

KESİN HESAP KANUNU ve TAMAMLAYICI ÖDENEK ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

An Assessment on Final Account Law And Supplementary Allowance

Atıf / Citation

Karan, S. & Beşel, F. (2024). Kesin Hesap Kanunu ve Tamamlayıcı Ödenek Üzerine Bir Değerlendirme. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 10(1), 1-20.

Seda KARAN

Yüksek Lisans Öğrencisi
Sakarya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye ABD,
Mali Hukuk Bilim Dalı
Sakarya/Türkiye
seda.karan1@ogr.sakarya.edu.tr
Orcid ID: 0000-0001-6961-2310

Furkan BEŞEL

Doç. Dr.
Sakarya Üniversitesi
Siyasal Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü
Sakarya/Türkiye
fbesel@sakarya.edu.tr
Orcid ID: 0000-0002-5930-9200

Araştırma & Yayın Etiği

Bu makale en az iki hakem tarafından incelenmiş, iThenticate yazılımı ile taranmış, araştırma yayın ve etiğine aykırılık edilmemiştir.

Research & Publication Ethics

This article was reviewed by at least two referees, a similarity report was obtained using iThenticate, and compliance with research/publication ethics was confirmed.

Copyright ©

Politik Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar
Merkezi, Sakarya/TÜRKİYE

Center for Political, Economic and Social
Research, Sakarya/TURKEY

Makale Bilgisi

Makale Türü: Araştırma Makalesi
Article Type: Research Article
Geliş Tarihi: 08.12.2023
Kabul Tarihi: 21.02.2024
Yayın Tarihi: 02.08.2024

CC BY-NC 4.0

Bu makale Creative Commons Attribution-NonCommercial License altında lisanslanmıştır.

This paper is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial License

Kesin Hesap Kanunu ve Tamamlayıcı Ödenek Üzerine Bir Değerlendirme

Özet

Tamamlayıcı ödenek, uzun bir süredir her yıl başvuru alan bir tür ödenek üstü harcama uygulamasıdır. Mali sistem içinde düzenlenip uygulama sonucunda ortaya çıkmıştır. Kamu mali yönetimimize getirilen etkili değişiklikler kapsamında 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu tamamen kaldırılıp dünyadaki gelişmelerin örnek alınarak hazırlanması, uluslararası standartlara uygun bir şekilde kamu mali yönetimini hedeflemiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte hesap verebilirlik, mali saydamlık, elde edilen kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılması hedeflenmiştir. Tüm bu olumlu gelişmelerin ışığında 1982 Anayasası'nın ilk halinde bütçe konusu yasama ve yürütme organı arasında anayasal açıdan bir sınır niteliği taşımaktaydı. 2017 yılındaki Anayasa değişikliğiyle birlikte bu sınır büyük oranda yasama organının elinden alınarak yürütme organının lehine sonuçlanmıştır. Çalışmada kesin hesap kanunu ve tamamlayıcı ödenek kavramlarının Anayasa ile olan ilişkisine ve tarihsel süreçte ne gibi dönüşümlere uğrayarak günümüze ulaştığı konuları değerlendirildikten sonra çalışmanın ana unsuru olan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun içinde tamamlayıcı ödenek var mı sorusunun cevabını arayarak, anayasal açıdan tamamlayıcı ödeneğin değerlendirmesini yapmaktır.

Anahtar Kelimeler: Kesin Hesap Kanunu, Tamamlayıcı Ödenek, Bütçe Hakkı

Jel Sınıflandırması: H61, H61, H60

Abstract

Supplementary appropriation is a type of over-appropriation spending practice that has been used every year for a long time. It emerged as a result of regulation and implementation within the financial system. Within the scope of the effective changes brought to our public financial management, the General Accounting Law No. 1050, which came into force in 1927, was completely abolished and prepared by taking the developments in the world as an example, aiming at public financial management in accordance with international standards. With the entry into force of the Public Financial Management and Control Law No. 5018, accountability, financial transparency, and effective and efficient use of the obtained resources are aimed. In the light of all these positive developments, in the first version of the 1982 Constitution, the budget issue was a constitutional boundary between the legislative and executive branches. With the 2017 Constitutional amendment, this limit was largely removed from the hands of the legislative body and ended in favor of the executive body. In the study, after evaluating the relationship between the concepts of final accounting law and complementary appropriations with the Constitution and what kind of transformations they have undergone in the historical process and reached today, we searched for the answer to the question of whether there is a complementary appropriation in the Public Financial Management and Control Law No. 5018, which is the main element of the study, and examined whether the complementary appropriations can be considered constitutionally. is to make an evaluation.

Keywords: Final Account Law, Supplementary Allowance, Right to Budget

Jel Classification: H61, H61, H60

Giriş

Dünyada yaşanmakta olan değişimlerle birlikte 1980'den sonra devletin küçültülmesine yönelik uygulanan politikalar, siyasi istikrarsızlıklar, ekonomik krizler, sanayileşme faaliyetlerinin reforma uğraması, kamu hizmetlerinin kaliteli ve verimli bir şekilde sunulması gibi hususlar ciddi bir değişim arayışını gerekli kılmıştır. Kalite kavramı, idareciler ve yöneticiler de dahil insanların kalitesi, sistem kalitesi, hedeflerin kalitesi vb. gibi birçok unsuru bünyesinde barındırmaktadır. Bunlardan herhangi birinin zedelenmesi diğerlerinin iç göremez hale gelmesine neden olmaktadır. Türkiye'de kamu sektöründe kaliteyi etkileyen faktörlerin başında; 1980'li yılların başından itibaren yapılan gereksiz harcamalar, makroekonomik açıdan yükselen kırılğanlıklar, siyasi ortamda istenilen dengenin sağlanamaması ve halkın bu durumdan hoşnut olmaması gibi unsurlar sıralanabilir. Bu kavramlar kamu mali yönetimi alanında birtakım değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Diğer yandan, bütçe ve kalkınma planları arasındaki zıtlık, mali işlemlerin bazılarının bütçede yer almaması, 1050 sayılı Kanun'un istenilen ihtiyaçları karşılayamaması, devlet bütçesindeki sorunlar, denetimdeki dengesizliklerin bir arada olması, sistemin başlıca eksiklikleri olarak ortaya çıkmaktadır (Kanca, 2017:494-495).

Bütçe, devletin gelirlerini önceden tahmin ederek, yürütme erkine, devletin üstlendiği hizmetlerin yerine getirilmesi için harcama hususunda izin veren kanundur. Parlamento, gelir tahmini ya da harcama konusunda yürütmeye izin vermekle kalmayarak, bütçe kanununda önceden belirlenen sürenin dolmasından sonra da bütçenin yerine getirilip getirilmediğini denetler. Bu denetlemeye yardımcı olan çeşitli olanakların yanında, bütçe dönemi sonunda, bütçe gerçekteşmelerinin incelenerek denetlendiği ve bu denetim sonucunun bir karara bağlanması kesin hesap kanunu aracılığıyla mümkün olmaktadır (Kara, 2007:2).

Kesin hesaplar hükümetlerin geçmiş yıllarda uyguladığı bütçe faaliyetlerini göstermektedir. Gelecek yıl tahmin içerirken, kesin hesap gerçekteşen bir uygulamadır. Bu durum yasamanın yürütmeyi denetlemesi ve denetimler sonucunda kesin hesabın onaylanması, yani hükümetlerin geçmiş yıllarda yapmış olduğu uygulamaları onayladığı anlamını taşımaktadır. Bu bağlamda kesin hesaplar üzerinde yapılan denetimler, önceden gerçekteşmiş olan uygulamaların daha ayrıntılı denetlenebilmesi konusunda oldukça önemlidir (Dumlupınar, 2019:171).

Modern çağın demokratik aracı olan bütçe hakkı, kamu kaynaklarının hukuka uygun şekilde kullanılması ve siyasal istikrarın korunması açısından büyük öneme sahiptir. Yasama organının mali kaynaklara katılması ve gerektiğinde gelir, harcama, borçlanmaya ilişkin ret hakkının olması, yürütme organının politik kaygılarını bir kenara bırakarak vatandaşın tercihlerine en uygun politikayı hayata geçirmesi arasında bir köprü oluşturmaktadır (Avcı, 2015:78).

Çalışma, kamu maliyesi açısından önem arz eden kesin hesap kanunu ve tamamlayıcı ödenek kavramlarının bütçe hakkına, bütçe sürecine ve süreçten sonraki etkiye ilişkin bir kısım anayasal ilkeler çerçevesinde değerlendirilmesini içermektedir. Çalışmada 5018

sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun içerisinde tamamlayıcı ödenek var mı sorusuna yanıt aranacaktır. Soruya cevap verebilmek adına öncelikle bütçenin Anayasa'yla olan ilişkisi, kesin hesap kanunu ve tamamlayıcı ödenek kavramlarının ne olduğu, tarihsel süreçte nasıl değişime uğradığı, bütçeye ne tür katkılar sunduğu açıklandıktan sonra sorunun cevabının ne şekilde verilmesi gerektiği de şekillenecektir.

1. Bütçe Hakkı ve Anayasa İlişkisi

Bütçe hakkının gelişimi üç aşamada incelenebilir: Vergi alma, harcama yapma ve yıllık bütçeyi onama hakkı. Bütçe hakkı hususunda öncelikle vergilerin parlamento ve genel meclisler tarafından onanması hakkı elde edilmiştir. İngiltere'de "Common Council", Fransa'da "Etats Generaux" isimlerini taşıyan genel meclislerin onayı olmadan vergi alınmaması, İngiltere'de 1215 tarihli Magna Carta'nın Kral tarafından kabulü ile kesinlik kazanmıştır. Fakat bu hakkın kesin olarak elde edilmesi 1688 tarihli Bill of Rights isimli Kanun'dan sonra gerçekleşmiştir. Fransa'da bu hak 1789 İhtilali'nden sonra elde edilmiştir (Bağlı, 2012:47). Bütçe hakkının, halkın temsilcilerine ait olduğu düşüncesi elde edilen haklarla birlikte Anayasal bir statüye kavuşmuştur. Bütçe hakkının hükümdarlardan halka geçiş aşaması demokrasi ve parlamenter sistemin gelişmesi konusunda önemli bir unsurdur (Çakır, 2023:105).

Batı ülkeleri içinde tarihi yeni olan fakat gelişme aşamasında öne çıkan bir diğer ülke Amerika Birleşik Devletleri'dir. Amerika kıtasının keşfiyle beraber siyasi, mali ve ekonomik yapı kıtaya gelen göçmenlerin etkisiyle Avrupa'dakine benzer özellikler göstermiştir. Ancak daha sonra ABD, ekonomik ve siyasi sitemlerini geliştirerek sahada yeni bir uygarlığın öncüsü olmuştur (Tüğen, 1999:8; Aktaran, Çataloluk, 2008:90). Bu öncülüğe ulaşabilmek için İngiltere'nin uyguladığı vergilere karşı Amerikan Bağımsızlık Savaşı başlatılmıştır. 1783'te yapılan barış antlaşmasıyla beraber Amerika'ya bağımsızlık hakkı tanınırken, vergi ve bütçe hakkı Amerika halkının temsilcilerine geçmiştir. Amerika Anayasası'nın 1.maddesinin 8.bendinde "Her çeşit vergi, resim, harç ve benzeri mükellefiyetler koymak, borçlanma kararı vermek, Kongrenin yetkileri arasındadır." ifadesi yer alırken, aynı maddenin 9.bendinde "Kanun gerekli tahsisi yapmadıkça, Hazine hesabına harcama yapılamaz. Toplumun ait paraların gelir ve gider durumunu gösteren düzenli hesaplar, zaman zaman yayınlanacaktır." ifadeleri yer almaktadır. İlk olarak bütçe konusunda karar Kongre'den alınıp yürütme organının eline geçmiştir. Buna karşın 1802 ve 1865 yılları arasında Kongre'nin bütçenin hazırlık sürecindeki etkisi devamlılık göstermiştir (Bağlı, 2012:62).

Toplumun, iktidarların sınırlandırılmasına yönelik isteğinin ilk aşaması vergilendirme alanında ortaya çıkan bütçe hakkının benimsenmesidir. Bu istek doğrultusunda parlamentonun temelleri atılmaya başlanmıştır. Çünkü toplum, vergilendirme ve bunların tahsilatı, denetim ve karar alma mekanizması ile vergilerin harcanması gereken yerlerin sorumluluğunu parlamentoya bırakmıştır. Bununla birlikte vergilendirmede parlamentonun önemli yetkiye sahip olması, kamu ihtiyaçlarının belirlenerek harcamalarına yetki vermesi, bütçenin onaylanarak denetlenmesi ve bütçe işlemlerinin

yürütme organı üzerindeki kontrolünü de sağlamıştır (Feyzioğlu, 1976:7; Aktaran, Narter, 2012:36).

Demokrasi kavramı ve bütçe hakkının birbirleriyle olan bağlantısından da bahsetmek gerekir. Günümüz demokrasi anlayışında seçmenler, seçimler vasıtasıyla hizmet göreceği alanı oluşturarak, bu hizmeti kendilerine sunacak olan makamları belirleyip onay vermesini sağlamaktadır. Demokrasinin hakim olduğu bir alanda bütçe hakkı; kamu gelirinin nasıl elde edileceği ve kaynağının nasıl sağlandığı, harcanacak yerin bilinmesi, bütçeyi oluşturacak makamların seçimle iç başına gelmesine imkan sağlayarak seçmeni de sürece dahil etmektedir (Çağan, 1980:130-131). Bütçe hakkının devriyle birlikte bu hak yasama organınca kullanılmaktadır. Bu nedenle temsili demokrasilerde bütçe hakkı yasama organına aittir (Pehlivan, 2011:204). Temsili demokrasiler açısından bütçe hakkı, meclis onayı olmadan hükümetin harcama yapamaması ve gelir toplayamamasıdır. Bir başka ifadeyle yasama organı olan parlamentonun kamu maliyesi üzerinde değişmeyen güç olmasıdır (Bağlı, 2014:34).

Vergilendirme yetkisiyle devletin doğrudan mülkiyet haklarına müdahalede bulunması, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine karşı müdahaleyi de beraberinde getirmektedir. Bu nedenle hukuk devletinin bazı temel şartlarının gerçekteşmesi, devletin vergilendirme yetkisini kullanacağı alanda da etkisini göstermelidir. Bu şartlardan en önemlileri hiç şüphesiz bütçe ve vergilerin kanuniliği ilkesinin Anayasaya uygunluğu açısından denetlenmesine imkan sağlanmasıdır. İdarenin her türlü işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması, yasamanın yürütmeye karşı devrettiği yetkisinin sınırlarının önceden bilinmesi, devletin mali sorumluluğu ve kazanılmış haklara saygı, hukuki güvenlik ve vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkeleriyle beraber bütçenin uygulanmasının yasamanın kabulüyle hukuki bir belge halini almasıdır. Bu ilkelerin kabul edilmesi, bütçe hakkının Anayasal açıdan korunmasını da beraberinde getirir (Tekbaş, 2010:124-128; Kumrulu, 1979: 153).

Bütçe hakkının gelişiminde rolü olan önemli aşamalardan biri de özellikle 20.yy'ın sonlarına doğru bilgi teknolojisinin gelişme göstermesi, toplumun seçmiş olduğu temsilcilerini sorgulamaya başlamasıyla etkin bir hal almıştır. Toplumun bilgi edinme hakkı, hesap verme ve mali saydamlık kavramlarını ön plana çıkarmıştır. Yeni bir bütçe anlayışı ve bütçe hakkının hesap verme sorumluluğu açısından güçlendirilmesi, kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli bir şekilde kullanımı, buna yönelik denetimlerin sıkladıştırılması yaklaşımını geliştirmiştir. Teknolojinin ilerleyerek daha yaygın bir hale gelmesi, toplumun, hükümetin uyguladığı politikalar ve yaşanmakta olan bütçe süreçleriyle daha yakından ilgilenmesinin yolunu açmıştır. (Narter, 2012:44).

Kesin hesap kanun tasarıları ve gelecek yıl bütçesi mecliste aynı zamanda görüşüldüğünden kesin hesap tasarısı gereken ilgiyi görmemektedir. Bununla birlikte harcama sonrası yapılan denetim etkin olmamakta ve bütçe hakkının kullanımını olumsuz etkilemektedir. Meclisin daha etkin ve verimli bir denetim yapabilmesi için performans

denetim raporlarına ve kesin hesap kanun tasarısına ayırdığı süreyi arttırması gerekmektedir (Güneş, 2022:106).

2. Kesin Hesap Kanununun Teorik Çerçeve Değerlendirilmesi

2.1. Kesin Hesap Kanunu

Anayasa'nın 161. Maddesi'nde Kesin Hesap Kanunu aşağıdaki gibi düzenlenmiştir;

“Merkezî yönetim kesin hesap kanunu teklifi, ilgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak en geç altı ay sonra Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanun teklifinin verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Meclise sunar. Kesin hesap kanunu teklifi ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez. Kesin hesap kanunu teklifi, yeni yıl bütçe kanunu teklifiyle birlikte görüşülür ve karara bağlanır.”

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 42. maddesinde Kesin Hesap Kanunu aşağıdaki gibi düzenlenmiştir;

“Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır.

Kesin hesap kanunu teklifi, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Bu teklif, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen malî yılın haziran ayı sonuna kadar Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Sayıştaya gönderilir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.

İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu teklifi ile merkezî yönetim bütçe kanunu teklifi birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür.

Mahallî idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılır.”

Anayasa ve 5018 sayılı Kanun'da ifade edildiği üzere kesin hesaplar bir dönem içindeki mali bilgilerin raporlanmasıdır. Kesin hesap kanunu ise, ilgili yıla ait bütçenin o yılın hesap döneminde elde etmiş olduğu gelirlerle, ilgili yılın ödemelerinin gerçekleşmiş tutarını gösteren bir kanundur (Kara, 2007:137).

Kesin hesap kanunu esasında yasamanın yürütmeye verdiği yetkilerin sonucunu denetlediği bir belgedir. Kesin hesapların denetimi sürecinde mevcut hükümetin yapmış olduğu bütün işlemler görüşülerek, etkin ve verimli bir biçimde yapıp yapılmadığı hakkında görüş bildirilmektedir (Kara, 2021:63).

Türkiye’de kesin hesap kanununun etkin ve verimli bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı hususu sıklıkla tartışma konusu olup çeşitli öneriler getirilmiştir. Bu durum bütçe yönetimi açısından olumsuzluk oluşturmasının yanında, yürütmenin sürekli tamamlayıcı ödeneğe başvurmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle kesin hesap kanunlarının bütçe kanunlarıyla görüşülmesi yerine, mali yılbaşıyla beraber bir ya da iki aylık süreç içerisinde Meclis’te görüşülerek kanunlaştırılmasının bütçe hakkına güven açısından faydalı olacağı düşünölmektedir. Bu konuyla ilgili çeşitli çözüm önerileri sunulmaktadır. İlk çözüm önerisi, Sayıştay’ın Plan ve Bütçe Komisyonu’nda denetim raporlarının detaylıca görüşölmediği, sunulan öneri gerçekleştirilirse Kesin Hesap Kanunu ve Sayıştay raporlarının daha geniş bir sürede inceleneceğidir. Bir başka görüş, kesin hesap komisyonu ile plan ve bütçe komisyonunun ayrı çatı altında teşkilatlanarak Meclis’e teknik destek konusunda ayrı bütçe biriminin kurulmasıdır. Diğer bir görüş ise, bütçenin denetimi konusunda kesin hesap kanununu gereksiz görerek, İngiltere’deki gibi uzman kuruluşların raporları üzerinden denetlenmesidir. Farklı bir görüş ise, bütçenin Meclis tarafından yapılan “ardıl” denetiminin muhalefet parti üyelerinin çoğunlukta bulunduğu komisyon tarafından yerine getirilmesidir. Bununla birlikte bütçe konusunda eksik noktaların bulunduğu ve çeşitli çözüm önerileri getirildiği görölmektedir (Durdu, 2020:56).

2.2. Geçmişten Günümüze Anayasalarda Kesin Hesap Kanunu

Tanzimat’a kadar devlet hazinesinin bütçedeki gelir ve giderlerini gösteren muhtasar kayıtlar gerçek bir belge niteliğinde olmayıp, o yıl fiilen devlet hazinesinden gelir ve gider olarak çıkan tutarların muhasebe defterlerinden çıkarılarak, bunların özet haline getirildiği bir kanun niteliği taşımaktaydı. 1874 Nizamnamesi ile kesin hesap başta olmak üzere yeni kurallar getirilmiştir. Bu kurallarla birlikte kesin hesap yeniden düzenlenmiştir. Buna göre yapılan harcamalar maliye dairesine bildirilecek, kesin hesabın şekli yılbaşından önce sisteme uygun olacak, farklılık olması halinde gerekçesiyle açıklanacaktır (Çiçek ve Dikmen: 2015:88-89)

Fakat bu dönemde artan savaş harcamalarının bütçeyi düzenli bir sistem haline getirmekten ziyade, padişaha hesap verme sorumluluğu durumuna sokmuştur. Bu durum meclis denetiminin ne kadar zayıf olduğunu göstermektedir. 1876 Anayasası ile yeniden düzenlenerek işleme alınan kesin hesap kanununun dört yıl gibi bir zamandan sonra meclise sunulması, devlet gelirlerinin toplanması ve memurların işlemlerinin denetlenmesi için Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) kurulmasına karar verilmiştir. Fakat toplanan parlamentonun ömrü çok kısa olmuş ve 1877 bütçesini kabul ettikten sonra denetim yapamadan dağılmıştır. 1924 Anayasası, “*vergilerin ancak kanunla salınacağı ve alınacağı*” hükmü ile vergilerin kanuniliği, “*Bütçe Kanunu’nun geçerliliği bir yıldır.*”

Ve “Her yılın Kesin Hesap Kanunu Tasarısı, o yılın sonundan başlayarak en geç iki yıl içinde TBMM’ye sunulur.” hükmüyle düzenlenerek bütçe giderleri ve kesin hesap denetimiyle modern esaslar benimsenmiştir (Yılmaz ve Biçer, 2010:204-205).

1924 Anayasası’nın 98.maddesinde “Kesin hesap kanunu, ilişkin olduğu yıl bütçesinin hesap dönemi içinde elde edilen gelirle gene o yılki ödemelerin gerçekleşmiş tutarını gösterir kanundur. Bunun şekli ve bölümleri Bütçe Kanunu ile tam karşılıklı olacaktır.” kesin hesabın tanımı yapılmıştır. 99.maddesinde ise “Her yılın kesin hesap kanunu tasarısı o yılın sonundan başlayarak en geç ikinci yıl Kasım ayı başına kadar Büyük Millet Meclisine sunulur.” ifadeleriyle kesin hesabın meclise hangi ayda sunulacağına dair bilgiler açıkça ifade edilmektedir. 100 ve 101. maddelerde ise “Büyük Millet Meclisine bağlı ve Devletin gelirlerini ve giderlerini özel kanuna göre denetlemekle görevli bir Sayıştay kurulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini ilişkin olduğu kesin hesap kanununun maliyece Büyük Millet Meclisine verilmesi tarihinden başlayarak en geç altı ay içinde Meclise sunar.” ifadeleriyle devletin gelir ve giderlerini düzenlemesi açısından Sayıştay’ın kurulacağı hükmü yer almaktadır.

1924 Anayasası’nda yer alan ilgili maddeler bütçe hakkını net olarak ifade etmektedir. Vergilerin ancak kanunla konulması gerektiği, giderlerin tespit edilerek devlete ait mallardan en ufak bir dilimin dahi harcanmasında söz hakkının TBMM’ye tanınması ve bu yetkinin her dönemde yeniden kullanılmasının gerekliliği belirtilmiştir. 1924 Anayasası’nda sadece hükümet tarafından sunulmakta olan bütçenin onaylanması yetkisinin Meclis’e tanınması ile yetinilmeyerek, onay alan bütçenin nasıl yürütülüp uygulanacağını gösteren kesin hesabın, belirli süre zarfında Meclis’e sunulma zorunluluğu getirilmiştir. Bununla birlikte, bütçenin onama yetkisini millet adına kullanan TBMM’ye, bütçenin nasıl uygulandığının denetlenmesi ve incelenmesi imkanını sağlamıştır (Kara, 2007:33).

Kesin hesap kanunuyla ilgili düzenleme 1961 Anayasası’nın 128.maddesinde yer almaktadır. İlgili maddeye göre “Kesin hesap kanununun tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları malî yılın sonundan başlayarak en geç bir yıl sonra, Bakanlar Kurulunca, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç altı ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.” 1924 Anayasası’nda kesin hesabın sunulması için 17 ay olarak öngörülen süre bir yıla indirilmiştir. İlgili maddede, bütçeye ilişkin verilen izinlerin son denetimiyle ilgili hükümler 1924 Anayasası’na göre daha üstün olduğu tespit edilmiştir (Kara, 2007:40).

1961 Anayasası’nın ilgili maddesinde yer alan “kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise” ifadesiyle beraber Muhasebe-i Umumiye Kanunu ya da başka kanunlarda bu sürenin kısaltılabileceğine işaret edilmiştir. Bu düzenlemeyle beraber amaçlanan, Anayasa’da bütçenin denetimi hususunda süratle ilerleyebilmektir (Kara, 2007:40).

1982 Anayasası’nda, bütçe ve kesin hesabın hazırlanarak denetlenmesi hususunda 1961 Anayasası’nın getirdiği yenilikler aynen kabul edilmiştir (Kara, 2007:57). 1982

Anayasası'nın, 1961 Anayasası'ndaki düzenlemelerine ek olarak, kesin hesap kanun tasarılarının yeni yıl bütçe tasarılarıyla birlikte Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görülmüştür ve genel kurulda görüşülerek birlikte karara bağlamasını uygun görmüştür. Yapılan değişlikle kesin hesap sonuçlarında gecikme olması engellenmiştir. 1980'den önceki bazı dönemlerde kesin hesap kanun tasarılarının mecliste görüşülmeyle on beş yirmi yıl gibi uzun süreden sonra kanunlaşabilmiştir (Yılmaz ve Biçer, 2010:205).

2.3. Kesin Hesap Kanun Süreci

TBMM, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunu ile kullanır. Kanun teklifi, muhasebe kayıtları dikkate alınmak koşuluyla merkezi yönetim kanununun şekline bağlı kalarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca hazırlanır. Kanun teklifi, bir bütçe dönemi sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren faaliyetleri ile değerlendirilerek mali yılın haziran ayı sonuna kadar Cumhurbaşkanı tarafından TBMM'ye sunulur, bir örneği Sayıştay'a gönderilir.

Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Kesin Hesap Kanunu görüşmeleri mecliste aynı anda yapılmaktadır. Kesin hesabın bütçe komisyonunda görüşülme usulü; ilgili bakanın sunumu, söz isteği olan vekillerin soruları ve bakanın bu sorulara cevabı, merkezi yönetim bütçesinin ve kesin hesabın ilk maddelerinin okunması, bütçesi görüşülecek kurumların sunum ve talepleri, yeniden söz talebi olan vekillerin soruları ve ilgili kurum temsilcilerinin cevabı, bu kurumların bütçe ve kesin hesabının onaylanması şeklindedir (Akbeý ve Gök, 2020:288).

Bu iki yapının ayrı ayrı değil de tek bir bütçe çatısı altında olması hakkında çeşitli öneriler gelmiştir. Örneğin, 2015 yılında TBMM'ye kesin hesap komisyonu kurulması hakkındaki kanun teklifi sunulmuştur. Teklifte, TBMM bünyesinde yeni bir komisyon olarak kesin hesap komisyonunun kurulmasını, başkanının muhalefetten seçileceği, üyelerin partilerin milletvekilleri sayılarıyla orantılı olarak uygulanması düzenlenmiştir. Fakat teklif kanunlaşmamıştır (Çam, 2017:2864)

Kesin hesap bütçesi, bütçeden tamamen farklı olarak tamamlanmış bir süreci ifade etmektedir. Önceden tasarlanmış bir faaliyetin ne şekilde kullanılacağını açıklamaktadır (Dumlupınar, 2019:165).

Sayıştay kesin hesabın kanunlaşması aşamasına gelinceye kadar TBMM adına bütün denetimleri gerçekleştirmiş, ilgili uygunsuzlukları tespit ederek gerekli yaptırımları uygulamış olmalıdır. Kesin hesap bütçesinin reddinde, Sayıştay'ın yapmış olduğu denetimler ve uygulamış olduğu cezalar kapsamında bununla ilgili yeni bir kanun düzenlemesine gidilmesine ihtiyaç kalmamıştır. Özetle, Sayıştay ortaya çıkabilecek bütün hukuksal sorunların ve kesin hesabın reddi gibi unsurların yasama organı adına düzeltilmesini sağlamaktadır (Dumlupınar, 2019:165).

Kesin hesap hükümetin başarı ya da başarısızlığını ifade etmektedir. Kabul görmesi halinde yetkilileri temize çıkaran bir görüş niteliğindedir. Bu sebeple kesin hesap kanunu, bütçe hakkının da özünü oluşturmaktadır. Kesin hesabın geriye doğru denetlenen bir

sistem olmasıyla birlikte aslında ileriye yönelik bir yanı da vardır. Bütçeyi onaylama yetkisi elinde olan yasama organı bu sayede geçmiş yıl bütçesinden faydalanarak vermiş oldukları kararların doğru ve yerinde kullanılıp kullanılmadığı bilgisinden faydalanabilmektedir (Dumlupınar, 2019:160).

Kesin hesap kanun süreci mevcut sistemin içerisinde Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülerek genel kurula sevk edilmektedir. En az Merkezi Yönetim Bütçe Kanun teklifi kadar önemli olan bu kanun teklifi için Meclis'te bir bütçe kesin hesap komisyonu kurulması, bütçe hakkının denetimi konusunda önemli bir adım olacaktır. Bu komisyonun tıpkı Plan ve Bütçe Komisyonu gibi Anayasal statüde olması gerekmektedir (Mutluer, 2015:142).

Bu sistemin zayıf yönleri komisyonun eksik olması, bilgi akışının sağlıklı olmaması, seçimlerin getirdiği aksaklıklar ve takvimde bu sisteme yönelik uygun bir anın olmaması gibi faktörler sıralanabilir. Bu sisteme getirilebilecek öneriler ise; kesin hesabın görüşülmesi için uygun bir takvim oluşturulmalıdır. MYBK'ndan ayrılarak tamamen ayrı görüşülmesi gerekmektedir. Böylece her iki sisteminde uyguladığı faaliyetler yasama organı tarafından bütçe görüşmelerinde yok gibi görünmeyecektir. Bu sayede sadece yasama ya da iktidar ve muhalefet olarak değil, toplum olarak da bu konuya ilgi artacaktır. Bu koşullar sağlandığı takdirde hesap verilebilirlik ve hukuki güvenlik, kesin hesabın denetimi ile mümkün olabilecektir (Mutluer, 2015:142).

3. Tamamlayıcı Ödenek Kavramının Teorik Çerçeve Değerlendirilmesi

3.1. Tamamlayıcı Ödenek Kavramı

Tamamlayıcı ödenek, bütçe kanunlarında belirtilen harcama limitlerini aşmanın ya da başka bir ifade ile ödenek üstü harcama yapılması olarak tanımlanmaktadır. Ödenek üstü yapılan harcamanın daha sonra Meclis tarafından onanmasıdır. Diğer bir ifadeyle uygulamadan kaynaklanmakta olup yasal bir dayanağı bulunmamaktadır. (Kara, 2021:62). Bütçenin büyüklüğünde artışa sebep olduğundan yedek ödenek ve ödenek aktarması olarak farklı kolları bulunur. Bu iki ödenek türü bütçenin büyüklüğüne yardımcı olmasından ziyade ödeneklerin dağıtılmasında değişikliklere sebep olmaktadır. Bahsettiğimiz iki ödenek kavramı tamamlayıcı ödenek ile kıyaslandığında, tamamlayıcı ödeneğin bütçe disiplinini daha fazla bozduğu sonucuna varılabilir (Kıral ve Akdemir, 2019:110).

Kesin hesapların içinde gösterilen tamamlayıcı ödeneklerin zorunluluk gibi görülmeden yasalaştırılması, kanunlara duyulan güvenin zedelenmesine yol açmaktadır. Kesin hesap onaylandığı an bunun yanında ödenek üstü harcamalar da yürürlüğü girmektedir ve bu harcamaları yapanların hiçbir sorumluluğu yok gibi görünmektedir. Örneğin; 2009, 2010, 2011, 2013, 2015 ve 2017 yıllarında kesin hesap planları için Meclis'te Kanun'un maddeleri görüşülmeyle, doğrudan onaylanıp yürürlüğe girmiştir. Kesin hesapların yeterince incelenmemesi ve Kanun'da yeterli bilgilerin yer almaması, Türkiye'de son yıllarda yüksek boyutlara ulaşan tamamlayıcı ödenek uygulaması, bütçe hakkını da olumsuz etkilemiştir (Akbeý ve Gök, 2020:292).

3.2. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Kapsamında Tamamlayıcı Ödenek

Kurtuluş Savaşı sonrası Türk bütçelerindeki en önemli gelişme 1050 sayılı Kanun'la sağlanmıştır. Bu Kanun kapsamında genel, özel, katma, özerk, fon bütçeleri ve döner sermayeler için düzenlemeler getirilmiştir. 1924 Anayasası ile tanımlanan vergide adalet ve eşitlik ilkeleri, 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumi Kanunu ile bazı esaslara bağlanmıştır. O günün şartları göz önüne alındığında iyi bir şekilde hazırlanan Kanun, bütçe sistemine yeni değişiklikler getirmiştir. Aradan uzun bir zaman geçmesine rağmen 2005 yılına kadar faaliyetlerini sürdürmüş olan bu Kanun, 2005 yılından itibaren kaldırılarak yerini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu'na bırakmıştır (Kara, 2007:35).

Tamamlayıcı ödenek 1050 sayılı Kanun'da açıkça yer almamaktadır. (Kara, 2021:63). (Çetinkaya, 2003:54), yapmış olduğu çalışmasında tamamlayıcı ödeneği 1050 sayılı Kanun'un 48. maddesine atıfta bulunarak řu şekilde yorumlamıştır: "Ödenek üstü harcama, yasama organı tarafından görüşülüp onanmadan elde edilen bir harcama olup bu harcamaların ne kadar olacağı konusunun önceden tahmin edilmeyen ve bu sonuçların kesin hesap ile alındığını ifade eden bir kavram olmaktadır."

3.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Tamamlayıcı Ödenek

5018 sayılı Kanun Türk bütçe sistemine önemli katkılarda bulunmasının yanında, tamamlayıcı ödenek için önemli bir öncüdür. Kanun ile bütçe kapsamının darlığından kaynaklanan sorunlardan kurtulabilmek için Kanun'da gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanun mali disiplinin sağlanmasının yanında dünyadaki değişimlere uyum sağlaması amacıyla hazırlanıp kanunlaşan, Türkiye'nin mali açıdan sıkıntılarını gideren bir reform olarak nitelendirilmektedir (Kanca, 2017:495).

Kanun'un amacı, kalkınma planları ve bu programlar kapsamında yer alan politikalar ve hedefler, elde edilen kamusal kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılması, hesap verebilirlik ve mali saydamlık dahil olmak üzere tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilip raporlanması ve düzenlenmesi faaliyetidir.

Türk mali sisteminde normal durumlarda ödenek üstü harcama yapılması mümkün görünmemektedir. 5018 sayılı Kanun ile yalnızca doğal afetler, güvenlik vb. olağandışı durumlar için ödenek üstü harcama izni tanınmıştır. Önceden tahmin edilemeyen durumlar için de Kanun kapsamında yedek ödenek düzenlenmesine karar verilmiştir. Bütün bu düzenlemeler kapsamında ilave bir ödemeye ihtiyaç duyulursa ek bir ödeneğin yapılabileceği konusu ayrıca belirtilmiştir. Kanun'da yer alan ek ödeneklerin içerisinde tamamlayıcı ödenek bulunmamaktadır. Fakat Türkiye'de tamamlayıcı ödeneğe ihtiyaçlar kapsamında başvurmanın yanında, yasamanın onayı alınmadan faaliyette bulunulmaktadır (Kara, 2021:64).

4. Anayasal İlkeler Kapsamında Değerlendirme

4.1. Hukuk Devleti ve Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk devleti, devletin hukuka uyduğu, kendini hukukla bağlı hissedip kabul ettiği devlettir. Kanunlar, hukuka, hukukun ilkelerine ve Anayasa'ya; diğer düzenlemeler bir üst normlara uygun olmalıdır. İdarenin işlemlerinin hukuka uygun olarak yapılması; düzenlemelerin hukuka uygun denetlenmesi, hukuka aykırılık oluşturan tutumların daima yaptırımının olması gerekmektedir (Karakoç, 2014:1297).

1982 Anayasasının 2.maddesinde Türkiye Cumhuriyeti “...*demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir.*” ilkesini benimsemektedir. Anayasanın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesinde hukuk devleti, kişilerin hak ve özgürlük alanına müdahale ettiğinden vergilendirme yetkisinde bir sınır özelliği taşımaktadır (Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 2021:45). Anayasa Mahkemesi hukuk devletini aşağıdaki gibi tanımlamıştır (AYM, E: 1985/31, K: 1986/11);

“Hukuk devleti, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozmayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir.”

Bir ülkede hukuki güvenliğin yer bulabilmesi, devletin kendisinin de kurallara uymasına bağlıdır. Toplumun bağlı kalacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi ve buna göre hareket etmesini gerektirir (Çağan, 1980:141). Anayasa Mahkemesi'ne göre hukuki güvenlik ilkesi aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir (AYM, E: 2015/63, K: 2015/106);

“... Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde Devlete güven duyabilmesini, Devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.”

2017 yılında yapılan değişiklikle, 1982 Anayasası'nın, yasamanın yürütme üzerindeki bütçe yetkisi Anayasal bir araç olarak kabul edilmiştir. Fakat, Anayasa değişikliğiyle bütçenin etkisi büyük oranda ortadan kaldırılmıştır. Anayasanın 161. maddesine göre, bütçenin yasama tarafından kabul edilmemesi, yürütmenin önceki yıla ait bütçeyi yeniden değerlendirme oranına göre arttırarak kullanmasına neden olmaktadır. Bu durum yönetimde istikrar açısından önemli olsa da kuvvetler ayrılığı, demokratik devlet ilkesi ve Anayasal devlet açısından eleştiriye açıktır (Güveyi, 2019:1360).

5. Bütçe İlkeleri Kapsamında Değerlendirme

5.1. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, kişilerin hangi hak ve ödevlere sahip olduğunu bilmesidir ve Kanun'da yapılan düzenlemelerin açık/anlaşılır olmasını gerekli kılar. Kanun, hukuka ulaşmada aracı olan kuralların bilinebilirliği için gereklidir. Hukuk, Kanun'dan önce de sonra da varlığını devam ettirecektir. Kanun, hukuk kurallarına riayet ettiği sürece saygıya değer

olup güvenilirliğini korur (Karakoç, 2014:1290). Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında (AYM, E: 2015/63, K: 2015/106) belirlilik ilkesi aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır;

“Belirlilik ilkesi ise yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Aslolan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır.”

Verginin kanuniliği, belirlilik ilkesinin ön koşulu gibi görünse de belirlilik ilkesi bu ilkenin sonucu değildir. Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrası “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” ve 73. maddesinin 4. fıkrası “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*” hükümleri belirlilik ilkesine hizmet etmektedir (Tekbaş, 2010:135).

Belirlilik ilkesi hukuki güvenliğin bir unsuru olarak bütçenin içinde yer alan mali saydamlık ilkesiyle bağlantılıdır. Mali saydamlık, devletin yaptığı işlemlerin açık ve net olmasını gerektirmektedir. Bu işlemleri uygulayanlardan ziyade, yükümlü için de açık ve net olmalıdır. Sonuç itibariyle bütçe, başta vergiler olmak üzere kamu gelirlerinin önemli bir kısmını ilgilendirmektedir ve hukuki güvenliğ ilkesinin kapsamına girer (Çıfci, 2020:108-109).

5.2. Önceden İzin İlkesi

Önceden izin ilkesi, bütçe kanununun, yükümlülerin, kamusal gelirlerin ve harcamalarının yanında, sorumluluğu üstlenecekleri, mali yükümlülüklerinin nereye harcanacağı hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır. Bu bağlamda hukuki güvenliğin uygulanması halinde, bireyler güven ölçüsünde yaşamlarını sürdürebilecektir (Güneş, 2000:179). Bütçe yılı içinde kamusal mali hakları talep etmek için bunların yasal dayanağını oluşturan mali kanunların varlığı gereklidir, fakat yeterli değildir (Karakoç, 2014:1291).

Önceden izin ilkesinin kamu gelirleri açısından dayanağının 5018 sayılı Kanun'da olduğunu söylemek doğru bir yaklaşımdır. Vergilerin tahsili için mülga 1050 sayılı Kanun dönemindeki gibi, bütçe kanununa ekli C Cetveli'nde kanuni dayanaklarıyla beraber detaylıca yer alır. 5018 sayılı Kanun'un 15.maddesinin 2.fıkrasında ifade edilen bağlı cetveller, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun parçası olarak düzenlendiğinden C Cetveli Kanun'dan ayrı düşünülemez. Bağlı cetvellerde bütçe kapsamında bulunan gelir, gider ve kurumların detaylı listesi yer aldığından, bu cetveller olmadan bütçe kanunu önemli bir anlam ifade etmez (Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, 2019:59).

1050 sayılı Kanun'un “*Ahkamı umumiye*” başlıklı birinci faslında yer alan 6.madde devlet bütçesini, “*Bütçe, Devlet devair ve müessesatının senevi varidat ve masarifi*

muhammenatını gösteren ve bunların tatbik ve icrasına mezuniyet veren bir kanundur.” şeklinde tanımlamaktaydı. Bununla birlikte bütçenin yıllık gelir ve gider tahmini değerlerini gösteren, bunların uygulanmasına yetki veren Kanun olarak ifade edilmekteydi (Çifci, 2020:113).

1050 sayılı Kanun’un “*Varidat bütçesi*” başlıklı üçüncü faslında yer alan 39.maddede, “*Kanuna müsait olmadıkça hiçbir vergi ve resim tarh ve tevzi ve tahsil edilemez. Vergi ve resimlere mütaallik tarh ve cibayet usulleri kanun ve nizamlarına tabidir. Muvazene-i Umumiye Kanunu her sene vergi ve resimlerin tahsiline mezuniyet verir.*” Bu hükümle beraber üç hususa değinilmiştir. İlk olarak, kanuni bir dayanak olmadan vergi ve resim konulamayacağı, dağıtılıp tahsil edilemeyeceğidir. Bu ifade esasında kanunilik ilkesinin devamı niteliğindedir. İkinci ifade, vergi ve resimlerin Kanun’a ve tüzüklere göre tarh edilip toplanacağıdır. Nitekim bu ifade de kanunilik ilkesinin başka bir uzantısıdır. Üçüncü ifade önceden izin ilkesine ilişkindir. 39.maddede yer alan vergi ve resimlerin tahsili için her yıl Muvazene-i Umumiye Kanunu’yla izin verilmesini aramaktaydı (Çifci, 2020:113).

Önceden izin ilkesi Anayasa’da bir ilke olarak düzenlenmese de mülga edilen 1050 sayılı Kanun’un 39. maddesinde vardır. Yürürlükteki 5018 sayılı Kanun’da ise böyle bir düzenlemeden söz edilmemektedir. (Çifci, 2020:125).

5.3. Tamamlayıcı Ödenğin Değerlendirilmesi

1982 Anayasası’nın ilk haline göre bütçe, yasamaya verilen bir hak olarak, yasama ve yürütme arasındaki denge denetim mekanizmasını sağlayan Anayasal bir araç niteliğindedir. Fakat, 2017 Anayasa değişikliğiyle beraber bütçenin Anayasal statüsü, yürütmenin lehine sonuçlanmıştır (Güveyi, 2019:1370).

Yapılan dönüşümle, yasama organı bütçeyi onaylamadığı takdirde, yürütmenin mali kaynaktan yoksun kalma ihtimali ortadan kalkmıştır. Bu değişimle birlikte, yasama ve yürütmenin arasındaki mali sınırın çizilmesi mümkün görünmemektedir. Söz konusu değişimin görünüşte olumlu olduğu düşünülse de Anayasal devletin önemli unsuru olan kuvvetler ayrılığı açısından sorgulanabilir nitelikte olmasıdır (Güveyi, 2019:1370). Anayasa Mahkemesi’ne göre (AYM, E: 2016/47, K: 2018/10);

“Maliye Bakanlığı bütçesinin “Yedek Ödenek” tertibine aktarmaya maliye bakanının yetkili olduğunu belirterek olağan kanun ile düzenlenmesi gereken kurumlar arası ödenek aktarma işlemleri bütçe kanunu kapsamında düzenlendiği ... bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamayacağı ve bütçe kanunu ile mevcut kanun hükümlerinin açıkça veya zımnen değiştirilemeyeceği ilkesini ihlal ettiği gibi dava konusu kuralla maliye bakanına çerçevesi çizilmemiş, esasları belirlenmemiş bir alanda hiçbir sınırlamaya bağlı olmaksızın geniş yetkiler tanınması Meclisin sahip olduğu bütçe hakkını ihlal etmektedir.”

Mahkemenin ilgili değerlendirmesinde, ödenek aktarma işleminin kanuni olmasının yanında, Maliye Bakanlığı'na sınırları geniş olan bir yetkinin verilmesi vurgulanmaktadır. Mahkemeye göre, incelemeye konu olan bütçe kanunu, Anayasaya aykırılık oluşturmaktadır. Bu sayede Mahkeme, bütçe kanunları ile mevcut kanun hükümlerinin açıkça değiştirilemeyeceği ilkesine bağlı kalmaktadır (Güveyi, 2019:1369).

Ödenek aktarmanın bütçe hakkı kapsamında incelenmesinde dikkat edilmesi gereken unsurlardan biri personel giderleri tertibinden yedek ödeneye aktarılan harcamalardır. 5018 sayılı Kanun'un 21.maddesinde, personel giderleri tertiplerinden diğer tertiplere aktarma yapılamayacağı hükmü yer almaktadır. Fakat, Sayıştay'ın Genel Uygunluk Bildiriminde ek bütçe yoluna gidilmeyerek personel giderleri tertibinden yedek ödeneye aktarma yoluyla harcama yapılması ve bunun kesin hesap kanunu tasarılarında "tamamlayıcı ödenek" olarak verilmemesi konusu Sayıştay tarafından TBMM'ye bırakılmıştır. Mali mevzuatta yer almayan tamamlayıcı ödenenin TBMM tarafından uygun bulunması, personel tertiplerinden diğer tertiplere aktarma yapılamayacağı sınırının esnetildiği anlamı taşımasının yanında, bu uygulamanın yasamanın bütçe hakkı açısından yeniden değerlendirilmesini de gerekli kılmaktadır (Kıral ve Akdemir, 2019:127).

Halkın bütçe hakkını yasama organına devretmesi, zamanla bu yetkinin doğru kullanılıp kullanılmadığı hususunda tartışmalara başlanılmasına sebep olmuştur. Demokratik sistemde bütçenin hazırlanmasında, yürütmenin etkisi yasama organına göre üstünken, bütçeye ilişkin yetkilerin hukuken adil olarak kullanılmasının denetimi, parlamentonun ve diğer yetkili organların elindedir (Narter, 2012:43). Bir başka ifade ile yürütmenin, yasamadan onay almadan gerçekleştirdiği ödenek aktarmaları, bütçe hakkına aykırı olduğu gibi, bu yetkinin yasal düzenlemeyle verilmesi, ödeneklerin her yıl Meclis'te görüşülerek onaylanması ilkesine aykırılık oluşturmaktadır (Kıral ve Akdemir, 2019:122-123).

Anayasa Mahkemesi'nin bütçe hakkına demokrasi ve kuvvetler ayrılığı açısından önem verdiğini söylemek doğru bir yaklaşım olur (Güveyi, 2019:1369). Mahkeme bir kararında durumu řu şekilde ifade etmektedir (AYM, E.2017/61, K.2018/12):

"(...) bütçe hakkı (...) demokratik ölkelerde halk tarafından seçilen temsilcilerden oluşan yasama organına ait bulunmaktadır (...) Bütçe, hükümetin Meclis'e karşı temel sorumluluk mekanizmasıdır. Meclis, bütçe ile hükümete gelir toplama ve gider yapma yetkisi vermekte; bu yetkinin uygun kullanılmasını da bütçe sürecinin bir parçası olan kesin hesap faaliyeti ile denetlemektedir."

Hükümetin yıl içinde tamamlayıcı ödenek adı altında ödenek üstü harcamalara başvurması, bütçe açıklarının artmasına ve yasama organının bütçeye olan etkisiyle güven ortamını zedelemektedir (Çağan, 2008:187). Kesin hesap kanunlarında bütçedeki ödenek eksiklikleri ve yapılan ödenek üstü harcamalar zorunluluk olarak kabul edilip, değerlendirilmeden yasalaşmaktadır. Sonuç itibariyle tamamlayıcı ödenenin kullanımına

izin verilerek güven duyulmayan bütçeler uygulamada geçerlilik kazanmaktadır (Parlak, 2005:85).

Türkiye’de bütçe hakkında devamlılığın sağlanabilmesi için, tamamlayıcı ödenek uygulamasına son verilmelidir. Ödenek üstü harcamalar önceden tahmin edilip bir plan dahilinde başlangıç ödeneklerinin içinde gösterilmeye çalışılmalıdır. Aksi durumda hükümetler “*meclis nasılsa tamamlayıcı ödenek verecektir*” düşüncesiyle harcamalarını kontrolsüz olarak uygulamaya devam edebilir. Bütçe uygulamalarında esnekliğe yer verilmesi bir sonraki yılın bütçe tekliflerinde inandırıcılığın kaybolmasına sebep olmaktadır. Bu durum bütçe samimiyetini ortadan kaldıracı niteliktedir (Konukman, 2000:151-152).

Örnek verilen mahkeme kararları, bütçe ilkeleri ve anayasal ilkeler değerlendirildiğinde, tamamlayıcı ödenek uygulamasının hesap verme sorumluluğu açısından hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturduğu görülmektedir. Yıl içinde devamlı tamamlayıcı ödeneğe başvurulması, yıl sonunda bütçenin tahmin edilenden daha fazla olmasına sebep olmaktadır. Ayrıca bütçeyi hazırlayanların, tahminlerini belirtip bunları talep edenlerin, tamamlayıcı ödenek uygulamasını gerekçe göstererek Meclis’e emrivakide bulunmaları sorunu söz konusudur. Her iki durumda da tamamlayıcı ödenek uygulamasının bütçede hesap verme sorumluluğu, Anayasa’da hukuki güvenlik ilkeleriyle uyumlu olmadığını göstermektedir. Bahsi geçen bu durumlar bütçenin önceden izin alma ilkesiyle bağlantılıdır (Kara, 2021:72).

Sonuç

Demokrasinin güvenilir şekilde uygulama alanı bulmasının ön koşullarından biri de bütçe hakkının kurallara uygun şekilde sürdürülmesiyle mümkündür. Bütçe sürecinin daha şeffaf olması, denetim yapılırken bütçe hakkını zedelemekten ve hukuk düzenlemeleri çerçevesinde sürekli takip halinde olması gerekmektedir. Bütçe, mali sistem içerisinde maliye politikasının önemli araçları arasında görülmekle birlikte tamamlayıcı ödenek dışında bütçede farklı harcamalar yapılması, mali yıl sonunda raporların doğru bir şekilde değerlendirilmesini zorlaştırmaktadır.

2017 Anayasa değişikliğiyle birlikte Cumhurbaşkanlığı yönetiminde köklü değişiklikler yapılarak yürütmenin idari yapılanması güçlenmiştir. Bu değişimle beraber yasama organı bütçeyi onaylamasa dahi yürütme organının mali kaynaktan faydalanamaması ihtimali ortadan kalkmıştır. Yasama ve yürütme arasındaki sınır ve denetimin birlikte ilerlemesi mümkün gözükmemektedir. Mevcut sistem yasamanın bütçe hakkını ve yürütmenin maliye politikası hakkını koruyamamaktadır. Başta Anayasa olmakla beraber mevzuatta kamu giderlerinin tabi olduğu hukuki statünün düzenlenmesinde bütçe hakkının görünürde var olduğu fakat içinin boşaltıldığı görülmektedir.

Uygulanmakta olan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’nde etkin bir bütçe sisteminin olduğunu savunmak doğru bir yaklaşım değildir. Çünkü kamu mali yönetiminde etkinliğin sağlanması için öncelikle mali disipline dikkat edilmesi gerekmektedir. Mali disiplinle arasında bir bağ olan stratejik planların etkin ve verimli bir şekilde

devamlılığının sağlanması için öncelikle amaç ve hedeflerin belirlenmesi, orta ve uzun vadede belirli bir bakış açısına sahip olunması, idare açısından mümkün olan en az maliyetle ve anlaşılır bir biçimde yapılması, planlanan uygulamaların sıklıkla takip edilmesi ve kamuoyunun bilgilendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye’de son yıllarda birçok Kesin Hesap Kanunu için görüşme yapılmadan direkt onaylanıp uygulamaya geçilmiştir. Gerekçe olarak, ilgili dönemdeki siyasi tartışmaların sistem için önemli olan Kanun’un önüne geçmesidir. Tamamlayıcı ödenek ve Kesin Hesap Kanunu tasarısının mecliste tıpkı bir bütçe süreci gibi görüşülüp karar verilmesi gerekmektedir. Tarafsız olarak düşünöldüğünde, başkan her kim olursa olsun mecliste Plan ve Bütçe Komisyonu gibi Kesin Hesap Komisyonu’nun kurulması bütçe sürecinin daha sağlıklı işleyebilmesi açısından faydalı olabilir. Görüşölmeden onaylanmakta olan her bir karar, hesap verme sorumluluğu ve hukuki güvenlik ilkelerini zedelemektedir. Kesin Hesap Komisyonu’nun kurulması halinde bütçenin ilerlemedeki keyfi faaliyetlerin önüne geçileceği düşünögesi doğru bir yaklaşım olur. Bütün bu düzenlemelerden önce tamamlayıcı ödenek kavramının önce Meclis’te, daha sonra kamuoyunda tam anlamıyla tanımlanıp anlatılması gerekir. Bu sayede vatandaşın bütçe sürecine olan güvensizliği olumlu sonuçlanabilir.

Kaynakça

- Akbey, F. (2020). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Bütçe Hakkı ve Kanunu. *International Journal of Public Finance*, 5(1), 1-26.
- Akbey, F., & Gök, M. (2020). Kesin Hesap Kanunu ve Bütçe Hakkı: Tbm Görüşmeleri Üzerinden Bir Analiz. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (56), 279-306.
- Anayasa Mahkemesi, 14.02.2018 tarih ve E: 2016/47, K: 2018/10 sayılı karar, (RG. 06.04.2018).
- Anayasa Mahkemesi, 14.02.2018 tarih ve E: 2017/61, K: 2018/12 sayılı karar, (RG. 06.04.2018).
- Anayasa Mahkemesi, 25.11.2015 tarih ve E: 2015/63, K: 2015/106 sayılı karar, (RG. 04.12.2015-29552).
- Anayasa Mahkemesi, 27.03.1986 tarih ve E: 1985/31, K: 1986/11 sayılı karar, (RG. 09.05.1986-19102).
- Anayasa Mahkemesi, E: 2015/63, K: 2015/106.
- Avcı, M. A. (2015). Yasamanın Birincil Güçlü Silahı Bütçe Hakkı: Teorik Bir Yaklaşım. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(1), 69-80.
- Bağlı, M. (2012). Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı. *Yasama Dergisi*, 39-77.
- Bağlı, M. (2014). *5018 Sayılı Kanun Sonrası Bütçe Hakkı Kullanımında Etkinlik Düzeyinin Ölçümü*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Bozkurt, C. (2009). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi. *Denetim* (3), 29-40.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 129-151.
- Çağan, N. (2008). *Modern Bütçe Sürecinde Parlamento'nun Rolü*. Uluslararası Sempozyum Afyonkarahisar, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu.
- Çakır, F. (2023). *Sosyal Bilimlerde Toplumsal Sorunlara Bakış: Teorik Çalışmalar içinde: Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi*. (Bora Öçal.) İstanbul: Efeakademi Yayınları.
- Çam, M. U. (2017). Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Parlamenter Denetim. *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19(Özel Sayı), 2841-2870.
- Çataloluk, C. (2008). Batı Toplumlarında Toplumsal Yapı Değişimleri ve Bütçe Hakkının Gelişimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(2), 72-94.
- Çetinkaya, Ö. (2003). Konsolide Bütçenin Başlangıç Değerlerinin Uygulama Sonuçları ile Birlikte Değerlendirilmesi. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 5, 48-65.

- Çiçek, H., & Dikmen, S. (2015). Osmanlı Devleti'nde Bütçenin ve Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 83-98.
- Çifci, H. B. (2020). Bütçe Kanununda Yer Almayan Vergi Kanunlarının Hukuki Güvenlik İlkesi Bağlamında Uygulanabilirliği. *T.C Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* (1), 105-127.
- Dumlupınar, S. (2019). *Maliye Araştırmaları 3 içinde: Bütçe Hakkının Tesis Edilmesinde Kesin Hesap Bütçesi, Değerlendirmeler ve Öneriler: Türkiye Örneği*, (Salim Ateş Oktar, & Yasemin Taşkın,), İstanbul: On İki Levha Yayıncılık A.Ş. 153-174.
- Durdu, M. (2020). Bütçe Hakkının Cumhurbaşkanlığı Sistemindeki Görünümü ve Latin Amerika Ülkeleri ile Mukayesesi. *Liberal Düşünce Dergisi* (99), 49-78.
- Feyzioğlu, N. (1976). *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe* (5 b.). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Güneş, G. (2000). *Hukuksal Teknik Açısından Bütçede 'Önceden İzin İlkesi'nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi*. XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, (s. 173-197). Muğla.
- Güneş, V. (2022). Türkiye'de Bütçe Hakkının Doğruluk İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 10(2), 95-109.
- Güveyi, Ü. (2019). Bütçe Hakkının Anayasacılık Bakımından Önemi ve Türk Anayasal Düzenindeki Durum. *Terazi Hukuk Dergisi*, 14(155), 1360-1370.
- Kanca, O. C. (2017). 5018 Sayılı Kanun Üzerine Bir Değerlendirme. *Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 493-505.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G., & Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Kara, B. (2021). *Türk Mali Sisteminde Tamamlayıcı Ödenek Uygulaması: 1985-2019 Verileri Örnekleminde Bir Değerlendirme*. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (60), 59-78.
- Kara, S. (2007). *Türk Anayasası'nda Bütçe ve Kesin Hesap Kanunları*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karakoç, Y. (2014). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel Sayı), 1259-1308.
- Kıral, H., & Akdemir, T. (2019). Bütçe Hakkı Kapsamında Türkiye'de Ödenek Aktarmalarının Değerlendirilmesi. *Sayıştay Dergisi* (112), 107-135.
- Konukman, A. (2000). *Kesin Hesap Kanun Tasarıları Üzerine Bir Değerlendirme*. İstanbul: Tesev Yayınları.
- Kumrulu, A. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1), 147-162.

- Mutluer, M. K. (2015). Anayasa'nın Mali ve Ekonomik Hükümleri. *Sayıştay Dergisi* (96), 137-144.
- Narter, R. (2012). Anayasal Açıdan Bütçe Hakkı. Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi *Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVI (1-2), 35-52.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., & Göker, C. (2021). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Parlak, M. (2005). Bütçede Gider Tahminlerinin Aşılması ve Ekonomik Etkileri.” *Sayıştay Dergisi* (59), 73-87.
- Pehlivan, O. (2011). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Tekbaş, A. (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel Sayı), 123-191.
- Tüğen, K. (1999). *Devlet Bütçesi*. İzmir.
- Yılmaz, H., & Biçer, M. (2010). Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi* (158), 201-225.