limitinin artırılması için yürütme organına tanınmış olan % 5 oranındaki esnekliğin hemen hemen her yıl kullanıldığı, hatta 2009 ve 2012 yılları ile 2015 ve sonrasındaki tüm yıllarda ikinci % 5 oranındaki limit artış esnekliğinin de kullanılarak borçlanma tavanının yükseltildiği görülmektedir. Borçlanma limitini artırma esnekliği sayesinde borçlanma miktarı borçlanma limiti sınırları içerisinde gerçekleştirilebilmiştir.

²⁹ 2006, 2007, 2008, 2010, 2013 ve 2014 yıllarında borçlanma limitine yönelik esneklik kullanılmadığı için bu yıllara tabloda yer verilmemiştir.

³⁰ Tablodaki veriler yalnızca borçlanma limitine ilişkin esnekliğin kullanılıp kullanılmadığını ve esneklik sınırının aşıp aşılmadığını yansıtmaktadır. Tablo, borçlanmaya ilişkin esnekliğin doğru ve yerinde kullanılıp kullanılmadığına dair normatif değerlendirme içermemektedir.

³¹ Borçlanma Limiti = Bütçe Başlangıç Ödenekleri - Tahmin Edilen Gelirler

³² Net Borçlanma Tutarı= Net İç Borçlanma+ Net Dış Borçlanma

³³ Geçici Madde 22 – (Ek: 25/6/2009-5917/32 md.) “5 inci maddede düzenlenen net borç kullanımı tutarı 2009 yılı için, 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere Bakan ve Bakanlar Kurulu tarafından artırılan net borç kullanım tutarının beş katı olarak uygulanır.”

³⁴ 2017 yılında 4749 sayılı kanunun Geçici 29. maddesine göre 37.000.000.000 TL ilave borçlanma limitine eklenmiştir.

³⁵ 2019 yılında 4749 sayılı kanunun geçici 31. maddesine göre 70.000.000.000 TL borçlanma limitine eklenmiştir.

³⁶ 2020 yılında 4749 sayılı kanunun geçici 34. maddesine göre 154.435.108.590,00 TL borçlanma limitine eklenmiştir.

5. Sonuç

Bu çalışmada Türkiye’de merkezi yönetim bütçesine esneklik sağlayan araçlar sınıflandırılıp, yürütmenin mali yıl içerisindeki manevra alanının sınırları belirlenerek görünür kılınmış ve bütçe uygulama sonuçları buna göre değerlendirilmiştir. 2005 yılı sonrası veriler üzerinden yapılan inceleme sonucunda iki temel bulguya ulaşılmıştır. İlk olarak; Türkiye’de merkezi yönetim bütçesindeki esneklik araçlarının her geçen yıl daha fazla kullanıldığı tespit edilmiştir. İkinci olarak ise; harcamalar yönünden esnekliğin mevzuatta tanınan sınırların ötesine geçilerek kullanıldığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Ülkelerin bütçe esnekliklerini karşılaştıran bazı çalışmalar (OECD, 2009 gibi) Türkiye’nin merkezi yönetim bütçesinin esnekliğinin düşük olduğunu belirtmişlerdir. Ancak bu çalışmalar çoğunlukla esneklik araçlarının varlığı ve bunların yasal sınırları üzerinden analiz yapmakta, esnekliğin ülke uygulamasında nasıl kullanıldığına bakmamaktadır. Oysa son bölümde yer verilen uygulama sonuçları dikkate alındığında özellikle harcamalar açısından Türkiye’de merkezi yönetim bütçesinin düşük bir esnekliğe sahip olduğunu söylemek mümkün değildir.


Yedek ödenek ve ödenek aktarma araçlarının sınırlar zorlanarak kullanılması ödenek üstü gider yapılmasına yol açmakta, bu da mali disiplin açısından tehdit oluşturmakta ve yasamanın bütçe hakkı kullanımını tahrip etmektedir. Ayrıca yürütmeye esneklik sağlayan birçok aracın kullanımına ilişkin kayıt tutulmaması ve ödenek hareketlerinin takip edilemiyor oluşu, idarenin eylem ve tasarruflarındaki aleniliği ile çelişmekte, literatürde esnekliğin kullanımına ilişkin yer verilen şeffaflık kaygılarını da somutlaştırmaktadır. Oysa yıl içerisinde bütçenin uygulanmasında hız ve kolaylık sağlayan esnekliğin, bütçe hakkının tatbikine uygun şekilde kullanılması gerekmektedir.


Bununla beraber son olarak belirtmek gerekir ki Türkiye için bütçe esnekliğinin değerlendirmesinde 2018 yılı, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’ne geçiş nedeniyle belirleyici bir uğraktır. Bütçeyi uygulama konusunda yürütme organı olarak Cumhurbaşkanı’na tanınan esnekliğin artışı, hükümet sistemi değişikliğinin esnekliğin kullanımına etkisini analiz etmeye ilişkin yeni çalışmalara ihtiyaç olduğuna işaret etmektedir.


Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Gülizar Seda Yılmaz  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 40.

Sevim Yaman Güçlü  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 30.

Demet Akdeniz  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 30.

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Kaynakça

- Akyüz, Y. (1985). Türkiye’de Mali Sistem Aracılığıyla Kaynak Aktarımı: 1980 Öncesi ve Sonrası. *Bırakınız Yapsınlar Bırakınız Geçsinler Türkiye Ekonomisi 1980- 1985*. 1. Basım. Bilgi Yayınevi.
- Alesina, A. & Perotti, P. (1996). “Fiscal Discipline and the Budget Process”. *The American Economic Review*, 86(2), 401-407.
- Anessi-Pessina, E., Sicilia, M. & Steccolini, I. (2013). “Rebudgeting: Scope, triggers, players, Budgetary Research Review (BRR)”. *Buget Finante*, 5(1), 15-29.
- Banks, W.C. & Straussman, J.D. (1999). “Defense contingency budgeting in the post-cold-war world”. *Public Administration Review*, 59 (2), Mar. - Apr., 135-146.
- Baron, D. P., & Ferejohn, J. A. (1989). “Bargaining in legislatures”. *American Political Science Review*, 83, 1181–1206.
- Bayramoğlu Özüğurlu, S. (2009). Bağımsız Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar. *Kamu Yönetimi: Yapı İşleyiş Reformu*. (Ed. B. Övgün). Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 5.
- Biraschi, P. (2008). “Searching for the optimal EMU fiscal rule:an ex-post analysis of the SGP reform proposals”. Working Papers wp2008-7, Department of the Treasury, Ministry of the Economy and of Finance.
- Bowen, T. R., Chen, Y., Eraslan, H. & Zápál, J. (2017). “Efficiency of flexible budgetary institutions”. *Journal of Economic Theory*, Elsevier, 167(C), 148-176.
- Buchanan J.M. (1991). Constitutional Economics. *The World of Economics* (Ed. Eatwell J., Milgate M., Newman P.), The New Palgrave. London: Palgrave Macmillan.
- Burnham, P. (2003). “Küreselleşme, Apolitikleştirme ve ‘Modern’ Ekonomi Yönetimi”. *Praksis*, Sayı 9, 163-182.
- Buschor, E. (2013). “Performance Management in the public sector: Past, current and future trends”. *Tékhne*, 11 (1), 4-9, ISSN 1645-9911.
- Coşkun, A. & Karabeyli, L. (2009). Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu. *Uluslararası Sempozyum Bütçe Sürecinde Parliamentonun Değişen Rolü*, Ankara: TBMM Basımevi.
- Çağan, N. (1980). “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 129-151.
- Deniz, N. (2019). “Bütçe Kurallarının Varlığı Kapsamında Bütçe Esnekliğinin Değerlendirilmesi”. Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Di Francesco, M. & Alford, J. (2016). *Balancing Control and Flexibility in Public Budgeting: A New Role for Rule Variability*. Basingstoke: Palgrave Macmillan, ISBN: 9811003408
- Dikmen, A.A. (2013). *Makine, İş, Kapitalizm ve İnsan*. 2. Baskı. Pratika Kitap.
- Dougherty, M. J., Klase, K. A. & Song, S.G. (2003). “Managerial Necessity and the Art of Creating Surpluses: The Budget-Execution Process in West Virginia Cities”. *Public Administration Review*, 63(4), 484–497.

- Echeverry, J., Bonilla, J. & Moya, A. (2006). "Institutional Rigidities and Budget Flexibility: Origin, Motivation and Effects on Budget". IDB Publications (Working Papers) 2321, Inter-American Development Bank.
- Gerçek, A. & Bakar, F. (2017). "Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi". *International Journal of Public Finance*, 2(1), 7-26.
- Güler, B.A. (2003). "Yönetişim: Tüm İktidar Sermayeye". *Praksis*, Sayı 9, 93-116.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi* (3. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Gürkan, C. & Karahanoğulları, Y. (2010). "Bütçeyi Özerkleştirmek: Mali kurallar ve kurullar". *Maliye Dergisi*, 158 (Ocak-Haziran), 547-569.
- Güzelsarı, S. (2008). *Küresel Kapitalizm ve Devletin Dönüşümü, Türkiye'de Mali İdarede Yeniden Yapılanma*. Birinci Baskı, İstanbul: SAV (Sosyal Araştırmalar Vakfı), ISBN 978-9944-5612-8-0.
- Head, B. W. & Alford, J. (2015). "Wicked Problems: Implications for Public Policy and Management". *Administration & Society*, 47(6), 711-739.
- Hood, C. (1991). "Public management for all seasons?". *Public Administration*, 69, Spring, 3-19.
- Jameson Boex, L. F., Martinez-Vazquez, J. & McNab, R.M. (2000). "Multi-Year Budgeting: A Review of International Practices and Lessons for Developing and Transitional Economies". *Public Budgeting & Finance*, 20 (2), 91-112.
- Jessop, B. (2009). *"Kapitalist Devletin Geleceği"*. Ankara: Epos Yayınları.
- Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G. & Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karacan, E. (2010). Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması, DPT Uzmanlık Tezi, Yayın No: 2816, Ankara.
- Karakoç. Y. (2013). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Prof. Dr. M. Polat Soyer'e Armağan, Cilt: 15, Özel Sayı, 1259-1308.
- Kıral, H. & Akdemir, T. (2019). "Bütçe Hakkı Kapsamında Türkiye'de Ödenek Aktarmalarının Değerlendirilmesi". *Sayıştay Dergisi*, 112, 107-135.
- Kopits, G. & Symansky, S. (1998). "Fiscal Policy Rules", IMF Occasional Paper 162, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Kraan, D.J., Bergvall, D. & Hawkesworth, I. (2007). "Budgeting In Turkey". *OECD Journal on Budgeting*, 7 (2), ISSN 1608-7143.
- Lienert, M.I. (2010). "Role of the legislature in budget processes". International Monetary Fund Technical Notes and Manuals.
- Lusher, D.W. (1956). "The stabilizing effectiveness of budget flexibility". *Policies to Combat Depression*. NBER, 77 -122.
- Mauro, S. G., Cinquini, L. & Pianezzi, D. (2021). "New Public Management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting". *The British Accounting Review*, 53 (6), 100825, ISSN 0890-8389.
- Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Hazırlanmasına İlişkin Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 76), <https://www.mevzuat.gov.tr/>

File/GeneratePdf?mevzuatNo=39292&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5
(15.01.2022)

- Milesi-Ferretti, G. M. (1997). "Fiscal Rules And The Budget Process". *Giornale Degli Economisti e Annali Di Economia*, 56 (Anno 110) (1/2), 5–40.
- OECD (2008). Performance Budgeting: A Users’ Guide, Policy Brief, OECD Publishing.
- OECD (2009). "Executive budget flexibility". *Government at a Glance 2009*, Paris: OECD Publishing.
- Özen, A. (2008). Performans Esaslı Bütçe Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Pitsvada, B.T. (1983). "Flexibility in Federal Budget Execution". *Public Budgeting & Finance*, 3(2), 83–101.
- Posner, P.L. & Park, C. G. (2007). "Role of the Legislature in the Budget Process: Recent Trends and Innovations". *OECD Journal on Budgeting*, OECD Publishing, 7(3), 1-26.
- Potter, B.H. & Diamond, J. (1999). *Guidelines for public expenditure management*. Washington DC: International Monetary Fund.
- Ramsey, J. R. & Hackbart, M.M. (1982). "Impacts of Budget Reform: The Budget Office Perspective". *State & Local Government Review*, 14(1), 10–15.
- Saban, N. (2015). *Vergi Hukuku* (7. Baskı). İstanbul: Beta.
- Schick, A. (2003). "The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come but Whose Implementation Has Not". *OECD Journal on Budgeting*, 3(2). <https://doi.org/10.1787/budget-v3-art10-en>.
- Stein, H. (1946). "Stability And Flexibility In Federal Tax Policy". *Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*, 39, 260–266.
- Swirski, A. (2014). "Performance-based budget as an element of new public management in the Public Finance System in Poland". *Hyperion International Journal of Econophysics & New Economy*, 7 (1), 109- 124.
- Şaylan, G. (2003). *Değişim, Küreselleşme ve Devletin Yeni İşlevi*. 2. Baskı. İstanbul: İmge Kitabevi.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2018-2020 Genel Faaliyet Raporları, <https://www.sbb.gov.tr/butce-genel-faaliyet-raporlari/> (10.12.2021)
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019-2020 Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporları, <https://www.sbb.gov.tr/butce-merkezi-yonetim-butce-gerceklesmeleri-ve-beklentiler-raporlari/> (02.01.2022).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2019). 2018 Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/11/MYB_GerceklesmeleriveBeklentilerRaporu_2018.pdf (20.11.2021).
- T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2006-2017 Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporları, <https://www.sbb.gov.tr/butce-merkezi-yonetim-butce-gerceklesmeleri-ve-beklentiler-raporlari/> (20.11.2021).

- T.C. Maliye Bakanlığı, 2006-2017 Genel Faaliyet Raporları, <https://www.sbb.gov.tr/butce-genel-faaliyet-raporlari/> (10.12.2021).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2007). 2006 Yılı Hazine İşlemleri Raporu Türkiye Büyük Millet Meclisi (S. Sayısı: 58), <https://www.tbmm.gov.tr/ihtisas-komisyonlari/plan-ve-butce/kanunlasan-isler> (10.11.2021).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2014). 2013 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi, <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/23-2013-yili-genel-uygunluk-bildirimi> (10.12.2021).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2016). 2015 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/21-2015-yili-genel-uygunluk-bildirimi> (10.12.2021)
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2021). 2020 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi, <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/3732-2020-yili-genel-uygunluk-bildirimi> (15.02.2022).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2006-2011 Yılı Genel Uygunluk Bildirimleri, <https://www.tbmm.gov.tr/ihtisas-komisyonlari/plan-ve-butce/kanunlasan-isler> (10.11.2021).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2012-2019 Yılı Genel Uygunluk Bildirimleri. <https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/1-genel-uygunluk-bildirimleri> (05.01.2022).
- T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2022). 2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği, Sıra No: 2, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/02/2022-Yili-Merkezi-Yonetim-Butce-Uygulama-Tebligi_SiraNo2.pdf (24.03.2022).
- Tommasi D. (2013). The Budget Execution Process. *The International Handbook of Public Financial Management* (Ed. R. Allen, R. Hemming, B.H. Potter). Palgrave Macmillan, London.
- VonHagen, J. 1992. "Budgeting Procedures and Fiscal Performance in the European Communities. *Economic Papers* 96.
- Wildavsky, A. (1978). "A Budget for All Seasons? Why the Traditional Budget Lasts". *Public Administration Review*, 38(6), 501–509.
- Yakar, S. & Budak, T. (2013). "Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: 'Sıfır Oran'ın Anlamı". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22(1), 399-426.
- Yaşar, S. (2018). "Budget Flexibility, Government Spending, and Welfare". *Journal of Public Economic Theory*. 20(6), 874-895.
- Yılmaz, G.S., Akdeniz, D. & Yaman Güçlü, S. (2021). Türkiye’de Covid-19 Salgınıyla Mücadelede Bütçe Esnekliğinin Rolü. *Pandeminin Mali Analizi* (Ed. M. Yoruldu ve A. Arslan), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yükseler, Z. (2012). "Ödenek Üstü Harcamalar, Ek Bütçe Kanunu ve Net Borçlanma Limiti". Erişim adresi https://www.researchgate.net/publication/320190644_ODENEK_USTU_HARCAMALAR_EK_BUTCE_KANUNU_VE_NET_BORCLANMA_LIMITI.

- Zengin, O. (2009). Günümüz Kamu Yönetiminde Ön Plana Çıkan Yaklaşımlar. *Kamu Yönetimi: Yapı İşleyiş Reform*. (Ed. B. Övgün). Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 5.
- 13 Sayılı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 30488 Sayılı ve 24/7/2018 Tarihli Resmî Gazete.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. 10700 sayılı ve 06/01/1961 tarihli Resmî Gazete, Ankara.
- 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 18313 sayılı ve 15/02/1984 tarihli Resmî Gazete.
- 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 24721 sayılı ve 09/04/2002 tarihli T.C. Resmî Gazete, Ankara.
- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 12056 sayılı ve 23/07/1965 tarihli Resmî Gazete, Ankara.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 25326 sayılı ve 24/12/2003 tarihli T.C. Resmî Gazete, Ankara.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 26205 sayılı ve 21/06/2006 tarihli Resmî Gazete, Ankara.
- 7344 sayılı 2022 Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, 31706 sayılı ve 31/12/2021 tarihli Resmî Gazete.
- 5725 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 26740 sayılı ve 28/12/2007 tarihli Resmî Gazete.
- 5829 sayılı 2007 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 27097 sayılı ve 31/12/2008 tarihli Resmî Gazete.
- 5945 sayılı 2008 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 27449 sayılı ve 31/12/2009 tarihli Resmî Gazete.
- 6092 sayılı 2009 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 27802 sayılı ve 31/12/2010 tarihli Resmî Gazete.
- 6261 sayılı 2010 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 28157 sayılı ve 29/12/2011 tarihli Resmî Gazete.
- 6364 sayılı 2011 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 28514 sayılı ve 31/12/2012 tarihli Resmî Gazete.
- 6513 sayılı 2012 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 28864 sayılı ve 27/12/2013 tarihli Resmî Gazete.
- 6584 sayılı 2013 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 29217 sayılı ve 26/12/2014 tarihli Resmî Gazete.
- 6683 sayılı 2014 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 29655 sayılı ve 16/03/2016 tarihli Resmî Gazete.
- 6768 sayılı 2015 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 29928 sayılı ve 24/12/2016 tarihli Resmî Gazete.
- 7067 sayılı 2016 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 30287 sayılı ve 31/12/2017 tarihli Resmî Gazete.
- 7157 sayılı 2017 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 30642 sayılı ve 31/12/2018 tarihli Resmî Gazete.

7198 sayılı 2018 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 30995 sayılı ve 31/12/2019 tarihli Resmî Gazete.

7259 sayılı 2019 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 31351 sayılı ve 31/12/2020 tarihli Resmî Gazete.

7345 sayılı 2020 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu, 31706 sayılı ve 31/12/2021 tarihli Resmî Gazete.

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2018-12-nrm.pdf>
(20.03.2022).

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6363#> (25. 03.2022).