



SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X

Sayı/Issue: 117 - Haziran/June 2020

■ **Yüksek Denetim Kurumlarının Yargısal İşlevleri ve INTOSAI Standartlarında Yargının Temel İlkeleri**

Jurisdictional Functions of Supreme Audit Institutions and Fundamental Principles for Judiciary in INTOSAI Standards

■ **Performance Measurement in Public Auditing and Challenges for Supreme Audit Institutions (SAIs)**

Kamu Denetiminde Performans Ölçümü ve Yüksek Denetim Kurumları (YDK) İçin Güçlükleri

■ **Avrupa Sayıştayı İle Üye Devlet Yüksek Denetim Kurumları Arasındaki İlişki**

The Relationship Between European Court of Auditors and the Supreme Audit Institutions of Member States

■ **Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi İle Değişen Kamu Mali Yönetim Sisteminde Program Bazlı Bütçe Sistemine Yönelik Bir Yapılandırma Önerisi**

A Restructuring Proposal for Program Based Budget System in Public Fiscal Management Changing with the Presidential Government System

■ **Küreselleşme ve Savunma Harcamaları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi**

Investigation of the Relationship Between Globalization and Military Expenditures

■ **İnsani Gelişmişlik Endeksi İle Dolaylı-Dolaysız Vergiler Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği**

Relationship Between Human Development Index and Indirect-Direct Taxes: The Case of Turkey

■ **Pandemi Sürecinin Yüksek Denetim Dünyasına Etkileri**

The Effects of the Pandemic on the Supreme Audit World

■ **Sayıştay Kararları**

Decisions of Turkish Court of Accounts



SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: 32 | Sayı/Issue: 117 | Haziran/June 2020

ISSN: 1300-1981 | eISSN: 2651-351X

Sahibi/Owner

T.C. Sayıştay Başkanlığı adına (on behalf of the TCA)

Dr. Zekeriya TÜYSÜZ (Başkan Yardımcısı/Vice President) - t.zekeriya@sayistay.gov.tr

Genel Yayın Yönetmeni/Chief Editor

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (Eğitim Grup Başkanı/Director of Training Dept.) - omerkose@sayistay.gov.tr

Sorumlu Müdür/Responsible Manager

Kamile EDE (Uzman Denetçi/Principle Auditor) - kamileede@sayistay.gov.tr

Yayın Kurulu/Editorial Board

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (Eğitim Grup Başkanı/ Director of Training Dept.)

Zekeriya ASLAN (Uzman Denetçi/Principle Auditor) - zekeriyaaslan@sayistay.gov.tr

Meral CAN (Uzman Denetçi/Principle Auditor) - m.can@sayistay.gov.tr

Kamile EDE (Uzman Denetçi/Principle Auditor)

Yusuf SÜNBLÜ (Başdenetçi/Senior Auditor) - yusufsunbul@sayistay.gov.tr

Hilal ULUÇAY DEMİR (Denetçi/Auditor) - hilalulucay@sayistay.gov.tr

Sorumlu Müdür Yardımcısı/Responsible Manager Assistant

Banu KARAYAKA (İstatistikçi, Statistician) - banu.karayaka@sayistay.gov.tr

Çeviri Editörleri/English Language Editors

Barbara İNAN - Ferište ZARALI

Grafik Tasarım/Designed by

Mustafa Burak KIRPAÇ

Yayın Türü ve Periyodu/Type and Period of Publication

Üç ayda bir yayımlanan yaygın süreli, uluslararası ve hakemli bir dergidir.
The Journal is a double-blind peer-reviewed international journal published quarterly.

Yayın Dili/Language

Türkçe ve İngilizce / Turkish and English

Baskı/Printed by

Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü

Baskı Tarihi/Printed Date

Temmuz / July 2020

Yönetim Yeri ve İletişim Bilgileri/Correspondence

Sayıştay Başkanlığı Mesleki Gelişim Grup Başkanlığı - 06520 Balgat-ANKARA/TÜRKİYE

Telefon/Telephone

+90 (312) 295 32 21

Faks/Fax

+90 (312) 295 48 03

E-posta/E-mail

dergi@sayistay.gov.tr

Web

<http://dergi.sayistay.gov.tr/>

Tarandığı Index ve Veri Tabanları/Indexes and Databases

EBSCOhost ve TÜBİTAK ULAKBİM TR Dizin



BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Tekin AKDEMİR	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye tekinakdemir@hotmail.com
Prof. Dr. Adnan AKIN	Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye akin-adnan@hotmail.com
Prof. Dr. Tamer AKSOY	İbn Haldun Üniversitesi, İstanbul, Türkiye tamer.aksoy@ihu.edu.tr
Prof. Dr. Hamza ATEŞ	İstanbul Medeniyet Üniversitesi, İstanbul, Türkiye ates.hamza@gmail.com
Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI	Atatürk Üniversitesi, Erzurum, Türkiye maavci@atauni.edu.tr
Prof. Dr. Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye erkanaydin@gmail.com
Prof. Dr. İbrahim AYDINLI	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye ibrahimaydinli@ybu.edu.tr
Assoc. Prof. Mahabat BAIMYRAZAEVA	Monterey Institute of International Studies, California, USA mbaimyrz@miis.edu
Prof. Dr. Mehmet BARCA	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye barcamehmet@gmail.com
Prof. Dr. Gonca BAYRAKTAR DURGUN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye gbdurgun@gmail.com
Prof. Dr. Nihat BULUT	İstanbul Medipol Üniversitesi, İstanbul, Türkiye nihat.bulut@medipol.edu.tr
Prof. Dr. Kudret BÜLBÜL	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye kudretbulbul@yahoo.com
Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye ramazan.caglayan@hbv.edu.tr
Prof. Dr. Adnan ÇELİK	Selçuk Üniversitesi, Konya, Türkiye adnancelik@selcuk.edu.tr
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye acelikka@ogu.edu.tr
Doç. Dr. İbrahim DEMİR	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye demiri@ybu.edu.tr
Prof. Dr. Dilek DEMİRBAŞ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye dilek.demirbas@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ	Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye tolga@uludag.edu.tr

BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Şenol DURGUN	İstanbul Gelişim Üniversitesi, İstanbul, Türkiye sdurgun@gelisim.edu.tr
Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye halis.ersoz@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Cemal FEDAYİ	Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye fedai67@yahoo.com
Doç. Dr. Murteza HASANOV	Azərbaycan Devlet İdarəçilik Akademisi - Bakü, Azərbaycan m_hasanoglu@yahoo.com
Prof. Dr. Farouk HEMICI	Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne - Paris, France farouk.hemici@univ-paris1.fr
Prof. Dr. Bülent KENT	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye kent_bulent@yahoo.de
Prof. Dr. Valentina KHRAPKINA	National University of Kyiv-Mohyla Academy-Ukraine valentina_31@i.ua
Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye hakkiodabas@gmail.com
Prof. Dr. Yücel OĞURLU	İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul, Türkiye yogurlu@ticaret.edu.tr
Prof. Dr. Murat ÖNDER	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye monder@ybu.edu.tr
Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye akifozer@yahoo.com
Prof. Dr. Davut PEHLİVANLI	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye davutpehlivanli@gmail.com
Prof. Dr. Abuzer PINAR	İstanbul Gedik Üniversitesi, İstanbul, Türkiye abuzer.pinar@gedik.edu.tr
Doç. Dr. İdris SARISOY	Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye isarisoy@marmara.edu.tr
Prof. Dr. Tolga Naci SARUÇ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye tolgasaruc@gmail.com
Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN	Sakarya Üniversitesi, Sakarya, Türkiye fsavasan@sakarya.edu.tr
Prof. Dr. Nazan SUSAM	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye nsusam@istanbul.edu.tr

BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Levent ŞAHİN

İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
leventsahin07@gmail.com

Prof. Dr. Adriana TIRON TUDOR

Babeş-Bolyai University - Cluj-Napoca, Romania
adriana.firon@econ.uubcluj.ro

Prof. Dr. Ahmet Hamdi TOPAL

Kastamonu Üniversitesi, Kastamonu, Türkiye
rektor.ku@kastamonu.edu.tr

Prof. Dr. Metin TOPRAK

İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
metin.toprak@istanbul.edu.tr

Prof. Dr. Gökhan TUNCEL

İnönü Üniversitesi, Malatya, Türkiye
tuncel444@gmail.com

Doç. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN

Hacettepe Üniversitesi, Ankara, Türkiye
pelinv@hacettepe.edu.tr

Assoc. Prof. Dr. Andrey VERSHITSKY

V. I. Vernadsky Crimean Federal University, Russian Federation
vershitsky@hotmail.com

Prof. Dr. Ali Murat VURAL

İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
murat.vural@istanbul.edu.tr

Prof. Dr. Sayım YORĞUN

İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
sayimyorgun@gmail.com

Prof. Dr. Haluk ZÜLFİKAR

İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
zulfikar@istanbul.edu.tr

İÇİNDEKİLER/CONTENTS

ARAŞTIRMA MAKALELERİ/RESEARCH ARTICLES

Yüksek Denetim Kurumlarının Yargısal İşlevleri ve INTOSAI Standartlarında Yargının Temel İlkeleri

Jurisdictional Functions of Supreme Audit Institutions and Fundamental Principles for Judiciary in INTOSAI Standards

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE.....9-38

Performance Measurement in Public Auditing and Challenges for Supreme Audit Institutions (SAIs)

Kamu Denetiminde Performans Ölçümü ve Yüksek Denetim Kurumları (YDK) İçin Güçlükleri

Prof. Dr. Farouk HEMICI, Dr. Georgia KONTORGEOGA39-55

Avrupa Sayıştay'ı İle Üye Devlet Yüksek Denetim Kurumları Arasındaki İlişki

The Relationship Between European Court of Auditors and the Supreme Audit Institutions of Member States

Dr. Öğr. Üyesi Süleyman DİKMEN, Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK.....57-85

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi İle Değişen Kamu Mali Yönetim Sisteminde Program Bazlı Bütçe Sistemine Yönelik Bir Yapılandırma Önerisi

A Restructuring Proposal for Program Based Budget System in Public Fiscal Management Changing with the Presidential Government System

Prof. Dr. Hakkı Hakan YILMAZ, İbrahim AKDENİZ87-114

Küreselleşme ve Savunma Harcamaları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Investigation of the Relationship Between Globalization and Military Expenditures

Öğr. Gör. Dr. Orhan CENGİZ, Dr. Öğr. Üyesi Müge MANGA115-138

İnsani Gelişmişlik Endeksi İle Dolaylı-Dolaysız Vergiler Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği

Relationship Between Human Development Index and Indirect-Direct Taxes: The Case of Turkey

Dr. İsmail CİĞERCİ, Rabia Tuğba EĞMİR139-153

YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER/NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD

Pandemi Sürecinin Yüksek Denetim Dünyasına Etkileri

The Effects of the Pandemic on the Supreme Audit World

Banu KARAYAKA.....157-163

SAYIŞTAY KARARLARI/DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Temyiz Kurulu Kararları - Decisions of Board of Appeal.....167-187



YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ YARGISAL İŞLEMLERİ VE INTOSAI STANDARTLARINDA YARGININ TEMEL İLKELERİ

JURISDICTIONAL FUNCTIONS OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS AND FUNDAMENTAL PRINCIPLES FOR JUDICIARY IN INTOSAI STANDARDS

Hacı Ömer KÖSE¹

Öz

Parlamento adına yürüttükleri denetimler aracılığıyla kamu yönetiminde verimlilik, etkinlik, hesap verebilirlik ve saydamlığın güvence altına alınmasında kilit rol oynayan yüksek denetim kurumları (YDK'lar), birçok ülkede sahip oldukları yargısal işlevleri aracılığıyla uyguladıkları ilave yaptırımlarla hesap verme sorumluluğunun daha da güçlendirilmesine ve yönetimin hukuk içinde hareket etmesine katkı sağlamaktadır. INTOSAI tarafından geliştirilen YDK'ların Yargısal Faaliyetlerine İlişkin İlkeler (INTOSAI-P 50), bu kurumların yargısal işlevlerinin çerçevesini ortaya koymakta, aynı zamanda bu işlevlerin evrensel normlar doğrultusunda daha etkin ifası için önemli bir temel oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı, söz konusu ilkelerin YDK hesap yargısının etkinliğinin ve evrensel normlara uygunluk düzeyinin artırılmasına etki potansiyelini analiz ederek, özellikle Türkiye Sayıştay için mevcut uygulamaların bu ilkelerle kıyaslanması suretiyle geliştirilmesi gereken alanları ve hesap yargısının güçlendirilmesi için yapılması gerekenleri ortaya koymaktır.

Sayıştayın yargısal faaliyetleri bu ilkelerle kıyaslandığında, yargı yetkisinin anayasal ve yasal düzenlemelerde açık ve güçlü dayanaklara sahip kılındığı; Sayıştay üyelerinin bağımsızlığı, bilgiye erişim, zamanaşımı, kanun yollarının varlığı, aynı aykırılık için tek yaptırım gibi ilkelerin de aynı şekilde yasal düzenlemelerde yeterince karşılık bulunduğu görülmektedir. Adil ve tarafsız yargılama, yargısal faaliyetlerin etkinliği, kalite

¹ Doç. Dr., Sayıştay Başkanlığı Eğitim Grup Başkanı, omerkose@sayistay.gov.tr, ORCID: 0000-0003-3528-8596

Gönderim Tarihi/Submitted: 18.06.2020

Kabul Tarihi/Accepted: 21.07.2020

Atıf/To Cite: Köse, Hacı Ömer (2020), Yüksek Denetim Kurumlarının Yargısal İşlevleri ve INTOSAI Standartlarında Yargının Temel İlkeleri, Sayıştay Dergisi, Cilt: 32, Sayı: 117, s.9-38

kontrolü, makul sürede yargılama ve halkla iletişim gibi subjektif değerlendirmelere fırsat verecek ilkelerin ise belirli düzeyde karşılandığı açık olmakla birlikte, kurumsal dönüşüm çalışmaları kapsamında kaydedilen gelişmelerin sürekliliğinin sağlanması ve bu alanların kurumsal gelişim stratejisinin bir unsuru haline getirilmesi ile bu ilkelerin daha ileri düzeyde karşılanabileceği değerlendirilmiştir.

ABSTRACT

Supreme Audit Institutions (SAIs), which play a key role in ensuring efficiency, effectiveness, accountability and transparency in public administration through the audits they carry out on behalf of the Parliament, contribute to the further strengthening of accountability and the functioning of management within law with the additional sanctions they impose through their judicial functions in many countries. The Principles of Jurisdictional Activities of SAIs (INTOSAI-P 50) developed by INTOSAI reveals the framework of the judicial functions of these institutions, and provides an important basis for a more effective performance of these functions in line with universal norms. The purpose of this study is to analyze the potential of these principles to increase the effectiveness of the judgement of accounts by SAIs and the level of compliance with universal norms and determine the areas that needs improvement and what need to be done to strengthen judgment of accounts especially by comparing the current practices of Turkish Court of Accounts (TCA) with these principles.

When the judicial activities of the TCA are compared with these principles, it is seen that the jurisdiction power has clear and strong basis in constitutional and legal regulations; principles such as the independence of the SAI members, access to information, statute of limitations, the existence of legal remedies, and accumulation of sanctions for the same irregularity have strong basis in legal regulations as well. While it is clear that the principles that will enable subjective evaluations such as fair and impartial judgment, effectiveness of jurisdictional activities, quality control, judgement in a reasonable period and communication to the public are met at a certain level, it has been evaluated that ensuring the continuity of the developments within the scope of the institutional transformation studies can be achieved by making these areas an element of the corporate development strategy.

Anahtar Kelimeler: Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar), Sayıştay Yargısı, Hesap Yargısı, Yargı Etiği, INTOSAI-P 50

Key Words: Supreme Audit Institutions (SAIs), SAI's jurisdiction, Judgement of Accounts, Ethics of Jurisdiction, INTOSAI-P 50

GİRİŞ

Küresel düzeyde kırılganlıklar, riskler ve belirsizliklerin sürekli arttığı günümüz dünyasında, devletlerin ve kurumların daha güçlü, güvenilir ve sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulması çabaları da her geçen gün farklı boyutlar kazanmaktadır. Demokratik yönetişimin güçlendirilmesi suretiyle kamu hizmetlerinin vatandaş odaklı, hesap verebilir ve saydam şekilde, etik ilkelere uygun, verimli ve etkin yöntemlerle sunulmasının sağlanması, bu çabaların temel hedefidir. Bu dönüşümün başarısında kilit rol oynayan, demokrasinin ve hukuk devletinin vazgeçilmez unsuru olan Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar), işlevlerini evrensel ilke ve standartlar temelinde daha etkili bir şekilde ifa etmeye çalışmaktadır.

YDK'lar kamu kaynaklarının vatandaş yararı doğrultusunda verimli ve etkin kullanılması, kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesi ve kamu yönetiminin hukuka ve etik ilkelere uygun işlemlerini güvence altına almak amacıyla önemli görevler üstlenmektedir. Devlet sisteminde sahip oldukları konum ve üstlendikleri işlevler nedeniyle uluslararası kamuoyunun da ilgisini çeken bu kurumların etkinliklerinin artırılması, Birleşmiş Milletler başta olmak üzere uluslararası kuruluşlarca da desteklenmekte ve küresel düzeyde belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılmasındaki rolleri önemsenmektedir.

Bu kurumların temel işlevlerini daha etkin şekilde icra etmesi için uyulması gereken standartlar evrensel düzeyde belirlenmekte ve değişen koşullara göre geliştirilmesi için sürekli çaba gösterilmektedir. Türkiye'nin aralarında yer aldığı birçok ülkede yasal bağlayıcılık kazandırılan bu standartlar, doğrudan ya da ulusal standartlara dönüştürülmek suretiyle uygulamaya konulmuştur. Demokratik yönetişimin güçlendirilmesi, hukukun üstünlüğü ilkesinin hayata geçirilmesi ve temiz toplum idealinin gerçekleşmesinde üstlendikleri kritik görevleri etkin şekilde icra edebilmesi için bu kurumların uluslararası standartları uygulamalarına aktarmaları önem taşımaktadır.

YDK'ların yapısal özellikleri, işlevleri ve işleyiş tarzları ülkelerin siyasal, hukuki ve idari yapılarına, kültürel ve tarihsel birikimlerine göre şekillenmekle birlikte, genel olarak üç farklı modelden (yargı, kurul ve ofis modeli) söz edilebilir. Yargı sisteminin bir parçası olan YDK'lar dahil, bu kurumların asli işlevi denetim olduğundan, uluslararası düzeyde geliştirilen standartlar daha çok denetim ve denetimin yönetimi ile ilgili konuları kapsamıştır. YDK'ların yaklaşık

%30'u tarafından yürütülen yargısal faaliyetlerin standartlarda yeterince karşılık bulamaması bir eksiklik olarak değerlendirilmiş ve Eylül 2019'daki 23. INTOSAI Kongresinde INTOSAI-P 50'nin kabul edilmesi, bu alanda önemli bir ihtiyacı karşılamıştır.

Türkiye'de 1862 yılında kurulan ve başlangıcından itibaren yargı yetkisine sahip olan Sayıştayın yargısal konumu, köklü birikimi ve yerleşmiş geleneklerine, aynı zamanda Anayasalardaki güçlü dayanaklarına rağmen tartışmalara konu olmaktadır. Hesap yargısının kendine özgü nitelikleri, diğer birçok ülkede de yargının diğer dalları ile yapılan kıyaslamalarda bir eksiklik gibi değerlendirilebilmektedir. INTOSAI-P 50, bu alandaki tartışma ve değerlendirmelerin yeniden düşünülmesini gerektirecek nitelikte olup, aynı zamanda YDK'ların yargısal faaliyetlerinin evrensel normlarla uyumlaştırılması için yapılması gerekenleri de temel ilkeler halinde ortaya koymaktadır. Bu ilkelerle tam olarak uyumlu bir yargı sistemi, Sayıştayın daha etkin, güvenilir ve sürdürülebilir bir kamu mali yönetim sisteminin inşasındaki rolünü artıracaktır.

Bu çalışmada öncelikle YDK'ların temel işlevleri, yapıları ve devlet sistemindeki konumları kısaca değerlendirildikten sonra bu kurumların yargısal işlevleri incelenmiş; hesap yargısının amacı ve işlevleri ile birlikte, yaygın olarak tartışmalara konu edilen bazı özellikleri değerlendirilmeye çalışılmıştır. Ardından YDK'ların Yargısal Faaliyetlerine İlişkin İlkeler (INTOSAI-P 50) daha ayrıntılı olarak incelenmiştir. Son olarak Sayıştay yargısının evrensel normlar çerçevesinde etkin işleminin teminatı olan bu standartlarla uygulamadaki durum kıyaslamalı olarak analiz edilmiştir.

1. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ GENEL ÖZELLİKLERİ

1.1. Yüksek Denetim Kurumlarının Temel İşlevleri

Tarihsel süreçte monarşilere karşı verilen mücadele sonucu halktan toplanan vergilerin nerelerde, ne miktarda ve ne şekilde harcanacağı konusundaki yetkinin, bir başka deyişle "bütçe hakkı"nın hükümdarlardan halkın temsilcilerinden oluşan parlamentolara geçmesi, bütçenin uygulama sonuçlarının denetlenmesini de zorunlu kılmış ve parlamentoların yetki ve sorumlulukları arasında denetim önemli bir yer tutmaya başlamıştır.

Bütçe hakkının parlamentoya ait olması, bütçe ile yürütme erkine devredilen gelir elde etme ve harcama yetkisinin parlamento adına denetlenmesini demokratik sistem açısından zorunlu kılmaktadır. Ancak denetimin profesyonel yetkinlik gerektirmesi nedeniyle ilerleyen süreçte parlamento adına bu görevi icra etmek üzere YDK'lar oluşturulmuştur.

YDK'ların işlevleri anayasa ve yasalarla farklı şekillerde tanımlanabilmekle birlikte, temel amaçları kamu kaynaklarının hukuka ve amacına uygun, etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması konusunda vatandaşlara ve temsilcilerine güvence vermektir. Parlamento adına, fakat bağımsız olarak yürüttükleri denetimler sonucunda sundukları raporlarla yasama ve yürütme erkleri arasındaki ilişkinin rasyonel temeller üzerinden yürütülmesine büyük katkı sağlayan YDK'lar, erkler sisteminde tamamlayıcı bir denge ve denetim mekanizması olarak da kritik roller üstlenir (Köse, 2019: 17).

Birçok ülkede kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin olarak bu kaynakların yöneticileri, muhasipleri ve diğer yetkilileri hakkında doğacak sorumluluk, adli ve idari yargının dışında özel bir yargı sistemine tabi kılınmış (ECA, 2019: 128) ve YDK'lar özel yargı mercii olarak yetkilendirilmiştir.

YDK'ların bir bölümü için ön denetim (ex-ante audit), önemli bir işlev olmaya devam etmektedir. Örneğin Avrupa'da Belçika, Lüksemburg, İtalya, Yunanistan ve Portekiz Sayıştayları bu işlevi sürdürmekte, özellikle Yunanistan Sayıştayının faaliyetleri arasında ön denetim ağırlıklı bir yer tutmaktadır (Kontogeorga, 2019: 86-89).

YDK'ların küresel düzeyde giderek daha çok ön plana çıkan ve Birleşmiş Milletler (BM) başta olmak üzere birçok uluslararası kuruluş tarafından da desteklenen çok önemli işlevleri bulunmaktadır. Kamu yönetiminin geliştirilmesi ve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması, özellikle vurgulanan işlevlerdir. Bu kapsamda iklim değişikliği ile mücadeleden doğal kaynakların korunmasına, küresel suçlarla mücadeleden tarihi ve kültürel mirasın korunmasına kadar birçok alanda işbirliği halinde yürütülen çalışmalar teşvik edilmektedir. Küreselleşen dünyada kişi ve kurumların hesap verme sorumluluklarının ulusal çerçeveye sınırlı kalmaması, ulusal yönetimlerin uluslararası kamuoyuna karşı da sorumlu davranmak zorunda kalması (Köse, 2004: 46, 60), aynı zamanda YDK'ların mücadele ettiği birçok soruna çözümün ancak uluslararası işbirliği ile ortaya konabilmesi, bu kurumların evrensel düzeydeki çabalarının önemi ile birlikte evrensel normlara duyulan ihtiyacı ve bu normlara uyulması gerekliliğini artırmaktadır.

Nitekim BM Binyıl Kalkınma Hedefleri, BM Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri gibi temel küresel stratejilerin hayata geçirilmesinde YDK'lar kilit kurumlar olarak görülmekte, "YDK'ların Güçlendirilmesi Yoluyla Kamu Yönetiminin Verimlilik, Hesap Verebilirlik, Etkinlik ve Saydamlığının Artırılması" başlıklı 2011 tarihli BM Genel Kurul Kararı (United Nations, 2011) ve benzeri belgelerde, bu kurumların işlevlerini etkin şekilde ifa etmeleri için güçlendirilmesi gereğine vurgu yapılmaktadır.

1.2. Yüksek Denetim Kurumlarının Örgüt Yapıları

YDK'ların örgüt yapıları, işlevleri ve işleyişleri ülkeden ülkeye farklılaşmakta ve değişik kriterlere göre gruplara ayrılabilir. Ancak INTOSAI tarafından da tercih edilen en yaygın tasnife göre başlıca şu üç model söz konusudur:

- 1) Yargı ya da hesap mahkemesi modeli,
- 2) Kurul ya da heyet modeli,
- 3) Genel Denetçi modeli.

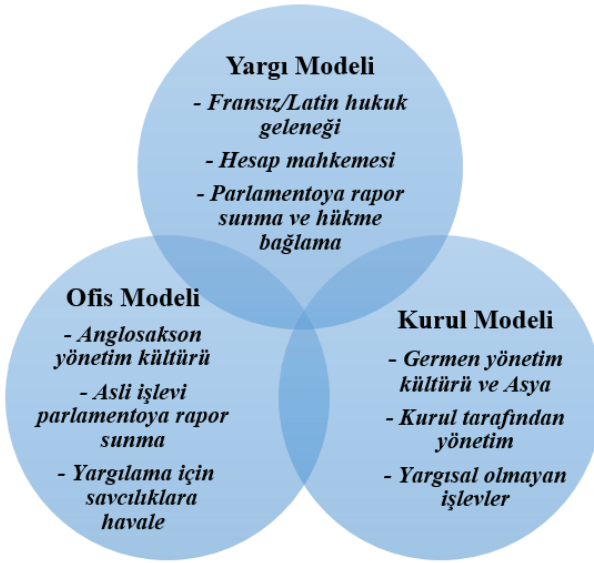
Yargı modeli, daha çok Fransız hukuk sistemini benimsemiş ülkeler ile Latin ya da Fransız dilini konuşan ülkelerde yaygın (DFID, 2004) olup, kökeni Avrupa'daki örneklere dayandığı için Kıta Avrupası modeli ya da Fransa Sayıştayını da kapsayan Fransız yönetim sisteminin mimarı Napolyon'a izafeten Napolyonik model olarak da bilinmektedir. Yargı kurumu olarak özel bir statü ve işleyişe sahip olan bu tür YDK'lar genel olarak denetimler sırasında tespit ettikleri, bazı ülkelerde (örneğin İspanya'da) ise vatandaşlar, diğer kurum ve kuruluşlar ve hatta farklı yargı mercileri tarafından iletilen, yasalara aykırılık teşkil ettiği ileri sürülen mali içerikli konuları yargılayarak hükme bağlamaktadır.

INTOSAI üyesi YDK'ların yaklaşık %30'u, bir başka deyişle 50'den fazla YDK yargı yetkisini haiz olup (TCU, 2020), Avrupa'da Fransa, İtalya, Belçika, İspanya, Portekiz, Yunanistan gibi ülkelerde, Afrika'nın Frankofon ülkelerinde (Fas, Tunus, Senegal vb.), Brezilya ve Kolombiya gibi Latin Amerika ülkelerinde, İran ve Türkiye gibi birbirinden farklı birçok ülkede bu model egemendir.

İkinci modeli, kurul şeklinde işleyen, ancak yargısal yetkisi bulunmayan, asıl işlevi parlamentoya rapor sunmak olan YDK'lar oluşturmaktadır. Avrupa'da Avrupa Sayıştayının (ECA) yanısıra Almanya, Hollanda, Slovakya gibi ülkelerin ve Asya ülkelerinin büyük çoğunluğunun ve diğer birçok ülkenin YDK'ları bu modele göre yapılanmıştır.

Üçüncü model ise ofis tipi YDK modelidir. Daha çok Anglo-sakson modeli olarak bilinen (Westminster veya Parlamenter model olarak da adlandırılan) bu türde kurum başkan (Genel Denetçi) tarafından yönetilmektedir. Sahra altı Afrika ülkelerinin önemli bir bölümü, Peru ve Şili gibi Latin Amerika ülkeleri, İrlanda ve Danimarka gibi Avrupa ülkeleri, Avustralya, Yeni Zelanda gibi diğer birçok ülkede geçerli olan bu modelde YDK doğrudan parlamento adına denetim yapar ve parlamento komiteleri veya üyeleri tarafından talep edilen denetim ve araştırma gibi faaliyetleri yürütüp sonucunu raporlar.

Şekil 1: Genel Olarak YDK Türleri



Kaynak: World Bank (2020)'den uyarlanmıştır.

Bu üç model arasındaki bariz farklara rağmen, benzerliklerin de giderek arttığı gözlenmektedir. Örneğin ofis tipi YDK'lar için model konumundaki Birleşik Krallık Sayıştay (NAO), 2011 yılında yapılan yasal değişiklikle 9 kişilik kurul tarafından yönetilen bir kuruma dönüştürülmüştür (NAO, 2020). Keza Türkiye ve Fransa Sayıştayları örneklerinde olduğu gibi, yargı yetkisi olan YDK'ların da parlamento'ya yönelik işlevlerini daha fazla öne çıkardıkları bir süreç yaşanmaktadır.

1.3. Yüksek Denetim Kurumlarının Devlet Sistemindeki Konumu

Günümüzde hemen her ülkede anayasal sistemin ve demokratik hukuk devletinin temel unsurlarından biri olan YDK'lar, erkler sisteminde özel bir konuma sahiptir. Yasama adına denetim yapmakla birlikte bu kurumlar yasamanın bir parçası değildir. Yasama organından da bağımsız olması, hem uluslararası standartların, hem de ülkelerin önemli bir bölümünde Anayasa ya da yasalarla sağlanan güvencelerin bir gereğidir. Asli fonksiyonu yasama organı adına yürütmeyi denetlemek olan bu kurumların yürütmeden de bağımsız olması esastır. Dolayısıyla herhangi bir erkle ne sınırlı, ne de bağımlı olan bu kurumlar, "Devlet organlarının karşılıklı denetim sisteminde bir merkez unsur" ya da "erkler sisteminde bir denge unsuru" (Schafer, 1981: 46, 53) olarak erklerin etkin işleyişinde önemli rol oynar.

Devlet sisteminin işleyişinde özel misyonlar da üstlenen YDK'ların bir bölümü, kamu yönetimi veya kamu maliyesinin genel görünümünü ya da kamu politikalarının ve programlarının etkisini değerlendirmek gibi kapsamlı görevler yürütmektedir. ABD, İngiltere, Yeni Zelanda gibi Anglo-Sakson modelini oluşturan ülke YDK'larının giderek artan ölçüde bu alana yöneldikleri bilinmektedir. Ancak geleneksel olarak yargı modelini teşkil eden YDK'ların da gelişmelerinin bu yönde olduğu görülmektedir. Örneğin 2008 yılında yapılan anayasa değişikliği ile Fransa Sayıştayının görev çerçevesi, özellikle kamu politikalarının değerlendirilmesinde parlamentoya yardım etme yönünde güçlendirilmiştir. Kamu politikalarını değerlendirme görevi, 2011 yılında yapılan yasal değişiklikler ile daha da ön plana çıkarılmıştır (Cour Des Comptes, 2012: 5).

Belçika Sayıştayını da denetim ve yargı yetkisinin yanı sıra, parlamentonun yardımcı bir organı olarak parlamentodan ve bağımsızlığına aykırı olmamak kaydıyla hükümetten gelen denetim taleplerini karşılamaya öncelik vermektedir. Aynı şekilde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Türkiye'de de raporlama işlevine bariz şekilde öncelik tanınmış ve Sayıştayın Meclise gönderdiği raporlar, 2012 yılından itibaren sayı ve çeşit olarak önemli artış göstermiştir.

Yargı yetkisine sahip olmayan YDK'lar ise genellikle yargı mercileri ile yakın işbirliği içerisinde, tespit ettikleri sorunlu hususların yargısal çözüme kavuşturulmasını temin yoluna gitmekte; bu yolla yolsuzluk ve hukuka aykırılıklarla mücadelede aktif rol üstlenmektedir. Bu tür tamamlayıcı işlevleriyle YDK'lar, farklılıklarını korumakla birlikte birbirine daha fazla yaklaşmaktadır.

2. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ YARGISAL İŞLEVLERİ

2.1. Hesap Yargısının Kapsamı, Amacı ve İşlevleri

Kamu kaynaklarının yönetiminde yetki ve sorumluluk sahibi olanlar, bu kaynakların kullanımında yasal düzenlemelere, belirlenmiş ilke ve kurallara uygun hareket etmekle yükümlüdür. Yargısal yetkisi olan YDK'lar, mevzuata aykırı uygulamaları tespit ettiklerinde ya da bu tür tespitler kendilerine raporlandığında, sorumluluk mevkiinde bulunan kamu görevlilerinin yargılanması sürecini doğrudan işletebilmektedir. Bu şekilde kamu kurum ve kuruluşlarının mali, performans ya da uygunluk denetimi raporlarında yer alan tespitler, adalet ya da ceza yargısına konu edilmiş olsun ya da olmasın, YDK'nın kendi yargısal yetki çerçevesi içinde belirlenmiş hızlı ve uygun yargılama usullerine tabi tutulabilmektedir (INTOSAI, 2019).

YDK'lar tarafından gerçekleştirilen hesap yargısı, klasik yargıdan ayrılan yönleri nedeniyle kendine özgü (sui generis) bir nitelik taşımaktadır. Hesap yargısına konu davalar, kişiler ya da taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklar türünden iki taraflı davalar veya hak ve menfaat sahiplerinin açtığı tek taraflı davalar olmayıp, kamu idarelerinin hesap ve işlemleri üzerinde yaptığı denetimler sonucu tespit ettiği, sorumluların kusurlu eylemlerinden kaynaklanan ve genellikle kamu zararları ile sonuçlanan işlemlere ilişkindir (Duran, 1970: 574). Bu yönüyle gerek konusu, gerekse muhatapları açısından farklı bir seçiciliğe sahip olup, diğer yargı dallarından ayrılmaktadır.

YDK'ların yargısal faaliyetlerinin kapsamını, kamu fonlarından ve benzer kaynaklardan sorumlu olan kamu görevlilerinin hesap ve işlemlerinin düzenliliği ve hukuka uygunluğu oluşturur. Söz konusu fonların yönetimine ilişkin karar, işlem, faaliyet ve hesapların mevzuata aykırılıklar içermesi ve bu aykırılıkların bir zarara sebep olması durumunda, bundan sorumlu olanlar için hem kişisel sorumluluğa hem de yaptırım uygulanmasına hükmedilmesini içerir (INTOSAI, 2019).

YDK'ların yargısal işlevinin amacı ise, kamu yönetiminin düzgün işleyişinin temini, denetlenen kurumun ve aynı zamanda daha genel düzeyde kamu erkinin ve vatandaşların çıkarlarının korunmasıdır. Yargısal faaliyet, bir kamu kurumunun uğradığı zararın tazmin ettirilmesini ve varsa suç işleyenler için mali yükümlülük veya disiplin cezası şeklinde kişisel yaptırımlara hükmedilmesini amaçlar. Verilen yargısal kararların caydırıcılık özelliği, önleyici bir işlev görür. Yargı yetkisi aracılığıyla YDK'lar, kamu fonlarının ve kamu idarelerinin daha şeffaf, dürüst ve sağlıklı yönetilmesini güvence altına almak için ilave bir güce sahip olmaktadır.

YDK'ların yargı yetkisi, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin gelişmesine de önemli katkı sağlar. Mevzuata aykırı harcamalar, gelir kayıpları, nakit ya da hesap açıklarının söz konusu olduğu durumlarda kişilerin tazmin yükümlülüğü ve ayrıca para cezası vb. yaptırımlarla karşılaşması, kamu yöneticilerinde hesap verebilirlik duygusunu güçlendirir. Yargısal kararlar, hüküm giymiş bulunan, kanunen hesap verme sorumluluğunu haiz kişinin kariyerini de etkileme potansiyeline sahiptir. YDK'ların yargısal kararlarının kamuoyuna açıklanması, yaptırımların caydırıcılığını artırarak mevzuata aykırılıkların önlenmesine katkı sağlayacağı gibi, vatandaşların kamu mali yönetim sistemine ve kamu görevlilerinin dürüstlüğüne olan güvenlerini de artıracaktır (INTOSAI, 2019).

Hesap yargısının mahiyeti de YDK'lar bazında çeşitli yönleriyle farklılaşabilmektedir. Örneğin İspanya'da Sayıştay, ilk derece mahkemesi olarak hüküm vermekte; kararları, diğer tüm yargı mercilerinin kararları gibi İspanya Yüksek Mahkemesi nezdinde temyiz edilebilmektedir. İspanya Sayıştay, denetimler aracılığıyla tespit edilen hususlarda sorumluların sorumluluklarını yargılama suretiyle hükme bağladığı gibi, ayrıca Cumhuriyet Savcıları, kamu kurumlarının kendileri, herhangi bir kişi ya da kuruluş kamu davası açmak suretiyle yargılama sürecini başlatabilmektedir.

Fransa'da bölge hesap mahkemelerinin kararları Sayıştayda; Sayıştay kararları da belirli koşullarda Danıştayda temyiz edilebilmektedir. Portekiz ve Yunanistan gibi ülkelerde ise Sayıştay, yargı sisteminin bir parçasıdır ve diğer mahkemeler ile eşit düzeydedir.

Türkiye Sayıştay'ının yargılama fonksiyonu, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına dayalı olarak, bütçe uygulamasında sorumluluğu bulunan harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi gibi görevlilerin kanuna aykırı işlemlerinin tespiti ve gerekli cezai yaptırımların uygulanmasını (Tüğen, 2016: 368) kapsamaktadır. (Sayıştayın Anayasal ve yargısal konumu bilahare ele alınmıştır).

Yunanistan Anayasası (m. 98) Sayıştayın yetkileri arasında; "Devlet memurları ve askeri memurlar ile yerel yönetim çalışanlarının Devlete, kamu kurumlarına veya yerel yönetimlere verilen zararlar nedeniyle yolsuzluk ve ağır ihmal gerekçeleriyle yargılanmasını" da saymıştır. Sayıştay yargısı, hesap denetiminde tespit edilen hukuka aykırılıkların yanısıra emekli maaşları, kamu

çalışanlarının görevleri sırasında kasten veya ağır ihmal nedeniyle Devlete, yerel kurumlara veya kamu tüzel kişilerine verdikleri zararlar ve yetkililerin, yolsuzluk sonucu olduğu kabul edilen servetlerindeki haksız artışlar gibi konuları kapsamaktadır (ECA, 2019: 108).

2.2. Hesap Yargısının Tartışmalı Özellikleri ve Standartların Önemi

Demokratik bir toplumda yönetimin kendini hukuk kurallarına bağlı sayması, bu kuralların dışına çıktığında kendisini bir yaptırım karşısında bulması, hukuk devleti anlayışının zorunlu bir ögesi ve aynı zamanda doğal bir sonucudur (Gözübüyük, 1989: 235). Yönetimin hukuk sınırları içinde kalmasını sağlayan araçlardan biri olan hesap yargısının organizasyon ve işleyişinin evrensel ilkelere uygunluğu, giderek artan bir önem kazanmaktadır.

Doğrudan bir yargı kuruluşu olarak dizayn edilmemiş olması, denetim başta olmak üzere diğer anayasal ve yasal görevlerinin bulunması, yargı yetkisine sahip YDK'ların konumlandırılmasında karmaşaya ve işleyişine ilişkin eleştirilere yol açmaktadır. Bu eleştirilerin ilki tarafsızlık ilkesi çerçevesinde, YDK'ların sorumlular hakkında verdiği tazmin veya beraat kararlarının verilmiş usulüne ilişkindir. Genellikle YDK'lar, hem tazmini gerektiren durumu saptamakta, hem de bu durumu yargılamaktadır.

YDK'ların hem yargılanacak hususu tespit etmesi, hem de bunu yargılayarak hükme bağlamasının "yargının bağımsızlığı ve tarafsızlığı" ilkesi ile bağdaşırılığı doktrinde sorgulanmakta ve bu durum, genellikle hesap yargısının bir zaafı olarak nitelendirilmektedir. Gözler'e (2000) göre iddia ve hüküm makamının aynı olması şeklindeki çalışma biçimi eleştiriye açık da olsa, Sayıştay bir yönüyle bir yüksek mahkemedir ve yaptığı faaliyet ayrı bir yargı kolunu, hesap yargısını oluşturur. Keza yargı ile ilgili mutlakiyet peşinde koşularak Sayıştaya atfedilebilecek her noksanlığın diğer yargı mercileri için de geçerli olacağı (Akyel, 2015: 20) ileri sürülebilmektedir.

Bu konuda sınırlı sayıda YDK'nın farklı sistemlere sahip olduğu bilinmektedir. Örneğin İspanya Sayıştayında denetim raporu üzerine dava açma yetki ve sorumluluğu Savcılık makamına ait olup, yargının kapsamı da denetim tespitleri ile sınırlı kalmamakta; diğer yargı mercilerince havale edilen mali yargıyı ilgilendiren dosyalar, kamu idarelerinin teftiş kurullarının ya da diğer birimlerinin, hatta sade vatandaşların dahi başvuruları, Sayıştay yargısının kapsamını zenginleştirmektedir.

YDK'ların yargı yetkisi ile ilgili bir diğer husus, gerek konu gerekse kişiler bakımından sınırlı olmasıdır. Hesap yargısının konusunu, kamu idarelerinin hesap ve işlemleri; muhatabını da "sorumlu" olarak nitelenen kamu görevlileri oluşturmaktadır.

Kanunlar çerçevesinde ve görevleri gereği YDK'nın yargı yetkisine konu olan "sorumlular", genel olarak şunlardan oluşur (INTOSAI, 2019: 8-9):

- Kamu fonlarının yöneticileri ve benzeri konumda olan kamu görevlileri,
- Kamu muhasebecileri,
- Yasaların izin verdiği durumlarda seçilen görevliler,
- Yasal bir yetkiye sahip olmaksızın sürece dahil olan diğer kişiler.

Türkiye'de Sayıştay yargısı açısından sorumlular; harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi gibi kamu kaynaklarının elde edilmesi, muhafazası ve kullanılmasında görevli ve yetkili olan kişilerdir. Yargı yetkisinin kapsamı ise yasal olarak "kamu zararı" ile sınırlandırmıştır. Diğer ülkelerde de söz konusu olan bu tür sınırlılıklar, hesap yargısının kendine özgü yapısının bir sonucu olarak değerlendirilebilir.

Bir diğer tartışma konusu ise, yargı yetkisine sahip YDK'ların yargı sisteminin bir unsuru olup olmadığına ilişkindir. "Divan-ı Muhasebat" adıyla, hesap yargısı alanında bir yüksek mahkeme olarak kurulmuş olmasına ve 150 yılı aşkın tarihi boyunca yargısal denetim de yapmasına rağmen Türkiye Sayıştay, bu tenkitlere en çok muhatap olan kurumlardandır. Anayasalardaki açık düzenlemelere rağmen Sayıştayın yargı işlevine ilişkin bu tartışmalar, yüksek yargı organlarının kararlarına da yansımıştır (Kent, 2007; Bilgen, 1994). Hesap yargısının klasik yargı sistematiğinin dışına çıkan özellikleri, bu tartışmaların kaynağını oluşturmaktadır.

Bir diğer eleştirel yaklaşım, YDK'ların yargı yetkisinin yolsuzlukla mücadeledeki etkisine ilişkindir. Mahiyeti itibarıyla bu etkinin yüksek olması beklenirken, YDK'ları yargı yetkisine sahip ülkelerde yolsuzlukların daha yüksek düzeyde olması bir tezat olarak değerlendirilebilmektedir. Ancak bu alanda yapılmış iki çalışmanın (Blume and Voigt, 2011; Tara vd., 2016) sonucu bu yönde olsa da, yolsuzluk düzeyinin çok sayıda faktörden etkilendiği ve YDK yargısının yolsuzlukları büyük ölçüde ortadan kaldırmasının gerçekçi bir beklenti olamayacağı açıktır.

Tüm bu eleştiri ve tartışmaları ortadan kaldırmanın yolu, hesap yargısını evrensel normlar, mesleki standartlar ve iyi uygulama örnekleri doğrultusunda geliştirerek daha güvenilir ve etkin kılmaktır. INTOSAI-P 50, hesap yargısının kendine özgü hususiyetleri dikkate alınarak evrensel normlar doğrultusunda geliştirilmesi ve söz konusu ön yargılarla mücadele için güçlü bir dayanak sunmaktadır.

3. INTOSAI STANDARTLARINDA YARGI İŞLEVI

3.1. INTOSAI Standartlarının Genel Çerçevesi ve Yargı İşlevi

INTOSAI, kamu sektörü için standart belirlemede yarım asra yaklaşan deneyimi, diğer uluslararası mesleki kuruluşlarla etkili işbirliği, Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği gibi uluslararası kuruluşlar nezdindeki tanınırlığı, Dünya Bankası gibi küresel finans kuruluşlarının desteği gibi faktörlerin de etkisiyle güçlü, bağımsız ve uluslararası saygınlığa sahip bir kuruluş haline gelmiştir. YDK'lar tarafından yürütülen denetimlerin güvenilirliği, kalitesi ve profesyonelliği için mesleki standartlar ve uygulama rehberleri geliştiren INTOSAI, bu işlevi ile üyelerine görevlerini daha etkin ifa etmeleri ve mesleki yaklaşımlarını geliştirmeleri için destek olmayı; bağımsız ve etkin bir denetim için katkı sağlamayı hedeflemektedir.

2017-2022 dönemine ilişkin stratejik planında INTOSAI (2017) dört temel amaç belirlemiş olup bunlardan ilki "mesleki standartlar"dır. Kapasite geliştirme, bilgi üretimi ve paylaşımı, uluslararası bir kuruluş olarak INTOSAI'nin değerini artırma şeklindeki diğer üç amaç da ilk amacı destekleyecek niteliktedir. Söz konusu amaç kapsamında, uzun süreçte geliştirilen ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) olarak belirlenmiş çerçeve, Eylül 2019'daki INTOSAI Kongresinde alınan kararla "INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesi (IFPP)" şeklinde değiştirilmiş ve tüm ilke, standart, rehber ve diğer adlarla geliştirilen dokümanlar yeniden tasnif edilmeye başlanmıştır. Henüz tamamlanmayan bu yeni sistematiğe ilk düzey INTOSAI İlkeleri (INTOSAI-P), ikinci düzey Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), üçüncü düzey INTOSAI Rehberliği (GUID), dördüncü düzey INTOSAI Yeterlilik Bildirimleri (COMPs) olarak kategorize edilmiş, beşinci düzey ise önemli konulara (key topics) tahsis edilmiştir (INTOSAI PSC, 2020).

INTOSAI İlkeleri (INTOSAI-P), kurucu ilkeler ile temel ilkeleri kapsamakta; kuruluş ilkeleri YDK'ların yetki çerçevesini belirleyen referansları içerirken, temel ilkeler YDK'ların toplumdaki rolünü açıklar ve profesyonel ve güvenilir işleyişleri için gerekli önkoşulları ortaya koyar (INTOSAI PSC, 2020). Bu çerçevenin ilk ve en üst düzey belgesi, yüksek denetimin anayasası olarak kabul edilen Lima Deklarasyonu (INTOSAI-P 1) olup, 1977 yılında kabul edilen ilk hali 1998 yılındaki Kongre'de güncellenerek bugünkü halini almıştır. INTOSAI'nin temel kurucu dokümanı olan bu belge, 1983 yılından itibaren geliştirilen diğer tüm standartların da ana kaynağını oluşturmuştur.

Lima Deklarasyonunun ilk paragrafında denetimin başlı başına bir amaç olmadığı; "sorumluların sorumluluklarını kabul etmesini sağlamak, tazmin ettirmek veya ihlalleri engellemek veya en azından güçleştirmek için münferit vakalarda düzeltici adımların atılmasına olanak tanıyacak önceden kabul edilmiş standartlardan sapmaları ve mali yönetimin yasallık, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin ihlallerini zamanında ortaya çıkarmayı amaçlayan düzenleyici sistemin vazgeçilmez bir parçası" (Sayıştay, 2017: 30) olduğu ifade edilmiştir. Bir başka deyişle sorumluların sorumluluklarının tespiti, neden olunan zararın tazmin edilmesi ve ihlallerin tekrarlanmasının engellenmesi, denetimden beklenen başlıca işlevler arasında sayılmaktadır. Bu işlevleri en etkili şekilde hayata geçirecek olan, kuşkusuz denetim sonrasında devreye giren yargı mekanizmasıdır. Nitekim yargı yetkisine sahip YDK'lar, denetim sırasında tespit ettikleri zararların telafisinde, yargılama yoluyla daha etkin sonuç alabilmektedir.

INTOSAI'nin diğer temel kurucu ilkelerinde de yargı yetkisine sahip YDK'lara ilişkin kimi düzenlemelere yer verilmiştir. INTOSAI-P 10 - YDK'ların Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu ve INTOSAI-P 12 - YDK'ların Değer ve Yararları – Vatandaşların Yaşamında Fark Yaratma gibi standartlar, kamu yararı söz konusu olduğunda yaptırım uygulamanın veya kamu maliyesinin yargısal denetiminin gücünden bahseder. INTOSAI Etik Kuralları, bu tür YDK'lar için özel kurallar koyar (INTOSAI, 2019).

Ayrıca standartların ikinci düzeyini oluşturan ISSAI'ler, YDK'ların yargılama işlevleri ile bağlantılı denetim ve kontrol faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler içerir. ISSAI 100 - Kamu Kesimi Denetiminin Temel İlkeleri, yargı kararlarını verme olasılığından bahseden özel paragraflar (15 ve 51) ile yargısal yetkileri olan YDK'ların önemini kabul eder. Ayrıca ISSAI 100 ilkelerinin, Uygunluk Denetimi ve Uygunluk Denetim Standardı'nın Temel İlkeleri olan ISSAI 400 ve 4000 ile

tamamlayıcılığının da altını çizmek gerekir. Bu standartlar, yargısal yetki ve uygunluk denetimi özellikleri ile ilgili, özellikle “yeterli ve uygun denetim kanıtları” (ISSAI 4000, 144) ve “mevzuata uygun olmayan eylemlerinden sorumlu tutulabilecek kişilerin” (ISSAI 4000, 57, a) belirlenmesi ile ilgili ortak hükümler içerir (INTOSAI, 2019). Ancak genel olarak bu standartların yargı faaliyetleri ile ilgili yeterli bir kapsama ve kavrayıcılığa sahip olmadığı bilinen bir gerçektir.

3.2. Hesap Yargısının INTOSAI Standartlarındaki Yeri

YDK’ların asli işlevi, hemen her düzeydeki standartlarda vurgulandığı üzere, kamu kaynaklarını yöneten kişi ve kurumların hesap verebilir kılınması ve sorumluluk sürecinin etkin bir şekilde işletilmesini sağlamaktır. Bu yönüyle YDK’ların yargısal faaliyetleri, genel olarak denetim fonksiyonunun bir tamamlayıcısı olarak ele alınmakta ve denetim faaliyetleri sonucunda düzenlenen raporlar üzerinden yürütülmektedir.

Yargı işlevinin genel olarak denetim işlevi ile bağlantılı olması ve denetim faaliyetinin ise parlamento adına yürütülmesi, yargı işlevinin de parlamento adına yapıldığı anlamına gelmediği gibi, bundan dolayı hesap yargısının bağımsızlığının ve yargılamanın evrensel ilkelere uygunluğunun sorgulanmasını haklı çıkarmaz. Zira temelde bu kurumlarca yürütülen ve uluslararası literatürde “yüksek denetim” olarak nitelenen faaliyetin kendisi de tamamen bağımsız ve tarafsız yürütülmek zorundadır. YDK’ların her alanda kurumsal, mali ve işlevsel bağımsızlığa sahip olmaları uluslararası standartların temel ilkelerinden olup, birçok ülkede buna ilişkin gereklilikler anayasal ve yasal güvenceye de bağlanmıştır. Örneğin ülkemizde 6085 sayılı Sayıştay Kanununa (m. 3) göre Sayıştay, inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur.

Parlamento adına görev yapılması, denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını zedelediği gibi, parlamento adına değil, mevcut yasal çerçevesi içinde gerçekleştirilen ve “hesap yargısı” ya da “mali yargı” gibi kendine özgü bir yargı kolu oluşturduğu kabul edilen bu faaliyetin evrensel ilke ve değerlere uyum sağlamaması düşünülemez. Kaldı ki denetimle bağlantılı olarak gerçekleşse veya denetimi izleyen bir sonraki aşama olarak devreye girse dahi yargılama, denetimden tümüyle farklı ve kendine özgü usul ve süreçlere sahip bir faaliyetir.

Kamu idarelerinin ve yöneticilerinin halka, parlamentolarına ve diğer yetkili organlara karşı sahip oldukları hesap verme sorumluluğu, yargı işlevi aracılığıyla daha da güçlendirilmekte ve belirli koşullarda ilave yaptırımlarla

desteklenmektedir. Dolayısıyla YDK'ların yargısal faaliyetleri, kamu yönetiminin demokratik hukuk devletinin temel gereklerine uygun, saydam ve hesap verebilir bir şekilde işlemlerini temin etme hedefine önemli katkılar sağlamaktadır.

4. INTOSAI-P 50: YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ YARGISAL FAALİYETLERİNE İLİŞKİN İLKELER

INTOSAI Standartlarında çeşitli konularla bağlantılı olarak yargı yetkisini haiz YDK'lara atıflar yapılmakla birlikte, yakın zamana kadar bu kurumların yargısal faaliyetleri ile doğrudan ilişkili bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu kurumların yargısal görevlerinin yürütülmesinde izlenecek ilkeler, temel prosedürler ve iyi uygulamalar konusunda yazılı bir standart oluşturulması ihtiyacı, INTOSAI-P 50'nin Eylül 2019'da kabul edilerek yayımlanması ile karşılanmıştır. Temelde ulusal düzenlemelere göre yürütülen yargısal faaliyetler, bu şekilde uluslararası bir çerçeveye kavuşturulmuştur.

INTOSAI-P 50, YDK'ların yargısal faaliyetlerine ilişkin ulusal normlara bir alternatif olarak değil, onları destekleyecek araçlar ihtiva edecek şekilde düzenlenmiş olup, YDK'ların bu ilkeleri kendi görev alanlarına, anayasal ve yasal çerçevelerine veya stratejilerine bağlı olarak çeşitli şekillerde uygulayabilecekleri öngörülmüştür. Bir başka deyişle bu standartlar, hiçbir şekilde ulusal yasaları, düzenlemeleri, yükümlülükleri geçersiz kılmaz veya YDK'ların denetimlerini, soruşturmalarını veya diğer taahhütlerini yapmasını engellemez (INTOSAI, 2019).

INTOSAI-P 50 kapsamında YDK'ların yargısal faaliyetleriyle doğrudan bağlantılı on iki ilke belirlenmiştir. Bu ilkeler üç başlık altında tasnif edilmiştir.

4.1. Ön Koşullar ve Yasal Çerçeveye İlişkin İlkeler

YDK'ların yargılama faaliyetlerinde bulunabilmeleri için ulusal mevzuatın bu kurumlara uygun yasal yetkiyi ve buna uygun düzenleyici çerçeveyi sunması gerekmektedir. Bu nedenle öncelikle sorumluluk rejiminin yasal çerçevesine ilişkin ilkelere yer verilmiş olup, bu bölümdeki 5 adet ilke şu şekilde düzenlenmiştir:

Sorumluluk rejiminin yasal dayanağı başlıklı ilk ilke, "Kanun, YDK nezdinde yasal olarak hesap vermeye yükümlü tutulan kişiler için geçerli olan sorumluluk ve yaptırım rejimini tanımlamalıdır" şeklindedir. YDK'nın yargısal faaliyetlerini ifası için, yasal düzenlemelerin bu kurumların işlevlerini, görev kapsamını, yetkilerini ve prosedürlerini; aynı zamanda belirli görevleri yürüten kişilerin sorumluluk rejimlerini belirlemiş olmalıdır. Bu rejim, sebebiyet verdiği

ihlaller nedeniyle YDK'ların yargılama süreçlerine, yaptırım ya da gerektiğinde cezai işlem uygulanmasına muhatap olabilecek kişilerin yükümlülüklerini açıklığa kavuşturmalı; yaptırıma konu olan olayların zamanaşımına ilişkin düzenlemeleri de içermelidir.

Bu ilke temelde suçun, yaptırımların ve infazın yasallığı ilkesi ile YDK'ların bu alandaki yargılama yetkisinin yasallığı ilkesini içermektedir. Denetim faaliyetlerinin denetlenenlerin kişisel sorumluluklarını tayine ilişkin olmadığı ve bu ilkenin tam olarak YDK'nın yargı faaliyetleriyle bağlantılı olduğunu göz önünde bulundurarak, YDK mensuplarının söz konusu sorumluluk rejimi çerçevesinde hareket etmeleri gerekmektedir.

Yargı faaliyetlerine katılan YDK üyelerinin bağımsızlığı

başlıklı ikinci ilkeye göre; *"YDK'nın yargılama faaliyetlerine katılan üyeleri, yasalarla düzenlenmiş ve resmi makamlara karşı bağımsızlıklarını en açık şekilde sağlayacak güvencelerden faydalanmalıdır"*. Bu çerçevede yargıçların ya da yargılamaya katılanların bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını güvence altına alan, özellikle azledilememelerini öngören yasal düzenlemeler bulunmalı; mali yargıçlar için ulusal düzenlemelerde yer alan etik ilkeler, INTOSAI Etik Kuralları (ISSAI 130) ile uyumlu olmalıdır. Bu ilke, yargı süreçlerinin gerekleri ve YDK yargı kararlarının ilgili bireyler için doğurabileceği muhtemel sonuçlar açısından önemlidir; zira YDK üyelerinin bağımsızlığının sağlanamaması, verdikleri yargı kararlarını hükümsüz kılacaktır.

Bağımsızlık, en temel ilke ve standart olarak INTOSAI'nin birçok belgesinde vurgulanmaktadır. Örneğin YDK'ların Bağımsızlığına ilişkin Meksiko Deklarasyonunda (INTOSAI-P 10) ikinci ilke olarak *"görevlerinin ifasında teminat ve yasal dokunulmazlık da dâhil olmak üzere YDK'nın başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların) üyelerinin bağımsızlığı"* düzenlenmiştir.

Bilgiye erişim özgürlüğüne ilişkin üçüncü ilke ise; *"YDK, bilgiye erişimi güvence altına alan yasal yetki ve haklara sahip olmalıdır"* şeklindedir. Yargısal kararın dayandığı zorlayıcı unsurların önemi nedeniyle YDK'nın yargısal işlevlerini gereği gibi yürütmesi, ihtiyaç duyulan herhangi bir bilgiye erişim konusunda yasal güvenceye sahip olmalarını gerektirmektedir. Bu sayede YDK, araştırma ve incelemelerinin engellendiği durumlarda bu engellemeyi hızlı ve etkili şekilde ortadan kaldıracak önlemleri alabilecektir. Kamu yararını güvenceye almak adına oynadığı temel rol nedeniyle, YDK'nın kanunların koruması altındaki bazı sır perdelerini kaldırma kapasitesine sahip olması gerekmektedir.

YDK'lar, gerekli bilgileri elde etmek için genellikle yargı mercilerine tanınmış olan bazı güçlü soruşturma yetkilerinden yararlanabilirler. Her halükarda bilgiye erişim yetkisi, yargısal faaliyetlerin titiz ve adil bir şekilde uygulanabilmesi için mümkün olduğunca tam olmalıdır. Bilgiye erişimin kısıtlanmaması ve yasal güvenceye bağlanması denetim açısından kritik önemde olup, çeşitli standartlarda bu ilkeye vurgu yapılmıştır.

Zamanaşımına ilişkin olan dördüncü ilke, *“Mevzuata aykırılık, ancak işlendiği veya ortaya çıkarıldığı andan itibaren makul bir sürenin bitiminden önce dava edilebilir veya cezalandırılabilir”* şeklindedir. Kişilerin hukuki güvenliği ve adaletin etkinliği ilkeleri, kamu yönetimi kurallarının ihlali konusunda uygulanacak zamanaşımı sürelerinin yasa ile belirlenmiş olmasını gerektirir. Bir başka deyişle ihlalin işlenmesinden ya da kovuşturma yetkisine sahip bir merci tarafından ortaya çıkarılmasından sonra belirli bir sürenin geçmesini müteakip, yasal olarak hesap vermekle yükümlü olanlar hakkında kovuşturma ya da yaptırım uygulanmaması gerekir. Aksi takdirde bu konumda olan kişiler, görev süreleri ve emeklilikleri boyunca devamlı hukuki güvensizlikle karşı karşıya kalacaktır. Ayrıca zamanaşımının bulunmaması, YDK'yı denetim ve yargılamalarını hızlı bir şekilde icra etmeye teşvik etmeyecektir. Son olarak, olgular ve bunlarla ilgili soruşturmalar arasında çok uzun bir süre geçmesi, eksik, değiştirilmiş, gizli veya erişilemez kanıt arayışının yanı sıra, farklı yasal düzenlemelerde gerçekleşebilecek ardıl değişiklikler, olguların ve suç unsurlarının analizinin önemli ölçüde karmaşıklaşmasına yol açacaktır. Tüm bunlar, zamanaşımı düzenlemelerini yargısal faaliyetler için önemli kılmaktadır.

Kanun yollarının varlığına ilişkin **kararın temyiz ve iptali** başlıklı beşinci ilke, *“YDK'nın tüm yargısal kararları itiraza ve yeniden yargılamaya, mevcut düzenlemelere uygun olarak temyize veya iptale açık olmalıdır”* şeklindedir. YDK yargısı ile güçlü bir bağı olan bu ilkeye göre sorumlu bir kişi veya bir kamu kurumuna yaptırım öngören yargısal bir karar, kişi ya da kurumun veya ilgili bir üçüncü tarafın girişimi üzerine ilk karar mercii tarafından yeniden gözden geçirilebilmeli veya iptal edilmesi için itiraz edilen karar esastan veya usulden temyize konu edilebilmeli; kararlara itiraz süreçleri de yasal olarak belirlenmiş olmalıdır.

4.2. YDK'ların İç Düzenlemeleri ve Organizasyonuna İlişkin İlkeler

Yargı yetkisine sahip YDK'ların bu işlevi gereği gibi icrası etmesini güvence altına alacak iç düzenlemelere ve organizasyon yapısına sahip olmaları gereğinden hareketle, ikinci grupta yer alan 4 ilke, adil yargılama, tarafsız yargılama ve karar verme, yargısal faaliyetlerin etkinliği ve aynı aykırılık için tek yaptırım uygulanmasına ilişkindir.

Adil yargılama hakkındaki altıncı ilke; *“YDK, sorumlu kişilerin yasal prosedürlerle güvence altına alınmış adil bir şekilde yargılanmalarını sağlamalıdır”* şeklindedir. Kanuna göre hesap vermekle sorumlu olan her kişi, sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini belirleyecek olan bağımsız ve tarafsız bir yargı önünde kamuya açık bir duruşma hakkına sahiptir. Bu ilke kapsamında sorumlu her bireyin sahip olduğu haklar şu şekilde sıralanmıştır:

- Aleyhindeki suçlamaların niteliği ve sebepleri hakkında derhal ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;
- Herhangi bir tarafça mahkeme önünde sunulan tüm evrak ve bilgilere erişim imkanı sağlanarak, savunmasını hazırlamak için yeterli zaman ve araçlara sahip kılınmak;
- Kendisini şahsen veya yasalara uygun olarak belirlediği kanuni temsilcisi aracılığıyla savunmak;
- Ona karşı uygulanacak yaptırımların kanıtlara dayandığını kontrol etmek;
- Verilen kararın açık bir dayanağının olmasını istemek (yargı kararının gerekçesi, adaletin anlaşılabilirliği ilkesi ile uyumlu olacak ve temyiz başvurusunun yapılmasına izin verecek şekilde kararda açıkça ve kesin olarak ifade edilmelidir).

Tarafsız yargı ve karar alma başlıklı yedinci ilkeye göre, *“Yargı sürecinin tarafsızlığı, yargı yetkisine sahip YDK'ların faaliyetlerine ve yargılama sürecine ilişkin yasal düzenlemeler ile güvence altına alınmalıdır.”* Yargılamanın tarafsızlığını güvence altına almak için, Sayıştayın yargılama faaliyetlerine ilişkin yasal düzenlemeler, hükmü verecek hakim veya kurul üyelerinin, hüküm tesis edecekleri dosyanın inceleme safhasında yer almamalarını temin etmelidir. Keza duruşma sonrasında kurul üyelerinin kendi aralarında yaptıkları müzakerelerde

ifade ettikleri kişisel görüşlerinin açıklanmayacağından emin olmaları da, baskı altında kalmadan tarafsız karar verebilmeleri için temel bir gereklilik olarak değerlendirilmiştir. Bu ilkenin, özellikle tarafsızlığa ilişkin oluşabilecek herhangi bir şüphenin, verilmiş yargısal kararı hükümsüz kılabileceği dikkate alındığında, önemli olduğu vurgulanmıştır.

Yargısal faaliyetlerin etkinliği başlıklı sekizinci ilke şu şekildedir: *“YDK yargı faaliyetlerinin, muhataplarına bildirilen ve infaz edilen yargı kararları ile sonuçlanmasını sağlamalıdır. Davalının kişisel sorumluluğuna ilişkin yaptırım, etkili olmalıdır.”* Bu ilkeye göre YDK, kararını makul bir süre içinde, ilgili taraflara ve kararın infazından sorumlu makamlara bildirmelidir. Ayrıca kararın icrasını takip etmeli ve bunu yapmak için uygun araçlara sahip olmalıdır. YDK'nın kendi kararlarını uygulamak için yasal bir yetkisi olmadığı durumlarda, bunu yapabilen ilgili kamu makamlarıyla koordinasyon içinde olmak zorundadır.

Bu ilke, bir tür izleme önerisi mahiyetinde olmasına rağmen, YDK'nın yargı faaliyetleriyle kesinlikle bağlantılıdır ve YDK'ya kararlarının uygulanmasını güçlendirmek için somut bir güç vermektedir.

Aynı aykırılık için tek yaptırım başlığını taşıyan ve Ceza hukukunda “cezada teklik ilkesi” (non bis in idem) olarak bilinen dokuzuncu ilke şu şekilde ifade edilmiştir: *“Hesap vermekle sorumlu olan kişi, aynı hukuka aykırılık için YDK tarafından benzer mahiyetteki birden fazla yaptırıma mahkum edilemez. Hesap vermekle sorumlu bir kişi, ancak yasaların izin verdiği durumlarda, YDK ve diğer mahkemeler tarafından farklı nitelikteki yaptırımlara, aynı mevzuata aykırılık nedeniyle mahkum edilebilir.”*

Bu ilkeye göre aynı mevzuata aykırılık için YDK birden fazla yaptırıma hükmetmemeli; kişinin sebep olduğu bir kamu zararını da birden fazla kez tazmin ettirme yönünde hüküm vermemelidir. Aksi halde YDK'nın tazmin hükmüne ilave olarak, aynı olgu için başka bir yaptırım uygulanabilme imkanının kesin olarak kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Bu, yaptırımların aynı amaca yönelik olmadığı durumlarda söz konusu olabilir. Bu nedenle, her ülkenin mevzuatı veya YDK'ları düzenleyen yasalar, aynı mevzuata aykırılık için farklı yaptırımlara yetki verildiğini ya da bunun yasaklandığını ortaya koymalıdır.

4.3. Yargı Sürecine İlişkin İlkeler

Genellikle yasal düzenlemelere konu olan ve daha çok YDK'ların yargılama uygulamalarını ilgilendiren yargı sürecine ilişkin ilkeler, INTOSAI-P

50’de kalite kontrolü, makul sürede yargılama ve halkla iletişim başlıkları altında düzenlenmiştir.

Kalite kontrolüne ilişkin onuncu ilkeye göre, “YDK, etkin ve sistematik bir kalite kontrolü ile yargılama prosedürlerinin kalitesini garanti etmekle yükümlüdür”. Zira yasal olarak hesap vermekle yükümlü olan kişinin sorumluluklarının ve bununla bağlantılı muhtemel yaptırımların gereğinin yerine getirilmesi; ayrıca bu sürecin yasalara uygunluk ve güvenilirliği kalite kontrolü ile doğrudan ilişkilidir. Yargılama süreçlerinin yeterliliği ise; kurul tarafından yargılama, savcının sürece dahil edilmesi ve temyiz başta olmak üzere kanun yollarının var olması gibi yollarla sağlanabilir. Bu ilkedен sonra yer verilen, yargılamanın ve her bir sürecinin makul sürede tamamlanması ve yargılama faaliyetlerine ilişkin bilgilerin yıllık olarak parlamento ve halkla paylaşılmasına ilişkin ilkeler de kalite kontrolünün destekleyici bir unsuru olarak değerlendirilmiştir.

Kalite kontrolü hem denetimler hem de yargısal faaliyetler için söz konusu olup, yargısal faaliyetler için uyarlanması ve uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede tüm yargı sürecinde kalite güvence altına alınmalı; yargılama öncesi süreçlerde, yargılama sırasında ve sonrasında kalite kontrolü uygulanmalı ve mümkün olduğunca bağımsız kontroller yapılmalıdır. Zira kalite kontrolündeki başarısızlık, yargısal kararların davacı tarafından hükümsüz kılınması çabalarına dayanak teşkil edebilecektir.

Makul sürede yargılama başlıklı on birinci ilke, “YDK yargılama sürecini makul bir süre içinde tamamlamalıdır” şeklindedir. Yargılama sürecinin aşırı uzun tutulması, hukuk güvenliği ilkesine ve yargılanan sorumlulara, özellikle de ilk yargılama ya da temyiz sonucunda herhangi bir yaptırımla karşılaşılmayan durumlarda zarar verir. Makul bir sürede tamamlama koşulu, yargılama süresinin davanın karmaşıklık düzeyi ile orantılı olması gerektiği anlamına gelir.

Karmaşık durumlar için sürecin uzaması kaçınılmaz olmakla birlikte, aksi durumlarda yargılamanın kısa sürede tamamlanması ve bu amaçla uygun araç ve tekniklerin kullanılması esastır. Süreç, yasal olarak hesap vermekle sorumlu kişilerin sorumluluğunun varlığı veya yokluğunun belirlenmesine ilişkin bir yargı kararı ve varsa ilgili yaptırımların uygulanması ile son bulur. Yasal olarak hesap vermekle sorumlu olan kişiler, aşırı uzun bir dava süresinin yol açtığı zararlarının, ulusal mevzuatta öngörüldüğü şekliyle tazmin edilmesini isteme hakkına sahiptir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde (m. 6) adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak düzenlenen “makul sürede yargılanma”, Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesinde (md.47/2) de “Herkes, daha önceden yasa ile tesis edilmiş bağımsız ve tarafsız bir mahkemede makul bir süre içinde yapılacak adil ve kamuya açık bir duruşma yapılması hakkına sahiptir” şeklinde ifade edilmiştir.

Denetim için de geçerli olan bu ilke, yargısal faaliyetler için daha fazla önem kazanmaktadır; zira aksi uygulamalar kamu yetkililerinin yersiz yaptırımlarla karşılaşmasına ve kamu fonları ile birlikte adaletin meşruiyetinin de zarar görmesine yol açabilir.

Halkla iletişim başlıklı son ilke şu şekilde ifade edilmiştir: “YDK, her yargı kararında olduğu gibi, yasal olarak zorunlu olan gizlilik ve kısıtlamalara ve kişisel verilerin korunmasına saygı göstererek, kararların kamuya açıklanmasını sağlamalıdır.” Yargılama halk adına yapıldığından, vatandaşların bu faaliyetler hakkında bilgilendirilmesi gerekir. Kararlar sadece taraflara sunulmamalı, tüm vatandaşlar için de erişilebilir olmalıdır. Yargı süreci de, kamu yararı doğrultusunda sınırlandırılması gerekmedikçe, devlete ait bilgilerin gizliliğini veya saklanmasını ve kişisel verilerin korunmasını düzenleyen kurullarla uyumlu olmalıdır. Vatandaşların yargı kararlarına açık erişimi ilkesi, yargı faaliyetinin kendi doğasından kaynaklanmakta olup, bu nedenle denetim raporunun yayımlanmasından daha fazlasını gerektirmektedir.

5. INTOSAI-P 50 VE TÜRKİYE SAYIŞTAYI

1862 yılında “Divan” statüsünde kurulan ve “kuruluşundan itibaren daima bir yargı mercii veya yargısal denetim yapan bir kurum olarak örgütlenmiş” (Bilgen, 1994: 39) olan Türkiye Sayıştayının yargı yetkisi 1876 ve 1924 Anayasalarında yer almamakla birlikte, kuruluş kanunlarında açıkça düzenlenmiş ve etkili bir şekilde kullanılmıştır. 1961 ve 1982 Anayasalarında ise yargısal görevlerinin çerçevesi, “sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen diğer (...) hükme bağlama işlerini yapmak” şeklinde ortaya konulmuştur.

INTOSAI-P 50’de ön koşul olarak ifade edilen, “YDK’ların yargılama faaliyetlerinde bulunabilmeleri için, ulusal mevzuatın bu kurumlara uygun yasal yetkiyi ve buna uygun düzenleyici çerçeveyi sunması” gereğine ilişkin ilkenin Anayasa, Sayıştay Kanunu ve diğer yasalarla en üst düzeyde karşılandığı söylenebilir. Ancak bu alanda tarihin değişik dönemlerinde ön plana çıkarılan

bazı tartışmaların söz konusu olduğu bilinmektedir. Zira doktrinde Sayıştayın bir “yüksek mahkeme” olduğu, “diğer mahkemelerle eşit” bir yargı organı olduğu, “nevi şahsına münhasır” bir yargı mercii olduğu, yargı organı olmayıp yargısal mahiyette işlevleri olan idari bir kurum olduğu ya da yargı yetkisi bulunmayan idari bir kurum olduğu şeklinde geniş bir yelpazede yer alan farklı görüşler, yaygın olarak tartışma zemini bulmuştur.

Sayıştay, 1961 Anayasasında “yürütme” bölümünde, 1982 Anayasasında ise “yargı” bölümünde düzenlenmiştir. 1961 Anayasası döneminde Danıştayın 4 ayrı başvurusuna Anayasa Mahkemesinin “Anayasa’da düzenlenme yerinin kurumların yargısal niteliğini belirlemede yeterli olmayacağı” gerekçesiyle reddetmesi, ancak beşinci başvurusunda Danıştayı haklı bularak 832 sayılı Sayıştay Kanunu’ndaki, “Sayıştayca verilen ilamlar aleyhine Danıştaya başvurulamaz” hükmünü iptal etmesi, bu alandaki karmaşanın tezahürü olarak görülebilir. 1982 Anayasası döneminde de Anayasa Mahkemesi kararları arasında bariz farklılıklar söz konusu olmakla birlikte, 2012 yılından sonra Sayıştayın yargısal konumunu güçlendirici yönde bir istikrar söz konusudur.

Doktrinde otorite olarak kabul edilebilecek isimlerden Gözübüyük (1989: 254, 255) Sayıştayı “özel yönetsel yargı” kuruluşu ve yargı görevleri açısından “özel görevli bir yüksek mahkeme”; Tan (2013: 662, 665) “kendine özgü bir idari yargı yeri”; Onar (1970) ve Duran (1970) kesin hüküm veren bir yargı mercii olarak nitelendirmektedir. Gözler’e (2000: 843) göre aynı zamanda bir idari organ olan Sayıştay sıradan bir yüksek mahkeme değildir. “Alt mahkemesi olmadığından Sayıştayı aynı zamanda ilk ve üst derece mahkemesi, yani bir yüksek mahkeme olarak kabul etmek gerekir. Bu durumda ise, Sayıştayın ayrı bir yargı kolu oluşturduğunu kabul etmemiz gerekir.”

INTOSAI-P 50’de yer verilen sorumluluk rejiminin yasal dayanağı, Sayıştay üyelerinin bağımsızlığı, bilgiye erişim özgürlüğü, zamanaşımı ve kanun yollarının varlığı konularında herhangi bir eksiklik ya da tartışmaya açık husus bulunmamaktadır. Zira sorumluluk rejimi, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) başta olmak üzere, ilgili yasalarda açıkça düzenlenmiştir. Sayıştay başkan ve üyelerinin bağımsızlığı, Anayasa ve Sayıştay Kanunu ile teminat altına alınmıştır. Sayıştayın diğer tüm meslek mensupları da yargısal güvencelere sahip kılınmıştır.

Sayıştay Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre Sayıştay; inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığa sahiptir. 6'ncı maddesine göre de Sayıştay, görev alanıyla ilgili her türlü bilgi ve belgeyi tüm gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir. Keza Sayıştay Kanununun 54-57'inci maddelerinde "Kanun yolları" ayrıntılı olarak düzenlenmiş; bu kapsamda "temyiz", "yargılamanın iadesi" ve "karar düzeltilmesi" yollarına yer verilmiştir. Dolayısıyla gerek INTOSAI-P 50, gerekse yargı faaliyetlerine ilişkin diğer evrensel düzenlemeler açısından Sayıştayın herhangi bir eksik ya da zayıf yönü bulunmamaktadır.

Reform mahiyetindeki Sayıştay Kanunu ve 5018 sayılı KMYKK, Sayıştayın denetim alanını ve yetkilerini genişletirken, hesap yargısı, konu ve kişiler açısından bazı sınırlamalara tabi tutulmuştur. Yargı yetkisi tüm kamu kaynaklarını ve kamu idarelerini kapsamamakla birlikte, bunun Türkiye'ye özgü bir durum olmadığı, devletin farklı fonksiyonlarının ayrışan özelliklerinden ve hesap yargısının doğasından kaynaklandığı söylenebilir. Hesap yargısının konusunun kamu zararı ile sınırlandırılması, yargısal sorumluluk tevdi için belirli koşullar (kasıt, kusur, ihmal) getirilmesi ve uygulamaya dair birtakım boşlukların oluşması, bu alanda en çok üzerinde durulan konulardır (Yereli ve Bülbül, 2013; Arslan, 2016; Demirbaş ve Çetinkaya, 2018; Şahin İpek ve Hepaksaz, 2019)

5018 sayılı Kanunda (madde 71) kamu zararı, "kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması" şeklinde iki unsurun varlığına dayandırılmış, kamu harcamaları ile bağlantılı olarak "kamu kaynağında eksilmeye neden olunması"na ilişkin sorumluluk sistemi ve sorumluluk unvanları düzenlenmiştir. Ancak daha çok kamu gelirlerini ilgilendiren "kamu kaynağında artışa engel olunması", bir başka deyişle olması gerekenden daha az gelir elde edilmesi durumunda sorumluluk tespitinin nasıl yapılacağı ve hangi görevlilerin sorumlu tutulacağı yeterince düzenlenmemiştir (Şahin İpek ve Hepaksaz, 2019: 109). Hesap yargısının kendi doğasından kaynaklanan sınırlılıklara sahip olduğu, benzer YDK'ların da hesap yargısında konu ve sorumluluk açısından yetkilerinin farklılaştığı daha önce vurgulanmıştır.

INTOSAI-P 50 ikinci grubunda yer verilen 4 ilke; adil yargılama, tarafsız yargılama ve karar verme, yargısal faaliyetlerin etkinliği ve aynı aykırılık için tek yaptırım uygulanmasına ilişkin olup, bu hususlarda da kayda değer bir eksiklikten söz edilemez. Özellikle son dönemlerde yapılan yasal düzenlemelerle yargılama usulünün geliştirilmesine çalışılmış; davalıya yazılı savunma imkanı dışında

duruşmalara katılma, avukat aracılığıyla savunma yapma gibi imkanlar yasal olarak tanınmıştır. Cezada teklif ilkesi, yargı sürecinin tarafsızlığı ilkesi yasal güvencelere bağlanmıştır. Yargı kararlarının etkili şekilde infazının sağlanması ve kişisel sorumluluğa ilişkin yaptırımın etkili olmasını sağlamak daha çok Hazine ve Maliye Bakanlığının görev alanını ilgilendirmekle birlikte, Sayıştay Başsavcılığının da etkin bir takip için çaba gösterdiği bilinmektedir.

Davanın açılmasını isteyen makam ile davaya bakan makamın farklı olması gereğinin hesap yargısı açısından birçok ülkede karşılanamamasının eleştiriye açık olduğu daha önce belirtilmişti. Sayıştayda yargılama kurul tarafından ve savcının sürece dahil edilmesi suretiyle gerçekleştirilmekte, ancak yargılama süreci tümüyle denetçi tarafından hazırlanan yargılamaya esas raporlar üzerinden yürütülmektedir. Bu durum, denetçinin iddia makamı olarak konumlandırılmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Savcılık mekanizmasının yargı faaliyetinin gereklerine uygun olarak dönüştürülmesi, bu alandaki tereddütlerin giderilmesine ve yargı sisteminin evrensel normlara tam olarak uyarlanmasına katkı sağlayacaktır.

Üçüncü grupta yer alan ilkeler, mutlak bir kesinlikle ya da standart ve sistematik bir şekilde uygulanması daha güç olan; sübjektif değerlendirmelere açık ilkelerdir. Kalite güvence sistemi, YDK'ların her tür faaliyeti için kilit önemde olup, yargılama süreçlerinin de belirlenmiş kalite çerçevesine tabi kılınması önemlidir. Sayıştayın uygulama süreçlerinin ve çıktılarının kalitesi, yargılamaya esas raporlara kaynak oluşturan denetimlerden başlanmak suretiyle çeşitli araçlarla güvence altına alınmaya çalışılmakla birlikte, kalitenin tümüyle güvence altında olduğunu ileri sürmek iddialı olacaktır. Makul sürede yargılanma ilkesi ise, yasal düzenlemelerle belirli ölçüde güvence altına alınmıştır. Keza yargılama süreci açısından halkla ilişkiler ve yargı kararlarının kamuoyuna açıklanması ilkesinin büyük ölçüde karşılık bulunduğu söylenebilir. Kurumun bilişim altyapısının ve bilgi yönetim sisteminin güçlendirilmesi, iletişim stratejisinin daha etkili şekilde uygulamaya geçirilmesi ve kurumsal dönüşüme ilişkin diğer stratejilerle de entegrasyonu, Sayıştayın bu ve diğer tüm INTOSAI ilke ve standartlarını güçlü şekilde uygulamaya geçirmesini mümkün kılacaktır.

SONUÇ

Ülkelerin mali yönetim sistemlerinin kalite ve güvenilirliği, belirsizlik ve kırılganlıkların arttığı günümüz dünyasında giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Mali yönetimin belirlenmiş ilke ve kurallara, anayasal ve yasal düzenlemelere ve genel kabul görmüş standartlara uygun yürütülmesinin önemi arttıkça, mali alanda uzmanlaşmış yargıya duyulan ihtiyaç da artmaktadır. Yargı yetkisine sahip YDK'ların yargısal faaliyetlerinin öneminin daha iyi anlaşılması ile bu faaliyetlerin evrensel ilke ve standartlar doğrultusunda geliştirilmesine yönelik çabaların hızlandığı gözlenmektedir.

INTOSAI tarafından uzun bir süreçte geliştirilen çeşitli düzeylerdeki standartlarda, yargı yetkisi olan YDK'lara ve yargısal faaliyetlerine ilişkin normlara yer verilmiş olsa da, bunların sistematik ve kapsayıcı olmadıkları bilinmekteydi. INTOSAI-P 50, bu alanda önemli bir ihtiyacı karşılamıştır. Önemli sayıda YDK tarafından icra edilen yargısal faaliyetlerin genel çerçevesini ve temel ilke ve esaslarını belirleyen INTOSAI-P 50, bu faaliyetlerin evrensel normlara uygun yürütülmesinin ve ulusal yargı sisteminin bir unsuru olarak etkisinin artırılmasının koşullarını da ortaya koymaktadır.

Günümüzde yargı yetkisine sahip olup bu yetkiyi etkin kullanabilen YDK'ların, ülkelerinin anayasal sistemi içinde daha güçlü bir konumda buldukları ve başta hesap verebilirlik olmak üzere demokratik yönetişimin tüm ilkeleriyle kamuda etkili şekilde hayata geçirilmesine yargı işlevleri aracılığıyla ilave katkı sundukları görülmektedir. Ancak dünyadaki gelişmeler ve özellikle kamu yönetimindeki hızlı dönüşüm karşısında genişleyen rol ve sorumlulukları nedeniyle kendilerini evrensel standartlar çerçevesinde geliştirerek kapasitelerini artırmaları, yapı ve süreçlerini güncel gereklilikler doğrultusunda sürekli yenilemeleri, temel bir zorunluluktur.

Osmanlı döneminde Fransa modeline göre şekillendirilen, 150 yılı aşan tarihi boyunca geliştirilen köklü bir sisteme ve geleneklere sahip olmasına, Anayasa ve yasalarda yer alan güçlü düzenlemelere rağmen Sayıştayın yargısal konumu ve yargı faaliyetlerinin mahiyeti hakkındaki tartışmaların süregeldiği bilinmektedir. INTOSAI-P 50 ile yargı yetkisine sahip YDK'lar için geliştirilen standartlar, çoğunlukla kurumsal çekişmeler ekseninde şekillenen bu tartışmaları anlamsız kılacak niteliktedir. Yargısal faaliyetlerinin bu standartlar doğrultusunda evrensel normlara tümüyle uyumlu hale getirilmesi ile Sayıştayın her açıdan güçlü, güvenilir ve sürdürülebilir bir kamu mali yönetim sisteminin inşasına daha fazla katkı sağlayacak kapasite ve işlevselliğe kavuşacağı açıktır.

Sayıştay yargısının evrensel normlar çerçevesinde etkin işlemesinin teminatı olan bu standartlarla uygulamadaki durum kıyaslandığında, yargı yetkisine ilişkin mevcut anayasal ve yasal düzenlemelerin açık ve güçlü bir dayanak sunduğu söylenebilir. Sayıştay üyelerinin bağımsızlığı, bilgiye erişim, zamanaşımı ve kanun yolları konusundaki yasal düzenlemelerde herhangi eksiklik ya da olumsuzluk söz konusu değildir. Sorumluluk rejiminin yasal dayanağı konusundaki tereddütlü hususlar ise daha çok içtihatlarla aşılmaktadır. Adil yargılanma, tarafsız yargı ve karar alma gibi hususlarda mutlak bir mükemmeliyetin ise hiçbir ülkede herhangi bir dönemde var olduğu ileri sürülemez. Sürekli gelişim için çaba harcanmasının daha anlamlı bir strateji olacağı düşünüldüğünde, Sayıştayın yargı süreçlerindeki tartışmalı alanlarda son yıllarda sağlanan gelişmelere ve geliştirme arayışlarına süreklilik kazandırmasının önemli olduğu değerlendirilmektedir.

Her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de Sayıştay yargısının evrensel ilke ve standartlar çerçevesinde güçlendirilmesi, hukuk devleti ilkesi açısından önemli olduğu kadar, kamu mali yönetiminin hukuka uygun, dürüst ve güven veren bir yapıda sürdürülmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan bakıldığında, yargı yetkisine sahip YDK’ların anayasal sistemde sahip oldukları güçlü konumlarını ve sistemin sağlıklı işleyişinde üstlendikleri işlevleri etkili bir şekilde sürdürmelerinde, evrensel normları esas alan uluslararası standardizasyonun, karşılıklı etkileşim ve işbirliğinin önemi her geçen gün artmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akyel, Recai (2015), Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay, TAAD, Yıl: 6, Sayı: 23 (Ekim), s.1-22.
- Arslan, Ahmet (2016), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Diğer Mevzuatla Düzenlenen Yeni Kamu Mali Yönetimi, 3. Baskı, Hermes Matbaacılık, Ankara.
- Blume, Lorenz and Voigt, Stefan (2011), Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter? A Cross-Country Assessment, European Journal of Political Economy, 2011, vol. 27, issue 2, 215-229.
- Demirbaş, Tolga ve Çetinkaya, Özhan (2018), Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim, Ekin Kitabevi, Bursa.
- DFID (2004), Characteristics of Different External Audit Systems, Department for International Development Policy Division Briefing Paper, PD Info 021, London.
- Duran, Lütfi (1970), "Bir Yüksek Mahkeme Daha: Sayıştay", İmran Öktem'e Armağan, Ankara.
- ECA (2019), Public Audit in the European Union, European Court of Auditors, Publications Office of the European Union.
- Gözler, Kemal (2000), Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Gözübüyük, A. Şeref (1989), Yönetim Hukuku, Sevinç Matbaası, Ankara.
- INTOSAI (2017), Strategic Plan 2017-2022, https://www.intosai.org/fileadmin/user_upload/EN_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.pdf
- INTOSAI (2019), INTOSAI-P 50: Principles of jurisdictional activities of SAIs, https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_50/INTOSAI_P_50_en.pdf
- INTOSAI PSC (2020), Strategic Development Plan 2020-2025, INTOSAI Professional Standards Committee, http://www.psc-intosai.org/data/files/D2/05/8B/25/313BE610C42897E6E18818A8/11_SDP%20-%20FIPPs%20inputs.pdf
- Kent, Bülent (2007), Türk ve Alman Sayıştayları, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XI, Sayı: 1-2.

- Kontogeorga, Georgia N. (2019), Juggling Between Ex Ante and Ex Post Audit in Greece: A Difficult Transition to A New Era, *Int J Audit*, Issue 23, pp. 86–94.
- Köse, H. Ömer (2004), Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Denetimin Artan Önemi ve Kamusal Denetimin Uluslararasılaşması Sorunu, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 37, Sayı 3, s. 37-62.
- Köse, H. Ömer (2019), Başkanlık Sisteminde Denge ve Denetim: Parlatmentonun Yürütmeyi Denetleme İşlevi ve Parlamento Adına Yürütülen Sayıştay Denetiminin Önemi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 114.
- NAO (2020), History of the NAO, <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/> Erişim: 11.05.2020
- Onar, S. Sami (1970), Bir Yüksek Mahkeme Daha: Sayıştay, İmran Öktem'e Armağan, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Sayıştay (2017), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Sayıştay Başkanlığı.
- Şahin İpek, E. Ayşe ve Hepaksaz, Engin (2018), Mali Yönetim Sisteminde Sayıştay Hesap Yargısı Açısından Kamu Zararı Unsurlarının Değerlendirilmesi, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı: 51, ss. 93-114.
- Schafer, Hans (1981), Constitutional Position of Supreme Audit Institutions with Special Reference to the Federal Republic of Germany, *State Audit-Development in Public Accountability*, State Comptroller's Office (Israel).
- Tan, Turgut (2013), İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Tara, Ioan G.; Gheira, Dana S.; Droj, Laurentiu and Matica, Diana E. (2016), The Social Role of the Supreme Audit Institutions to Reduce Corruption in the European Union, *Revista de Cercetare*, vol. 52, pp. 217-240.
- TCU (2020), INTOSAI-P 50 - Endorsement Version Principles of Jurisdictional Activities of SAls, https://portal.tcu.gov.br/data/files/5B/52/52/C5/0EB0C6105B9484B6F18818A8/FIPP_s%20conclusions%20on%20INTOSAI%20P%2050.pdf, Access: 12.05.2020
- Tüğen, Kamil (2016), Devlet Bütçesi, Başsaray Matbaası, İzmir.

United Nations (2011), "Promoting the Efficiency, Accountability, Effectiveness and Transparency of Public Administration by Strengthening Supreme Audit Institutions." Resolution Adopted by the General Assembly of United Nations (GA-Resolution A/66/209), <http://daccess-ods.un.org/TMP/4913941.32375717.html>.

World Bank (2020), The Basics of Supreme Audit Institutions-Citizen Engagement, <https://www.e-participatoryaudit.org/module-01/audit101-4.php>, Erişim: 21.03.2020

Yereli, Ahmet Burçin ve Bülbül, Duran (2013), Mali Yönetim ve Mali Denetim Açısından Kamu Zararı, VI. Yerel Yönetimlerin Mali Yönetimi Forumu, 11-12 Aralık, Ankara.



PERFORMANCE MEASUREMENT IN PUBLIC AUDITING AND CHALLENGES FOR SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (SAIs)

*KAMU DENETİMİNDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜ VE YÜKSEK
DENETİM KURUMLARI (YDK) İÇİN GÜÇLÜKLERİ*

Farouk HEMICI¹

Georgia KONTOGEORGA²

ABSTRACT

Performance measurement has gained more recognition over the last three decades and presents an increasing importance in the public sector for both academicians and practitioners. However, in the academic literature there is an endless discussion and concern relating to the establishment and use of appropriate indicators (KPIs), their interpretation as well as the challenges and the paradoxes of the performance measurement.

Despite their initial reluctance, Supreme Audit Institutions (SAIs) are increasingly realizing the importance of measuring their performance too. The new tool (new SAI PMF) developed by the International Organization of SAIs (INTOSAI) is the result of a common effort to create a performance measurement framework applicable to all SAIs regardless of their differences.

¹ Prof. Dr., University of Paris 1-Panthéon Sorbonne, farouk.hemici@univ-paris1.fr, ORCID: 0000-0002-2728-9372

² Dr., Head of Division, Hellenic Court of Audit, kont_georgia@yahoo.gr, ORCID: 0000-0002-9830-324X.

Gönderim Tarihi/Submitted: 07.06.2020

Revizyon Talebi/Revision Requested: 16.06.2020

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 19.07.2020

Kabul Tarihi/Accepted: 21.07.2020

Sorumlu Yazar/Corresponding Author: Kontogeorga, Georgia

Atf/To Cite: Hemici, Farouk and Kontogeorga, Georgia (2020), Performance Measurement in Public Auditing and Challenges for Supreme Audit Institutions (SAIs) TCA Journal/Sayıştay Dergisi, C: 32, S: 117, s.39-55

Until recently, this evaluation was made either by using tools used to evaluate the systems for managing a country's public finances (such as PEFA, CFAA, etc.) or by capability or maturity models that have been developed by the actual SAIs, some of which are presented briefly in this paper. The study concludes that performance measurement via indicators will always be a controversial issue, so it should be used only as a tool that can help decision-makers and not as an end itself.

Öz

Son otuz yılda daha fazla tanınır hale gelen performans ölçümünün kamu sektörü açısından taşıdığı önem, hem akademisyenler hem de uygulayıcılar için artan bir ilginin konusunu oluşturmaktadır. Bununla birlikte akademik literatürde uygun göstergelerin (KPG'ler) oluşturulması, kullanılması ve yorumlanması konularında ve aynı zamanda performans ölçümünün güçlükleri ve paradoksları hakkında bitmeyen bir tartışma ve kaygı söz konusudur.

İlk dönemlerdeki isteksizliklerine rağmen Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar) da kendi performanslarını ölçmenin önemini giderek fark etmektedir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen yeni performans ölçümü aracı (yeni SAI PMF), farklılıklarına bakılmaksızın tüm YDK'lar için uygulanabilir bir performans ölçümü çerçevesi oluşturmaya yönelik ortak çabanın bir eseri olarak ortaya çıkmıştır.

Yakın zamana kadar bu değerlendirme, bir ülkenin kamu maliyesini yönetmeye yönelik sistemleri değerlendirmek için kullanılan araçlarla (PEFA, CFAA, vb. gibi) veya YDK'lar tarafından geliştirilen kabiliyet veya olgunluk modelleriyle (bunların bazıları bu makalede kısaca sunulmaktadır) yapılmıştır. Çalışmanın ortaya koyduğu sonuca göre göstergeler yoluyla performans ölçümü, her zaman tartışmalı bir husus olacaktır ve bu yüzden kendi başına bir amaç olarak değil, sadece karar alıcılara yardımcı olabilecek bir araç olarak kullanılması gerekmektedir.

Keywords: Supreme Audit Institutions (SAIs), Performance measurement, Key Performance Indicators (KPIs), Public auditing, Maturity/capability models

Anahtar Kelimeler: Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar), Performans ölçümü, Kilit Performans Göstergeleri (KPG'ler), Kamu denetimi, Olgunluk/kabiliyet modelleri

INTRODUCTION

For the last decades, performance measurement has become increasingly popular in the management of public sector organizations and is claimed to be an indispensable part of implementing strategies in these organizations (Bouckaert and Peters, 2002). Performance measurement is *“the process of defining, monitoring, and using objective indicators of the performance of organizations and programs on a regular basis”* (Poister, 2003).

The emerging philosophy in the 1970s, mainly in the United Kingdom, Australia and New Zealand, known as *“the new public management (NPM)”*, changed the focus on the results of public sector entities and contributed to the growing interest in performance measurement. This new type of public management proposes abandoning bureaucracy and adopting innovative practices in the private sector, i.e. public organizations change their focus from procedures to the results of those procedures (Hood, 1995). The notion of performance, in general, is linked either to the quality of the actions being executed or to the quality of the results obtained from these actions. Performance measurement typically provides feedback to the following three questions: How well is an organization performing? Is the organization achieving its objectives? How much has the organization improved from the last period?

Such a change inevitably affects the nature of the audit of Supreme Audit Institutions (SAIs) as well, in that it moves its focus from traditional audit (of regularity and legality) to the performance audit and the three ‘E’s (economy, efficiency and effectiveness). Van Zyl et al. (2009: 7) mentioned that the demands on *“SAIs have expanded to go beyond judgments of compliance and accuracy to also evaluate government performance and the value for money obtained through government transactions.”*

As one of the key government agencies, the image of SAIs has been slowly changing around the world in light of the broader transformations in governments’ roles (Baimyrzaeva and Kose, 2014: 77). They play broader roles in the better management of public resources, empower the public to engage in governing processes and hold government accountable and responsive. Thus, they add value to the quality of public governance by strengthening accountability, transparency and effectiveness of public management (Akyel and Kose, 2013: 5496). As key organisations to enhance public performance in general, they have to be sensitive about their own performance and measure it accordingly.

Key performance indicators (KPIs) are established to measure the performance of public or private organizations. A common use of measurement is to facilitate the decision-making process at the management and governance level and to inform the public. Consequently, the users of this information vary between decision-makers, parliamentarians, politicians, citizens, nations, media etc.

Despite its indisputable utility, performance measurement is not an easy process, especially in the public sector. We need to identify what to measure, how to measure, collect and interpret data and finally report to the target group, taking into consideration their needs. The increasing importance of performance measurement is somewhat paradoxical considering that it has been criticized in recent decades for having dysfunctional consequences in the public sector (Siverbo et al., 2019).

SAIs could not be an exception to this rule. In the last decades, SAIs have largely adopted practices that have been applied for years in the field of private enterprises. They clearly establish their vision and mission, set their strategic objectives, build up their capacities, and evaluate and make public their productivity, in accordance with the requirements of the international standards of SAIs developed by INTOSAI (International Organization of SAIs). In order to evaluate their capacity and effectiveness, SAIs employ various devices, including reports on their activities and development, evaluations vis-à-vis the ISSAI framework, and national or internationally developed performance indicators (Kontogeorga, 2013). Moreover, INTOSAI, recognizing the need for a commonly accepted measurement framework, developed the new SAI PMF (INTOSAI, 2016), a useful tool for all the SAI regardless their national context, structure or geographical location, in 2016.

The paper is structured into five sections: The following section presents the literature review concerning public management and the challenges in performance measurement. The second section describes some of the paradoxes in the field of audit. The efforts of SAIs to measure their own performance are in section three. In section four, there is an overview of the new SAI PMF developed by INTOSAI. Finally, the fifth section summarizes the basic conclusions and concerns drawn from the previous sections.

1. CHALLENGES IN PERFORMANCE MEASUREMENT

Previous studies in the field of public management have demonstrated problems concerning the meaningful definition of indicators and revealed paradoxes as well. van Thiel and Leeuw (2002) mention that people can get disoriented about public sector performance as a result of measurement. Bouckaert and Balk (1991) suggested “a management of the meaning of measurement” as they considered that various problems concerning the measures used could lead to different “diseases”. An example is the case of the Northern Great Britain, which seemed to have more fires than other European countries just because it had developed a better statistical technique for measuring (as referred in van Thiel and Leeuw, 2002).

Excessive use of KPIs can provoke the phenomenon called “paralysis by analysis”, which is the state of over-thinking a decision to the point that a choice never gets made. Although performance management was designed to improve decisions, it could also lead to paralysis. Therefore, selectivity in measurement is one of the main challenges for the implementation of performance management. Each indicator will generate new questions and reveal new dimensions that are not measured. In the end, all this information can lead to paralysis: The more we measure, the less we understand.

The “tunnel vision” (or myopia /or narrowing of vision) constitutes another example. In this case, the entities emphasize certain aspects of performance while others are not examined as necessary, similar to when we are in a tunnel and can only see a very small part in the end. It is a common strategy for entities to improve only a certain division to the detriment of their organizational enhancement as a whole. In this case, we only see a small fraction similar to our tunnel vision, forgetting what is “the *raison d’être*” (the reason for existing), the ultimate goal and mission of the entity or by neglecting the human side (Loocke and Put, 2011). For example, the USA standards introduced in the schools according to which the student scores determine school budgets, teacher salaries, and principals’ job positions. The better the scores, the bigger the budget a school has. A survey conducted by USA Today (2000) and the American Federation of Teachers found that the introduction of standards on what students need to learn led to teachers helping their pupils to “cheat” in order to achieve better results and as a consequence larger school budgets (van Thiel, Leeuw, 2002).

Furthermore, using outcome targets for performance measurement can sometimes cause targets to shift to other erroneous activities only to “fix” or present “correct” numbers without improving the actual results. Organizations focus their efforts on activities that are easier to perform and prioritize the aspects of a service on which they will be measured and assessed. Using results for performance measurement can distort the way organizations set their priorities and can lead to changes even in staff behavior to the harm of the people they supposed to serve.

Ketelaar (2007) mentions that focusing only on targets can be detrimental to public sector effectiveness if the targets or indicators are not relevant to the desired outcome. If the wrong outputs are measured, the outcomes might also be contrary to those intended, a phenomenon colloquially known as “*hitting the target, missing the point.*”

Siverbo et al. (2019) consider a dysfunctional consequence of performance measurement, the gamesmanship. The term “*gamesmanship*” refers to the behavior where accountable persons knowingly try to manage or manipulate the control system to look more favorable and reap unearned positive consequences. According to the authors, performance measurement can be involved in gamesmanship by being actively managed to ensure unearned tangible or intangible rewards.

According to Schalock (2001), there is another paradox concerning the information about outcomes. The reason that outcomes are attractive and more effective than inputs or outputs as a measurement tool is that they are supposed to refer to the impacts on the lives of real people. Unfortunately, it is extraordinarily difficult and resource intensive to understand the impact on people’s lives: the depth of knowledge that is required to understand the meaning of an outcome within an individual’s context demands the use of both intensive quantitative and qualitative research methodology with subjects over prolonged periods.

Moreover, sometimes the performance measurement can lead to a lack of motivation for employees especially when measurement systems set unrealistic or unfair goals or contain an incomplete set of performance measures, which fails to register and appreciate effort, and unattractive rewards (Siverbo et al., 2019). According to Otley (2003) and Horngren (2004), if negative attitudes arise from performance measurement, it is a serious paradox effect since its intended purpose is to increase motivation and not the opposite.

2. PARADOXES IN AUDITING

In auditing, one of the most common indicators used in order to measure its effectiveness is the number (or the percentage) of recommendations that the audit entity accepts (or implements). However, many criticisms focus on similar indicators: proposing (from the auditor's point of view) or implementing (from the audited entity's point of view) the recommendations of the auditor do not necessarily result in improvement, as some recommendations may be ineffective. Moreover, the non-implementation of a recommendation is not necessarily bad, because a problem can have several solutions and the proposed solution may not be the best for the entity's interest.

Again, the rate of implementation of the recommendations is strongly correlated with the nature of the recommendations proposed by the auditor. If the recommendations are easily achievable, the percentage of recommendations implemented will be high. If the recommendations are radical, the possibility of implementation will be low. Moreover, the *"definitions of this indicator vary from country to country; timeframes used to check whether recommendations have been implemented differ (2,3,4 years); some SAIs distinguish between fully and partially implemented recommendations; and some proceed from the percentage of recommendations that were agreed by the auditee, others focusing on those that were implemented"* (Loocke and Put, 2011: 199).

Furthermore, controlled entities could create an illusory world composed of beautiful plans, SMART (Specific, Measurable, Achievable, Realistic, and Timely) goals, techniques etc. to manipulate financial statements and reports to show more favorable results, such as "window dressing" or "impression management", just to satisfy the auditors and achieve the target of implementing their recommendations in order to present superficial compliance and improvement, while in the practice, everything goes on as before (Loocke and Put, 2011).

Moreover, the "illusion of control" is an often-encountered phenomenon, especially in large and complex organizations (such as at international level). According to this, when more people, organizations etc. participate, it becomes more difficult to make it transparent and accountable. In addition, as the saying goes, if many people are accountable at the very end, no one is. Several audits at different levels create the superficial impression that everything is under control, while in reality the responsibility is blurred.

Finally, according to PwC (2014: 2), concerning the measurement of performance of internal audit function there is never a “one size fits all approach”, but rather a common approach. “When metrics are aligned with what matters most to Internal Audit’s stakeholders they drive results and performance that add value to the organization—however, a balanced approach is still needed.”

Such a common, balanced approach, which adds value was also needed in the field of external audit and SAIs as well.

3. SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (SAIS) AND PERFORMANCE MEASUREMENT

Supreme Audit Institutions (SAIs) evaluate and make recommendations to audited entities concerning the improvement of their performance. However, a question arises: who audits a SAI and how does a SAI evaluate its own performance? Although performance measurement for SAIs constitutes a rather sensitive issue (what about the public image and the impact of a SAI if its performance is characterized as poor?), more and more of them have adopted practices of the private sector in recent years. They clearly establish their vision and mission, set their strategic objectives, build up their capacities, and evaluate and make public their own productivity.

Loocke and Put (2011: 196) mention that the SAIs’ indicators cover all aspects of the “MAPE” spectrum, which stands for:

Means: cost of an audit, work time spent to complete an audit, amount of resources allocated to front line activities

Activities: implementation of audits within a planned timeframe, number of performance audits for which external professionals are called upon,

Performances delivered: number of audit reports produced; timely delivery of audits and

Effects: number of implemented recommendations, generation of a debate in parliament and media.”

According to a survey by the Court of Auditors within SAIs in Europe in 2014 on the measurement of their own performance (European Court of Auditors, 2014), the most common indicators were the implementation rate of recommendations and the number of audit reports produced.

However, there was not a globally accepted and complete performance measurement framework for measuring a SAI's performance up to recently. The evaluation was made either by using tools used to evaluate the systems for managing a country's public finances (i.e.: PEFA, World Bank, CFAA, etc) or by models that have been developed by the actual SAIs (e.g. AFROSAI-E Capability Model, NAO Maturity Model, GAO Accountability Organization Maturity Model, CBNA Framework, etc.) on the basis of international standards and good practices – which are also influenced by the corresponding private sector standards – that are used both to evaluate their capabilities and as development models (Kontogeorga, 2013).

In 2010, the Working Group on the Value and Benefits of SAIs (WGVBS) was tasked with mapping the existing tools and assessing whether any of these may be used by INTOSAI and other stakeholders or whether it is necessary to develop a new tool. As a result, 20 tools and frameworks were identified and assessed against 12 criteria defined by the WGVBS as follows:

I. Comprehensiveness: Broad coverage of the key domains of an SAI's performance and its contribution to accountability, transparency, good governance and the sound utilization of public funds.

II. Objectivity: Indicators to measure performance and progress are objective.

III. Subjectivity: Subjective factors can also be captured, e.g. through narrative performance report.

IV. International agreement: Performance indicators and measurement scales reflect the agreed international standards, such as the ISSAIs, and international good practices where available.

V. Relevance (to all countries): Developed for and/or used by all types of SAIs, regardless of their administrative heritage or level of development.

VI. Performance Improvement: Enables an understanding of the reasons for strong or weak performance and is designed to contribute to performance improvement.

VII. Progress: Facilitates the consistent measurement of SAI performance (at different stages of the results chain) over time.

VIII. Consistency: Coverage is not inconsistent with SAI related indicators in the high-level PEFA framework (PI-10 element iv and PI-26) with respect to assertion of good practice and location in the results chain.

IX. Compliance: Measures actual audit practices, as well as the quality of the SAI's legislative / regulatory framework and internal guidelines / manuals.

X. Quality Assurance: Appropriate arrangements are defined and applied to ensure an independent review of the assessment, and disclosure of the nature of the review.

XI. Brevity: Comprises the minimum number of performance indicators possible to cover key aspects of an SAI's performance, so as make the tool of practical benefit to SAIs.

XII. User Friendly: Facilitates easy-use by SAIs as self-assessment or peer assessment tool (INTOSAI IDI, 2012: 8).

Based on the above analyses, the most relevant tools for a SAI PMF were among others: the PEFA, the IMF Fiscal Transparency ROSC, the IDI Capacity Building Needs Assessment Guide, the Institutional Capacity Building Framework Survey and the Quality Assurance Review of AFROSAI-E (INTOSAI IDI, 2012: 16).

However, the assessment concluded that none of the tools meet all 12 criteria. Consequently, the development of a new SAI performance measurement tool was recommended, with the aim of meeting as many of the criteria as possible, building on existing tools. Benefits of developing a single, performance measurement framework for SAIs which may be applied globally by all key stakeholders could be substantial and include reduced transaction costs for SAIs and improved ability to monitor changes in performance over time and benchmark performance against peers (INTOSAI IDI, 2012: 6).

4. THE NEW SAI PERFORMANCE MEASUREMENT FRAMEWORK (SAI PMF)

Despite the use of all these various models, there was a necessity for the development of an internationally accepted model for measuring the performance of a SAI regardless of its governance structure, mandate, national context, development level and geographical regions. Such a framework, the new SAI PMF (Performance Measurement Framework) was officially endorsed as an INTOSAI

tool at the INTOSAI Congress in Abu Dhabi in December 2016. The SAI PMF provides SAIs with a framework for voluntary assessments of their performance against the International Standards for Supreme Audit Institutions (ISSAIs) and other established international good practices and to a certain extent against the SAI's specific mandate and legal framework. In line with the objectives of ISSAI-12 "The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens", the SAI PMF also provides SAIs with an objective basis for demonstrating their ongoing relevance to citizens and other stakeholders. It gives SAIs an opportunity to become model organizations, leading by example in promoting transparency and accountability through credible public reporting on their own performance (INTOSAI IDI, 2020).

The new SAI PMF gives an overview of the important areas of SAI performance and it covers both the SAI's internal processes and its outputs. It is composed of a performance report, which consists of a narrative analysis of the findings and a set of 25 indicators (including three indicators for SAIs with jurisdictional functions) for measuring SAI performance against international good practice in six domains as follows:

A. Independence and Legal Framework: This domain covers the legal mandate of the SAI and its independence. The purpose of the domain is to consider the institutional basis for the SAI's operations and to support the understanding how the SAI performs as an organization. Domain A is measured through two indicators:

SAI-1: Independence of the SAI

SAI-2: Mandate of the SAI

B. Internal Governance and Ethics: One of the objectives of ISSAI 12 is that SAIs should lead by example and be model organizations. An SAI should promote transparency and accountability through good governance of the SAI and ethical conduct, in order to fulfill their mandates. This domain is measured through the following five indicators:

SAI-3: Strategic Planning Cycle

SAI-4: Organizational Control Environment

SAI-5: Outsourced Audits

SAI-6: Leadership and Internal Communication

SAI-7: Overall Audit Planning

C. Audit Quality and Reporting: This domain aims at assessing the quality as well as the outputs of the audit/control work that is the core business of the SAI. The domain C covers the three audit disciplines as they are defined in the ISSAIs, as well as jurisdictional control for SAIs with jurisdictional functions. It comprises the indicator:

SAI-8: Audit Coverage (it measures audit coverage in each of the three audit disciplines: financial, performance and compliance audit, as well as for jurisdictional control where relevant).

Domain C also comprises:

Financial Audit Introduction

SAI-9: Financial Audit Standards and Quality Management

SAI-10: Financial Audit Process

SAI-11: Financial Audit Results

Performance Audit Introduction

SAI-12: Performance Audit Standards and Quality Management

SAI-13: Performance Audit Process

SAI-14: Performance Audit Results

Compliance Audit Introduction

SAI-15: Compliance Audit Standards and Quality Management

SAI-16: Compliance Audit Process

SAI-17: Compliance Audit Results

Introduction to Indicators for Jurisdictional Control (for SAIs with jurisdictional functions)

SAI-18: Jurisdictional Control Standards and Quality Management

SAI-19: Jurisdictional Control Process

SAI-20: Results of Jurisdictional Controls

D. Financial Management, Assets and Support Structures:

Domain D consists of one indicator that covers the main dimensions and criteria required for an SAI to demonstrate accountability for how it manages its finances, assets, and support services to achieve its objectives

SAI-21: Financial Management, Assets and Support Services

E. Human Resources and Training: This domain looks at the SAI's performance in managing and developing its human resources. Domain E is measured through two indicators:

SAI-22: Human Resource Management

SAI-23: Professional Development and Training

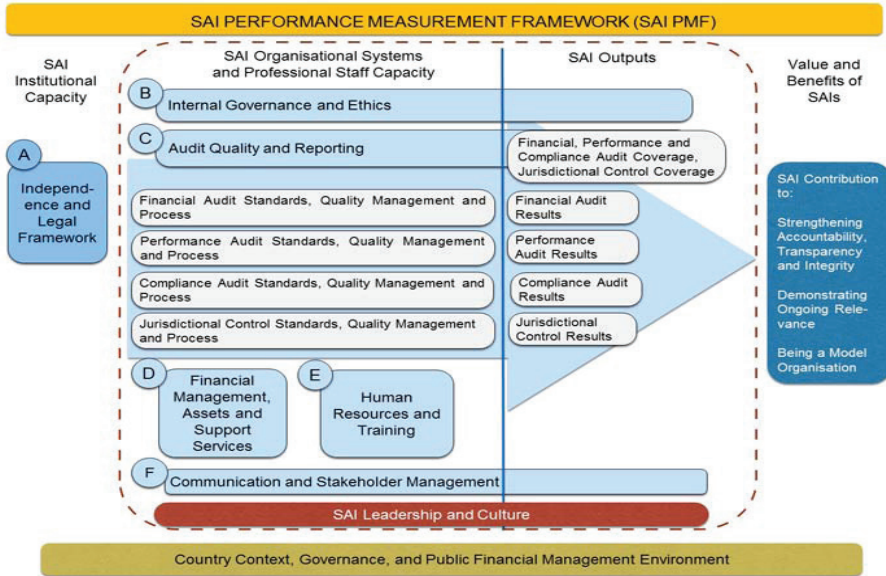
F. Communication and Stakeholder Management: SAIs should communicate with stakeholders to ensure understanding of the SAI's audit work and results. This should be done in a manner that increases stakeholders' knowledge and understanding of the role and responsibilities of the SAI as an independent auditor of the public sector (ISSAI 12: 6). Domain F is measured through two indicators:

SAI-24: Communications with the Legislature, Executive and Judiciary

SAI-25: Communications with the Media, Citizens and Civil Society Organizations (INTOSAI, 2016: 11).

Each of the 25 indicators seeks to measure the performance of the SAI on a key area against a five-point scale from 0 to 4. The indicators predominantly measure things that are within the control of the SAI, i.e. its organizational systems and professional capacity with the exception of the domain A, which measures the SAI's independence and legal framework, as shown in the Figure 1 below. These factors are included because they are crucial to the SAI's performance, and because they are given considerable emphasis in the ISSAI framework. It should however be recognized that any weaknesses in this domain may not easily be addressed by the SAI itself (INTOSAI, 2016: 11).

Figure 1: The New SAI PMF



Source: INTOSAI IDI, 2020

According to the results for SAI PMF implementation for the year 2018, 47 SAIs conducted assessment for the very first time, 2 SAIs conducted repeat assessment, and 11 SAIs published their assessments³ (INTOSAI, 2019a: 14).

5. DISCUSSION

The permanent challenge concerning measurement is how to establish robust and meaningful indicators. In the public sector, data are mostly qualitative and not quantitative, sometimes are missing, or if available, are not of good quality, and consequently, difficult to measure objectively. For example, how easy is it to measure the performance of a psychiatric clinic and its impact for the patients or of a prison and its impact for the prisoners? This is why the adoption of estimates in surveys related to public administration and governance issues is highly recommended (UN DESA, 2007). However, estimations can vary or change over time, so surveys must be repeated regularly to be up-to-date and reflect the current situation.

³ The cumulative number refers to the SAIs with a finalized SAI performance report based on the SAI PMF framework

Another difficulty, especially in the performance audits, consists of the fact that outcomes are not always obvious as they occur in the long term, and other exogenous factors may have contributed to the result. In this case, it is not very easy to determine the extent to which an intervention or a policy has a direct and exclusive impact on the result, or whether it is the combination of several factors. In addition, the majority of these external factors are far beyond the control of the institutions (SAIs or international organizations).

The interpretation of the result is another complicated issue: The definition of optimal result differs from one person to another according to his or her own interest. Government programs are often designed to achieve multiple objectives (or in the case of international organizations) especially in the public sector, so managers, politicians (or nations as well) and auditors have multiple and sometimes contradictory interest, or they do not set very clear objectives. In this case, it is quite difficult to establish objective standards, so there is an urgent need for constructive communication and dialogue among stakeholders to ensure that nobody is marginalized and excluded, and all the aspects are considered. For that reason, indicators should be as clearly defined as possible.

On the other hand, most of the performance information systems measure only a single dimension or value of government performance. Consequently, there is always the risk of over-simplification of the concepts by indicators that cannot capture this complexity and sufficiently represent all necessary aspects.

Finally, some organizations, such as international organizations or SAIs, are sometimes too secluded from citizens and their real needs, procedures and decisions are very complex and not always very clear or easily accessible to the average citizen. As a result, it is doubtful whether such institutions still represent and serve the public interest. Especially in the case of SAIs, the INTOSAI pronouncement P-12 (The Value and Benefits of SAIs) set as a priority and ultimate goal for all SAIs "to be able to make a difference to the lives of citizens" (INTOSAI, 2019b).

In any case, indicators should be as sensitive and dynamic as possible in order to better reflect the content of the notion that they try to measure and should be questioned, revised or updated whenever is needed.

In any case, we should bear in mind that performance measurement will always be a challenging endeavor and as such, there will always be room for improvement and endless discussions. As the well-known ancient Greek quote says, "*all in good measure, all in moderation (Pan metron ariston)*", a principle that should be applied even to the measurement itself.

REFERENCES

- Akyel, Recai and Kose, H. Omer (2013), Auditing and Governance: Importance of Citizen Participation and The Role of Supreme Audit Institutions to Enhance Democratic Governance, *Journal of Yasar University* 8(32), 5495-5514.
- Baimyrzaeva, Mahabat and Kose, H. Omer (2014), The Role of Supreme Audit Institutions in Improving Citizen Participation in Governance, *International Public Management Review* Vol. 15, Iss. 2, 77-90.
- Bouckaert, Gert and Balk, Walter (1991), Public productivity measurement: Diseases and cures, *Public Productivity & Management Review*, 15 (2), 229-235.
- European Court of Auditors (2014), "Measuring your performance", Presentation of the 25th June 2014 (updated), by G. Simpson, A. Bolkart, T. Lehtinen.
- Hood, Christopher (1995), The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme, *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3), 93-109.
- Horngren, C. T. (2004), Management Accounting: Some Comments, *Journal of Management Accounting Research* 16 (1): 207-211. doi:10.2308/jmar.2004.16.1.207.
- INTOSAI (2016), Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework (Endorsement version), <https://www.idi.no/en/idi-cpd/sai-pmf> (Access date: 01.06.2020)
- INTOSAI (2019a), Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework Implementation Strategy 2020-2022, July.
- INTOSAI (2019b), INTOSAI P-12: The Value and Benefits of SAIs - making a difference to the lives of citizens, https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en.pdf (Access date: 22.05.2020)
- INTOSAI CBC (2007), Building Capacity in Supreme Audit Institutions: A Guide, INTOSAI Capacity Building Committee, DG Ref: 7509RB, National Audit Office.
- INTOSAI IDI (2012), Mapping of Tools for Assessing Performance of Supreme Audit Institutions, Volume 1 Report, 20/5/2012.
- INTOSAI IDI (2020), SAI Performance Measurement Framework, <https://www.idi.no/en/idi-cpd/sai-pmf> (Access date: 22.05.2020)

- Ketelaar, Anne (2007), *Improving Public Sector Performance Management in Reforming Democratizers*, DAIdeas, Democracy Briefs, Issue No 3, December
- Kontogeorga, Georgia (2013), *Adapting Business Practices To the SAIs Environment: Towards A New Performance Measurement Framework*, Journal Cour des Comptes Européenne, May, No 5. 2-4
- Otley, David (2003), *Management Control and Performance Management: Whence and Whither?*, British Accounting Review, 35: 309–326. doi:10.1016/j.bar.2003.08.002.
- Poister, Theodore H. (2003), *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, Wiley.
- Pwc (2014), *Metrics by design: A practical approach to measuring Internal Audit performance*, September
- Schalock, Robert L. (2001), *Outcome Based Evaluation*, Kluwer Academic.
- Siverbo, S, Cäker, M. & Åkesson, J. (2019) *Conceptualizing dysfunctional consequences of performance measurement in the public sector*, Public Management Review, 21: 12, 1801-1823, DOI: 10.1080/14719037.2019.1577906
- van Looche, Eddy; Put, Vital (2011), *The impact of performance audits: a review of the existing evidence in Performance Auditing Contributing to Accountability in Democratic Government*, edited by Lonsdale, J., Wilkins, P., Ling, T., Edward Elgar, UK, USA, 175-208.
- van Zyl, Albert; Ramkumar, Vivek; de Renzio, Paolo (2009), *Responding to challenges in supreme audit institutions: Can legislatures and civil society help?*, U4 Issue 2009: 1.
- van Thiel, Leeuw (2002), *The Performance Paradox in The Public Sector*, Public Performance & Management Review, Vol. 25 No. 3, pp. 267-281, Sage Publications.
- UN DESA (2007), *Public governance indicators: A literature review*, United Nations, Department of Economic and Social Affairs, ST/ESA/PAD/SER.E/100. New York, NY: United Nations.



AVRUPA SAYIŞTAYI İLE ÜYE DEVLET YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ

THE RELATIONSHIP BETWEEN EUROPEAN COURT OF AUDITORS AND THE SUPREME AUDIT INSTITUTIONS OF MEMBER STATES

Süleyman DİKMEN¹
Hüseyin Güçlü ÇİÇEK²

ÖZ

Avrupa Sayıştayı, Avrupa Birliği (AB) bütçesini ve mali yönetimini bağımsız bir şekilde denetlemekle yükümlüdür. Avrupa Sayıştayı yaptığı denetimlerle AB'nin mali yönetiminin geliştirilmesine, AB üyesi devletlerin vatandaşlarının mali çıkarlarının korunmasına ve mali saydamlık ile hesap verebilirliğin iyileştirilmesine katkıda bulunmaktadır. Çalışmada Avrupa Sayıştayı'nın üye devlet yüksek denetim kurumları (YDK) ile olan ilişkisinin boyutunun ve yaşanan sorunların tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Avrupa Sayıştayı ile üye devlet YDK'ları arasında hiyerarşik olmayan bir işbirliği ve koordinasyon vardır. Avrupa Sayıştayı ile üye devlet YDK'ları arasında ortak denetimden, kurumsal ilişkilerin yapısından ve birliğe üye âdemi merkezîyetçi devletlerin yönetim sistemlerinden kaynaklanan sorunlar mevcuttur.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, suleymandikmen@sdu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5434-0532

² Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, huseyincicek@sdu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2883-9468

Gönderim Tarihi/Submitted: 22.04.2020

Revizyon Talebi/Revision Requested: 20.05.2020

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 08.07.2020

Kabul Tarihi/Accepted: 09.07.2020

Sorumlu Yazar/Corresponding Author: Dikmen, Süleyman

Atıf/To Cite: Dikmen, Süleyman ve Çiçek, Hüseyin Güçlü (2020), Avrupa Sayıştayı ile Üye Devlet Yüksek Denetim Kurumları Arasındaki İlişki, Sayıştay Dergisi, Cilt: 32, Sayı: 117, s.57-85

ABSTRACT

European Court of Auditors (ECA) is responsible for the independent audit of the European Union (EU) budget and financial management. With the audits, ECA contributes to the development of the financial management of the EU, protection of the financial interests of the citizens of EU member states, and improvement of fiscal transparency and accountability. This study aims to determine the extent of the relationship between ECA and the Supreme Audit Institutions (SAIs) of the member states and the problems encountered. There is a non-hierarchical collaboration and coordination between ECA and the SAIs of the member states. There are some problems between ECA and the SAIs of the member states due to joint audits, the structure of institutional relations and administrative systems of the decentralised member states.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Sayıştayı, Denetim, Yüksek Denetim Kurumu (YDK), Avrupa Birliği (AB)

Keywords: European Court of Auditors (ECA), Audit, Supreme Audit Institution (SAI), European Union (EU)

GİRİŞ

Temsili demokrasi ile yönetilen ülkelerde yönetenler yönetilenlere karşı sorumlu olup yaptıkları faaliyetlerin hesabını vermekle yükümlüdürler. Yönetilenler ile yönetenler arasındaki hesap verebilirlik mekanizmasının varlığı ise bağımsız ve tarafsız bir yüksek denetim kurumuna (YDK) bağlıdır. Demokratik devletlerin kurumsal çerçevesinin oluşturulmasında kilit bir rol üstlenen YDK'lar; kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli harcanıp harcanmadığının hesabını yasama organı adına yürütme organından sormaktadır.

Bölgesel bir oluşum olan AB, ulusal devletlere benzer şekilde gelir elde etmekte ve harcamalar gerçekleştirmektedir. AB bütçesi, her üye devletin gayri safi milli gelirinin bir yüzdesini içeren kaynaklardan finanse edilmektedir. Yoksul bölgelerde yaşam standardının yükseltilmesinden gıda güvenliğinin sağlanmasına kadar çeşitli faaliyetler için harcamalar yapılmaktadır (European Union, 2020a). Birlik adına bütçenin denetlenmesini sağlamak amacıyla kurulan Avrupa Sayıştayı, Birliğin siyasi, mali ve idari hayatında önemli bir rol oynamaktadır. 1977 yılında kurulduğunda 9 üyeden ve 120 personelden oluşan Avrupa Sayıştayı, 2020 yılı itibariyle beş dairede 27 üyeye ve tüm üye devletlerden yaklaşık 900 profesyonel ve idari personele sahiptir (ECA, 2020a). Zaman içerisinde hızla gelişen ve büyüyen AB, mali denetim alanında yeni sorunlarla karşılaşmıştır.

AB harcamalarının önemli bir kısmı üye devletler tarafından yönetilmektedir. Dolayısıyla, üye devletlerin YDK'larının hem kendi aralarında hem de Avrupa Sayıştay ı ile olan ilişkilerinde bir işbirliği gerekmektedir. İşbirliği olmadan harcamaların etkin izlenmesi mümkün değildir. Ayrıca harcamaların bir kısmı hem AB hem de ulusal idarelerin bütçelerinden gelen kaynaklarla ortaklaşa finanse edilmektedir. Dolayısıyla finanse eden aktörler adına hem AB Sayıştay ı hem de ulusal YDK tarafından denetim ihtiyacı ve işbirliği gereksinimi doğmaktadır. Bu yüzden aynı program ya da proje hakkında iki ayrı denetim kurumunun denetim yapma ihtiyacı işbirliğini zorunlu kılmaktadır (Castells, 2005: 139). Bununla birlikte hem ulusal devletlerin hem de AB'nin temel amacı kamu harcamalarının etkin, ekonomik ve verimli şekilde gerçekleştirilmesinin sağlanmasıdır. Bu amacın gerçekleştirilmesi için de Avrupa Sayıştay ı ile üye devlet YDK'larının etkin bir işbirliği içerisinde olmaları gerekmektedir.

Çalışmada Avrupa Sayıştay ı ile üye devlet YDK'ları arasındaki ilişkinin boyutları ve yaşanmakta olan sorunlar ele alınmaktadır. Bu çerçevede ilk olarak yüksek denetimin önemi ortaya konulduktan sonra, Avrupa Sayıştay ının tarihsel ve hukuksal geçmişi, örgütsel yapısı, görev ve yetkileri ile Avrupa Parlamentosu, Avrupa Konseyi ve üye devlet parlamentoları ile olan ilişkisi irdelenmektedir. Sonraki bölümde Avrupa Sayıştay ı ile üye devlet YDK'ları arasındaki ilişki ve temel sorunlar araştırılmakta ve çalışma elde edilen bulgular ile sonlanmaktadır.

1. DENETİM VE YÜKSEK DENETİM KURUMLARI

Kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığının hesabını verme sorumluluğu demokrasinin temel yapı taşıdır (Bourn, 2007: 4). Denetimin kökeni demokrasinin doğuşu ile eş zamanlıdır. Demokratik gelişmelerin kökeni tarihte ilk defa mutlak iktidarın yetkilerinin kısıtlanmaya başlandığı Magna Carta ile birlikte gerçekleşmiş ve böylece yürütmenin eylem ve işlemleri üzerindeki denetim yetkisi halk adına parlamentoya geçmiştir (Köse, 2007: 20). Denetim yetkisinin halkın eline geçmesi şiddetli mücadeleler sonucu olmuş; denetim iyi ya da kötü şekillerde (demokrasilerde olduğu kadar otokrasilerde de) yüzyıllardır pek çok ülkede yapılmıştır (Bourn, 2007: 4). Zaman içerisinde hükümetlerin politikalarının, taahhütlerinin ve programlarının daha karmaşık bir hal alması ile denetimin de kapsamı genişlemiştir (Posner ve Shahan, 2014: 488). Denetim sadece hesapların doğruluğunu göstermek için değil; aynı zamanda gelir ve giderlerin hukuka,

kurallara ve muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını incelemek için de yapılmaya başlanmıştır (Kubalı, 1999: 33). Böylece denetim faaliyeti daha profesyonel bir faaliyet haline gelmiş ve yüksek denetim kurumu olarak adlandırılan tarafsız ve bağımsız kurumlarca yerine getirilmeye başlanmıştır. YDK'ların yapısı her ülkenin tarihsel, siyasal, sosyal, ekonomik ve mali yapıları doğrultusunda şekillenmiştir. Bu süreçte bazı YDK'lara sadece parlamentoya rapor sunma yetkisi verilirken; diğer bazı YDK'lar ilave olarak yargılama yetkileri ile de donatılmıştır.

YDK'lar tarafından gerçekleştirilen denetime literatürde yüksek denetim adı verilmektedir ve kamu sektörüne özgü bir denetim türüdür (Demirbaş, 2001: 41). Köse'ye (2007: 17) göre yüksek denetim, kaynağı ve meslek mensupları anayasa ile güvence altına alınan ve birçok ülkede yargısal yetkilerle de donatılan bağımsız kuruluşlarca parlamento adına yürütülen denetimdir. Geist (1981: 3) ise yüksek denetimi diğer denetim türlerinden ayıran beş temel özelliği ortaya koymuştur. Bu özellikler:

- Yüksek denetim yasama, yürütme ve yargı içine alınamayan "sui generis" bir devlet faaliyetidir.
- Yüksek denetim, yasama organı adına yapılan bir faaliyet olmakla birlikte planlamada, uygulamada ve sonuçlarının yasama organına sunulmasında bağımsızdır.
- YDK, görev ve yetkilerini çoğunlukla anayasalardan almaktadır.
- YDK meslek mensuplarının anayasal ve yasal teminatları bulunmaktadır.
- YDK'nın mali bağımsızlığı vardır.

YDK'lar, hükümetin ve kamu idarelerinin faaliyetlerini inceleyerek hesap verebilirlik sistemi içinde merkezi bir işlev görmektedirler (Clark, Martinis ve Krambia-Kapardis, 2007: 41; Montero ve Le Blanc, 2019: 3). Yüksek denetim, hesap verebilirliğin temelini oluşturur ve kamu sektörü performansı için gerekli bir bileşendir. Hesap veren tüzel veya gerçek kişinin iddialarına güvenilirlik kattığı için hesap verebilirliğe hizmet eder ve sorumluluğu devredenlere değerli bilgiler sağlar (Dye ve Stapenhurst, 1998: 4). Ayrıca faaliyetlerin hukuka uygun gerçekleştirilmesine, mali saydamlığın güçlendirilmesine, kamu idarelerinin performansının iyileştirilmesine ve kamu mali yönetiminin amaçlarına hizmet edilmesine katkıda bulunmaktadır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 60-61).

Uygun yetkiye, bağımsızlığa ve kapasiteye sahip olan YDK'lar, hükümetlerin süreç ve politikalarının güçlü ve sınırlı yönlerine ilişkin bilgi ve değerlendirmeler yapabilmektedir (Montero ve Le Blanc, 2019: 3). Bu doğrultuda 1977 yılında 9. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) toplantısında kabul edilen Lima Deklarasyonunda YDK'ların takip etmesi gereken dört hedef ortaya koyulmuştur. Bu hedefler (INTOSAI, 1998):

- i. Kamu kaynaklarının usulüne uygun ve etkili kullanımı,
- ii. Sağlam bir mali yönetimin geliştirilmesi,
- iii. İdari faaliyetlerin uygun şekilde yürütülmesi,
- iv. Objektif raporların yayımlanması suretiyle kamu yetkililerine ve kamuoyuna bilginin ulaştırılmasıdır.

Birleşmiş Milletlerin hedefleri doğrultusunda söz konusu dört hedef devletlerin istikrarı ve gelişimi için gereklidir. Hedeflere ulaşılmasında YDK'lar bazı zorluklarla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu zorlukların başında devletlerin şeffaflık ve hesap verebilirlik kapasitelerini zayıflatabilecek kurumsal, teknik, politik ve iletişimsel sorunlar gelmektedir. Bu sorunlar şunlardır (ACIJ, 2020):

- Sınırlı yetkiler ve zayıf kurumsal tasarım, YDK'ların kapsamlı ve etkili gözetim kapasitesini zayıflatabilir.
- YDK'ların yetersiz beşeri ve teknik sermayeye sahip olması, performans denetimlerinin geliştirilme kapasitesinin düşük olması ve denetlenen kurumların bilgilerine erişilmesinde sorunların var olması, YDK denetimlerinin etkinliğini ve verimliliğini olumsuz etkileyebilir.
- YDK'lar özellikle bağımsızlık ve işlevsel özerklik garantilerinden yoksun olduklarında aşırı politik etkiye maruz kalabilirler. Bu eksiklik YDK'ların görevlerini başarıyla yerine getirme yeteneklerini ciddi şekilde zayıflatabilir.
- Hükümetin hesap verebilirliğini ve YDK çalışmalarının etkinliğini arttırmak, gözetim kurumlarını sistemin merkezine konumlandırmayı gerektirir. Fakat çoğu zaman YDK'lar, paydaşlarla kurulan iletişimden yoksundurlar.

YDK'ların karşı karşıya olduğu zorlukların üstesinden gelebilmesi için çağdaş denetim tekniklerinin yaygınlaştırılması ve denetim kapasitesinin

güçlendirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda dünyada özellikle INTOSAI önderliğinde uluslararası örgütler tarafından çeşitli çalışmalar yürütülmektedir. INTOSAI, hükümetlerin performanslarını iyileştirmelerine, şeffaflığı ve hesap verebilirliği geliştirmelerine, yolsuzlukla mücadele etmelerine ve kamu kaynaklarının kullanımının geliştirilmesine yardımcı olarak YDK'ların küresel çapta güçlendirilmesini teşvik etmektedir (INTOSAI, 2013). Aynı zamanda AB de denetim tekniklerinin yaygınlaştırılması, denetim kapasitesinin güçlendirilmesi ve dış denetimin uluslararası standartlara uygun bir şekilde geliştirilmesi için projeler yürütmektedir.

2. AVRUPA SAYIŞTAYININ GENEL YAPISI

Kamu sektörünün faaliyetlerinin demokratik olarak yürütülmesini sağlayan faktörlerden birisi de denetimdir. Denetim kamu mali yönetiminin performansı için vazgeçilmezdir. Bu gereklilik, özellikle 1960'larda, Avrupa Topluluğu için de gündeme gelmiştir. Topluluk için bir yüksek denetim organı ihtiyacının ortaya çıkmasında özellikle Avrupa Parlamentosu'nun bütçenin kontrolü konusundaki yetkilerinin genişletilmesi ve Topluluk bütçesinin tamamen kendi kaynaklarından finanse edilmesi etkili olmuştur (ECA, 2020a). Diğer taraftan, dış denetim alanında görülen kalite değişikliği ihtiyacı, beraberinde fonksiyonel ve yapısal düzeyde yeterli kaynağa sahip bir örgütün kurulmasını da tetiklemiştir (Sayın, 1998: 63). Bu durum Topluluk bütçesinin denetimi için Avrupa Sayıştayının oluşturulması ile sonuçlanmıştır. Bu kısımda Avrupa Sayıştayının tarihsel geçmişi ve hukuksal altyapısı, örgütsel yapısı, görev ve yetki alanı ile Avrupa Parlamentosu, Avrupa Konseyi ve üye devletlerin yasama organları ile olan ilişkisi ele alınmaktadır.

2.1. Avrupa Sayıştayının Tarihsel ve Hukuksal Geçmişi

22 Temmuz 1975 tarihinde mevcut 9 üye devlet (Almanya, Fransa, Belçika, Hollanda, Lüksemburg, İtalya, Birleşik Krallık, İrlanda, Danimarka) tarafından imzalanan Brüksel Antlaşması ile Avrupa Sayıştayının kurulması kararlaştırılmıştır³. 18 Ekim 1977'de resmi olarak kurulan Avrupa Sayıştayını, ilk oturumunu da 25 Ekim 1977'de gerçekleştirmiştir (Kennedy, 2018: 655-661). Antlaşma'nın 1. maddesinde Avrupa Topluluğunun denetim yetkisinin Sayıştay'a ait olduğu hükmü yer almaktadır. Bu doğrultuda 1977 yılı için ilk denetim raporu yayımlanmıştır.

³ Avrupa Sayıştayını kuran Brüksel Antlaşması'nın tam ismi Avrupa Topluluklarını kuran Antlaşma ile Avrupa Topluluklarının Tek bir Konsey ve Tek bir Komisyonunu kuran Antlaşmanın bazı mali hükümlerini değiştiren antlaşmadır (Treaty Amending, 1975).

Kurulduğu zaman Avrupa Topluluğu kurumlarından birisi olarak kabul edilmeyen Avrupa Sayıştayının tam teşekküllü bir Avrupa kurumu olması Avrupa Birliği (Maastricht) Antlaşması'nın yürürlüğe girmesiyle 1 Kasım 1993'te gerçekleşmiştir (ECA, 2020a). Avrupa Birliği Antlaşması'nın 4. maddesinde Avrupa Parlamentosu, Avrupa Konseyi, Avrupa Komisyonu ve Avrupa Adalet Divanının yanında beşinci bir kurum olarak Avrupa Sayıştay ı da düzenlenmiştir (Consolidated Version, 2012: m. 4). Avrupa Birliği Antlaşması ile Avrupa Sayıştayının bağımsızlığı ve yetki alanı genişlemiştir (ECA, 2020a). Bu kapsamda 1994 yılı hesaplarına ilişkin yapılan işlemlerin etkili ve hukuka uygun olarak gerçekleştirildiğine yönelik uygunluk bildirimini yayımlamıştır. Böylece Sayıştay AB'nin hesaplarını denetleme konusundaki kararlılığını göstermiştir (García, 2015: 13).

2 Ekim 1997'de imzalanan Amsterdam Antlaşması Avrupa Sayıştayının kurumsal rolünü daha da güçlendirmiştir. Antlaşma, Avrupa Sayıştayının sahtekârlıkla mücadeledeki rolünü vurgulamış ve diğer AB kurumlarına ilişkin imtiyazlarını korumak için Adalet Divanına başvurma imkânlarını genişletmiştir (Phinnemore ve McGowan, 2004: 96). Ayrıca Antlaşma ile Avrupa Sayıştay ı, Avrupa Yatırım Bankası'nın Topluluk fonlarını yönetme faaliyetini denetleme hakkını da kazanmıştır (Botchway, 2006: 380).

1 Şubat 2003'te yürürlüğe giren Nice Antlaşması, Avrupa Sayıştayının her üye devletten bir üyenin katılımıyla oluşacağı ilkesini onaylamış ve Avrupa Sayıştayının ulusal denetim organlarıyla işbirliğinin önemini vurgulamıştır (ECA, 2020a). Avrupa Parlamentosu'na danıştıktan sonra nitelikli çoğunluk ile hareket eden Konsey, üye devletlerin önerileri doğrultusunda üyeleri atamaktadır. Ayrıca antlaşma Avrupa Sayıştayının yıllık raporlarının, özel raporlarının veya görüşlerinin üyelerinin çoğunluğu ile kabul edileceğini; ancak, kendi içtüzüğünde belirtilen şartlar altında belirli kategorilerdeki raporları veya görüşleri kabul etmek üzere alt daireler oluşturabileceğini öngörmüştür.

1 Aralık 2009'da yürürlüğe giren Lizbon Antlaşması, Avrupa Sayıştayının yıllık raporlarını, Avrupa Parlamentosu ve Konsey ile aynı zamanda ulusal parlamentolara bilgi için iletmesi yükümlülüğünü getirmiştir. Ayrıca Avrupa Parlamentosu'nun bütçesel yetkilerini güçlendirerek ve üye devletlerin bütçeyi uygulama sorumluluğunu vurgulayarak AB fonlarının yönetilmesinde ve incelemesinde değişiklikler getirmiştir (Treaty of Lisbon, 2007).

Avrupa Birliği Antlaşması'nın 13. maddesi Avrupa Sayıştayı Birliğin kurumlarından biri olarak tanımlamakla birlikte, Avrupa Sayıştayına ilişkin temel hususlar Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma (ABİDA) ile düzenlenmiştir. Avrupa Sayıştayı, Antlaşmanın Kurumsal ve Mali Hükümler başlıklı altıncı kısmının birinci başlığının birinci bölümünde yedi temel AB kurumundan birisi olarak düzenlenmiştir. Antlaşmanın 285., 286. ve 287. maddeleri, Avrupa Sayıştayı'nın yasal çerçevesini oluşturmuştur. 285. maddede Avrupa Sayıştayı'nın AB'nin denetiminden sorumlu olduğu ve Avrupa Sayıştayı'nda her üye devletten bir üyenin bulunduğu hüküm altına alınmıştır. 286. maddede Sayıştay üyelerinin nasıl seçileceği, görev süreleri, istihdam koşulları, özlük hakları, görevlerini yerine getirirken dikkat etmeleri gereken hususlar, görevlerinin hangi hallerde sona erdiği ve Avrupa Sayıştay başkanının nasıl seçileceği düzenlenmiştir. 287. maddede ise Sayıştay denetiminin kapsamı ve nasıl yerine getirileceği ile denetim türleri hüküm altına almıştır (Consolidated Version, 2012).

2.2. Avrupa Sayıştayı'nın Örgütsel Yapısı

Avrupa Sayıştayı her üye devletten birer üye olmak üzere 27 üyeden oluşan kurul tipi bir yüksek denetim organı olarak faaliyet göstermektedir. Avrupa Sayıştayı'nın üyelerine ilişkin hususları düzenleyen ABİDA'nın 286. maddesine göre Sayıştay üyeleri, kendi ülkelerinde dış denetim kurumlarında çalışan veya çalışmış ya da bu göreve uygun niteliklere sahip kişiler arasından seçilir. Üyeler görevlerini yerine getirirken tamamen bağımsız olup hiçbir makamdan talimat almaz ve istemezler. Sadece görevlerini yapmakla yükümlü olan üyeler, görevleri ile bağdaşmayan faaliyetlerden kaçınmaktadırlar. Üyelerin görev süresi altı yıldır ve her bir üye devletin önerileri doğrultusunda Konsey, Avrupa Parlamentosu'na danışarak, hazırlanan üye listesini kabul eder. Ayrıca üyeler yeniden atanma hakkına sahiptirler (Consolidated Version, 2012: m. 286).

Avrupa Sayıştayı'nda başkanlık, genel sekreterlik, strateji ve öngörü danışma paneli, beş kurul (denetim kalite kontrol kurulu, idare kurulu, etik kurulu, denetim kurulu, dijital yönlendirme kurulu) ve beş daire (chamber) faaliyet göstermektedir. Her daire Başkan'ın teklifi üzerine Avrupa Sayıştayı tarafından atanan en az beş üyeden oluşmaktadır (Decision No 38-2016 Laying Down, 2016: m.13).

Üyeler kendi aralarından birisini üç yıllık bir süre için Sayıştay başkanı olarak seçerler ve başkanın da yeniden seçilme hakkı mevcuttur (Consolidated Version, 2012: m. 286). Sayıştay, görevdeki başkanın görev süresi dolmadan

önce yeni bir başkan seçer. Sayıştay başkanının seçim tarihinin üyelerin bir kısmının seçim tarihi ile çakışması durumunda, başkanlık seçimi ya hemen ya da en geç 15 işgünü içinde yapılır (Rule of Prosedure, 2010: m. 7). Sayıştay başkanı, Sayıştayın toplantıya çağırılmasından, toplantılara başkanlık edilmesinden ve oturumların uygun şekilde yürütülmesinden; Sayıştay kararlarının uygulanmasının sağlanmasından; Sayıştay organlarının usulüne uygun çalışmasından ve faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesinden; Sayıştayın dahil olduğu tüm hukuki ihtilaflarda Sayıştay'ı temsil edecek bir temsilcinin atanmasından; Sayıştay'ı dış ilişkilerde, Birliğin diğer kurumları ve üye devlet YDK'ları ile olan ilişkilerde temsil edilmesinden sorumludur (Rule of Prosedure, 2010: m. 9).

Genel Sekreter, Sayıştay tarafından atanır ve Sayıştaya karşı sorumludur (Rule of Prosedure, 2010: m. 13). Günlük işleyişten, yönetim, finans ve destek, insan kaynakları, bilgi teknolojisi ve çeviriden sorumludur. Kurullar, iletişim ve stratejiye ilişkin konularda idari konular ve kararlar ile ilgilenir (ECA, 2020b).

Strateji ve öngörü danışma paneli Avrupa Sayıştay'ı üyeleri ile kurum dışından uzmanlardan oluşmaktadır. Panelin ana görevi; Başkan ve üyelere belirli politika sorunlarında veya öngörülen konular hakkında tavsiyelerde bulunmaktır (Meijers, 2019: 3).

Denetçilerin ve ilgili personellerin görev yaptığı toplam beş alt daire mevcuttur. Her daire belirli bir alanda uzmanlaşmış olup o alanda denetimler gerçekleştirmektedir (Stephenson, 2017: 1147). Birinci daire doğal kaynakların sürdürülebilir kullanımı; ikinci daire uyum, büyüme ve katılıma yönelik yatırım; üçüncü daire dış eylem, güvenlik ve adalet; dördüncü daire piyasalar ve rekabetçi ekonomi; beşinci daire ise finansman ve birliğin yönetimi alanlarında faaliyetlerini sürdürmektedir. Her daire özel raporları, spesifik yıllık raporları ve önerileri kabul etmek ve Sayıştay tarafından bir bütün olarak kabul edilmek üzere AB bütçesi ve Avrupa kalkınma fonları hakkındaki yıllık raporlar hazırlamak şeklinde iki temel sorumluluk alanına sahiptir. Sayıştay, AB genel bütçesi ve Avrupa kalkınma fonlarına ilişkin raporları görüşmek ve kabul etmek üzere ayda iki kez toplanmaktadır (ECA, 2020b).

2.3. Avrupa Sayıştayının Görev ve Yetki Alanı

AB'nin dış denetim organı olan Avrupa Sayıştay'ı AB mali kaynaklarının yönetiminden ve kontrolünden sorumludur. Avrupa Sayıştay'ı kaynakların mali yönetiminin kalitesinin iyileştirilmesine katkıda bulunmayı amaçlamaktadır

(Caldeira, 2008: 7). Bu amaçları gerçekleştirilebilmesi için Avrupa Sayıştay ı pek çok görevle donatılmış ve yetkiler üstlenmiştir. Söz konusu görev ve yetkiler şunlardır (European Union, 2020b):

- AB gelir ve giderlerini denetlemek, AB fonlarının doğru bir şekilde toplandığını, harcıandığını, performansın gerçekleştirildiğini ve muhasebeleştirildiğini kontrol etmek,
- AB fonlarını kullanan herhangi bir kişi veya kuruluşu kontrol etmek, AB kurumlarında (özellikle Komisyon), AB ülkelerinde ve AB yardımı alan ülkelerde yerinde kontroller yapmak,
- Avrupa Komisyonu ve ulusal hükümetler için denetim raporlarında kararlar almak ve tavsiyeler düzenlemek,
- Şüpheli dolandırıcılık, yolsuzluk veya diğer yasadışı faaliyetleri Avrupa Dolandırıcılıkla Mücadele Ofisine (OLAF) bildirmek,
- Avrupa Parlamentosuna ve AB Konseyine yönelik olarak Parlamentonun, Komisyonun AB bütçesini ele almasını onaylayıp onaylamayacağına karar vermeden önce incelediği yıllık raporu hazırlamak,
- AB politika yapıcılara, AB finansmanının nasıl daha iyi yönetilebileceği ve vatandaşlara karşı nasıl daha hesap verebilir hale gelinebileceği konusunda uzman görüşü sunmak,
- AB mali yönetimini etkileyecek hazırlık mevzuatı, AB kamu maliyesine ilişkin politika belgeleri, incelemeler ve geçici yayınlar hakkında görüş bildirmek.

Avrupa Sayıştay ı söz konusu görevleri ve yetkileri içerisinde özellikle rapor sunma ve denetim yapma konularında uzmanlaşmıştır.

2.3.1. Avrupa Sayıştay ının Denetim Görevi

Avrupa Sayıştay ının temel görevi ABİDA'nın 287(1). maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddeye göre Avrupa Sayıştay ı, Birliğin parasının hukuka uygun elde edilip edilmediğini, harcanıp harcanmadığını ve mali yönetimin sağlam olup olmadığını kontrol etmekle yükümlüdür. Avrupa Sayıştay ı hem gelirlerin hem de giderlerin denetimini gerçekleştirmektedir. Gelir ve giderlerin denetim usulü ABİDA'nın 287(2). maddesinde hüküm altına alınmıştır. Gelirlerin denetimi, Birliğe ödenmesi gereken ve fiilen ödenen tutarlar esas alınarak; giderlerin denetimi ise taahhüt edilen ve yapılan ödemeler esas alınarak yapılır (Consolidated Version, 2012: m. 287).

Avrupa Sayıştay'ı düzenlilik denetimi ile performans denetimi olmak üzere iki farklı denetim gerçekleştirmektedir. Bu yönüyle aslında Avrupa Sayıştayının denetim görevi ulusal YDK'lar ile birebir örtüşmektedir. Bu denetimler, ilgili mali yıla ait hesapların kapatılmasından önce yapılabilir. Bu kapsamda Avrupa Sayıştay'ı gerekli gördüğü takdirde diğer AB kurumlarında ve üye devletlerde yerinde kontroller de yapabilir (Laffan, 2002: 26).

Avrupa Sayıştay'ı düzenlilik denetimini mali denetim ve uygunluk denetimi olmak üzere iki şekilde gerçekleştirmektedir. Mali denetim; hesapların mali yıl içinde mali durumunun, sonuçlarının ve nakit akışının doğru sunulup sunulmadığının kontrol edilmesi iken; uygunluk denetimi; mali işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığının kontrol edilmesidir. Performans denetimi ise AB fonlarının hedeflere, mümkün olan en az kaynakla ve en ekonomik şekilde ulaşım ulaşımadığının kontrol edilmesidir (European Union, 2020b).

Avrupa Sayıştay'ı kuruluşunun ilk yıllarında mali denetim ile uygunluk denetimine ağırlık vermiştir. Performans denetimi ikinci planda kalmıştır. Mali denetim ve uygunluk denetiminin sonuçları gerçekten de Avrupa Parlamentosu tarafından bütçenin uygulanmak üzere Komisyon'a sevk edilmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Downes, Moretti, ve Nicol, 2017: 38). Bu nedenle Avrupa Sayıştayının yıllık raporlarının ana bileşeni AB'nin hesaplarının güvenilirliği ve bunların altında yatan işlemlerin yasallığı ve düzenliliği hakkındaki uygunluk bildirimidir.

Avrupa Sayıştay'ı, 2007 yılından itibaren her yıl hesapların uluslararası standartlara uygun olarak hazırlandığı, adil ve güvenilir olduğu konusunda görüş sunmaktadır. Fakat Avrupa Sayıştayının yıllık denetim raporları, uzun yıllar boyunca AB harcamalarının uygulanmasında ciddi yetersizlikler olduğunu ortaya koymaktadır. Her ne kadar mevcut Raporlar hesapların güvenilirliğini doğrulasa da, Avrupa Sayıştay'ı tüm harcama alanlarının yasallığını ve düzenliliğini teyit edememiştir (House of Commons, 2015: 4). Fakat son birkaç yıldaki ödemelerin tahmini hata düzeyinde iyileşme olmuştur. Ayrıca 2018 yılında, denetlenen harcamaların büyük bir kısmı önemli bir hata düzeyinden etkilenmemiştir (ECA, 2019a: 1)Avrupa Parlamentosu 1998 yılından bu yana AB bütçesini uygulanması için Avrupa Komisyonuna sevk etmesine rağmen, AB ödemeleriyle ilgili yıllar içinde hem Komisyon'dan hem de üye devletlerden olumsuz görüş gelmiştir. Bu hata oranını azaltmak amacıyla güvenlik önlemleri, kontrol sistemlerindeki iyileştirmeler ve idari kuralların basitleştirilmesi gibi bir dizi girişim başlatılmıştır (Downes vd., 2017: 38).

Avrupa Sayıştayı'nın performans denetimleri, AB gelir ve giderlerinin kalitesini ve sağlam bir mali yönetim ilkesinin uygulanıp uygulanmadığını ele almaktadır. Sağlam bir mali yönetim; etkililik, ekonomiklik ve verimlilik kavramlarını içermektedir (ECA, 2017: 7).

- Ekonomiklik ilkesi, denetlenen kurumun faaliyetlerini yerine getirmek için kullandığı kaynakların uygun zamanda, miktarda, kalitede ve en iyi fiyatla elde edilmesini gerektirir.
- Verimlilik ilkesi, kullanılan kaynaklar ile elde edilen sonuçlar arasındaki en iyi ilişki ile ilgilidir.
- Etkililik ilkesi, belirlenen özel hedeflere ulaşılması ve amaçlanan sonuçların elde edilmesi ile ilgilidir.

Performans denetimi sonuçları özel raporlarda belirtilmiştir. Performans denetimi, girdiler (programın uygulanması için gerekli mali, beşeri, maddi, örgütsel veya düzenleyici araçlar), çıktılar (programın çıktıları), sonuçlar (programın doğrudan muhataplar veya alıcılar üzerindeki ani etkileri) ve etkiler (AB'nin eylemlerinden kaynaklanan uzun vadeli değişiklikler) dâhil olmak üzere kamu müdahale sürecinin farklı yönlerinin değerlendirilmesini içerir (ECA, 2020c). Performans denetimi, birçok açıdan mali denetimden ve uygunluk denetiminden farklılaşmaktadır. Avrupa Sayıştayı tarafından gerçekleştirilen denetimler arasındaki temel farklılıklar Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Performans Denetiminin Mali Denetim ve Uygunluk Denetiminden Farklılıkları

	PERFORMANS DENETİMİ	MALİ DENETİM VE UYGUNLUK DENETİMİ
AMAÇ	AB kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli kullanılıp kullanılmadığı değerlendirilir.	Mali işlemlerin yasal ve düzenli bir şekilde yürütülüp yürütülmediği ve hesapların güvenilir olup olmadığı değerlendirilir.
ODAK NOKTASI	Politika, program, organizasyon, faaliyetler ve yönetim sistemleri.	Mali işlemler, muhasebe ve önemli kontrol prosedürleri.
AKADEMİK TEMELİ	Ekonomi, siyaset bilimi, sosyoloji vb.	Muhasebe ve hukuk.
METOTLAR	Denetimden denetime değişir.	Standart biçim

	PERFORMANS DENETİMİ	MALİ DENETİM VE UYGUNLUK DENETİMİ
DENETİM KRİTERLERİ	Denetçilerin yargılarına daha fazla açıktır. Her bir denetime özgü kriterler bulunmaktadır.	Denetçilerin yargılarına daha az açıktır. Tüm denetimler için mevzuat ve yönetmeliklerle belirlenen standart kriterler vardır.
RAPORLAR	Bir defaya mahsus yayınlanan özel rapor, Amaçlara bağlı olarak değişen yapı ve içerik, AB bütçesinin performansına ilişkin makro bir bakış, yıllık raporun özel bir bölümünde yer almaktadır.	Yıllık rapor. Takriben standartlaştırılmıştır.

Kaynak: (ECA, 2017: 10).

Hesap verme sorumluluğunun artması ile birlikte hem Avrupa Sayıştay'ı hem de AB'ye üye devlet YDK'ları tarafından son yıllarda performans denetimine artan bir ilgi vardır (Sayın, 1998: 93). Fakat bu ilgiye rağmen Avrupa Sayıştayının performans denetimleri AB bütçe sürecine entegre edilebilecek düzeye gelmemiştir. Bu durumun üç temel sebebi vardır. Birincisi; Avrupa Sayıştay'ı henüz performans yapısı hakkında görüş bildirecek bir konumda değildir. İkincisi, Avrupa Sayıştayının AB harcamaları ve yönetiminin performansı hakkındaki değerlendirmeleri, bağımsız olarak hazırlanan çeşitli özel raporlar arasında dağıtılmaktadır. Son olarak, Avrupa Sayıştay'ı her yıl Avrupa Komisyonu tarafından üretilen performans verilerinin tamamını incelememektedir (Downes vd., 2017: 39). Performans denetimi konusunda yaşanan sorunların temel nedeni mali denetim ve uygunluk denetimine kıyasla performans denetiminin daha yeni bir denetim türü olmasıdır. Performans denetimi konusundaki bilgi ve birikimin zaman içerisinde artması ile birlikte Avrupa Sayıştayının da performans denetimi güçlenecektir.

Her üç denetim türü de, INTOSAI tarafından belirlenen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının (ISSAI) rehberleri ve uluslararası denetim standartları esas alınarak gerçekleştirilir (Downes vd., 2017: 37). Avrupa Sayıştay'ı Şekil 1'de görüldüğü üzere denetimini yedi aşamada gerçekleştirmektedir. Söz konusu aşamalar sırasıyla, yıllık ve çok yıllık programlama, ön inceleme, denetim planlama bildirisi, denetim saha çalışması, kurumun denetime hazır hale getirilmesi, denetim raporunun yayımlanması ve izlemedir.

Sekil 1: Avrupa Sayıştayının Denetim Sürecinin Temel Aşamaları

YILLIK VE ÇOK YILLIK PROGRAMLAMA	• Risk ve politika analizi ile Sayıştayın genel stratejisi doğrultusunda denetim önceliklerinin belirlenmesi.
ÖN İNCELEME	• Bir denetim teklifinin fizibilitesinin ve olası etkisinin değerlendirilmesi.
DENETİM PLANLAMA BİLDİRİSİ	• Sürecin verimli ve etkili olmasını sağlamak için ayrıntılı denetim adımlarının belirlenmesi.
DENETİM SAHA ÇALIŞMASI	• AB kurumları, ajansları, merkezi olmayan organları, ulusal idareleri ve diğer AB fonu alıcılarından denetim kanıtlarının toplanması.
KURUMUN DENETİME HAZIR HALE GETİRİLMESİ	• Denetlenen kurumun eylemlerinin kontrol edilmesi ve bulguların niteliğinin teyit edilmesi.
DENETİM RAPORUNUN YAYIMLANMASI	• Denetim bulgularının, sonuçlarının ve tavsiyelerinin, denetlenenlerin yanıtıyla birlikte açıklanması.
İZLEME	• İki veya üç yıl sonra, tavsiyelerin ne ölçüde uygulandığının kontrol edilmesi.

Kaynak: (ECA, 2020d).

2.3.2. Avrupa Sayıştayının Rapor Sunma Görevi

Avrupa Sayıştayı yaptığı denetimler sonucu ulaştığı bulgu ve sonuçları yayımladığı raporlarla değerlendirmekte ve kamuoyuna sunmaktadır. Raporlar tavsiye niteliğinde olup, yasal olarak bağlayıcılığı ya da uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır (Vogiatzis, 2019: 668). Avrupa Adalet Divanının aksine Avrupa Sayıştayının yargılama yetkisi olmayıp, yetki sahibi bireylere veya kurumlara yaptırım uygulayamaz (Laffan, 2003: 770).

Avrupa Sayıştayı, rapor sunma yetkisini kullanırken hem denetim sonucunda ortaya koyduğu bulgulara hem de olası risklere karşı önleyici uyarılara yer vermektedir (Mengiler, 2010: 11). Raporlarda dahili program harcamalarının (Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu yardımı, enerji programları, balıkçılık vb.), harici harcamaların (Orta ve Doğu Avrupa Ülkelerindeki nükleer güvenlik, kalkınma yardımı, PHARE ve TACIS programları vb.), gümrük birliğinin / gelirlerinin (gümrük kontrollerindeki risk analizi, Avrupa Komisyonunun mali çıkarlarının korunması, KDV ve GSYH'nin değerlendirilmesi vb.) ve AB kurumlarının (Avrupa Parlamentosu üyelerinin ödenekleri, AB ajanslarının katma değeri vb.) etkinliği incelenmektedir (Stephenson, 2015: 85).

Avrupa Sayıştayı günümüzde üç farklı denetim raporu yayımlamaktadır. Bu raporlar; yıllık raporlar, spesifik yıllık raporlar ve özel raporlardır. Yayımlanan raporlar denetimin türüne göre değişmektedir. Performans denetimi özel raporlar, mali denetim yıllık raporlar, uygunluk denetimi ise hem özel hem de yıllık raporlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

Yıllık raporlar, AB bütçesi ve Avrupa Kalkınma Fonlarına ilişkin mali denetim ve uygunluk denetimi sonuçlarını içermektedir. (ECA, 2020e). ABİDA'nın 287(4) maddesine göre Avrupa Sayıştayı, her yıl mali yılın sonra erdiği yılı takiben yıllık raporu hazırlamaktadır (Consolidated Version, 2012: m. 287). Yıllık rapor yayımlandığında Avrupa Sayıştayı tarafından ulusal parlamentolara, Avrupa Parlamentosuna ve Konseye gönderilmektedir. Yıllık raporun içeriği on bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm güven beyanı ile hesapların güvenilirliği ve işlemlerin düzenliliği hakkındaki denetim sonuçlarının özetini içermektedir. İkinci bölümde; bütçe yönetimi ve mali yönetime ilişkin analizler sunulmaktadır. Üçüncü bölüm; AB bütçe performans göstergelerine odaklanır, bir önceki mali yılın performansla ilgili özel raporlarının önemli sonuçlarını sunar ve Komisyon'un özel raporlarda sunulan önerileri uygulayıp uygulamadığı analiz edilir. Dördüncü bölüm AB geliriyle ilgili bulguları sunar. Beşinci bölüm ve sonraki bölümler ise mevcut çok yıllık mali planın ana başlıklarına yönelik olarak işlemlerin düzenliliğine ilişkin test sonuçları ile Komisyonun yıllık faaliyet raporlarının inceleme sonuçları, iç kontrol sistemlerinin diğer unsurlarına ve diğer yönetim düzenlemelerine ilişkin sonuçları içermektedir (Annual Report, 2019: 7).

Spesifik yıllık raporlar, AB kurumlarının, yerel organların ve ortak girişimlerin yıllık mali denetim sonuçlarını içermektedir (ECA, 2020e). AB kurumları, AB politikalarının tasarlanmasına ve uygulanmasına yardımcı olan ve belirli teknik, bilimsel veya yönetsel görevleri yerine getirmek için kurulmuş olan farklı tüzel kişiliklerdir. Toplam 43 AB kurumu bulunmaktadır. Ortak girişimler ise AB'nin sanayi, araştırma grupları ve üye devletler ile birlikte oluşturduğu kamu-özel sektör ortaklıklarıdır ve AB araştırma politikasının uygulanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Toplamda 8 ortak girişim bulunmaktadır (ECA, 2020f: 27).

Özel raporlar özel harcama alanlarına ve politika alanlarına, bütçesel veya yönetsel konularına ilişkin performans ve uygunluk denetimlerinin sonuçlarını içermektedir (ECA, 2020e). Özel raporlar Avrupa Sayıştayı'nın belirli konulardaki tespitlerini göstermektedir. Özel raporlarda, belirli AB politika ve programlarının hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı, sonuçların etkili ve verimli bir şekilde elde edilip

edilmediği ve AB fonlarının katma değer yaratıp yaratmadığı incelenmektedir. 2018 yılında 35 tane, 2019 yılında ise 25 tane özel rapor yayımlanmıştır (ECA, 2018: 18; 2020e).

Ayrıca Avrupa Sayıştayı yayımladığı yıllık faaliyet raporu ile Avrupa Sayıştayının yıl içindeki temel sonuçları ve başarılarının yanı sıra denetim ortamındaki ve iç organizasyonundaki ana gelişmelere yer vermektedir (ECA, 2020g). Denetim raporlarının yanı sıra Avrupa Sayıştayı, AB mali yönetimine ilişkin yasal mevzuata dair görüşler sunmakta; bilgi ve deneyimleri doğrultusunda değerlendirmeler yapmaktadır.

2.4. Avrupa Sayıştayının Avrupa Parlamentosu, Avrupa Konseyi ve Üye Devletlerin Yasama Organları ile İlişkisi

Avrupa Sayıştayının Avrupa Parlamentosu, Avrupa Konseyi ve üye devletlerin yasama organları ile ilişkisi bütçe süreci ve özellikle bütçenin denetimi çerçevesinde şekillenmiştir. Kurumların Avrupa Sayıştayı ile ilişkilerinin kapsamı sadece Sayıştayın raporlarıyla sınırlı olmayıp aynı zamanda AB bütçelerinin mali yönetimiyle ilgili alanları da kapsamaktadır (OECD, 2002: 45).

Avrupa Sayıştayı, Avrupa Konseyi ile Avrupa Parlamentosuna, Birliğin mali yapısı ve yönetimi hakkında gerekli bilgileri sağlayarak demokratik kontrolü teşvik etmektedir. Böylece Sayıştay, denetimleri profesyonel bir şekilde yürüterek ve denetimlerinin bulgularını raporlayarak AB'deki hesap verebilirliği arttırmaktadır (Laffan, 2003: 770). Bu kontrol sürecine katkıda bulunmak için paydaşların Sayıştay'a tam güven duymaları gerekir. Avrupa Sayıştayı bağımsızlık, tarafsızlık, nesnellik ve profesyonellik değerlerine inanmaktadır (De Bondt, 2014: 19). Bu değerler çerçevesinde Avrupa Sayıştayı diğer pek çok ulusal YDK gibi mali denetim görevinin yanında mali yönetimin nitel yönünü ve özellikle performans yönünü de değerlendirmekte; raporlamakta ve diğer kurumlarla eşgüdüm içinde çalışmaktadır (Downes vd., 2017: 36).

AB bütçesi ile ilgili temel hükümler ABİDA'nın mali hükümler başlığı altında 310. - 325. maddeleri arasında düzenlenmiştir. ABİDA'nın 310(1). maddesine göre AB'nin yıllık bütçesi, Avrupa Parlamentosu ve Konsey tarafından 314. maddeye uygun olarak hazırlanmaktadır (Consolidated Version, 2012: m. 310). ABİDA'nın 287(4). maddesine göre Avrupa Sayıştayı, tarafından her yıl yayımlanan raporlar Birliğin diğer kurumlarına iletilir ve bu kurumların Sayıştayın tespitlerine ilişkin yanıtlarıyla birlikte AB Resmi Gazetesi'nde yayımlanır. Sayıştay,

ayrıca, özel raporlarla da denetimler yapabilir ve Birliğin diğer kurumlarından birinin talebi üzerine görüşlerini bildirebilir. Sayıştay, Avrupa Parlamentosu'na ve Konsey'e, bütçenin uygulanmasına ilişkin denetim yetkilerini kullanmalarında yardımcı olmaktadır. Bu doğrultuda Avrupa Sayıştay, Avrupa Parlamentosu'na ve Konsey'e, hesapların güvenilirliği ve işlemlerin hukuka uygunluğu ve düzgünlüğü hakkında, Avrupa Birliği Resmi Gazetesi'nde yayımlanacak bir uygunluk bildirimini vermektedir (Consolidated Version, 2012: m. 287).

Avrupa Parlamentosu, Konsey'in tavsiyesi üzerine hareket ederek, bütçenin uygulanması konusunda Komisyon'u ibra eder. Avrupa Parlamentosu, bu amaçla, Konsey'in incelemesinden sonra, 318. maddede belirtilen hesapları, mali bilanço ve değerlendirme raporunu, denetlenen kurumların Sayıştayın tespitlerine verdikleri cevapları da içeren Sayıştayın yıllık raporunu, 287. maddenin 1. paragrafının ikinci alt paragrafında belirtilen uygunluk bildirimini ve Sayıştayın ilgili özel raporlarını inceler (Consolidated Version, 2012: m. 319).

Sayıştay başkanı her yıl, yıllık raporu üye devletlerin ekonomi ve maliye bakanlarından oluşan Ekonomik ve Mali İşler Konseyi'ne (ECOFIN) sunar. ECOFIN temelde AB'nin ekonomi ve bütçe politikalarından ve AB Parlamentosu ile birlikte AB bütçesinin hazırlanmasından sorumludur. Sayıştay başkanı ayrıca belirli alanlara ilişkin özel raporlar sunmaya davet edilebilir. Uygulamada Avrupa Sayıştayının ana muhatabı, AB'de bütçenin hazırlık çalışmalarından sorumlu olan Bütçe Kurulu'dur. Sayıştay raporları Konsey'in ilgili organlarına sunulur (ECA, 2019b: 25).

Avrupa Sayıştay ayrıca raporlarını ve görüşlerini üye devletlerdeki ilgili yasama organı komisyonlarına iletmektedir. Buna ek olarak, Avrupa Sayıştay üyeleri, Sayıştay yayınlarını, özellikle yıllık ve özel raporları üye devletlerin yasama organlarında sunabilirler (ECA, 2019b: 25).

3. AVRUPA SAYIŞTAYI VE ÜYE DEVLET YÜKSEK DENETİM KURUMLARI

AB bütçesinin denetiminde Avrupa Sayıştay, üye devlet YDK'ları ile işbirliği içinde çalışmaktadır. Avrupa Sayıştay ile üye devletlerin YDK'ları arasındaki ilişkiler kurumsal, işlevsel ve teknik olmak üzere üç farklı düzlemde gerçekleşmektedir. Bu ilişkiler şu şekildedir (Castells, 2005: 140):

- Birincisi dış denetimden sorumlu olan kurumlar arasında çeşitli anlaşmalar mevcuttur.
- İkincisi denetim faaliyetini gerçekleştirmek için ortaklaşa kabul edilen çeşitli girişimlerde daha açık bir inisiyatif mevcuttur.
- Üçüncüsü ise denetim kılavuzlarının ve kontrol prosedürlerinin ortaklaşa geliştirilmesinde teknik ilişkiler mevcuttur.

Fakat uygulamada bazı sorunların mevcut olduğu görülmektedir. Bu kısımda Avrupa Sayıştayı ile üye devlet YDK'ları arasındaki ilişkiler ve yaşanan sorunlar incelenmektedir.

3.1. Avrupa Sayıştayı ile Üye Devlet Yüksek Denetim Kurumları Arasındaki Köprü: İrtibat Komitesi

Avrupa Sayıştayı ile üye devletlerin YDK'ları arasındaki işbirliği Avrupa Sayıştayının 1977'de kurulması ile birlikte başlamış ve yıllar içinde güçlenmiştir (ECA, 2020h). ABİDA, üye devlet YDK'larının ve Avrupa Sayıştayının bağımsızlıklarını korurken aynı zamanda güvenilir bir işbirliği yapmalarını sağlamaktadır. Bir başka deyişle antlaşma, Avrupa Sayıştayının denetim görevini üye devlet YDK'ları ile birlikte yürütmeleri gerektiğini hüküm altına almıştır (Castells, 2005: 140). ABİDA'nın 287(3). maddesine göre *“denetim, kayıtlar temel alınarak ve gerektiğinde, Birliğin diğer kurumlarında, Birlik adına gelir veya giderleri yöneten organ, ofis veya ajansların binalarında ve bütçeden ödenek alan gerçek veya tüzel kişilerin binaları da dâhil olmak üzere, üye devletlerde yapılır. Üye devletlerdeki denetim, ulusal denetim kurumlarıyla veya bu kurumların gerekli yetkilere sahip olmaması durumunda, yetkili ulusal birimlerle irtibat halinde yürütülür. Sayıştay ve üye devletlerin ulusal denetim kurumları, bağımsızlıklarını koruyarak, karşılıklı güvene dayalı işbirliği yaparlar. Bu kurumlar veya birimler, denetlemeye katılıp katılmayacakları konusunda Sayıştayı bilgilendirirler (Consolidated Version, 2012: m. 287).”*

AB, üye devlet YDK'ları ile Avrupa Sayıştayı arasındaki işbirliğini İrtibat Komitesi aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Ayrıca üye devletlerin YDK'ları arasındaki işbirliğini de teşvik etmektedir. İlk kez 1960 yılında toplanan İrtibat Komitesi, AB'ye üye devletlerin YDK'larının ortak çıkarlarının tartışıldığı bir forum görevi görmektedir (ECA, 2020i). Komite, AB fonlarının ve AB ile ilgili diğer konuların denetimi konusunda mesleki bilgi ve deneyim paylaşımını sağlamaktadır (ECA, 2020h). Komite ayrıca AB'de etkin bir dış denetime ve hesap verebilirliğe

katkıda bulunmak ve AB mali yönetiminin ve iyi yönetişimin geliştirilmesine yardımcı olmak amacıyla EUROSAT ve üyeleriyle de işbirliği yapmaktadır (EUROSAT, 2020).

AB'ye aday ve potansiyel aday ülkeler ile Avrupa Sayıştay arasındaki işbirliği de İrtibat Komitesi aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. İrtibat Komitesi, AB'ye Aday ve Potansiyel Aday Ülke Sayıştayları Ağı ve Avrupa Sayıştay çerçevesinde çeşitli girişimler yoluyla işbirliğini teşvik etmekte ve kolaylaştırmaktadır. Sayıştay başkanlarının gözlemci olarak katıldığı İrtibat Komitesi toplantılarında, önceki İrtibat Komitesi Çalışma Grubunun halefi olan Denetim Faaliyetleri Ortak Çalışma Grubu (JWGAA) küçük ölçekli, pratik ve uygulamalı işbirliğini teşvik etmektedir (ECA, 2020i). Gerçekleştirilen toplantılar, seminerler ve çalıştaylar ile denetim yöntem ve tekniklerinin uluslararası standartlara ve AB uygulamalarına uygun olması amaçlanmaktadır. Bilimsel etkinlikler sonunda ortak paydada buluşulan kararlar bildiriler aracılığıyla kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

İrtibat Komitesi, belirli alanlarda üye devlet YDK'ları tarafından geçmişte yapılmış dikkat çekici denetimleri "Denetimde Başarılı Örnekler" (Audit Compendium) adıyla zaman zaman yayımlamaktadır. Komite 2018 yılında gençlerin işgücü piyasalarına entegrasyonu ve genç işsizliğine, 2019 yılında ise kamu sağlığına yönelik olarak iki başarılı denetim örneğini yayımlamıştır. Genç işsizliği ve işgücü piyasasına gençlerin entegrasyonu başlıklı denetim incelemesi, 2013-2017 yılları arasındaki 14 YDK'nın yaptığı denetimlere dayanmaktadır. Denetimlerde istihdam politikalarının önemli yönlerine yer verilmiştir. İncelemede genç işsizliğinin üye devletlerin ve AB kurumlarının en temel sorunlarından birisi olduğu ve 4 milyondan fazla gencin işsiz olduğu ortaya koyulmuştur (Contact Committee, 2018). Kamu sağlığı başlıklı denetim incelemesinde, 2014-2019 yılları arasındaki 24 YDK'nın yaptığı denetimlerden yola çıkarak AB ve üye devletlerin bu alanda karşılaştığı güçlükler yer verilmiştir. İncelemede kamu sağlığının denetlenmesinin oldukça zor ve karmaşık olduğu; fakat son yıllarda gerçekleştirilen denetimlerin bu alanın AB açısından önemini yansıttığı ortaya koyulmuştur (Contact Committee, 2019).

Ayrıca İrtibat Komitesi işbirliği çerçevesinde 8 üye devlet YDK'sının katıldığı ve Avrupa Atık Sevkiyat Yönetmeliğinin uygulanmasına yönelik "eşgüdümlü denetim" başlatmıştır. Denetim, EUROSAT'nin Çevre Denetimi Çalışma Grubu ile yürütülmüştür. Denetimde sekiz ülkenin tümünün atık sevkiyatları ile ilgili AB düzenlemesini uyguladığı ve yasal mevzuata uyduğu ifade edilmiştir (Contact Committee, 2013).

Avrupa Sayıştayı ulusal düzeyde AB fonlarının nasıl harcandığına dair çok az bilgiye sahiptir. Bununla birlikte, ulusal düzeyde AB fonlarının nasıl kullanıldığına ilişkin performans denetimi üye devletler arasında farklılaşmaktadır. Bu durumu ele almak için üye devletlerin ulusal denetim organları arasındaki işbirliği artmıştır (Downes vd., 2017: 42). Örneğin; Türkiye'nin AB'ye üyelik sürecinde dış denetimin uluslararası standartlara uygun şekilde geliştirilmesi hedeflenmiş ve bu doğrultuda "Türk Sayıştayının Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi" başlıklı eşleştirme projesi hazırlanmıştır. 2005 yılında uygulanmaya başlanan proje, Birleşik Krallık ve İspanya yüksek denetim organlarının işbirliği ile yürütülmüştür (Polat, 2006: 35). Benzer şekilde 2002 yılında Bulgaristan'ın faydalanıcı ülke olduğu ve Birleşik Krallık ile Hollanda'nın işbirlikçi ülke olduğu "Bağımsız Kamu Dış Denetim Kurumunun Güçlendirilmesi" başlıklı eşleştirme projesi; 2004 yılında ise Hırvatistan'ın faydalanıcı ülke olduğu ve Birleşik Krallık'ın işbirlikçi ülke olduğu "Bütçe Uygulamalarının Dış Gözetiminin Güçlendirilmesi" başlıklı eşleştirme projesi uygulanmıştır (European Communities, 2007: 52).

AB'nin en önemli harcama programları tarımsal ve yapısal fonlar olup söz konusu fonlar ortak yönetim altında yürütülmektedir. Avrupa Komisyonu, finansal kaynakları doğrudan faydalanıcılara değil, kaynakları ülkelerindeki faydalanıcılara dağıtan üye devletlerin hükümetlerine aktarmaktadırlar (Aden, 2015: 320). Avrupa Sayıştayı üye devletlerin AB fonlarının kullanımını hakkında görüş bildirme yetkisine sahip değildir ve üye devletler tarafından harcanan AB bütçesinin önemli bir kısmı da Avrupa Sayıştayının performans denetimine tabi değildir. AB fonları üye devletlerin denetim organları ve parlamentoları tarafından denetlenmektedir (Downes vd., 2017: 42). Bu açıdan düşünüldüğünde Avrupa Sayıştayı denetim yetkisini görev, yetki, örgütsel yapı ve denetim metodolojisi bakımından farklılaşan ulusal YDK'lar ile paylaşmaktadır (Aden, 2015: 320).

3.2. Avrupa Sayıştayı ile Üye Devlet Yüksek Denetim Kurumları Arasında Yaşanan Sorunlar

AB'deki kamu harcamalarının önemli bir kısmı üye devletler tarafından gerçekleştirilmektedir. Üye devletler ile Avrupa Sayıştayı arasındaki etkin bir işbirliği harcamaların denetimini etkinleştirmektedir. Fakat süreç içerisinde Avrupa Sayıştayı ile üye devlet YDK'ları arasında sorunların yaşandığı görülmektedir. Castells (2005) Avrupa Sayıştayı ile üye devletlerin YDK'ları arasında üç temel sorunun var olduğunu ifade etmektedir. Birinci sorun ortak bir denetimden kaynaklanan sorunları ifade etmektedir. Bazı kamu harcamaları hem AB hem de

ulusal hükümetler tarafından finanse edilmektedir. Dolayısıyla bu harcamaların iki birim tarafından ortak olarak denetlenmesi gerekmektedir. Denetim faaliyetinin iki birim arasında paylaşılması her iki taraf için de faydalı olmakla birlikte, ortak denetim raporlarının hazırlanmasında ve kurumların bağımsızlığında önemli sorunlar doğmaktadır. Ayrıca üye devletlerin YDK'ları farklı yapılara sahiptirler. Bu farklı yapılar da ortak denetimin gerçekleştirilmesini zorlaştırmaktadır. Özellikle denetim raporlarının hazırlanmasında YDK'ların farklı takvimlere sahip olması, ortak bir yol izlemeyi güçleştirmektedir.

İkinci sorun Avrupa Sayıştay ile üye devletlerin YDK'ları arasındaki kurumsal ilişkilere rehberlik etmesi gereken temel felsefeye ilişkindir. Üye devlet YDK'larının bağımsızlıklarına zarar gelecek düşüncesiyle YDK'lar arasında işbirliğine gitmemek doğru değildir. Özellikle yıllık raporların hazırlanmasında üye devlet YDK'ları ortak bir yol izleyerek işbirliğine gidebilirler (Castells, 2005: 142-143).

Üçüncü sorun ise âdemi merkezîyetçi ülkelerdeki eyalet YDK'larının varlığı dolayısıyla ortaya çıkan sorunları ifade etmektedir. Almanya, Avusturya ve Belçika gibi federal devlet sistemine sahip olan devletlerde üye devletlerin YDK yapılanması ortak bir karar alınmasını daha karmaşık bir hale getirmektedir. AB'ye üye federal devletlerde, eyaletlerde yürütme organını denetlemekle görevli bir eyalet YDK'sı mevcuttur. Her ülkede eyalet YDK'larının yapısal özellikleri farklıdır. Bazıları anayasa ile koruma altındayken bazılarında yetkiler ulusal YDK ile eyalet YDK'sı arasında paylaşılmaktadır (Castells, 2005: 144). Yetki paylaşımındaki farklılıklar Avrupa Sayıştay ile olan ilişkileri de zorlaştırmaktadır. Örneğin Almanya'da AB'den gelen finansal kaynağın çoğunluğu bölgesel düzeyde harcanmaktadır. AB fonları tamamen bağımsız olan eyalet YDK'ları tarafından denetlenmektedir. Dolayısıyla Avrupa Sayıştayının eyalet YDK'larından bazı bilgilere ihtiyacı olması durumunda eyalet YDK'sı ile temas kurmak yerine federal düzeydeki YDK ile iletişim kurması gerekmektedir (Lehne, 2018: 13). Bu durum ise iletişim kopukluğuna ve sürecin uzamasına neden olmaktadır. Dolayısıyla Avrupa Sayıştay ile üye devlet YDK'ları arasındaki ilişkiler göz önünde tutulurken federal devletlerdeki yapılanmanın da dikkate alınması gerekir. Günümüzde pek çok federal devlette harcamaların önemli bir kısmı da eyaletler tarafından gerçekleştirilmekte ve bu harcamalar da gerek bölgesel gerekse ulusal YDK'lar tarafından denetlenmektedir.

Söz konusu sorunlar AB'nin üye sayısının artması ile birlikte daha gözle görülür hale gelmiştir. Özellikle 2000'li yıllarda Merkez ve Doğu Avrupa

ülkelerinin AB'ye üye olması ile birlikte denetim konusunda yaşanan sorunlar da artmaya başlamıştır. Ayrıca Avrupa borç krizi ile birlikte ulusal YDK'lar ile Avrupa Sayıştayı arasındaki ilişkide yeni sorunlar ortaya çıkmıştır (Aden, 2015: 322). 2012 yılında kurulan Avrupa İstikrar Mekanizmasının (AİM) Avrupa Sayıştayına hesap vermemesi borç krizi açısından önemlidir. AİM özellikle Euro bölgesi için tasarlanmış daimi bir kurtarma fonudur. Euro bölgesindeki mali istikrarı korumak ve borç sorunu yaşayan ya da yaşama ihtimali olan Euro bölgesi devletlerine mali destek sağlamak amacıyla kurulmuştur (İktisadi Kalkınma Vakfı, 2020). Avrupa Sayıştayının denetiminin dışında tutulan ve Avrupa Parlamentosu tarafından da eleştirilen AİM, bu eleştirilere çözüm üretebilmek için kendi iç denetleme kurulunu oluşturmuştur. Denetleme kurulunun beş üyesinden bir tanesi Avrupa Sayıştayı tarafından önerilmekte ve AİM yönetim kurulu tarafından atanmaktadır (Ban ve Seabrooke, 2017: 32). Sorunların çözümü konusunda hem mevzuatta hem de pratikte pek çok çözüm önerisi sunulmuş ve bir kısmı uygulamaya konulmuştur. Uygulamalar sonucu sorunların bir kısmında belirli aşamalar kat edilse de sorunların tam anlamıyla çözülemediği ve hala devam ettiği görülmektedir.

SONUÇ

AB'nin yedi temel kurumundan birisi olan Avrupa Sayıştayı, mali yönetimin kalitesini geliştirmek amacıyla kurulmuştur. Kuruluş tarihinden itibaren zaman içerisinde kurumsal yapısını, görev ve yetkilerini genişletmiştir. Günümüzde AB'nin gelir ve giderlerini denetlemekten, Birliğin diğer kurumlarına yardımcı olmaya kadar pek çok görev ve yetki ile donatılmıştır. Avrupa Sayıştayının pek çok görev ve yetkisi bulunsa da özellikle AB'nin gelir ve giderlerini denetleme ve denetim bulgularını raporlama konularında daha çok faaliyette bulunduğu görülmektedir. Avrupa Sayıştayı, AB gelir ve giderlerinin usulüne uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini denetlemekle yükümlü organdır. Gelir ve giderlerin yasal olarak tahsil edilmesinden, kayıt altına alınmasından ve sağlıklı bir mali yönetim sisteminin oluşturulmasından sorumludur. Bir başka ifadeyle Avrupa Sayıştayı da ulusal YDK'lar gibi mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi gerçekleştirmektedir. Avrupa Sayıştayının kuruluş yıllarında mali denetim ve uygunluk denetimine ağırlık verdiği; son yıllarda hesap verme sorumluluğunun artması ile birlikte bu denetim türlerinin yanında performans denetimine de önem vermeye başladığı görülmektedir. Fakat AB performans denetimini tam anlamıyla bütçe sürecine entegre edememiştir. Diğer denetim türlerine göre daha yeni bir

denetim türü olan performans denetimi konusunda AB'nin kazanacağı bilgi ve deneyimler süreç içerisinde performans denetiminin başarısını artıracaktır.

Avrupa Sayıştayı görev ve yetkilerini ifa ederken üye devlet YDK'ları ile işbirliği içinde çalışmaktadır. Özellikle denetim görevini yerine getirirken Avrupa Sayıştayı üye devlet YDK'ları ile birlikte hareket etmektedir. Bu konuda İrtibat Komitesi önemli roller üstlenmektedir. İrtibat Komitesi üye ve aday devletlerle yaptığı işbirliği faaliyetleri ile etkin bir dış denetime, mali saydamlık ve hesap verebilirlik süreçlerine katkı sağlamakta, yolsuzlukların önlenmesine yardımcı olmaktadır. Diğer taraftan yapısal ve tarımsal fonlar konusunda ciddi sorunlar yaşanmaktadır. Avrupa Sayıştayı söz konusu sorunların çözümü için de üye devlet YDK'ları ile yürüttüğü ortak çalışmalara daha fazla önem vermelidir.

Söz konusu ilişkiler Avrupa Sayıştayı ile üye devletlerin YDK'ları arasında üç temel sorunun var olduğunu göstermektedir. Birinci sorun Avrupa Sayıştayı ile üye devlet YDK'ları arasındaki ortak denetim konularından doğmaktadır. Bazı alanlar hem Avrupa Sayıştayı'nın hem de üye devlet YDK'sının denetim alanına girmektedir. Bu konuda Avrupa Sayıştayı ile üye devletler arasında anlaşmalar yapılmalı ve yetki paylaşımına gidilmelidir. İkinci sorun ise kurumsal ilişkilerden kaynaklıdır. Üye devletlerin bağımsızlığı nedeniyle işbirliğine gitmek risk olarak görülmekte ve belirli alanlarda işbirliğinden kaçınılmaktadır. Bu durum raporların hazırlanmasında işbirliğine gitmeyi engellemektedir. Üçüncü sorun ise AB'ye üye bazı devletlerin âdem-i merkeziyetçi bir devlet yapılanmasını benimsemesinden kaynaklıdır. Bu ülkelerde ulusal bir YDK'nın yanında bölgesel YDK'lar da mevcuttur. Bu durum kararların alınmasında daha karmaşık bir çerçeveyi ortaya çıkarmaktadır. Sorunların 2000'li yıllardan sonra daha da belirgin bir hal aldığı görülmektedir. Bu durumun arkasında yatan temel sebep ise AB'ye yeni üye olan devletlerin sayısının fazlalığı ve Avrupa borç krizidir. Bu iki sebep dolayısıyla Avrupa Sayıştayı'nın üye devlet YDK'ları ile olan ilişkisinde ve Avrupa Sayıştayı'nın işleyişinde düzenlemeler yapılmıştır. Fakat AB'ye aday devletlerin de olduğu göz önünde bulundurulursa, onların da Birliğe dâhil olması ile yeni sorunların ortaya çıkma ihtimali yüksektir.

KAYNAKÇA

- ACIJ (2020), The Basics of Supreme Audit Institutions-Citizen Engagement, Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ), <https://e-participatoryaudit.org/module-01/challenges-facing-supreme-audit-institutions.php>. (Erişim Tarihi: 04.04.2020)
- Aden, Hartmut (2015), "The European Court of Auditors and Its Relationship with National Independent Audit Institutions: The Evolving Audit Function in the EU Multilevel System", The Palgrave Handbook of the European Administrative System, editör Michael W. Bauer ve Jarle Trondal, Palgrave Macmillan UK, London, s. 313–328.
- Ban, Cornel, ve Leonard Seabrooke (2017), "From Crisis to Stability: How to Make the European Stability Mechanism Transparent and Accountable", Editör Leo Hoffmann-Axthelm, Transparency International EU Brussels.
- Botchway, Francis (2006), Documents in International Economic Law, Routledge, London and Newyork.
- Bourn, Sir John (2007), Public Sector Auditing: Is it Value for Money?, John Wiley & Sons, Inc.Hoboken, NJ, USA.
- Caldeira, Vítor (2008), "The European Court Of Auditor's Perspective On The Management And Control Of EU Funds". Polytechnical Studies Review, VI (10), s. 7–27.
- Castells, Antoni (2005), "External Audit Institutions: The European Court of Auditors and Its Relationship with the National Audit Institutions of the Member States", Public Expenditure Control in Europe Coordinating Audit Functions in the European Union, editör Milagros García Crespo, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK & Northampton, MA, USA, s. 127–47.
- Clark, Colin, Michael De Martinis, ve Maria Krambia-Kapardis (2007), "Audit Quality Attributes of European Union Supreme Audit Institutions", European Business Review, 19 (1), s. 40–71.
- Consolidated Versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union (2012), Official Journal of the European Union, 26.10.2012, C 326/1.

- Contact Committee (2013), Coordinated Audit on the Enforcement of European Waste Shipment Regulation, Contact Committee of the Supreme Audit Institutions of the European Union.
- Contact Committee (2018), Audit Compendium Youth Unemployment and the Integration of Young People into the Labour Market, Contact Committee of the Supreme Audit Institutions of the European Union.
- Contact Committee (2019), Audit Compendium Public Health, Contact Committee of the Supreme Audit Institutions of the European Union.
- De Bondt, Anthony (2014), "Performance Audit by the European Court of Auditors: Time for a Rebalancing?", University of Luxembourg, Master Thesis.
- Annual Report on the Implementation of the Budget (2019), Official Journal of the European Union, 8.10.2019, C 340/3.
- Decision No 38-2016 Laying Down the Rules for Implementing the Rules of Procedure of the Court of Auditors (2016), Erişim adresi: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/IMPLEMENTING_RULES_2016/IMPLEMENTING_RULES_2016_EN.pdf
- Demirbaş, Tolga (2001), Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay ı Uygulaması, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 17, Ankara.
- Demirbaş, Tolga ve Özhan Çetinkaya (2018), Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Downes, Ronnie; Delphine Moretti ve Scherie Nicol (2017), "Budgeting and Performance in the European Union A Review in the Context of EU Budget Focused on Results", OECD Journal on Budgeting, 1, s. 1-60.
- Dye, Kenneth M. ve Rick Stapenhurst (1998), "Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption", WBI Working Papers, Report Number: 19684, Washington, DC.
- ECA (2017), Performance Audit Manual, Directorate of Audit Quality Control Committee (DQC), European Court of Auditors (ECA).
- ECA (2018), 2018 EU Audit in Brief Introducing the 2018 Annual Reports of the European Court of Auditors, European Court of Auditors (ECA), Luxembourg.

- ECA (2019a), 2018 Annual Report - Frequently Asked Questions, European Court of Auditors (ECA), Luxembourg, https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FAQ-AR2018/FAQ-AR2018_EN.pdf.
- ECA (2019b), Public Audit in the European Union, The Handbook on Supreme Audit Institutions in the EU and its Member States, Publications Office of the European Union, Luxembourg.
- ECA (2020a), History, European Court of Auditors (ECA), <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/History.aspx> (Erişim Tarihi: 18.03.2020)
- ECA (2020b), Governance, European Court of Auditors (ECA), <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/Structure.aspx> (Erişim Tarihi: 20.03.2020)
- ECA (2020c), Audit Methodology, European Court of Auditors (ECA), <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/AuditMethodology.aspx> (Erişim Tarihi: 06.04.2020)
- ECA (2020d), Audit Activities, European Court of Auditors (ECA), <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/AuditingActivities.aspx> (Erişim Tarihi: 21.03.2020)
- ECA (2020e), Audit Reports and Opinions, European Court of Auditors (ECA), <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/AuditReportsOpinions.aspx?ty=AnnualReport&tab=tab2> (Erişim Tarihi: 22.03.2020)
- ECA (2020f), Our Activities in 2019 Annual Activity Report of the European Court of Auditors, European Court of Auditors (ECA), Luxembourg, https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/AAR19/AAR19_EN.pdf.
- ECA (2020g), Activity Reports, European Court of Auditors (ECA), <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/AnnualActivityReports.aspx> (Erişim Tarihi: 18.04.2020)
- ECA (2020h), Cooperation with EU SAIs, European Court of Auditors (ECA), <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/EUSAIOperation.aspx> (Erişim Tarihi: 24.03.2020)
- ECA (2020i), About, Contact Committee of the Supreme Audit Institutions of the European Union, European Court of Auditors (ECA), <https://www.eca.europa.eu/sites/cc/en/Pages/About.aspx> (Erişim Tarihi: 24.03.2020)

- European Communities (2007), *Making Supreme Audit Institution Twinning Successful*, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg.
- European Union (2020a), *EU Budget*, https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-budget_en (Erişim Tarihi: 05.04.2020)
- European Union (2020b), *European Court of Auditors (ECA)*, https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_en (Erişim Tarihi: 22.03.2020)
- EUROSAI (2020), *Cooperation with the Contact Committee of Heads of Supreme Audit Institutions of the European Union*, European Organisation of Supreme Audit Institutions (EUROSAI), <https://www.eurosai.org/en/about-us/international-cooperation/contact-committee/> (Erişim Tarihi: 05.04.2020)
- García, Eduardo Ruiz (2015), "The Role of the Court of Auditors in Modernising the Accounting System of the European Institutions", *Journal European Court of Auditors*, April (4), s. 12–19.
- Geist, Benjamin (1981), "State Audit: An Introduction", *State Audit - Development in Public Accountability*, editör Benjamin Geist, Macmillan Press Ltd., London & Basingstoke, s. 3–22.
- House of Commons (2015), *Fifteenth Report of Session 2015–16*, European Scrutiny Committee, House of Commons, The Stationery Office Limited, London.
- İktisadi Kalkınma Vakfı (2020), *Avrupa Birliği Tarihçe*, <https://www.ikv.org.tr/ikv.asp?id=28> (Erişim Tarihi: 25.03.2020)
- INTOSAI (1998), *The Lima Declaration*, The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Vienna, Austria.
- INTOSAI (2013), *Beijing Declaration*, The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Beijing, China.
- Kennedy, Tom (2018), "The Court of Auditors", *Oxford Principles of European Union Law*, Volume 1, editör Robert Schütze ve Takis Tridimas, Oxford University Press, Oxford, s. 651–686.
- Köse, H. Ömer (2007), *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

- Kubalı, Derya (1999), "Performans Denetimi", *Amme İdaresi Dergisi*, 32 (1), s. 31-62.
- Laffan, Brigid (2002), "The Court of Auditors", *Understanding European Union Institutions*, editör Alex Warleigh, Routledge, London and New York, s. 123-38.
- Laffan, Brigid (2003), "Auditing and Accountability in the European Union", *Journal of European Public Policy*, 10 (5), s. 762-77.
- Lehne, Klaus-Heiner (2018), "Cooperation Works Best If Beneficial to Both Parties", *ECA Journal*, No:11, s. 10-14.
- Meijers, Derek (2019), "European Court of Auditors: Foresight at the ECA", *EUROSAI Innovations Newsletter* December, s. 2-4.
- Mengiler, Özgür (2010), "Avrupa Birliği Sayıştay ı'nın Kurumsal Etkinliği", *Sayıştay Dergisi*, 21 (77), s. 3-32.
- Montero, Aránzazu Guillán ve David Le Blanc (2019), *The Role of External Audits in Enhancing Transparency and Accountability for the Sustainable Development Goals*, United Nations, Department of Economic and Social Affairs, DESA Working Paper, 157, New York.
- OECD (2002), *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), SIGMA Papers.
- Phinnemore, David ve Lee McGowan (2004), *A Dictionary of the European Union*, 2. Edition, Europa Publications Taylor & Francis Group, London and New York.
- Polat, Necip (2006), "Sayıştay ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Projesi", *Sayıştay Dergisi*, 17 (60), s. 35-50.
- Posner, Paul L. ve Asif Shahan (2014), "Audit Institutions", *The Oxford Handbook of Public Accountability*, editör Mark Bovens, Robert E. Goodin, ve Thomas Schillemans, Oxford University Press, Oxford, s. 488-506.
- Sayın, İsmail Hakkı (1998), *Avrupa Birliği Sayıştay ı İnceleme*, Sayıştay Başkanlığı, Cumhuriyetin 75'nci Yıldönümü Dizisi: 2, Ankara.

- Stephenson, Paul (2015), "Reconciling Audit and Evaluation? The Shift to Performance and Effectiveness at the European Court of Auditors", *European Journal of Risk Regulation*, 6 (1), s. 79–89.
- Stephenson, Paul (2017), "Norms, Legitimacy and Institutional Independence: The Active Role of the European Court of Auditors in Setting International Standards", *Journal of Contemporary European Research*, 13 (2), s. 1144–1165.
- Treaty Amending Certain Financial Provisions of the Treaties Establishing the European Communities and of the Treaty Establishing a Single Council and a Single Commission of the European Communities (1975), *Official Journal of the European Communities (OJEC)*, 31.12.1977, n° L 359.
- Treaty of Lisbon Amending the Treaty on European Union and the Treaty Establishing the European Community (2007), *Official Journal of the European Union*, 17.12.2007, C 306/1.
- Vogiatzis, Nikos (2019), "The Independence of the European Court of Auditors", *Common Market Law Review*, 56 (3), s. 667–701.



CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİ İLE DEĞİŞEN KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE PROGRAM BAZLI BÜTÇE SİSTEMİNE YÖNELİK BİR YAPILANDIRMA ÖNERİSİ

*A RESTRUCTURING PROPOSAL FOR PROGRAM BASED
BUDGET SYSTEM IN PUBLIC FISCAL MANAGEMENT CHANGING
WITH THE PRESIDENTIAL GOVERNMENT SYSTEM*

Hakkı Hakan YILMAZ¹
İbrahim AKDENİZ²

ÖZ

Türkiye, ekonomik krizlerin yarattığı ortamda 2000'li yılların başında kamu mali yönetim sistemini kapsamlı bir reforma tabi tutmuştur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yasal zemine oturan bu reform ile 2006 yılından itibaren Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Uygulamada belli bir başarıya ulaşılmasına rağmen özellikle politikaların bütçelere yansımaları, plan-program-bütçe ilişkisinin kurulması ile bütçe hazırlık ve uygulama sürecinin etkin yürütülmesi konularında hedeflenen bütçesel sonuçlara ulaşamamıştır. Türkiye 2018 yılında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi modeline geçmiştir. Uygulamasına geçilen yeni hükümet sistemi ile birlikte kamu yönetiminde olduğu gibi mali yönetim sisteminde de önemli değişiklikler olmuştur. Yeni

¹ Prof. Dr., Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, hakkihakanyilmaz@yahoo.com, ORCID: 0000-0003-3046-3236

² Yasama Uzmanı, Türkiye Büyük Millet Meclisi, ibrahim.akdeniz@tbmm.gov.tr, ORCID: 0000-0003-0343-6478

Gönderim Tarihi/Submitted: 23.06.2020

Revizyon Talebi/Revision Requested: 02.07.2020

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 21.07.2020

Kabul Tarihi/Accepted: 23.07.2020

Sorumlu Yazar/Corresponding Author: Yılmaz, Hakkı Hakan

Atf/To Cite: Yılmaz, Hakkı Hakan ve Akdeniz, İbrahim (2020), Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile Değişen Kamu Mali Yönetim Sisteminde Program Bazlı Bütçe Sistemine Yönelik Bir Yapılandırma Önerisi, Sayıştay Dergisi, Cilt: 32, Sayı: 117, s.87-114

hükümet sistemi ile ortaya çıkan değişiklikler de dikkate alınarak bütçe sisteminin değişen yapıya uygun sonuçlar üretecek şekilde yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Özellikle mevcut sistemdeki geleneksel sorunlar dikkate alındığında bütçe açısından bu gereklilik çok daha önemli hale gelmiştir. Bu tespitlerden hareketle çalışmada kamuda politika üretme kapasitesinin artırılması, politika-plan-bütçe ilişkisinin güçlendirilmesi, performans esaslı iş ve hizmet üreten kamu yönetiminin oluşturulması ve bütçe hakkının etkin bir şekilde kullanılabilmesi açısından program bazlı bütçe sistemine yönelik bir yapılandırma önerisi geliştirilmiştir. Önerilen program bütçe modeli ile kamu politikalarının öncelikler ve ihtiyaçlar temelinde belirlenmesi ve hayata geçirilmesi sürecinde kaynaklarının etkin kullanımı, saydamlık ve hesap verebilirlik ile bütçe hakkının güçlendirilmesi hedeflenmektedir.

ABSTRACT

Turkey's public financial management system in the early 2000s in an environment driven by the economic crisis has been subjected to a comprehensive reform. With this reform, which has a legal basis with the Public Financial Management and Control Law code 5018, the Performance Based Budgeting System has been implemented since 2006. Despite achieving a certain success, targeted budgetary results have not been achieved especially in the reflection of policies on budgets, the establishment of plan-program-budget linkage, and effective execution of budget preparation and implementation process. Turkey has moved to the Presidential System model in 2018. Along with the new government system, there have been significant changes in the financial management system as well as in public administration. The budget system needs to be restructured to produce results in line with the changes. Especially considering conventional problems in the current system, this requirement has become more important in terms of budget. Based on these findings, a restructuring proposal for the program based budget the system has been developed in order to increase the capacity of policymaking in the public, strengthen the policy-plan-budget linkage, establish the public administration producing performance-based public services and use the power of the purse effectively. The proposed program budget model aims to strengthen the power of the purse through effective use of resources, transparency and accountability in the process of determining and implementing public policies based on priorities and needs.

Anahtar Kelimeler: Kamu Politikası, Program Bütçe, Performans Bütçe, Hükümet Sistemi, Mali Yönetim

Keywords: Public Policy, Program Budget, Performance Budget, Government System, Fiscal Management

GİRİŞ

Bütçe siyasi sorumluluğa sahip hükümetlerin politika ve program önceliklerini hayata geçirdiği temel bir siyasi metindir. Temsili demokrasi için siyasi programların hayata geçmesi ve yasama ve yürütme arasında iyi tanımlanmış ve ayrıştırılmış bir politikanın oluşturulması, planlama ve bütçeleme sisteminin iyi bir şekilde işlemesine bağlı görülmektedir. Kamu politikalarının değişen çehresi içinde kamusal programlara olan ihtiyacın çeşitlenmesi ve dinamik bir süreç içinde farklılaşması, planlama ve programlamayı da kapsayacak şekilde bütçe sistemlerinin önemini artırmıştır.

Bütçeler, gelir ve giderlere yönelik tahminlerin yer aldığı dokümanlar olmanın ötesinde, yetki devrini de içeren dokümanlardır. Kaynak elde etme ya da harcama yapma yetkisinin, yani bütçe hakkının seçilmiş temsilcilere devredilmesidir. Kamu politikalarını kararlar haline getirecek siyasal erk sahipleri olan seçilmişler ile belirli bir dönem için yönetme erkininin kullanılması yetkisinin vatandaşlar tarafından seçilmişlere verilmesini içeren asil-vekil ilişkisini somutlaştıran mekanizmadır (Yılmaz ve Biçer, 2010: 203-207). Dolayısıyla bütçeler, bütçe hakkı temelinde kamu politikalarının hayata geçirilmesine yönelik gelir toplama ve harcama yapma yetkisinin yasama tarafından yürütmeye devredildiği kapsamlı bir pakettir.

2019-2023 dönemini kapsayan 11. Kalkınma Planı kapsamında istikrarlı ve güçlü bir ekonomiye geçiş için öngörülen hedefler içinde, plan döneminde program bütçe sistemine geçilmesi ve buna göre harcama gözden geçirmelerin yapılmasının da yer alması, bu makalede ele alınan yapılandırma önerisinin geliştirilmesini motive etmiştir. Makale kapsamında değişen hükümet sisteminin getirdiği siyasi çerçeve içinde Türkiye’de bütçe sürecine yön veren plan ve program metinlerinden başlamak üzere program esaslı bir bütçeleme sisteminin bütçesel sonuçları daha iyi sağlamasına yönelik bir yapılandırma önerisi geliştirilmiştir. Bu kapsamda bütçe sürecinin uzatılması ve politika ve program metinleriyle bütçe arasındaki ilişkinin güçlendirilmesinin yanında, yeni yapıyı daha fonksiyonel çalıştıracak kurumsal ve siyasi süreçlere ilişkin öneriler de getirilmiştir.

1. BÜTÇENİN KURAMSAL YAPISI VE KAMU POLİTİKALARIN BÜTÇEYE YANSIMASI

Bütçe, devletin elde ettiği gelir ve giderler için kullanılan para çantası “money bag”, deri çanta, torba gibi anlamlarda da kullanılmış olup köken olarak Latince bir kelimedir (Edizdoğan, 1989: 3). Kelime, ilk kez Fransa ve sonrasında İngiltere’de kullanılsa da zamanla diğer dillerde de karşılık bulmuştur. Bütçe, bir organizasyonun geleceğe yönelik gelir, harcama, amaç, hedef ve faaliyetlerini içeren bir doküman (Lee and at al, 2013: 15), kamu gelir ve giderlerine önceden izin verilmesini içeren bir tasarruf (Stourm, 1917: 4) ya da gelecek bir döneme dair gelir ve harcama tahminlerini içeren ve bunlara dair yetkiyi veren belge (Shick, 2002: 20) olarak ifade edilebilir.

Temsili demokrasinin güçlenmesi ve kamusal müdahale alanlarının genişlemesiyle birlikte bütçeler de geleneksel yapılarından uzaklaşarak, bugün kamusal politikaların somutlaştığı, kamusal yükümlüklerin salındığı ve kamu finansman politikaları ile uygulama biçimlerinin belirlendiği daha güçlü siyasi dokümanlara dönüşmüşlerdir.

Bütçenin kendisinden beklenen sonuçları sağlaması başka bir ifadeyle kamu kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli kullanılması bütçe sistemleri yoluyla sağlanmaktadır. Bu anlamda bütçe, meclis açısından yetki devrinin sınırlarını çizen bir belge olurken, yürütme açısından bir planlama ve yönetim aracı niteliğindedir. Dünyada uygulanan bütçe sistemlerine baktığımızda klasik bütçe, sıfır esaslı bütçeleme, torba bütçeleme, performans bütçeleme, planlama-programlama-bütçeleme sistemlerinin ön plana çıktığı görülmektedir. Dönem dönem farklı bütçe sistemleri uygulanmış olsa da aslında bu sistemler makro mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağılımının sağlanması, kaynakların 3E (etkinlik, ekonomiklik, verimlilik) kuralına göre kullanılması, mali saydamlık ve hesap verebilirlik meselelerinin çözüme kavuşturulması için geliştirilen ve uygulanan sistemlerdir. İyi bir bütçe sistemi, rasyonel kaynak tahsisi ve kullanımına, bilgi sağlamaya, raporlamaya ve hesap vermeye imkan verecek yapı ve içeriğe sahip olmalıdır.

Hükümetlerin öncelik ve tercihlerini yansıtan bütçeler, hangi politikaya ne kadar kaynak ayrıldığını, bu politikalara yönelik hangi faaliyetlerin yerine getirileceğini, kamusal harcamalardan toplumun hangi kesiminin daha fazla yararlanacağını ya da kimler üzerinde kamusal yüklerin kalacağını gösteren

politika belgeleridir. Özellikle 1990'lı yılların ikinci yarısından sonra kamu politikalarının hayata geçirilmesinde makro mali disiplinin sağlanması, stratejik önceliklere göre kaynak tahsisi ve kullanımında çok yıllık bütçe anlayışına dayanan orta vadeli harcama sistemine yönelik tartışmalar öne çıkmıştır. Bu çerçevede, orta vadeli harcama sistemi, karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ile ilişkilendirmesine imkan veren kamu harcama programlarını geliştirmeye yönelik bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Yılmaz, 1999: 17). Politikaların tespitinden kaynakların tahsisine ve kullanılmasına ilişkin süreç bütünsel olarak düşünülmeli ve politika-plan-bütçe ilişkisi bütçesel sonuçların etkinliği açısından güçlendirilmelidir.

2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDEKİ DEĞİŞİME TÜRKİYE'NİN UYUMU

Türkiye, mali yönetim sisteminde var olan (politika-plan-bütçe arasında sıkı ilişki kurulamaması, bütçe kapsamının dar olması, kamu açıklarının yüksek olması, denetim ve raporlama sisteminde yetersizlik vb.) sorunlara çözüm üretmek amacıyla, AB ile entegrasyon çalışmaları ve IMF ile yürütülmekte olan yapısal uyum programının etkisiyle mali yönetim sisteminde kapsamlı bir reform sürecini 2000'lerin ilk yarısında gerçekleştirmiştir. Bu kapsamda 5018 sayılı KMYKK ile mali yönetim sistemi tümüyle yeniden ele alınmış ve değişime uğramıştır.

Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) sistemi, 5018 sayılı KMYKK temelinde ve stratejik plan ile bunu destekleyici mahiyette performans programı ve ortaya çıkan sonuçların raporlandığı faaliyet raporu gibi bileşenler çerçevesinde 2006 yılından itibaren uygulanmaya başlanmış ve belirli bir aşama kaydedilmiştir. PEB sisteminin Türkiye uygulamasında ilerleme sağlanan hususlar olarak şunlar sıralanabilir:

- Mali yönetim sürecinde siyasi ve yönetsel sorumluluğun ayrıştırılması ve mali sorumluluğun modern mali yönetim sistemlerine sahip ülkelerde olduğu gibi yetki kullanımına göre yaygınlaştırılması konusunda temel düzenlemeler yapılmıştır.
- Bütçeye orta vadeli çerçeve kazandıran Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Plan uygulamasına geçilmiştir.

- Kamu idarelerinde günübürlük karar alma anlayışı yerine daha uzun vadeli planlamalar yapılması ve kaynak tahsisinin bu çerçevede sağlanması yaklaşımının geliştirilmesine yönelik olarak stratejik plan ve performans programı hazırlanmaya başlanmıştır.
- Hesap verme sorumluluğunun hedef ve faaliyet bazında işlemlerini sağlamaya yönelik faaliyet raporları hazırlanmaya başlanmıştır.
- Kurum bütçelerinde kamu idarelerinin inisiyatifleri kısmi de olsa artmıştır.
- Kurumsal yapının etkin işlemesine yönelik olmak üzere kurumlarda SGB'ler kurulmuştur.
- Hesap verebilirlik ve mali saydamlığın sağlanması açısından uluslararası standartlara oldukça yakın olan Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe sistemine geçilmiştir.
- Mali yönetim sisteminde bilgi teknolojilerinin kullanımı ve kullanılan sistemlerle bilgi ve rapor üretme kapasitesi geliştirilmiştir.

Türkiye'de PEB sisteminin uygulanmasında yukarıda sıralanan olumlu gelişmelere rağmen sistemin uygulanmasında başlangıçta hedeflenenlere yeterince ulaşılamamış, reform sürecinin kararlılıkla devam ettirilememesi nedeniyle bütçe hazırlık ve uygulama sürecine ilişkin eski alışkanlıklar terk edilememiştir. Sistemin uygulanmasında karşılaşılan temel sorunları ise şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Orta vadeli program ve mali plan uygulaması süreç içinde devam etmekle birlikte bu politika metinleriyle bütçe arasındaki ilişki yeterince kurulamamıştır. Bütçeye yön vermesi gereken bu dokümanlar zamanında çıkmamış ve 5018 sayılı kanunda 2011 yılında yapılan değişikliklerle hazırlanma ve açıklanma süreçleri Mayıs ve Haziran aylarından Eylül ve Ekim aylarına çekilmek suretiyle bu dokümanların bütçeye yön verme özellikleri azalmıştır.
- Üst politika belgelerinde kamu idarelerine net bir yol haritası çizilmekten çok temenni niteliğinde politikalar sıralanmış ve bu nedenle dikkate alınma sorunları yaşanmıştır. Nitekim, politika belgelerinin kurumsal planlara yön verebilecek yapıda hazırlanmaması ve idarelere özgü öneri setleri geliştirmemiş olması uyumu zayıflatmış ve kurumsal stratejik planların başarısını da olumsuz etkilemiştir (Yılmaz ve Emil, 2013: 21-22).

- Politika, planlama ve bütçeleme ilişkisinin yeterince kurulamama sorunu PEB sisteminde de varlığını sürdürmüştür. Sistemde bütçe ile tahsis edilen kaynağın/paranın hangi amaçla kullanıldığını görmek, istenen seviyede mümkün olmamıştır.
- Performans esaslı bütçeleme sistemine geçiş yapılmış olmakla birlikte kamusal politikaları tanımlayan harcama programları üst siyasi seviyede oluşturulmadan ve faaliyet esaslı bir bütçeleme sistemine geçiş yapılmadan analitik bütçenin ürettiği istatistikî bilgilerle kurumsal düzeyde performansın ölçülmesi mümkün olamamıştır.
- Sistemin temel bileşenleri arasında yer alan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları kamu kurumlarına hazırlanmıştır. Ancak bu belgelerin hazırlanmasında rehberlik edecek kılavuzların genel hazırlanması, bazı kamu idarelerinin stratejik planlarını hizmet alım yöntemiyle kurum dışı firmalara hazırlatmaları, bu dokümanların hükümet politikaları ve bütçe ile ilişkiseliliğinin yeterince güçlü sağlanamamasına ve zamanla bu süreçlerin anlamını yitirmesine yol açmıştır.
- Bütçeler t+2 çerçevesinde hazırlanmış ancak hazırlanan bütçelerde mevcut yılda yapılacak harcamalara ilişkin bilgi sağlansa da ilerleyen yıllara ilişkin bütçelerde hangi hizmet ve önceliklere kaynak ayrılacağını orta vadeli bir çerçevede program veya alt program maliyetleri açısından görmek mümkün olmamıştır. Zira ilerleyen yılların bütçesi; planlarda yer alan öncelikli faaliyetler dikkate alınarak değil, başlangıç yılı ödeneklerine belirli bir oran (genellikle enflasyon oranı) uygulanmak suretiyle oluşturulan bütçe rakamlarını ihtiva etmektedir. Bu durum sisteme olan inancı zayıflatmış ve geleneksel bütçe hazırlama sürecinin dışına çıkılamamasına neden olmuştur.
- Maliye Bakanlığı ile ilgili kurumlar (mülga Kalkınma Bakanlığı ve DPT gibi) arasında yeterli bilgi alış verişinin sağlanamaması ve koordinasyon eksikliği, stratejik plan ve performans programlarının izlenmesi ve kamu kurum ve kuruluşlarının yönlendirilmesinin farklı kurumlarca gerçekleştirilmesi, cari ve yatırım bütçelerinin farklı kurumlarca hazırlanması/onaylanması/izlenmesi, sistemin işleyişine ilişkin önemli bir sorun alanı olmaya devam etmiştir. Kamu idareleri söz konusu parçalı durum karşısında PEB bileşenlerini bir bütün olarak görememiş ve plan ve bütçelerini bu çerçevede yönlendirememişlerdir.

Mali yönetim sistemlerine ilişkin kapsamlı reform yapan ülkelerin deneyimleri, başarılı sonuçlar elde edebilmek için yalnızca gerekli mevzuat düzenlemelerinin yürürlüğe konulmasının yeterli olmayacağını göstermektedir. Reformların yeterli nitelik ve nicelikte personel yetiştirilmesi ile desteklenmesi, kurumsal yapılanmaların buna uygun düzenlenmesi, reform bileşenlerinin takibi ve değerlendirilmesi, zamanında düzeltici önlemlerin alınması, sistemin her bir unsuruna gerekli önem ve hassasiyetin gösterilmesi önem taşımaktadır. Reform bütüncül bir bakış açısıyla ele alınmalı ve her bir bileşenin diğer bileşenler üzerindeki etkisi göz ardı edilmemelidir.

3. TÜRKİYE'DE DEĞİŞEN HÜKÜMET SİSTEMİNDE PROGRAM BAZLI BÜTÇE UYGULANMASINA YÖNELİK BİR YAPILANDIRMA ÖNERİSİ

3.1. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ve Mali Yönetim Sisteminde Değişim

Devletin asli fonksiyonlarını yürütecek organların kuruluşu, işleyişleri ve birbirleriyle olan ilişkileri hükümet sistemlerine göre farklılaşabilmektedir (Karatepe, 2013: 223). Devlette üç temel organın yani yasama, yürütme ve yargı fonksiyonlarının dağıtım ve düzenlenmesi çerçevesinde farklı hükümet sistemleri ve yönetim yapıları söz konusu olmaktadır (Erat, 2015: 326). Bu açıdan özellikle bütçe sürecinde asıl önemli olan, sistemde yasama ve yürütme kuvvetleri arasında nasıl bir ilişkinin söz konusu olduğudur.

Yasama ve yürütme kuvvetinin kesin ve sert bir şekilde ayrıldığı durumda başkanlık sistemi, bu iki kuvvetin daha yumuşak ve dengeli biçimde ayrıldığı durumda parlamenter sistem; bu kuvvetlerin seçilmiş olmayan bir kişi ya da kurulda birleştiği durumda mutlak monarşi ya da diktatörlük, iki kuvvetin halk tarafından demokratik usullerle seçilen bir mecliste birleşmesi durumunda ise meclis hükümeti sistemi söz konusu olmaktadır (Özbudun, 2002: 329).

Dünyada birçok ülke farklı hükümet sistemleri ile yönetilmektedir. Ancak genel olarak parlamenter hükümet sistemi ile başkanlık sisteminin yaygın olarak var olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri başkanlık sistemi, İngiltere ve Almanya parlamenter hükümet sistemi, Fransa ise yarı başkanlık sistemi açısından ön plana çıkan ve örnek teşkil eden ülkelerdir. Yine, devlet yapıları federal ya da üniter olsa da farklı hükümet sistemleri

uygulayan ülkeler bulunmaktadır. Ülkeler kendilerine özgü siyasi, tarihi, toplumsal ya da ekonomik koşulların etkisi ile farklı hükümet sistemleri ile yönetilmektedir. Dolayısıyla her ülke bulunduğu bölgesel entegrasyonlar ve kendi koşulları çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Türkiye’de ise 1982 Anayasası’nda yumuşak kuvvetler ayrılığı ve parlamenter hükümet sistemi temel alınmıştır. Meclis, halk tarafından seçilmekte ve yasama organını oluşturmaktadır; yürütme organı ise asıl sorumlu olan Başbakan ve Bakanlar Kurulu ile önemli yetkilere sahip ancak yürütme organının sorumsuz kanadı olan Cumhurbaşkanı’ndan oluşmaktaydı. Sistemde Başbakan ve Bakanlar Kurulu, kamusal politikaları belirleme, harcama yapma ve gelir elde etme yetkisini elinde bulunduruyordu. Yasama organına karşı ise bireysel ve kolektif olarak sorumlu durumdaydılar (Özbudun, 2002: 169-180). 2007 yılı Anayasa değişikliğine (5678 sayılı Kanun) kadar Cumhurbaşkanı’nın TBMM tarafından seçilmesi yöntemi uygulanıyorken 2007 yılında yapılan değişiklikten sonra artık Cumhurbaşkanı’nın doğrudan halk tarafından seçilmesi yöntemine geçilmiştir. Cumhurbaşkanı’nın doğrudan halk tarafından seçilmesi, halka karşı doğrudan sorumlu olmasını da beraberinde getirmiştir.

2007 yılı Anayasa değişikliği sonrasında Cumhurbaşkanı’nın halk tarafından seçilmesi ilk kez 2012 yılında gerçekleşmiştir. 2012-2017 yılları arasındaki dönemde Başbakan ve Bakanlar Kurulu ile halkın seçtiği Cumhurbaşkanı’nın var olduğu hükümet sistemi uygulaması sürdürülmüştür. Fakat 16 Nisan 2017 tarihli Anayasa değişikliğine ilişkin referandum ve sonrasında 24 Haziran 2018’de yapılan seçimler ile Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’ne geçiş yapılmıştır. Yeni sistem doğrultusunda kamu yönetiminde ve kamu mali yönetim sisteminde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bakanlar Kurulunca hükümet programının hazırlanması, yasama organında bu programın görüşülüp güvenoyu alınması sonrasında göreve başlanması, yeni sistemde söz konusu değildir. Bakanlar, Cumhurbaşkanı tarafından atanarak göreve başlarlar ve doğrudan Cumhurbaşkanı’na karşı sorumludurlar.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile Başbakanlık ve Bakanlar Kurulu kaldırılmış ve bakanlık sayısı azaltılmış (mevcut durumda bakanlık sayısı 16’dır) ve bakanlıkların yapılarında önemli değişiklikler yapılmıştır. 703 sayılı KHK ile (R.G. 09.07.2018) Kalkınma Bakanlığı kaldırılmış, Maliye Bakanlığı ise Hazine ve Maliye Bakanlığı adıyla teşkilatı ve görevleri bakımından yeniden düzenlenmiştir. Bütçeyi hazırlamaktan sorumlu olan ve daha önceki yapılanmada

yer alan Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün (BÜMKO) görevleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan alınmış, 13 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanlığı'na bağlı olarak kurulan Strateji ve Bütçe Başkanlığı'na (SBB) verilmiştir. Plan ve program hazırlığı ve takibi, bütçe hazırlık ve uygulaması gibi mali yönetim sisteminin işleyişine ilişkin önemli görevleri de bünyesinde toplayan, SBB mali yönetim sisteminde temel aktör kurumlardan biri haline gelmiştir.

1 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 20 nci maddesi ile Cumhurbaşkanlığı bünyesinde Bilim, Teknoloji ve Yenilik Politikaları Kurulu, Eğitim ve Öğretim Politikaları Kurulu, Ekonomi Politikaları Kurulu, Güvenlik ve Dış Politikalar Kurulu, Hukuk Politikaları Kurulu, Kültür ve Sanat Politikaları Kurulu, Sağlık ve Gıda Politikaları Kurulu, Sosyal Politikalar Kurulu, Yerel Yönetim Politikaları Kurulu olmak üzere 9 Politika Kurulu oluşturulmuştur. Bu kurulların faaliyet alanlarına yönelik strateji ve politikalar hazırlaması, izlemesi ve rapor sunması ve kamu kurum ve kuruluşlarının yönlendirilmesi görev ve yetkisi bulunmaktadır. Politika kurullarının dışında Cumhurbaşkanlığına bağlı, özel bütçeli, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Dijital Dönüşüm Ofisi, Finans Ofisi, İnsan Kaynakları Ofisi ve Yatırım Ofisi de kurulmuştur.

Yeni hükümet sistemi mali yönetim sisteminde de önemli değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Cumhurbaşkanı, mali yönetim sistemi ve bütçe süreci açısından temel aktör haline gelmiş, bütçe hazırlık ve uygulama sürecinde temel görevli kurumlar Cumhurbaşkanlığı'na bağlanmış ve bu görevlerini Cumhurbaşkanı adına yürütmeye başlamışlardır. Yeni sistemde yürütme organı bakımından Cumhurbaşkanının temel aktör olması nedeniyle politika belirleme yetki ve görevi de Cumhurbaşkanı'nda bulunmaktadır. Bakanlar ise Cumhurbaşkanınca belirlenen politikaların hayata geçirilmesinden sorumludur.

Bakanların Cumhurbaşkanınca belirlenen program dışında ayrı bir programları yoktur ve TBMM'ye karşı bireysel veya kolektif bir sorumlulukları da bulunmamaktadır. Bakanlar sadece Cumhurbaşkanı'na idari açıdan sorumlu durumdadırlar.

Yeni hükümet sistemi ile mali yönetim sisteminin temeli olan 5018 sayılı KMYKK'da meydana gelen temel değişiklikler aşağıdaki tabloda verilmektedir:

Tablo 1: 5018 Sayılı KMYKK'da Yapılan Değişiklikler

Md.	Değişiklik Konusu	Yapılan Değişiklik	Açıklama
Md. 5/2	Kamu maliyesinin temel ilkeleri	Kamu mali yönetimine ilişkin ilkelerin uygulanmasına dair usul ve esaslar Maliye Bakanlığı yerine, yeni sistemde Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenip izlenecektir.	Cumhurbaşkanı, yürütme ve bütçe süreci açısından temel aktör durumundadır.
Md. 9	Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme	"Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikalar" ifadesi eklenmiştir.	Bu değişiklik ile kamusal politikaların Cumhurbaşkanınca belirleneceği ve idarelerin de bu politikalar doğrultusunda kendi planlarını oluşturacağı, Bakanların Cumhurbaşkanınca belirlenecek politikaların uygulanması sürecinden sorumlu oldukları düzenlenmiştir.
Md. 10/2	Bakanların sorumluluğu	Bakanlar, kamusal kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı ile hukuki ve mali alanlarda Cumhurbaşkanına karşı sorumlu olacaklardır.	Bakanların kaynakların kullanımı açısından Başbakan ile Meclise karşı sorumlu olmaları durumu kaldırılmıştır. Bakanlar, mali yönetim sisteminde idari sorumluluk taşıyan ve sadece Cumhurbaşkanlığı'na karşı sorumlu olan aktörler durumuna getirilmiştir.
Md. 16	OVP, OVMP ve Bütçe Hazırlama Rehberi	Bütçe teklifi Hazine ve Maliye Bakanlığı yerine Cumhurbaşkanlığı tarafından hazırlanıp koordine edilecektir. Ayrıca OVP, OVMP ve Bütçe Hazırlama Rehberi'nin hazırlanması, kabul edilip yayınlanması hususunda daha önce dokümana göre Bakanlar Kurulu, Kalkınma Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Yüksek Planlama Kurulu görevli iken artık bu belgelerin Cumhurbaşkanlığı'nca hazırlanması ve Cumhurbaşkanı tarafından onaylanması yönünde değişiklik yapılmıştır.	Bütçe hazırlık süreci, OVP, OVMP ile bütçe hazırlığına ilişkin diğer belge ve dokümanların hazırlanması görevi Cumhurbaşkanlığı'nda olsa da bu görev Kararname ile Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na müşterek yürütülecektir. OVP ve OVMP'nin yayınlanma süresine ilişkin ise herhangi bir değişiklik yapılmamış, hazırlayan ve yayınlayan makam açısından bir değişiklik söz konusu olmuştur. Dolayısıyla bütçe hazırlık sürecinin rasyonel yürütülebilmesi açısından gerekli olan zamansal değişikliğe gidilmemiş ve Eylül ayında yayınlanma usulü devam ettirilmiştir.
Md. 17/4	Gelir/Gider ve Yatırım Teklifleri	Kamu idareleri bütçe gelir, gider ve yatırım tekliflerini Eylül ayı sonuna kadar Cumhurbaşkanlığı'na gönderirler. Önceden gelir ve gider teklifleri Maliye Bakanlığı'na, yatırım teklifleri ise Kalkınma Bakanlığı'na gönderilmekteydi.	Kamu kurum ve kuruluşlarının bütçe ve yatırım tekliflerini farklı idarelere (Maliye Bakanlığı ve Kalkınma Bakanlığı) göndermesi, bunların farklı idarelerce değerlendirilerek takip edilmesine yönelik parçalı yapı sona ermiştir. Böylece kamu kurum ve kuruluşları, bütçelerini bir bütün olarak sadece Cumhurbaşkanlığı'na gönderecektir.
Md. 18	Merkezi Yönetim Bütçesinin sunulması	Merkezi Yönetim Bütçe Kanun teklifi mali yıl başından yetmişbeş gün önce Cumhurbaşkanlığı tarafından TBMM'ye sunulacaktır.	Yapılan değişiklikte bütçe, Bakanlar Kurulu'nca değil Cumhurbaşkanınca ve tasarı olarak değil teklif olarak Meclise sunulacaktır. Ayrıca milli bütçe tahmin raporunun Meclise sunulması uygulaması da kaldırılmıştır.

Md.	Değişiklik Konusu	Yapılan Değişiklik	Açıklama
Md. 19	Bütçe teklifinin görüşülmesi	TBMM merkezî yönetim bütçe kanun teklifini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibarıyla görüşür. Bütçe Kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici Bütçe Kanunu çıkarılır. Geçici Bütçe Kanununun da çıkarılmaması durumunda, yeni Bütçe Kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerlendirilerek uygulanır.	Bütçe teklifinin Mecliste görüşülmesi aşamasında bölümler halinde oylanması yöntemi sona ermiştir. Yeni sistemde geçici bütçenin altı ayı geçemeyeceğine dair kısıtlama kaldırılmıştır. Bunun yanısıra geçici Bütçe Kanununun çıkarılmama seçeneği de düşünülmüş ve böyle bir durumda yeni bütçe kabul edilene kadar önceki yılın bütçesinin yeniden değerlendirilme oranında artırım yapılarak uygulanması öngörülmüştür. Dolayısıyla bütçenin kabulü açısından Cumhurbaşkanının tamamen devre dışı kalması ve ABD'de dönem dönem görülen bütçesiz kalma hali önlenmek istenmiştir.
Md. 42	Kesin Hesap Kanunu	Kesin hesap kanun teklifi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na hazırlanır ve izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar Cumhurbaşkanlığı'na TBMM'ye sunulur.	Kesin hesap da bütçe teklifinde olduğu gibi kanun teklifi şeklinde Cumhurbaşkanınca Meclise sunulacaktır. Tasarı ifadesinin kaldırılmış olması teknik açıdan anlam ifade etse de asıl önemli husus, bütçe sahibinin Cumhurbaşkanı olması sebebiyle kesin hesabın da Cumhurbaşkanınca Meclise sunulmasıdır.
Md. 75	Mali yönetim ve kontrol sisteminin denetimi	Malî yönetim ve kontrol sisteminin zaafa uğraması, yolsuzluk ya da kamu zararına ilişkin belirtilen ortaya çıkması halinde Cumhurbaşkanlığı kamu kurum ve kuruluşlarının tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk açısından denetleyebilir.	Değişiklikten önce ilgili Bakanın talep etmesi veya Başbakan'dan alınacak onay ardından Maliye Bakanı ilgili denetçilere denetim yaptırma imkanına sahipti. Yeni sistemde Bakanların denetim talebinde bulunmaları yöntemi kaldırılmıştır. Denetim yetkisi yalnızca Cumhurbaşkanlığı'ndadır. Bunun yanında denetim sonrası ortaya çıkan raporların ilgili Bakan ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na da gönderilmesine dair düzenleme kaldırılmıştır.

Tablo 1'de özetlenen değişikliklerden de görüleceği üzere mali yönetim sisteminde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bütçe, Cumhurbaşkanı tarafından TBMM'ye sunulmakta ve Plan ve Bütçe Komisyonu (PBK)'nda görüşülmesinin ardından TBMM Genel Kurulu'nda görüşülmektedir. PBK yeni sisteme geçilmeden önce üye sayısı ve oluşumu açısından diğer komisyonlardan daha farklı bir yapı ve öneme sahip komisyon olarak görev ifa etmekteydi. Yeni sistemle bu Komisyonun yapısı da değiştirilmiştir. Daha önce üye sayısı sabit iken (İktidar: 25 üye, Muhalefet: 15 üye olmak üzere toplam 40 üyeli yapı) yeni sistemde siyasal parti gruplarının toplam üye sayısı içerisindeki yüzdesel oranı ve buna göre her siyasi parti grubuna denk gelen ağırlık temel alınarak oluşturulmaktadır. Meclis İçtüzüğü'nün 11. ve 21. maddelerindeki düzenlemeler doğrultusunda komisyon üye sayısı bu yasama döneminde (2020) 30'dur.

Önceki sistemde Başbakan ve Bakanlar Kurulu'nun Meclis'e karşı sorumlu olması ve güvenoyu alarak göreve gelmesi söz konusu idi. Dolayısıyla programlarını uygulayabilmek açısından PBK'da çoğunluğu elinde bulundurarak harcamalar yapma ya da gelir elde etmeyi içeren teklifleri kabul ettirebilmekteydi. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde ise geleneksel başkanlık sistemlerindeki uygulamalar gibi hükümetin mecliste çoğunluğa sahip olması gerekmemekte, güvenoyu alarak göreve başlanmamaktadır. Bu açıdan PBK'da hükümetin çoğunluğu elde etmesine imkan veren düzenleme kaldırılmıştır.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne geçiş ile birlikte mali yönetim sisteminde ve özellikle bütçe sürecinde yapılan bu değişiklikler, yeni hükümet sistemine uyum çerçevesinde daha çok yürütme gücünün kullanımına ilişkin olup, bir önceki bölümde uygulanmakta olan bütçe sistemine ilişkin ifade edilen sorun alanlarının çözümüne ilişkin bir yeniden yapılandırmayı getirmemektedir. Bu açıdan tespit edilen sorun alanlarından hareketle Türkiye'de bütçe sisteminin program bütçe sistemi çerçevesinde yeniden ele alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

3.2. Program Bazlı Bütçe Uygulanmasına Yönelik Bir Yapılandırma Önerisi

Kamu politikaları, bütçeler aracılığıyla yaşama geçirilmektedir. Dolayısıyla hükümetin amaç, hedef ve önceliklerini yansıtan bir politika belgesi olan bütçelerin gerektiği şekilde hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesi, politika-plan-bütçe ilişkisinin güçlendirilmesi son derece önemlidir. Türkiye'de 5018 sayılı KMYKK ile çerçevesi çizilen ve 2006 yılından itibaren uygulanmakta olan mali yönetim sistemi önemli kazanımlar getirmekle birlikte, özellikle reform alanlarının fonksiyonel olarak hayata geçirilmesine yönelik ikinci nesil reformların gerçekleştirilmemesinin etkisiyle hedeflenen değişimi tam olarak sağlayamamıştır.

Bu bölümde değişen hükümet sistemi içinde; bütçenin makro ekonomik yapıyla uyumlu olarak program bazlı hazırlanması, bütçe hazırlık ve uygulama sürecinin gözden geçirilerek rasyonel bir yapıya kavuşturulması, bütçe hakkının etkin bir şekilde yerine getirilmesine yönelik önlem ve düzenlemelerin yapılması ve etkili bir izleme ve denetim sisteminin kurulması temelinde program bazlı bütçeleme modeli değerlendirilecektir. Bu değerlendirme 2000'lerin ilk yarısında kamu yönetimi ve maliyesine ilişkin gerçekleştirilen yapısal reformlar ve uygulama sonuçları çerçevesinde ele alınacaktır. Yine, 2019-2023 dönemini kapsayan 11. Kalkınma Planı kapsamında istikrarlı ve güçlü bir ekonomiye geçiş için öngörülen

hedefler arasında, plan döneminde program bütçe sistemine geçilmesi ve buna göre harcama gözden geçirmeleri yapılmasının hedeflenmesi, yapılandırma modeli önerisi açısından da önemli bir politika hedefi olarak değerlendirilmiştir.

Bu çalışma kapsamında geliştirilen yeniden yapılandırma modeli aşağıda sıralanan dört temel alan üzerine inşa edilmiştir:

Şekil 1: Program Bazlı Bütçe Uygulama Model Önerisi



Bu çerçeve içinde geliştirilen öneriler ana sorun alanlarından hareketle ve bütçe süreci ile uyumlu bir şekilde ana başlıklar itibarıyla izleyen alt bölümlerde ele alınmaktadır.

3.2.1. Politika, Plan ve Bütçe İlişkisinin Güçlendirilmesi

Türkiye'de 5018 sayılı KMYKK'da orta vadeli harcama sistemine geçiş ile politika, plan ve bütçeler arasında ilişki ve bütünselliğin artırılması amaçlanmıştır. Türkiye uygulamasında önemli sayılabilecek bir aşama ilk dönemde gerçekleştirilmiş olmakla birlikte politika-plan-bütçe ilişkisinin kurulması açısından hedeflenen ilerleme izleyen dönemde yeterince sağlanamamıştır. Bunun nedenleri olarak:

- KMYKK uygulamasında OVP'ler politika ve önceliklerin ortaya konulduğu, kamu ve özel sektör için yönlendirici, kamuoyuna bilgi sağlayan belgelere dönüşmemiştir.
- Bütçenin makro çerçevesinin oluşturulmasında TBMM'nin sürece katkısı bulunmamaktadır (Yılmaz ve Biçer, 2018: 393).

- Üst politika belgesi olarak nitelendirilebilecek belge sayısındaki fazlalık (Kalkınma Planı, OVP, OVMP, Yıllık Programlar, sektörel ve tematik konularda hazırlanan çok sayıda stratejik plan ve eylem planları, bölgesel planlar) da önemli bir sorun olmuştur.
- OVP ve OVMP'nin yayınlanma süresi açısından da politika-plan-bütçe ilişkisi yeterince kurulamamıştır. Bu belgeler Eylül ayı ortasında yayınlanmakta ancak kamu idarelerinin bütçe hazırlık süreci Haziran ayı sonunda başlamaktadır. Dolayısıyla politika ve öncelikler belirlenmeden, ödenek tavanları netleştirilmeden kamu idarelerinin bütçeleri önceki Program çerçevesinde hazırlanmakta, bu ise kamu idarelerinin politika belgelerine bakış açılarını olumsuz etkilemektedir.
- OVMP'de ve bütçelerde ödeneklerin öngörülen kamu harcama programlarından ziyade (t) yılındaki ödeneklere belirli bir oranın (genellikle enflasyon oranının) uygulanması suretiyle artırıldığı görülmektedir. OVMP'de kamu harcama programlarına yönelik bir değerlendirme yer almamaktadır. Bu anlamda, bütçelerin programları gösteren belgeler olarak hazırlanmaması da önemli bir sorundur. Bütçeler, hangi politikaya ne kadar kaynak ayırdığının görülebildiği bir yapıda değildir. Bu durum politikaların yeterli analiz ve değerlendirmelerinin yapılamamasına da yol açmaktadır.

Uygulamada görülen bu sorunlardan hareketle doğru politika ve önceliklerin belirlenmesi ve bu politika ve öncelikler için kaynak dağılımının rasyonel biçimde yapılabilmesi açısından yeni hükümet sisteminde program bazlı bütçe modellememizde aşağıda yer alan hususlar çerçevesinde bütçe sisteminin yapılandırılması önerilmektedir:

Politika Belirleme ve Reform Takibinin Yapılması: Ülkelerin kamu yönetimi reform tecrübeleri göstermektedir ki, reformlar zaman isteyen ve başarılı uygulamalar elde edilebilmesi için yıllarca çalışma gerektiren süreçlerdir. Reforma yönelik kanunların yayınlanmasının ötesinde reforma yönelik bileşenlerin takibi, geliştirme ve düzeltmeye yönelik önlemlerin alınması, siyasi ve idari desteğin sağlanması, kamuda reformun içselleştirilmesine yönelik önlemlerin alınması ile başarı elde edilebilir. Bu bakımdan reformların takibi ve reform dinamiğinin sürdürülmesi, kamusal politikaların üst düzeyde koordine edilmesi ve kararlaştırılabilmesi için Cumhurbaşkanlığı'nda "Kamu Reformu ve Politikaları

Kurulu” oluşturulması yararlı olacaktır. Kurulun kamu politikalarına yön vermesi, politikaların uygulama sonuçlarını değerlendirerek müdahale alanları oluşturması gerektiği değerlendirilmektedir.

Kurul, Cumhurbaşkanlığı Başkanlığında, Bakanlar, Politika Kurulu Başkanvekilleri ve SBB başkanından oluşturulabilir. Yapısal reformların düzenli takip edilmesi ve değerlendirilmesi açısından OVP ve OVMP’nin de Kurul’da görüşülmesi düzenlenebilir. Kurulun sekreteryaya hizmetleri ise SBB’ce yürütülebilir. Politikalara ve reformlara dair düzenli ve koordineli veri akışı ve raporlama yapılabilmesi için bakanlıklarda ve bazı temel kurumlarda Strateji Geliştirme Birimleri (SGB) bünyesinde “Reform ve Politika İzleme Birimleri” kurulması da süreci destekleyecektir.

Gerek uluslararası gerek ulusal gerekse bölgesel nitelikli üst politika belgelerinin hiyerarşisi iyi kurulmalı ve mutlaka bu belgeler koordineli bir şekilde hazırlanmalıdır. Bu anlamda politikalar kurulunun ve SBB’nin iş tanımları arasında bu konu da yer almalıdır.

Orta Vadeli Programın Politika Belgesi Olması Niteliği Güçlendirilmeli: Kamusal kaynakların tahsis edileceği öncelikli sektörlerin belirlenmesi hususunda yürütmenin tercihini gösteren ve bu açıdan bütçenin beyni (TEPAV, 2006: 25) olarak nitelendirilebilecek OVP’lerin Kalkınma Planları doğrultusunda programlar şeklinde hazırlanması PEB uygulamasına daha uygun olacaktır. OVP’ler, kalkınma planlarında ortaya konulan gelişme eksenleri, politika ve önceliklerin somut hale getirilmesine, belirlenen programlardan sorumlu kamu kurumları ile hedef çıktı ve göstergelerin görülebilmesine hizmet eder durumda olacaktır (Yılmaz ve Emil, 2013: 32). SBB koordinesinde hazırlanması ve Kamu Reformu ve Politikaları Kurulu’nda görüşülerek Cumhurbaşkanlığı tarafından onaylanması önerilen OVP Mayıs ayı sonuna kadar yayınlanabilir.

Orta Vadeli Mali Plan Kamu Harcama Programlarını Kapsamalı, Gelir ve Borçlanma Politikalarını Ortaya Koymalı: OVP’de belirlenen hedeflerin hayata geçirilmesi açısından bütçenin kalbi olarak ihtiyaç duyulan kaynakların kamu idarelerine tahsis edilmesini sağlayan (TEPAV, 2006: 30) OVMP’lerde ödenekler kurumsal ve ekonomik sınıflandırma çerçevesinde verilmektedir. Modelde ise program bütçe uygulaması doğrultusunda ödenek tavanlarının kamu kurumları ve harcama programlarına dair sınıflandırma temelinde belirlenmesi önerilmektedir. Böylece kalkınma planları ve OVP ile ortaya

konulan önceliklerin kaynak dağıtımı, programlar bazında belirlenebilecektir (Yılmaz ve Emil, 2013: 32-33). OVMP'lerde ilerleyen yıllara ilişkin ödenek tavanlarının belirlenen harcama programları temelinde hesaplanması ve Mayıs'ın son haftasında kamuoyuna ve kurumlara açıklanması, bütçe sürecinin öne çekilmesi açısından faydalı olacaktır.

3.2.2. Bütçe Hazırlık ve Uygulama Sürecinin Rasyonelleştirilmesi

Türkiye'de 659 sayılı KHK ile düzenleme yapılanaya kadar OVP'nin Mayıs sonuna, OVMP'nin ise en geç onbeş Haziran'a; diğer bütçe çağrı, rehber ve genelgelerin de Haziran sonuna kadar resmi gazetede yayınlanması hüküm altına alınmıştı. OVP ve OVMP'nin uygulama sürecinde belirtilen sürelerde yayınlanamaması ve bu konunun sürekli bir eleştiriye konu olması nedeniyle bu belgelerin yayınlanma zamanları 659 sayılı KHK'nın 17. maddesi ile değiştirilmiştir. Buna göre merkezi yönetim bütçe hazırlık süreci, Cumhurbaşkanı tarafından en geç Eylül ayının ilk haftasında OVP'nin Resmî Gazete'de yayımlanması ile başlamaktadır. OVP ile uyumlu olacak şekilde hazırlanması gereken OVMP ise en geç Eylül ayının onbeşine kadar Resmî Gazete'de yayımlanmaktadır. Dolayısıyla teorik olarak kurumların bütçe hazırlıklarına bu belgelerde yer alan öncelik ve hedefler ile ödenek tavanları dahilinde başlaması gerekirken, bu değişiklikler, KMYKK ile getirilen siyasi dokümanların bütçe süreci başında yayınlanması ve bütçe hazırlıklarının uzun zamana yayılması suretiyle etkinliğinin artırılması felsefesinden bir anlamda vazgeçiş ifade etmektedir.

Teoride bütçe süreci Eylül ayında başlasa da aslında uygulamada bütçenin hazırlanması süreci çok daha önce başlamaktadır. Önceki yapıda BÜMKO, yeni sistemde ise SBB tarafından kamu idarelerinden Haziran ayı sonunda resmi yazı ile bütçelerine ilişkin formları doldurmaları, bütçe tekliflerini sisteme (e-Bütçe) girmeleri, temel politika belgeleri olan OVP ve OVMP yayınlanana kadar gerekli tüm hazırlıklarını yapmaları istenmektedir. Böylece politika belgeleri ile politikalar ve kamu idarelerine ayrılan ödenek limitleri açıklanmadan, kamu idarelerine ilerleyen yıllara dair hükümetin projeksiyonu sunulmadan bütçe hazırlıklarını tamamlamaları ve üst politika belgelerinin yayınlanmasını beklemeleri istenmektedir. Bu durum PEB sisteminin amaçlanan biçimde uygulanmasını zorlaştırdığı ve hatta imkansızlaştırdığı gibi üst politika belgelerinin etkisini de zayıflatmaktadır.

Mevcut durumda merkezi yönetim bütçesinin 17 Ekim'e kadar TBMM'ye sunulması gerekmektedir. Bu durumda 15 Eylül-17 Ekim arasında yaklaşık 1 ay gibi kısa bir sürede idarelerin üst politika belgelerinde belirlenen öncelikler ile kaynak doğrultusunda kendi hizmet önceliklerini belirlemesi ve bütçelerini hazırlaması beklenmektedir. Ayrıca Plan ve Bütçe Komisyonu'nda ve TBMM Genel Kurulu'nda bütçeler üzerinde detaylı bir değerlendirme ve görüşme için de yeterli zaman bulunmamaktadır.

Aşağıda seçilmiş bazı ülkelerde bütçe sürecine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 2: Seçilmiş Bazı Ülkelerde Bütçe Süreci

Ülke	Bütçe Süreci	Mali Yıl	Bütçe Hazırlık/Tasarımından Sorumlu Birim
İngiltere	14-16 Ay	12 Ay (1 Nisan-31 Mart)	Hazine
ABD	18 Ay	1 Ekim-30 Eylül	Bütçe ve Yönetim Ofisi
Kanada	12 Ay	1 Nisan-31 Mart	Maliye Bakanlığı
İsveç	12 Ay	1 Ocak-31 Aralık	Maliye Bakanlığı
Fransa	11 Ay	Ocak-Aralık	Maliye Bakanlığı
Hollanda	15 Ay	1 Ocak-31 Aralık	Maliye Bakanlığı
Almanya	12 Ay	Ocak-Aralık	Federal Maliye Bakanlığı
Güney Kore	12 Ay	Ocak-Aralık	Maliye ve Strateji Bakanlığı
Yeni Zelanda	12 Ay	1 Temmuz-30 Haziran	Maliye Bakanlığı
Brezilya	9 Ay	1 Ocak-31 Aralık	Planlama ve Maliye Bakanlıkları Birlikte
Çin	12-13 Ay	Ocak-Aralık	Maliye Bakanlığı
Türkiye	Yaklaşık 3 Ay 15 Gün*	1 Ocak-31 Aralık	Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı

Kaynak: Akdeniz (2020: 132-133)

* Bütçe Sürecinin başlangıcı olarak Bütçe hazırlık çağrısı ile OVP ve OVMP'nin resmi yayınlanma süresi esas alınmıştır. Çünkü politika ve bütçe tavanları ile resmi bütçe çağrısı Eylül ayında yapılmaktadır.

Tablodan da görüleceği üzere Türkiye'de bütçe hazırlık süreci oldukça kısadır. Tablodaki diğer ülkelerde ortalama 12 ay gibi bir bütçe hazırlık süreci söz konusu iken Türkiye'de hazırlık, görüşme ve onaylanma dahil üç aylık bir süreci

içermektedir. Bunun da önemli bir bölümünü, mecliste görüşme ve onaylanma süreci oluşturmaktadır. ABD’de ise bütçe süreci 18 ay gibi bir süreyi kapsamakta, bütçe hazırlığı ve görüşmeleri uzun bir süreçte gerçekleşmekte, süreç içerisinde birçok komisyon görev almakta ve Başkanın bütçe talebi üzerinde birçok görüşme ve değişiklik yapılmaktadır (TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı, 2019: 210-240). Bu durum dikkate alındığında Türkiye’de bütçe hazırlık ve görüşme sürecinin politika ve harcama programları bakımından yeterli bir analiz ve değerlendirmeye imkan sağlamadığı söylenebilir.

Bütçe görüşmelerinin sadece Plan ve Bütçe Komisyonunda ve kesin hesap süreci ile birlikte yürütülmesi ve TBMM’nin mali analiz kapasitesinin yeterli düzeyde olmaması da parlamentonun bütçe sürecine katkısını sınırlandırmaktadır (Yılmaz ve Biçer, 2018: 393).

Tüm bu nedenlerle bütçe sürecinin kendisinden beklenen sonuçları sağlaması için, 5018 sayılı Kanunun temel felsefesine uygun olarak yeniden yapılandırılması gerektiği açıktır. Bu sürecin rasyonel yürütülebilmesi, politika-plan-bütçe ilişkisinin güçlendirilebilmesi ve bütçe hakkının etkin yürütülebilmesi açısından çalışma kapsamında aşağıdaki tabloda yer alan bütçe süreci önerilmektedir.

Tablo 3: Program Bazlı Performans Bütçe Süreci

BÜTÇE SÜRECİ	
1 Ocak-15 Şubat	Harcama birimleri, sorumlu oldukları ya da olacakları programlara ilişkin teklif listesini (gerekli değerlendirmeler, eklemeler yaparak) SGB'lere gönderirler.
Şubat Sonu	SGB, birimlerce sunulan program tekliflerini konsolide ettikten sonra program önerilerini Bakan oluruna sunar. Bakan onayından sonra İdare Program Teklifi Strateji ve Bütçe Başkanlığına gönderilir.
15 Mart'a kadar	Strateji ve Bütçe Başkanlığı, program tekliflerini kamu idaresine ve konusuna göre ilgili Politika Kuruluna yönlendirir. İlgili Politika Kurulu'nda değerlendirilen ve görüş ve önerileri de içeren program listesi konsolide edilmek ve Kamu Reformu ve Politikaları Kurulu'na sunulmak üzere Strateji ve Bütçe Başkanlığı'na gönderilir.
15 Nisan'a kadar	Kamu Reformu ve Politikaları Kurulu'nda görüşülerek Cumhurbaşkanınca nihai hali verilen Kamu Harcama Program Listesi resmi gazetede yayınlanır.
Nisan ayı sonuna kadar	Harcama birimleri, alt program teklifleri üzerinden giderek ana faaliyet ve projelerini SGB'ye gönderir. SGB, tarafından konsolide edilen ve gerekli kontrolleri yapılan teklifler Bakan onayına sunulur ve ardından Strateji ve Bütçe Başkanlığı'na gönderilir.

BÜTÇE SÜRECİ	
15 Mayıs'a kadar	SBB tarafından alt program teklifleri bazında gelen ana faaliyet ve projelere ilişkin konsolidasyon sağlanır ve OVP'de yayınlanacak şekilde program listesi hazırlanmış olur.
30 Mayıs'a kadar	Programların ve altprogramların yer aldığı OVP ile OVMP Cumhurbaşkanlığı'nca sırasıyla yayınlanır.
15 Haziran'a kadar	Kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Program-Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi Cumhurbaşkanlığı tarafından hazırlanarak yayınlanır.
15 Haziran-30 Temmuz	Harcama birimlerinde faaliyet ve proje teklifleri hazırlığı yürütülür; yıllık hedefler belirlenir ve Temmuz sonuna kadar bütçe tekliflerini ve program yapısı çerçevesinde hazırladıkları performans programı teklifini Strateji ve Bütçe Başkanlığı'na gönderirler.
Ağustos sonuna kadar	Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile kamu idareleri arasında interaktif biçimde bütçe görüşmeleri yapılır. Bu süreçte program/altprogram hedefleri ile mevcut ödenek tavanları arasında uyum olup olmadığı müzakere edilir.
Eylül ilk haftası	Yıl içerisinde ortaya çıkan gelişmeler, değişen ekonomik veriler ve bütçe revizyonları çerçevesinde OVP ve OVMP güncellenerek Cumhurbaşkanlığı'nca yeniden yayınlanır.
Eylül ikinci haftasına kadar	Kurumlar program revizyonları çerçevesinde alt programlarına ve bütçelerine nihai hallerini vererek Strateji ve Bütçe Başkanlığı'na gönderirler.
15 Eylül	Strateji ve Bütçe Başkanlığı kamu kurum ve kuruluşlarınınca teklif edilen bütçeleri programlar ve altprogramlar temelinde birleştirdikten sonra Cumhurbaşkanlığı'nca TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'na sunulur.

Kaynak: Yılmaz ve Emil, 2013 çalışmasından yararlanılarak makalenin yazarları tarafından hazırlanmıştır.

Bütçe sürecinde önemli görevleri üstlenecek olan Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın kamu idarelerinde teklif edilen bütçeleri program ve alt programlar şeklinde konsolide etmesi, bütçelerin daha fazla bilgi sağlayıcı olması, karşılaştırmaya imkan vermesi ve politikalara ilişkin kaynağın takip edilebilmesi açısından üç yıllık bütçe teklifinde yer alan tabloların beş yıl olması önerilmektedir. TBMM'de görüşülme sürecinde de milletvekilleri program ve alt programları görerek oylama yapabilecek, programların ve bunlara ilişkin kaynak tahsisini ve ortaya çıkan performansı takip edilebileceklerdir. Böylece bütçe hakkının etkinleştirilebilmesi açısından da önemli bir adım atılmış olacaktır. Bütçe sürecinin rasyonel bir yapıya kavuşturulması PEB sisteminin layığıyla uygulanmasına

katkı sunacağı gibi, politika üretme kapasitesi ve hesap verebilirlikte de artışı sağlayacaktır.

Özetle Türkiye’de bütçe sürecinin rasyonel olarak yeniden ele alınmasının, üst politika belgelerinin yayınlanma süresinin kurumsal planlara ve bütçelere yön verebilecek şekilde belirlenmesinin, bütçe hakkının etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için bütçe ve kesin hesabın TBMM’de görüşülmesine ilişkin değişikliğe gidilmesinin yasama denetimi ve bütçe hakkı açısından önemli olacağı değerlendirilmektedir. Bütçe sürecindeki rasyonelleşme bütçe sistemine olan inancı, politika üretme kapasitesini ve hesap verebilirliği de artıracaktır. Üst yönetimin de süreci sahiplenmesi ve takip etmesi ile politika-plan-bütçe ilişkisinin güçlendirilmesi, kaynakların etkin tahsis ve kullanımı mümkün olabilecektir. Parlamentoda daha geniş bir sürede politikalar tartışılıp değerlendirilebilecek, hangi politika ya da programa ne kadar kaynak ayrıldığı ve ne kadar kaynak kullanıldığı görülebilecektir. Bu açıdan bütçe hazırlık ve uygulama sürecinin rasyonelleştirilmesi etkin kaynak tahsis ve kullanımı açısından son derece önemlidir.

3.2.3. Kurumsal Kapasitelerin Değişen Yapıya Göre Güçlendirilmesi ve Merkez Kurumlar Arası Koordinasyonda Etkinliğin Sağlanması

Yeni hükümet sistemine geçilmesi ile kurumların teşkilat ve yapılarında değişikliğe gidilmiştir. Bu çerçevede Hazine Müsteşarlığı ile Maliye Bakanlığı’nın birleştirilmesinin mali bütünlüğün sağlanması bakımından önemli bir adım olduğu söylenebilir. Fakat yapısı ve teşkilatlanması açısından oldukça büyük bir örgüte dönüşen ve mali yönetim sisteminde önemli görevler üstlenen Bakanlığın potansiyel risk alanlarını azaltacak şekilde örgütlenmesinin gerçekleştirilmesi önemlidir.

Mali yönetim sisteminde bir diğer önemli aktör Strateji ve Bütçe Başkanlığı(SBB)’dir. 13 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 2. maddesinde Strateji ve Bütçe Başkanlığı’nın görevleri sıralanmış olup önemli görevleri üstlenen Başkanlık, görevlerinden 16 tanesini Hazine ve Maliye Bakanlığı ile birlikte yürütecek iken, yalnızca 6 maddede sıralanan görevi tek başına yapabilecektir. Örneğin, SBB kalkınma planı, OVP, OVMP, yıllık program ile sektörel plan ve programları, harcama ve bütçe politikalarının geliştirilmesini, bütçe hazırlık çalışmalarının koordinasyonunu Hazine ve Maliye Bakanlığı müşterek yürütecektir. Bu durum yani görevlerin iki kuruma “müşterek” olarak verilmesi, yetki ve sorumluluklar bakımından zaman içerisinde çatışmaların

ortaya çıkabilmesi, mali yönetim sisteminin etkin bir şekilde yönetilememe riskini beraberinde getirmektedir. Özellikle SBB'nin Cumhurbaşkanlığı'na bağlı olması ve Başkanlık düzeyinde bir idare olması, söz konusu riski daha da önemli kılmaktadır. Bu yüzden geçiş dönemi koşulları sonrasında koordinasyon sorumluluğunun kimde olduğunun açık bir şekilde tanımlanmasının koordinasyona ilişkin muhtemel risklerinin önlenmesi açısından önemli olduğu değerlendirilmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, mali yönetim sisteminde politika oluşturulması ve yürütülmesinde elbette katkısı olması gereken bir kurum olup hazine ve gelir politikalarının geliştirilmesini yürütmelidir. Fakat program esaslı bütçeleme yapılandırma modelinde bütçe hazırlık ve uygulama sürecinde Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın ana aktör olması, mevzuatta yer alan "müşterek" ifadelerinin koordinasyon şeklinde değiştirilmesi önerilmektedir.

3.2.4. Etkin Bir İzleme ve Değerlendirme Sisteminin Kurulması

Sistemlerin ve kurumların orta-uzun vadede hedefledikleri sonuçlara ulaşması iyi tanımlanmış, etkin işleyen bir izleme ve değerlendirme sistemi ile mümkündür. İzleme, belirli göstergeler hakkında sistematik veri toplamak suretiyle, amaçların başarılması ve ayrılmış fonların kullanımı hususlarında ne kadar aşama kaydedildiği ile ilgili bilgiler sağlamak için kullanılan sürekli bir işlemdir (DAC Evaluation Network, OECD: 2004). Değerlendirme ise, "bir faaliyetin, projenin, programın, stratejinin, politikanın, konunun, sektörün, operasyonel alanın veya kurumsal performansın sistemli ve tarafsız bir şekilde incelenmesi" olarak tanımlanmaktadır (UNEG, 2017). Değerlendirme çalışmaları, sonuç zinciri, süreçler, bağlamsal faktörler ve nedensellik incelenerek uygunluk, etkililik, verimlilik, etki ve sürdürülebilirlik gibi kriterler bazında hem amaçlanan hem de beklenmeyen sonuçlara ulaşma düzeyini analiz eder. "İzleme" ve "değerlendirme" bir sistemin birbirini bütünleyen farklı unsurları olarak görülebilir.

Reformların ve Programların Takibinin Yapılması: Reformların izlenmesi ve değerlendirilmesi önemlidir. İzleme ile reformlara ilişkin bilgi sağlamak, hedeflenenlere ilişkin gelişim düzeyini rasyonel verilerle takip etmeyi sağlar. Değerlendirme ise hedef ve sonuçlara neden ulaşamadığını ortaya koymayı ya da ilerleme kaydedilen alanları nedensellikleri çerçevesinde yorumlamayı (Kusek and Rist, 2004: 13) sağlayacaktır. Bu açıdan gerçekleştirilen reformların izleme ve değerlendirmesinin sistematik bir şekilde yapılarak raporlanması reformların başarısını artıracaktır.

Yapılandırma önerisinde, kamu yönetimi reformlarını takip etmek ve reformlara yön vermek amacıyla Kamu Reformu ve Politikaları Kurulu kurulması önerilmiştir. Kamu idarelerinin yürütmekle sorumlu oldukları program, alt program ve faaliyetlerin belirlenecek göstergeler temelinde sorumlu idarelerce izlenmesi, değerlendirilmesi ve bunlara ilişkin raporlamaların yapılması önemlidir. Yapılacak izlemeler sonrası ortaya çıkan sonuçların aynı zamanda idarelerce her yıl hazırlanacak faaliyet raporlarında gösterilmesi şeffaflık ve hesap verebilirliği artıracaktır. Modelde kamu idarelerince hazırlanan raporların, Strateji ve Bütçe Başkanlığı'na gönderilmesi ve Başkanlığın ilgili politika kuruluna kendi kurumsal değerlendirmesiyle birlikte yönlendirmesi önerilmektedir. Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nca konsolide edilen raporlar Kamu Reformu ve Politikaları Kurulu'nda değerlendirilecek olup kamu idaresinin performansının yetersiz bulunması halinde "düzeltici eylem planı" hazırlaması istenilebilecektir. Kamu idarelerince hazırlanan raporların aynı zamanda Sayıştay'a da gönderilmesi, parlamentoya bilgi olarak sunulması ve kamuoyuna açıklanması da hesap verebilirliğin güçlenmesi açısından önemli adımlar olacaktır.

Harcama Gözden Geçirme Raporları ve Kamu Hizmet Mutabakat Metinleri Hazırlanması: Harcama Gözden Geçirme Raporları, 1997 yılından itibaren İngiltere'de kullanılmaya başlanmış ancak zaman içerisinde diğer ülkelerde de kullanımı yaygınlaşmıştır. 2016 yılı itibarıyla 23 OECD ülkesinde bu raporlar hazırlanmaktadır. Harcama Gözden Geçirme Raporları kamusal kaynakların tahsisinin hükümetin hedefleri ile uyumlu olup olmadığını periyodik olarak değerlendirmeyi ve harcamaların incelenmesini içermektedir. Raporlarda amaç, hükümetlere toplam harcama seviyesi üzerinde daha iyi kontrol imkanı ile harcama önceliklendirmesinde iyileşme sağlamaktır (OECD, 2017: 18-130).

Türkiye'de de program bazlı performans bütçeleme modellemesinde İngiltere ve birçok OECD üyesi ülkede uygulama alanı bulan kapsamlı harcama gözden geçirme raporlarının hazırlanması önerilmektedir. Harcama gözden geçirmeleri ile kaynakların etkin ve verimli tahsis ve kullanımı izlenebilecek, kamu idarelerinin performansını değerlendirebilecek, maliyetlerde azaltma sağlanarak ek mali alan oluşturulabilecek ve rasyonel mali sıkılaştırma politikaları yürütülebilecektir.

Harcama gözden geçirmelerinin, Hazine ve Maliye Bakanlığı, SBB, ilgili kamu idaresi, özel sektör, STK ve üniversite temsilcilerinden oluşan program ve sektör temelli ihtisas komisyonlarınca ve ilgili politika kurulunun koordinasyonu ile

müştereken yürütülmesi önerilmektedir (SBB, 2018: 12). Son hali verilen harcama gözden geçirme raporları Kamu Reformu ve Politikaları Kurulu'nda görüşüldükten sonra yayınlanabilir. Bunun yanında gözden geçirmelerin bir parçası ve politika belgeleri ile uyumlu şekilde kamu kurumları ile SBB arasında Kamu Mutabakat metinleri imzalanıp idarelerin internet siteleri üzerinden yayınlanabilir.

Kamu Mutabakat Metinleri ise ilgili bakanlıklar ile Hazinesinin üzerinde anlaşmaya vardığı ulusal düzeyli hedefler ile bu hedeflere ulaşılmasından sorumlu kamu kurumunun belirlendiği belgelerdir. Bu belgelerde amaçlar, hedefler, kaynaklar, performans ve verimlilik hedefleri, ilgili politika girişimleri ile sorumlu idareler görülebilir. Bu metinler, kamu kurumları tarafından sunulması öngörülen hizmetlere dair açıklamalar, hükümet öncelikleri ile bu önceliklerden sorumlu idareleri içermekte olup, hükümet ile ilgili kamu idaresi arasında imzalanan bir mutabakat metni mahiyetindedir (Comprehensive Spending Review, 1998: 3-12; BSGB, 2008: 37). Bu bakımdan hizmetler ile bu hizmetlerden sorumluların netleştirilmesi ve hesap verebilirliğin etkin biçimde işletilmesi bakımından önemli dokümanlardır. Birçok ülkede hizmet sözleşmesi olarak geçen uygulamanın bizde Hizmet Mutabakat Metni olarak yeniden tanımlanması ve bir taahhüt belgesi olarak alınması, bu çalışma kapsamında önerilmektedir. Bu metinlerin hesapverebilirliğin güçlendirilmesine, kaynak kullanımında ve politikaların hayata geçirilmesinde etkinliğin artırılmasına önemli katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Söz konusu sözleşmelerin yayınlanması ile kamu idarelerinin söz konusu dönemde hangi amaç ve hedeflerle hareket edeceğini ve bunlardan kimlerin sorumlu olduğunu net bir biçimde görmek mümkün olacaktır. Bu, hesap verme sorumluluğunu geliştireceği gibi performansın daha rasyonel değerlendirilebilmesini, yetki ve sorumluluğun daha fazla dikkate alınmasını beraberinde getirecektir. Kamu idareleri ve yöneticiler, program sorumluluklarını ve sözleşmeler ile taahhüt ettikleri hizmet ve faaliyetleri gerçekleştirme yönünde motive olabilecek ve kullanılan kaynaklar ile üretilen hizmetler açısından hesap verebileceklerdir. Kaynakların etkin tahsis ve kullanımı ile kurumsal performansın artırılabilmesinde harcama gözden geçirme raporları ile mutabakat metinlerinin önemli rol oynayacağı değerlendirilmektedir.

Tüm bu sürecin etkin işlemesi başkanlık sistemine sahip ülke uygulamalarının da gösterdiği şekilde ülke Sayıştaylarının özellikle parlamentolar ile güçlü bir işbirliği içinde olmasını gerektirmektedir. Ülkemizde değişen yönetim sistemi ile parlamentonun artan sorumluluklarını gereği gibi yerine getirebilmesi, gelişmiş

demokrasilerde olduğu gibi Sayıştay'ın kurumsal uzmanlığına ve kamusal faaliyetlerin sonuçlarını yansıtan denetim raporlarına olan ihtiyacını da gündeme getirmektedir (Köse, 2019: 25). Bu anlamda Sayıştay'ın parlamento ile ilişkisini yeni sisteme göre daha fonksiyonel bir yapıya dönüştürmesi, Sayıştay'ın da sisteme olan katkısını artıracaktır.

SONUÇ

Bütçe siyasi bir dokümandır. Siyasi doküman niteliğini veren, maliye politikasının birçok alanında olduğu gibi, temel kararların siyasi sorumluluğa sahip aktörler tarafından alınıyor olmasıdır. 11. Kalkınma Planında kaynak tahsisi ve kullanımının Plan politika ve hedefleri doğrultusunda önceliklendirilmesine ve bütçenin çıktı ve sonuç odaklı bir yaklaşımla uygulanması, izlenmesi ve değerlendirilmesine imkân vermek ve bunun neticesinde plan-program-bütçe bağlantısı ile uygulama, izleme ve değerlendirme süreçlerini güçlendirmek amacıyla izleyen plan döneminde program bütçe sistemine geçileceği, politika tedbirleri (258 nolu) arasında yer almaktadır.

Çalışma kapsamında program esaslı bütçe sistemi; (i) Politika-Plan-Bütçe ilişkisinin Güçlendirilmesi, (ii) Bütçe Hazırlık ve Uygulama Sürecinin Rasyonelleştirilmesi, (iii) Kurumsal Kapasitenin Güçlendirilmesi ve Koordinasyonda Etkinlik Sağlanması ve (iv) Etkin Bir İzleme ve Değerlendirme Sistemi Kurulması şeklinde sıralanan dört temel süreci modelleyecek şekilde geliştirilmiştir.

Politika-Plan-Bütçe ilişkisinin Güçlendirilmesi amacına yönelik olarak; ortaya konulan politika önceliklerinin ve reformların takibinin yapılması (Kamu Reformu ve Politika Kurulu oluşturularak sürecin yönetilmesi), üst politika belgelerinin birbirlerini tamamlayıcı yönlerinin güçlendirilmesi, bütçe takvimindeki değişikliklerle birlikte OVP'nin politika belgesi olma niteliğinin güçlendirilmesi, OVMP'nin kamu harcama programlarını kapsayacak nitelikte ve gelir ile borçlanma politikalarını ortaya koyacak şekilde hazırlanmasına yönelik öneriler yapılmıştır.

Politikaların belirlenmesi süreci kadar bütçe hazırlık ve uygulama süreci de sistemin etkin yönetilmesi açısından önem taşıyan ikinci husustur. Bu çerçevede bütçe hazırlık ve uygulama, kamu harcama programları geliştirilmesi ve bu programları hayata geçirecek ana faaliyet ve projelerin süreçte ele alındığı, kurum içi bütçe hazırlıklarının daha önceden başladığı, parlamentoda görüşülme sürecinin azaldığı bir rasyonelleştirmeye göre revize edilmesi, bütçe hazırlığının bir bütünsellik içerisinde ve yeterli bir zaman sürecinde yürütülmesi önerilmektedir.

5018 sayılı KMYKK ile yıllarca temel bir sorun alanı olarak görülen planlama-programlama ve bütçeleme arasında yeterli ilişkiselliğin ve bütünlüğün sağlanamaması sorunu “kurumsal stratejik planlar” ile “performansa dayalı bütçe” temelinde aşılacak istenmiştir. Ancak PEB uygulamasında söz konusu sorunun aşılması açısından arzu edilen seviyenin yakalanamadığı ve yeterli başarının elde edilemediğini söyleyebiliriz. Bu açıdan PEB uygulamasına yönelik belirtilen sorun alanlarında düzenleme yapılması ya da önlemler alınması, PEB sistemine program mantığının yerleştirilmesi, revizyonların gerçekleştirilmesi ile sistemin daha rasyonel işleyebileceği, politika-plan-bütçe arasında daha sağlam ilişki kurulabileceği, kaynak tahsis ve kullanımında etkinliğin sağlanabileceği değerlendirilmektedir.

Mali yönetim sisteminin bir bütün olarak ve amaçlanan şekilde yönetilebilmesi açısından sistemin temel kurumlarının (Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Strateji ve Bütçe Başkanlığı) kapasitesinin güçlendirilmesi, koordinasyonda etkinliğin sağlanması da son derece önemlidir. Bu nedenle politikaların ve programların rasyonel belirlenebilmesi, sistemde ortaya çıkan aksamaların zamanında tespit edilmesi, kaynak tahsis ve kullanımında etkinliğin sağlanabilmesi için etkin bir izleme ve değerlendirme sisteminin de kurulması önerilmektedir. Bu kapsamda reform ve programların takibinin yapılması ve raporlarla karar vericilere sunulması, harcama gözden geçirme raporları ve mutabakat metinleri hazırlanması gerektiği düşünülmektedir. Böylece kaynak kullanımında etkinliğin ve performansın takip edilebilmesi ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi mümkün olabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akdeniz, İbrahim, (2020), "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Politikaların Bütçeye Yansıtılması: Program Bütçe Sistemine Yönelik Bir Yapılandırma Önerisi", AÜ SBE Yüksek Lisans Tezi.
- Comprehensive Spending Review: Public Service Agreements 1999-2002 (1998), Public Services for the Future: Modernisation, Reform, Accountability, Published by The Stationery Office
- Edizdoğan, Nihat (1989), Kamu Bütçesi, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi.
- Erat, Veysel (2015), "Türkiye'de Cumhurbaşkanının Halk Tarafından Seçilmesinin Hükümet Üzerindeki Etkileri", Yönetim Bilimleri Dergisi, C.13, Sayı 25, s. 325-355
- Karatepe, Şükrü (2013), "Hükümet Sistemleri ve Türkiye", Yeni Türkiye Dergisi, Sayı: 51
- Köse, Hacı Ömer (2019), "Başkanlık Sisteminde Denge Ve Denetim: Parlatonun Yürütmeyi Denetleme İşlevi Ve Parlamento Adına Yürütülen Sayıştay Denetiminin Önemi", Sayıştay Dergisi, Sayı: 114
- Lee, Robert D., Hohnson, Jr. Ronald W., Joyce, Philip G., (2013), Public Budgeting Systems, Ninth Edition, by Jones and Bartlett Publishers,
- OECD (2004), DAC Evaluation Network.
- OECD (2017), Government at a Glance 2017, Paris: OECD Publishing.
- Özbudun, Ergun (2002), Türk Anayasa Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Robinson, Marc (2007), Linking Funding and Results, New York: IMF
- SBB (2018), 11. Kalkınma Planı (2019-2023) Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Kamu Harcamalarında Etkinlik Çalışma Grubu Raporu, Ankara.
- SBB (2019), 11. Kalkınma Planı, TC. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Ankara.
- Schick, Allen (2002), "Can National Legislatures Regain An Effective Voice In Budget Policy?" OECD Journal On Budgeting, Vol:1, No: 3.
- Stourm, Rene (1917), The Budget, (T. Plazinski, Translation, W. Flavius McCaleb, Editör.) (seventh edition), Paris: D. Appleton and Company.

- TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı (2019), ABD Kongresinde Yasama, Denetim ve Bütçe Süreçleri, Ankara: TBMM Basımevi, 1. Baskı.
- TEPAV (2006), Mali İzleme Raporu (Haziran 2006 Bütçe Sonuçları), TEPAV.
- UNEG (2017), Norms and Standards for Evaluation, The United Nations Evaluation Group.
- Yılmaz, H. Hakan (1999), Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi, DPT, Ankara.
- Yılmaz, H. Hakan ve Biçer, Mustafa (2010), "Türkiye'de Mali Reformlar Sonrası Değişen Politika Oluşturma, Planlama, Bütçeleme Süreci ve Orta Vadeli Harcama Sisteminin Uygulanabilirliği," İktisat İşletme Finans, 25 (287).
- Yılmaz, H. Hakan ve Emil, Ferhat (2013), Türk Bütçe Sisteminde Program Bütçe Anlayışına Geçiş Bir Model Önerisi: Faaliyet Esaslı İş Yönetim Model Önerisi, Ankara (https://www.researchgate.net/publication/323295073_Turk_Butce_Sisteminde_Program_Butce_Anlayisina_Gecis_Bir_Model_Onerisi_-_Faaliyet_Esasli_Is_Yonetim_Modeli_Onerisi) (Erişim Tarihi: 13/10/2018).
- Yılmaz, H. Hakan ve Biçer, Mustafa (2018), Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi: Kamu Yönetiminde Değişim (Editör: Yüksel Demirkaya), "Başkanlık ve Parlamenter Hükümet Sistemlerinde Bütçe Sürecinde Hesap Verebilirlik: Anayasa Değişikliği İle Türkiye'de Öngörülen Yeni Yapı", Hiperyayın, İstanbul.



KÜRESELLEŞME VE SAVUNMA HARCAMALARI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ

INVESTIGATION OF THE RELATIONSHIP BETWEEN GLOBALIZATION AND MILITARY EXPENDITURES

Orhan CENGİZ¹

Müge MANGA²

ÖZET

Küreselleşme olgusunun politik iktisat alanındaki yansımalarından biri de güvenlik algısı ve buna bağlı olarak savunma harcamaları üzerinde ortaya çıkan etkisidir. Küreselleşmenin doğurduğu refah etkisi ve fırsat maliyeti avantajları nedeniyle ülkeler arasındaki çatışmaların azalacağı, dolayısıyla savunma harcamalarının düşeceği yaklaşımına karşılık, küreselleşme sürecinin ulus-devletlerin güvenlik algılarını negatif yönde etkilemesine bağlı olarak savunma harcamalarında daha yüksek artışlar görüleceği şeklinde çeşitli görüşler söz konusudur. Bu bağlamda 2017 yılında en yüksek KOF küreselleşme endeksine sahip 25 ülke için 1995-2017 dönemi verileri kullanılarak ekonomik, politik ve sosyal küreselleşme ile savunma harcamaları arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Panel grubu için elde edilen panel AMG sonuçlarına göre ekonomik büyüme ve politik küreselleşme savunma harcamalarını artırırken ekonomik küreselleşme savunma harcamalarını azaltmaktadır. Sosyal küreselleşme ise savunma harcamaları üzerinde herhangi bir etkiye sahip değildir. Ayrıca, ülke özelindeki bulgular incelendiğinde değişkenlik gösterdiği görülmektedir. Dumitrescu-Hurlin nedensellik testi bulguları ise ekonomik büyümeden

¹ Öğr. Gör. Dr., Çukurova Üniversitesi, Pozantı Meslek Yüksekokulu, ocengiz@cu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1883-4754

² Dr. Öğr. Üyesi, Erzincan Binalı Yıldırım Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, mboga@erzincan.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2675-2182

Gönderim Tarihi/Submitted: 20.03.2020

Revizyon Talebi/Revision Requested: 29.05.2020

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 10.07.2020

Kabul Tarihi/Accepted: 11.07.2020

Sorumlu Yazar/Corresponding Author: Cengiz, Orhan

Atıf/To Cite: Cengiz, Orhan ve Manga, Müge (2020), Küreselleşme ve Savunma Harcamaları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi, Sayıştay Dergisi, Cilt: 32, Sayı: 117, s.115-138

savunma harcamalarına, savunma harcamalarından ekonomik küreselleşme ve sosyal küreselleşmeye doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi olduğunu göstermektedir.

ABSTRACT

One of the reflections of globalization phenomenon in the field of political economy is the perception of security and consequently its impact on military expenditure. There are various opinions that globalization process leads to higher increases in military expenditure as a result of the negative impact of the nation-states' perceptions of security, opposite to the approach that globalization will reduce the conflicts among the countries and thus reduce military expenditures due to its welfare impact and opportunity cost advantages caused by it. In this context, the relationship between economic, political and social globalization, and military expenditure was analyzed by using the data over the period 1995-2017 for 25 countries, which had the highest KOF globalization index in 2017. According to the panel AMG findings for the panel group, economic growth and political globalization increase the military expenditures while economic globalization decreases them. Social globalization does not have any impact on military expenditures. In addition, when the country specific findings are examined, it is seen that they vary. Dumitrescu-Hurlin causality test findings indicate that there is a one-way causality running from economic growth to military expenditures, from military expenditures to economic globalization and social globalization.

Anahtar Kelimeler: Savunma harcamaları, ekonomik küreselleşme, politik küreselleşme, sosyal küreselleşme, panel AMG

Keywords: Military expenditures, economic globalization, political globalization, social globalization, panel AMG

GİRİŞ

Savunma harcamaları, son otuz yıllık dönemde küresel ölçekte üzerinde en çok durulan konulardan birisi olmuştur. Nükleer silahlanma, jeopolitik riskler ve kırılganlıkların artması gibi nedenlerle ülkelerin bireysel savunmaya yönelik harcamaları giderek artmaktadır. Stockholm Uluslararası Barış Araştırmaları Enstitüsü (SIPRI)'nün 2019 yılı raporuna göre küresel savunma harcamaları 2018 yılında %2,6 artış göstererek 1 trilyon 822 milyar ABD dolarına ulaşmıştır. Dünyadaki toplam Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (GSYİH) tutarının %2,1'ine tekabül eden savunma harcamalarının %60'ı ABD, Çin, Suudi Arabistan, Hindistan ve Fransa tarafından gerçekleştirilmiştir. Liberal yaklaşımlar küreselleşmenin, çatışmaları ve savaşları azaltacağını, böylelikle savunma harcamaları üzerinde azalma yönünde bir baskı oluşturacağını ifade etse de pratik alanda daha farklı sonuçların tezahür ettiği görülmektedir. Şüphesiz küreselleşmenin, savunma

alanına kıyasla çok büyük ivme kazandığı bir gerçektir; fakat son dönemlerde, gelişmiş ülkeler nezdinde ortaya çıkan çatışmalar, küreselleşmenin vaat ettikleriyle örtüşmemektedir.

Küreselleşme ile savunma harcamaları arasındaki nedensellik ilişkisini inceleyen teorik çalışmaların kapsamı değerlendirildiğinde ortaya iki durum çıkmaktadır. Bunların ilki liberal küreselleşmenin üstünlüğüne vurgu yapan yaklaşımlardır. Immanuel Kant'ın Ebedi Barış Üzerine Felsefi Deneme (Perpetual Peace: A Philosophical Sketch) isimli eserine kadar giden bu görüş, küreselleşmenin esasında uluslararası ilişkiler bağlamında çatışmaları azaltacağı varsayımına dayanmaktadır. Ticaret akışlarının ve serbest piyasaların genişlemesine demokrasinin eşlik etmesi, ülkeler arası çatışmaları azaltarak askeri güç kullanmayı sınırlamaktadır (Martin vd., 2008: 865). Buna karşılık merkantilist korumacı dış ticaret savunucuları, serbest dış ticaret koşulları altında devletin ekonomik ve askeri gücünü geliştirecek ulusal kaynakların geliştirilememesinin ulusal güvenliği zayıflatacağını ifade etmektedir. Çünkü merkantilist görüşün temelinde bir ülkenin ticari açıdan kazancı diğer ülkenin kaybı anlamına geldiğinden serbest ticarettten her ülkenin kazançlı çıkması söz konusu olmamaktadır. Bu açıdan gerek merkantilist dış ticaret teorisi gerekse de dünya ticaretinin sadece sanayi ve tarım ülkeleri arasındaki işbölümüne dayandırılabilceği fikri, uluslararası ekonomik ve politik ilişkiler üzerinde yıkıcı bir etkiye yol açmıştır (Hirschman, 1980: 150).

Bu çalışmada farklı görüşler etrafında şekillenen savunma harcamaları ve küreselleşme arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmaktadır. KOF genel küreselleşme endeksine göre 2017 yılında en yüksek değere sahip (en fazla küreselleşen) 25 ülke için panel Augmented Mean Group (AMG) yöntemiyle 1995-2017 dönemi periyoduna ait veriler kullanılarak ekonomik, politik ve sosyal küreselleşmenin savunma harcamalarını nasıl etkilediği ortaya konulmaktadır. Bu amaçla çalışmada öncelikle küreselleşme-savunma harcamaları ilişkisini açıklayan teorik yaklaşımlar incelenmiş; ampirik literatür incelemesine ayrıca yer verilmiştir. Ardından analizde kullanılan model, veri ve yöntem açıklandıktan sonra ampirik bulgular ortaya konularak ulaşılan sonuçlar ve öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

1. KÜRESELLEŞME-SAVUNMA HARCAMALARI İLİŞKİSİNE BAKIŞ

Ekonomik faaliyetlerin ulus-devlet sınırlarının ötesine geçerek genişlemesi şeklinde nitelenen ekonomik küreselleşme; karar verme, üretim, dağıtım, pazarlama gibi hususlar başta olmak üzere ulus-devletlerin ekonomik faaliyetleri düzenleme kapasitelerini sınırlayarak ulusal refahı büyük ölçüde uluslararası piyasalara bağımlı hâle getiren bir kurguyu ifade etmektedir. Bu nedenle, ekonomik küreselleşme özünde artan bağımlılık ve ulus-ötesileşme ile iç içe geçmektedir. Politik küreselleşme, devletlerin yeni küresel ekonomik düzene uyum sağlamak için geliştirilen önlemleri ve özellikle devletin refah sağlama, gelirin yeniden dağılımına ait bileşenlerinin azaltılmasını vurgulamaktadır. Sosyal küreselleşme ise hem yerel hem de küresel düzeyde ekonomik küreselleşmenin getirdiği kazanç ve kayıpların dağılımının sosyal etkisini öne çıkarmaktadır (Hülsemeyer, 2003; Paul ve Ripsman, 2004: 358-359).

Küreselleşmenin etkilerine yönelik iki farklı uçta yer alan görüşler incelendiğinde ortaya şu sonuçlar çıkmaktadır: Küreselleşmeye olumlu yaklaşan görüşlere göre ticaret ve yatırım aracılığıyla dışa açıklıkla birlikte küreselleşme, yerli firmaların rekabet edebilirliklerini ve yeniliklerini geliştirmeleri konusunda fırsat ve baskı yaratmaktadır. Bunun yanında kurumların iyileştirilmesi, rekabetin ve verimliliğin artırılması, ekonomik, politik ve sosyal istikrarın sağlanması liberal küreselleşmeyle sağlanan diğer gelişmelerdir. Küreselleşmenin sanıldığı gibi refah ve istikrar yaratmadığını ileri süren görüşlere göreyse küreselleşme, piyasa başarısızlığı argümanından hareketle istikrarsızlığa yol açarak ülkeleri dışsal şoklara karşı savunmasız hâle getirmektedir. Bu durum büyüme hızını düşürmekte ve istikrarsızlığın ortadan kaldırılması için kamu harcamalarının artmasına yol açmaktadır (Irlandoust, 2018: 1350).

Küreselleşme ile savunma harcamaları arasındaki etkileşimin ise ülkelerin küresel dünyaya entegrasyonunun artmasıyla gerilimlerin ve çatışmaların, dolayısıyla savunma harcamalarının azalacağını ileri süren görüşler (Gartzke ve Li, 2003: 569) ile birlikte; ekonomik, politik ve sosyal küreselleşmenin ulusal sınırların aşınması anlamına geldiğini, böylelikle ulusal güvenlik alanında zafiyetlerin artmasıyla savunma harcamalarının artacağını savunan düşünceler bağlamında geliştiği görülmektedir (Kurt ve Kılıç, 2019: 238-239).

Staples (2000a)'e göre ülkeler arasında ve Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)'nde müzakere edilen serbest ticaret anlaşmaları, kamu hizmetlerine ve kurumsal kârları engelleyebilecek düzenlemelere kısıtlamalar getirmektedir. Dolayısıyla bu sınırlama, hükümetin gelirin zenginlerden fakirlere yeniden dağıtımını sağlamak, sosyal hizmetleri artırmak, istihdam yaratmak ve çevreyi koruyacak düzenlemeleri hayata geçirerek toplumsal refahı artıracak politika uygulamalarını engellemektedir. Buna ilave olarak DTÖ'nün serbest ticaretin önündeki engellerin kaldırılmasına yönelik hükmü, güvenlik, kamu sağlığı ve çevre gibi konularda serbest ticaretten sapmalara yol açacak istisnalara sahiptir. Özellikle güvenlik gerekçesiyle serbest ticaret koşullarından sapılması ülkelerin bu alanda daha kolay politikalar üretmelerinin önünü açmaktadır. Böylelikle küreselleşme, savunma harcamalarını teşvik ederek istihdamı artıracak ve bölgesel kalkınmayı hızlandıracak sosyal harcamaları kısıtlamaktadır (Staples, 2000a).

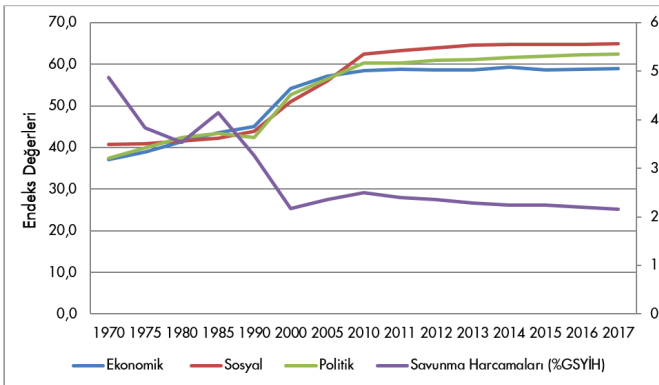
Küreselleşme ve savunma/askeri şirketlerin ulus-ötesileşmesi (transnationalization), soğuk savaş döneminin askeri-sanayi kompleksinin yeni küresel ekonomide askeri-kurumsal yapısıyla yer değiştirmesine yol açmıştır. Bu, kurumsal çıkarların devlet çıkarları üzerindeki hâkimiyetine dayanarak gerçekleşmekte ve devletin silah şirketleri üzerindeki kontrol gücü zayıflamakla birlikte kurumsal çıkarlar, devleti daha büyük askeri harcamalara, sübvansiyonlara ve silah ticaretini serbestleştirmeye zorlamaktadır (Staples, 2000b: 20). McGuire (2007) da küreselleşmenin zenginlik ve refah alanında iyileştirmeler sağlasa da üretim, değişim ve iletişim ölçeğinin genişlenmesiyle karşılıklı koruma ve savunma ihtiyacını artırdığını savunmaktadır (McGuire, 2007: 632).

Küreselleşmenin savunma harcamalarını artırdığı argümanına karşılık uluslararası piyasalarla entegrasyonun ülkeler arasındaki çatışmaları azalttığı da savunulmaktadır. Dış ticarete bağımlı ülkelerin, ticari ortaklarıyla çatışmalarının fırsat maliyetinin yüksek olması, bu ülkeleri ılımlı politikalar uygulamaya zorlamaktadır. Ekonomik bağımlılıktan kazanç sağlayan ticari seçkinler, devletin büyük ticari ortaklarına askeri güç kullanımını sınırlamak için lobi faaliyetlerinde bulunmaktadır. Dolayısıyla liberal küreselleşme taraftarları, ekonomik faaliyetlerin önündeki engellerin siyasi-askeri sonuçlar doğurabilecek çıkar çatışmalarına yol açması nedeniyle savunma harcamalarına yönelik hamlelerin azalacağına altını çizmektedir (Irlandoust, 2018: 1352). Ülkeler, ekonomik serbestleşme ve ticaret yoluyla kazanılan refah artışını engellemek adına aralarındaki sorunları çözme konusunda askeri araçları kullanmaktan kaçınmaktadır (Paul ve Ripsman, 2004: 361).

Acemoglu ve Yared (2010:10), son yirmi yıllık periyotta ülkelerin militarize olmalarının ticaret partnerleri arasındaki ticareti sınırlandırdığını vurgulamaktadır. Smith (2000), küreselleşmenin savunma harcamaları üzerindeki etkisini, devletin uluslararası ekonomik ve politik sistemlere uyum biçimine bağlamaktadır. Kişisel çıkarların yönlendirdiği modern öncesi (pre-modern) devletler, ulusal çıkarların yönlendirdiği ulus-devletler ve sistematik çıkarlarla anılan post-modern devletler şeklinde kategorize edildiğinde özellikle post-modern devletler, hem ekonomik hem de sosyal olarak uluslararası sisteme son derece entegre olmuş durumdadır. Aynı zamanda refah açısından diğer devlet türlerine kıyasla çok daha iyi konumda bulunmalarından dolayı anlaşmazlıkların askeri çözümünün ekonomik maliyeti çok yüksek olmaktadır.

Karşı bağımlılık, askeri çözümler dışında kur savaşları ve yatırımların çekilmesi gibi araçlarla ekonomik misillemeyi tetikleemekle birlikte, çok taraflı örgütler, tahkim, uyuşmazlık çözümü gibi araçlarla güç kullanımına alternatif üretme potansiyeline de sahiptir (Smith, 2000: 80-82). Bir diğer görüşe (Seitz vd., 2015: 306) göre küresel ticaretin artması sadece iki ülke açısından savunma harcamalarını azaltmamakta, küresel savunma harcamalarının sınırlandırılması yönünde çok yönlü bir etkiye de sahiptir. Örneğin, Rusya ile ABD arasındaki ticaretin artması sadece bu iki ülkenin değil, aynı zamanda bu ülkelere muhalif olan ülkelerin de savunma harcamalarında aşağı yönlü bir etkiye yol açmaktadır. Ayrıca, uluslararası ticari entegrasyon, sadece küresel savunma harcamalarını azaltmakla kalmayıp, tahmin edilenin ötesinde olumlu refah etkilerine de yol açmaktadır.

Şekil 1: Küreselleşme ve Savunma Harcamaları (Dünya Geneli)



Kaynak: Gygli vd. (2019); World Bank (2020)

Küreselleşmenin alt bileşenlerini oluşturan ekonomik, sosyal ve politik küreselleşme endeksi Şekil 1'de sol ekseninde, savunma harcamalarının GSYİH içerisindeki payı ise sağ ekseninde gösterilmektedir. Küreselleşme endeksi 0-100 arasında değer almakta, 0 hiç küreselleşmemeyi 100 ise tam küreselleşmeyi ifade etmektedir. Küreselleşme endeksi alt bileşenleri (ekonomik, sosyal ve politik) için ayrı ayrı hesaplanmakla birlikte bu alt bileşenlerden hareketle genel küreselleşme endeksi olarak da hesaplanabilmektedir. Genel seyir incelendiğinde yaklaşık son elli yılda dünya ölçeğinde küreselleşme sürecinin önemli boyutta hız kazandığı görülmektedir. 1970'lerde yaklaşık 40 endeks değerine sahip olan küreselleşme göstergelerinin 2017 yılında 60 endeks değerine ulaştığı görülmektedir. Bu üç tür arasında en fazla ilerleme sosyal küreselleşme alanında gerçekleşmekle birlikte bütün endeks değerleri birbirine oldukça yakındır. Buna karşılık savunma harcamalarının payına ve genel eğilimine bakıldığında ise aynı periyotta 2000'li yılların başına kadar keskin azalışın yaşandığı; 2000'lerden sonra oldukça istikrarlı bir seyir izleyerek GSYİH içerisinde %3'ün altında bir paya sahip olduğu görülmektedir.

Küreselleşme ve savunma harcamalarının genel eğilimi birlikte dikkate alındığında, birbirleriyle ters yönlü eğilime sahip olmaları, beklenen bir durumdur. Fakat genel eğilim ile birlikte birçok makroekonomik göstergelyi etkilemesi bakımından bu iki kategori arasındaki ilişkinin detaylı bir biçimde incelenmesi önem arz etmektedir. Son dönemlerde küresel açıdan yaşanan politik, ekonomik, jeopolitik riskler karşısında savunma harcamalarında yaşanan artışlar ve bunların sürdürülebilirliği konusundaki endişeler daha fazla ön plana çıkacak gibi görünmektedir.

Artış eğilimi göz önüne alındığında, askeri harcamaların hükümet politikalarına etkisinin analiz edilmesi çeşitli açılardan önem arz etmektedir. Bunlardan ilki, savunma harcamalarını etkileyen faktörlerin belirlenmesi, bütçe üzerinde oluşturduğu yük ile birlikte bunun ekonomik açıdan yarattığı etkilerin ortaya konulması; ikincisi ise silahlanma ve silahsızlanma arayışlarına yönelik politika belirleniminin kontrolü açısından kritik öneme sahip olması şeklinde ifade edilebilir (Solarin, 2018: 853).

İktisadi açıdan dikkate alındığında savunma harcamalarının ekonomik büyüme (Dunne ve Tian 2015; Pieroni, 2009; Antonakis, 1997; Hirnissa ve Baharom, 2009), gelir eşitsizliği (Lin ve Ali, 2009; Kentor vd., 2012; Ali Raza vd., 2017; Meng vd., 2015) ve yolsuzluk üzerindeki etkisi (Hudson ve Jones,

2008; Gupta vd., 2001; d'Agostino vd., 2012) en çok dikkate alınan ekonomi-politik alanlardır. Bunun yanında liberal kapitalizmin iç içe yürüdüğü küreselleşme olgusu ile savunma harcamaları arasındaki ilişkiyi ele alan güncel bir alanın da geliştiği görülmektedir (Martin vd., 2008; Acemoglu ve Yared, 2010; Solarin, 2018; Blanton ve Apodaca, 2007; Irandoust, 2018; Seiglie, 2016; Kurt ve Kılıç, 2019).

2. AMPİRİK LİTERATÜR

Savunma harcamalarının makroekonomik değişkenler ve diğer unsurlarla olan ilişkisine yönelik çalışmalar incelendiğinde yaygın olarak savunma harcamalarının ekonomik büyüme, eşitsizlik, yolsuzlukla etkileşiminin ele alındığı görülmektedir. Bunun yanında ülkelerin küreselleşme sürecine adapte olmalarının aralarındaki anlaşmazlıkları ve çatışmaları nasıl etkilediği ve buna bağlı olarak savunma harcamalarının değişim seyri önem kazanmaktadır. Siyaset bilimi literatüründe sıkça tartışılan küreselleşme-güvenlik-savunma ilişkisinin politik iktisat açısından ortaya çıkan rolünün incelenmesiyle literatüre katkı sağlamak amaçlanmıştır. Bu amaçla ilk olarak savunma harcamaları-ekonomik büyüme, ikinci olarak savunma harcamaları-gelir eşitsizliği, üçüncü olarak savunma harcamaları-yolsuzluk ilişkisini ele alan çalışmaların sonuçları özetlenmiştir. Son olarak küreselleşme-savunma harcamaları ilişkisini ölçen ampirik çalışmalara yer verilmiştir.

Antonakis (1997), 1960-1990 dönemi verileriyle yaptığı analizde Yunanistan'da savunma harcamalarının ekonomik büyümeyi negatif etkilediğini saptamıştır. Nikolaidou (2008), seçilmiş 15 AB üyesi ülkede 1961-2005 dönemi için savunma harcamalarının belirleyicilerine yönelik yaptığı ampirik analizin sonuçlarına göre hem kısa hem de uzun dönemde Danimarka, Finlandiya ve İsveç dışındaki ülkelerde savunma harcamaları ekonomik büyümeyi etkilenmektedir. Savunma harcamalarının dışlama etkisi Yunanistan, Danimarka, Finlandiya ve İsveç'te hem kısa hem de uzun vadede ortaya çıkarken, Lüksemburg için bu etki sadece uzun vadede söz konusudur.

Pieroni (2009)'nin, 90 ülke için farklı model spesifikasyonları kullanarak savunma harcamaları ve ekonomik büyüme ilişkisini test ettiği analizi, ortaya farklı sonuçlar koymaktadır. İlk olarak parametrik model tahmini sonucu, askeri harcamaların payı ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi açıklayan bulguları desteklerken, lineer olmayan (non-liner) ilişkinin alternatif formları olarak modele

dâhil edilen savunma harcamalarının karesinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisi negatif olmaktadır. Hirnissa ve Baharom (2009)'in, 5 ASEAN üyesi ülke için 1965-2006 dönemi verileriyle yaptıkları çalışmanın bulgularına göre sadece Endonezya, Tayland ve Singapur'da ekonomik büyüme ve savunma harcamaları arasında uzun dönemli ilişki söz konusudur. Ülke özelinde incelendiğinde ise Singapur için ekonomik büyüme ve savunma harcamaları arasında iki yönlü, Endonezya ve Tayland'da ise savunma harcamalarından ekonomik büyümeye doğru tek yönlü nedensellik söz konusudur. Malezya ve Filipinler için ise herhangi bir nedensellik ilişkisi tespit edilememiştir. Dunne ve Tian (2015), 1988-2010 dönemi için 106 ülke üzerine yaptıkları analizde savunma harcamalarının büyüme üzerinde negatif etkiye sahip olduğu bulgusuna ulaşmışlardır. Gelir gruplarına göre incelendiğinde ise kısa dönem katsayısı, tüm gelir grupları için negatif ve anlamlı iken uzun dönem katsayısı sadece düşük ve yüksek gelir grubu için negatif ve anlamlıdır.

Yıldız ve Yıldız (2019), 1990-2015 periyodu verileriyle beş Orta Doğu ülkesi (İran, İsrail, Suudi Arabistan, Umman ve Türkiye) için savunma harcamaları ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Elde edilen bulgular, sadece İran'da iki değişken arasında iki yönlü nedensellik ilişkisini gösterirken, tüm ülkeler için bakıldığında ekonomik büyümeden askeri harcamalara doğru tek yönlü nedensellik ilişkisinin varlığına işaret etmektedir.

Savunma harcamaları ile gelir eşitsizliğini ele alan çalışmalar incelendiğinde ise farklı sonuçların elde edildiği görülmektedir.

Kentor vd. (2012), farklı bir perspektiften yaklaşarak savunma harcamaları ve gelir eşitsizliği ilişkisini ele almıştır. 1970-2000 dönemi verileri kullanılarak 82 gelişmiş ve gelişmekte olan ülke örneği incelenerek yapılan tahminde ileri teknoloji (Hi-tech) yoğunluklu savunma harcamalarının gelir eşitsizliğini artırdığı sonucuna ulaşılırken toplam askeri harcamalar ve askeri katılımın gelir eşitsizliği üzerinde önemli bir etkiye sahip olmadığı sonucu elde edilmiştir. Lin ve Ali (2009)'nin benzer biçimde 58 ülke için 1987-1999 periyoduna ait verilerle yaptıkları çalışmanın sonuçları, savunma harcamaları ile gelir eşitsizliği arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını ifade etmektedir. Meng vd. (2015) ise 1989-2012 dönemi için Çin üzerine yaptığı incelemede savunma harcamalarının "dışlama etkisi" aracılığıyla gelir eşitsizliğinin arttığı sonucuna ulaşmıştır. Ali Raza vd. (2017), 1972-2012 dönemi için Pakistan'da savunma harcamalarının gelir eşitsizliğini artırdığı sonucuna ulaşmıştır. Diğer bulgulara göre savunma harcamalarından

gelir eşitsizliğine doğru tek yönlü nedensellik yanında iki değişken arasında uzun dönemli ilişki söz konusudur.

Gupta vd. (2001)'nin 1985-1998 dönemi arası verilerle yaptıkları analizin sonuçları, yolsuzluğun, savunma harcamaları artışıyla ilişkili olduğunu göstermektedir. d'Agostino vd. (2012), 153 Afrika ülkesi için 2003-2007 periyodu arası verilerle yaptıkları araştırmada, kamu yatırımlarının ekonomik büyümeyi artırdığı, buna karşılık savunma harcamaları, yolsuzluk ve kamu harcamalarının ekonomik büyümeyi azalttığı bulgusuna ulaşmışlardır. Sözen ve Tufaner (2020)'in Orta Doğu ve Kuzey Afrika (MENA) ülkelerinde 1996-2018 dönemi için ekonomik özgürlükler ile savunma harcamaları arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmanın sonuçları şu şekildedir: i) Ekonomik büyüme, vergi yükü ve ticari özgürlük savunma harcamalarını pozitif yönde etkilemektedir. ii) Mülkiyet hakları, parasal özgürlük, kamu bütünlüğü ve yatırım özgürlüğü savunma harcamalarını olumsuz etkilemektedir. iii) Savunma harcamaları ile sırasıyla vergi yükü, mülkiyet hakları, parasal özgürlük, kamu bütünlüğü, yatırım özgürlüğü ve iş özgürlüğü arasında çift yönlü nedensellik mevcuttur. iv) Ekonomik büyümeden savunma harcamalarına, savunma harcamalarından ticari özgürlüğe doğru tek yönlü nedensellik söz konusudur.

İlgili literatürde önem kazanan yaklaşımlardan bir diğeri, savunma harcamaları-küreselleşme ilişkisine yöneliktir.

Martin vd. (2008), 1950-2000 dönemi verilerine dayanarak yaptığı analizde ikili ticarete yaşanan artışın, savaşın fırsat maliyetini artırdığı için ülkeleri çatışmalardan uzaklaştırdığı sonucunu elde etmişlerdir. Bu durum savunma harcamalarında azalma eğilimine yol açmaktadır. Buna karşılık çok yönlü ticaret, savaşın fırsat maliyetini azalttığı için ülkelerin müzakere etme eğilimini zayıflatmaktadır. Acemoglu ve Yared (2010), 1985-2005 dönemi verilerine ilişkin çalışmasında savunma harcamalarında meydana gelen artışın diğer ifadeyle ülkelerin militarize olmasının, göreceli ticaret hacminde azalmaya yol açtığını vurgulamaktadır. Bunun yanında ülkeler militarize oldukça ikili ticaret ortakları arasındaki ticaret yavaşlamaktadır. Hegre vd. (2010)'nin 1950-2000 dönemi verileriyle yaptıkları analizin sonuçları, uluslararası ticaretin şiddetli çatışma olasılığını azalttığını göstermektedir.

Seitz vd. (2015)'nin 181 ülke için 1993-2001 yıllarına ait verilerle yaptığı tahmin sonuçları, birbirleriyle çatışma içerisinde bulunan ülkeler arasında

ticaretin artmasının, mevcut ticaret modellerinde tahmin edilenden çok daha büyük olumlu refah etkilerine yol açabileceğini göstermektedir. Küresel savunma harcamalarındaki azalıştan kaynaklanan ilave refah etkilerinin büyüklüğü, artan ticaretin yarattığı doğrudan refah etkisiyle karşılaştırılabilir öneme sahiptir. Solarin (2018), 1989-2012 dönemi verileriyle panel GMM yöntemiyle 82 ülkeye yönelik yaptığı çalışmada, küreselleşmenin hem savunma yükünü hem de savunma harcamalarını azalttığı bulgusuna ulaşmıştır. Benzer biçimde nüfus ve kurumsal kalitenin savunma harcamaları üzerinde negatif; ekonomik büyüme, kentleşme, güvenlik ağı ve NATO üyeliğinin ise pozitif etkiye sahip olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Wu vd. (2016), G-7 ülkelerinde 1988-2011 dönemi için küreselleşme ve savunma harcamaları ilişkini incelemiştir. Elde edilen sonuçlara göre Almanya ve Japonya'da küreselleşmeden savunma harcamalarına doğru tek yönlü nedensellik söz konusu iken küreselleşmeden savunma harcamalarına doğru G-7 ülkelerinin tamamı için herhangi bir nedensellik ilişkisi söz konusu değildir. İtalya'da küreselleşme ve savunma harcamaları arasında iki yönlü nedensellik bulgusuna ulaşmakla birlikte iki değişken arasındaki nedensellik ilişkisi ülke koşullarına göre değişmektedir.

Seiglie (2016), 1968-1978 periyodu için 36 ülke verisiyle yaptığı çalışmada ülkelerin ticareti yapılabilir mallara olan talebinin artmasının dış ticaret hadlerini iyileştirerek savunma harcamalarını azalttığı sonucuna ulaşmıştır. Kollias ve Paleologou (2017), 132 ülkede 2008-2012 arası dönemde politik uzlaşmanın küreselleşmeye olan etkisini incelemiştir. Buna göre ülkeler uzlaşmayı artırdıkça ekonomik, politik ve sosyal küreselleşme süreci de artmaktadır. Irandoust (2018), en büyük savunma harcaması gerçekleştiren 15 ülkede 1990-2012 dönemi verilerini kullanarak yaptığı tahminde küreselleşmenin artmasıyla savunma harcamalarının da arttığını, dolayısıyla milliyetçi duyguların ve militarizmin güçlendiğini tespit etmiştir. Buna ilave olarak ulusal politika ve ekonomi koşullarındaki değişiklikler, küreselleşme sürecini yavaşlatabilmektedir.

Kurt ve Kılıç (2019)'ın, 1974-2015 periyodu için Türkiye ekonomisi üzerine yaptıkları analizin sonuçlarına göre uzun dönemde ekonomik, sosyal ve politik küreselleşme savunma harcamalarını artırırken, kısa dönemde meydana gelen şoklar uzun dönemde ortadan kalkmaktadır. Ayrıca, ekonomik ve sosyal küreselleşmeden savunma harcamalarına doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi, elde edilen diğer bulguları desteklemektedir.

3. VERİ, MODEL VE YÖNTEM

Yapılan çalışmada, 2017 yılı KOF küreselleşme endeksi sıralamasında yer alan ilk 25 ülke için küreselleşmenin alt bileşenleri olan ekonomik, politik ve sosyal küreselleşme ile savunma harcamaları arasındaki ilişki analiz edilmektedir. Bu çerçevede, 1995-2017 yılları arası için analize dâhil olan ülkeler İsviçre, Hollanda, Belçika, İsveç, İngiltere, Avusturya, Almanya, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Norveç, İspanya, Çekya, Macaristan, Portekiz, Kanada, İrlanda, Estonya, Slovakya, Singapur, Lüksemburg, İtalya, ABD, Yunanistan ve Avustralya'dan oluşmaktadır. Analiz amacıyla kurulan modelde yer alan değişkenlerden, reel savunma harcamaları Stockholm Uluslararası Barış Araştırmaları Enstitüsü (SIPRI) veri tabanından (SIPRI, 2020), küreselleşme göstergeleri Gygli vd. (2019) ve Dreher (2006)'in çalışmalarında geliştirilen KOF İsviçre Ekonomik Enstitüsü'nden, 2010 yılı sabit fiyatlarıyla kişi başı GSYİH değerleri ile alınan ekonomik büyüme göstergesi ise Dünya Bankası (World Bank, 2020) veri tabanından elde edilmiştir. Değişkenler arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amacıyla kullanılan modelde, Wu vd. (2016) çalışması esas alınmıştır. Bu çerçevede kurulan model;

$$(DEF_{it}) = f(GDP_{it}, ECOglob_{it}, POLglob_{it}, SOCglob_{it}) \quad (1)$$

(1) nolu ampirik model, logaritmik formda;

$$\ln(DEF_{it}) = \beta_0 + \beta_1 \ln GDP_{it} + \beta_2 \ln ECOglob_{it} + \beta_3 \ln POLglob_{it} + \beta_4 \ln SOCglob_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

şeklinde ifade edilir. (2) nolu denklemde yer alan $\ln DEF$, savunma harcamalarını; $\ln GDP$, kişi başına düşen GSYİH'yi, $\ln ECOglob$, ekonomik küreselleşme endeksini; $\ln POLglob$, politik küreselleşme endeksini, $\ln SOCglob$, sosyal küreselleşme endeksini ve ise hata terimini temsil etmektedir.

Ampirik analizin ilk aşamasında, panel grubunu oluşturan ülkeler (yatay kesitler) arasında ekonomik, sosyal ve politik açıdan herhangi bir ilişkinin olup olmadığını tahmin etmek amacıyla yatay kesit bağımlılığı sınavının yapılması gerekmektedir. Yatay kesit bağımlılığının sınavmasında Breusch ve Pagan (1980) tarafından geliştirilen Lagrange Çarpanı (LM) testi, Pesaran (2004) tarafından türetilen CD testi ve Pesaran vd. (2008) tarafından ortaya konan LM testinin düzenlenmiş versiyonunu ifade eden yatay kesit bağımlılığı testlerinden faydalanılmıştır.

LM testi, $T > N$ olması durumunda anlamlı sonuçlar vermekle birlikte, LM test istatistiği,

H_{-0} : "Yatay kesit bağımlılığı yoktur"

H_{-1} : "Yatay kesit bağımlılığı vardır" şeklinde sınanmaktadır.

Ayrıca, LM test istatistiğini desteklemesi açısından Pesaran (2004) tarafından türetilen CD testinden faydalanılmıştır. CD testinin elde edilmesinde, her birimin kendisi dışında kalan tüm birimlerle korelasyonu hesaplanmakta ve N birim boyuttaki korelasyon sayısı, $N*(N-1)$ şeklinde tahmin edilmektedir (Tatoğlu, 2017: 105).

Dengeli panel için CD testi;

$$CD = \sqrt{\left(\frac{2T}{N(N-1)}\right) \sum_{i=1}^{N-1} \sum_{j=i+1}^N (\hat{\rho}_{ij} - 1)} \sim N(0,1) \quad (3)$$

şeklinde hesaplanmaktadır. Bu testin hipotezleri;

H_{-0} : "Yatay kesit bağımlılığı yoktur"

H_{-1} : "Yatay kesit bağımlılığı vardır" şeklindedir.

Buna karşın bazı durumlarda CD testinin gücünün azalması nedeniyle bir başka yatay kesit bağımlılığı testi olarak, Pesaran vd. (2008) tarafından LM testinin düzenlenmiş versiyonu olan test geliştirilmiştir.

Bu test,

$$LM_{adj} = \sqrt{\left(\frac{2}{N(N-1)}\right) \sum_{i=1}^{N-1} \sum_{j=i+1}^N \hat{\rho}_{ij}^2} \frac{(T-k)\hat{\rho}_{ij}^2 - \mu_{Tij}}{\sqrt{v_{Tij}^2}} \sim N(0,1) \quad (4)$$

Denklemlerle ifade edilmekle birlikte, denklemdaki k , μ_{Tij} ve v_{Tij}^2 sırasıyla açıklayıcı değişken sayısını, ortalamayı ve $(T-k)\hat{\rho}_{ij}^2$ 'nin varyansını temsil etmektedir (Pesaran vd., 2008). Değişkenlerin homojenlik sınaması amacıyla ise Swamy (1970)'nin çalışmasıyla gelişme gösteren Swamy Homojenlik testi kullanılmıştır. Bu testte değişkenler arasında homojen bir ilişki olduğunu gösteren hipotez;

$H_0: \beta_1 = \beta_2 = \dots = \beta_N = \beta$ şeklinde kurulmaktadır.

Değişkenlerin birim kök sınamasında ise yatay kesitler arasında bağımlılığının söz konusu olduğu durumlarda kullanılabilen ve Pesaran (2007) tarafından ortaya atılan Yatay kesit Genişletilmiş Im, Pesaran ve Shin (Cross-Sectionally Augmented IPS-CIPS) testinden faydalanılmıştır. Bu test, CADF (Cross-Sectional Augmented Dickey-Fuller) testinden türetilmektedir.

T>N ve N>T olması durumunda kullanılan CADF regresyonun en genel hali,

T>N ve N>T olması durumunda kullanılan CADF regresyonun en genel hali,

$$\Delta Y_{it} = \alpha_i + \rho_i Y_{i,t-1} + \beta_i \bar{Y}_{i,t-1} + \sum_{j=0}^k \gamma_{ij} \Delta \bar{Y}_{i,t-1} + \sum_{j=0}^k \delta_{ij} Y_{i,t-1} + \varepsilon_{it} \quad (5)$$

şeklinde ifade edilmektedir (α_i deterministik trend ve $\bar{Y}_{i,t-1} = (1/N) \sum_{i=1}^N Y_{i,t-1}$ ve t_i ρ_i değeri için hesaplanan ADF istatistiğini vermektedir). Ayrıca CIPS testi, her bir yatay ait birim kök test istatistiklerinin ortalaması alınarak panelin geneli için hesaplanan biri testlerinden elde edilmektedir. CADF istatistiğinin ortalaması olan CIPS;

$$CIPS = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^N t_i(N, T) \quad \text{şeklinde elde edilir.} \quad (6)$$

(Kritik değerler, Pesaran (2007) çalışmasından alınmaktadır.)

(1) nolu modelde yer alan değişkenler arasındaki ilişkinin katsayısının tahmin edilmesi amacıyla Bond ve Eberhardt (2013) tarafından geliştirilen AMG (Artırılmış Ortalama Grup tahmincisi, Augmented Mean Group Estimator) modeli kullanılmıştır. AMG tahmincisi, durağan olmayan ve yatay kesit bağımlılığına sahip, eğim heterojenliğinin söz konusu olduğu durumlarda işleyen makro panel verilere uygulanan bir analiz yöntemidir. Geniş bir Monte Carlo simülasyonları üzerine inşa edilen AMG yönteminde,

$i = 1, 2, \dots, N$, $t = 1, 2, \dots, T$, ve $m = 1, 2, \dots, k$ varsayımları altında,

$$y_{it} = \beta_i' x_{it} + u_{it} \quad u_{it} = \alpha_i + \lambda_i' f_t + \varepsilon_{it} \quad (7)$$

$$x_{mit} = \pi_{mi} + \delta_{mi}' g_{mt} + \rho_{1mi} f_{1mt} + \dots + \rho_{nmi} f_{nmt} + v_{mit} \quad (8)$$

(8) nolu denklemde yer alan

$$f_{.mt} \subset f_t \quad f_t = \zeta_t' f_{t-1} + \varepsilon_t \quad g_t = \tau_t' g_{t-1} + \varepsilon_t \quad (9)$$

(7) nolu eşitlikte yer alan x_{it} , gözlenebilen vektör kovaryanslarını, gözlenemeyen değişkenler u_{it} , kombinasyon grup spesifikasyon etkileri α_i ile, ortak faktörler f_t ve grup spesifik faktör ağırlıkları λ_i ile gösterilmektedir. (8) nolu eşitlikte yer alan, f_t gözlenemeyen ortak faktörleri, g_t ise nispi grup spesifikasyon faktör ağırlıklarını temsil etmektedir. AMG modelinin uygulanmasından sonraki aşamada, iki adımlık işlem uygulanmaktadır.

$$\text{AMG I. Adım: } \Delta y_{it} = b' \Delta x_{it} + \sum_{t=2}^T c_t \Delta D_t + e_{it} \Rightarrow \hat{c}_t \equiv \hat{m}_t^* \quad (10)$$

$$\text{AMG II. Adım: } y_{it} = \alpha_i + b_i' x_{it} + c_i t + d_i \hat{m}_i^* + e_{it} \Rightarrow \hat{b}_{AMG} = N^{-1} \sum_i \hat{b}_i$$

İlk aşamadaki denklem, En Küçük Kareler Regresyonunu temsil etmektedir. Eşitlikte yer alan ΔD_t , farkı alınmış serileri, \hat{m}_i^* ise tahmin katsayılarını temsil etmektedir. İkinci aşamayı gösteren denklemde yer alan \hat{m}_i^* ise N grup spesifik regresyonu, ise, Pesaran ve Smith (1995) tarafından ortaya atılan ortalama grup yaklaşımını takiben bireysel katsayı tahminlerinin ortalamasını temsil etmektedir.

Değişkenler arasında yatay kesit bağımlılığı ve eğim heterojenliği olması sebebiyle değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisi Dumitrescu-Hurlin (2012) testi ile analiz edilmektedir. Dumitrescu-Hurlin (2012) panel nedensellik testinde;

$$y_{i,t} = \alpha_i + \sum_{k=1}^K \gamma_i^{(k)} y_{i,t-k} + \sum_{k=1}^K \beta_i^{(k)} x_{i,t-k} + \varepsilon_{i,t} \quad (11)$$

$i = 1, 2, \dots, N$ ve $t = 1, 2, \dots, T$ olmak koşuluyla (11) nolu model ile analiz edilerek, hipotezler aşağıdaki şekilde kurulmaktadır (Dumitrescu ve Hurlin, 2012: 2):

$$H_0 = \beta_i = 0 \quad \forall_i = 1, \dots, N \text{ ("Nedensellik yoktur.")}$$

$$H_1 = \beta_i \neq 0 \quad \forall_i = 1, \dots, N_1 \text{ ("Nedensellik vardır.")}$$

$$\beta_i \neq 0 \quad \forall_i = N_1 + 1, N_1 + 2, \dots, N \text{ test edilmektedir (Dumitrescu ve Hurlin, 2012: 4).}$$

4. ANALİZ BULGULARI

Yapılan analizin ilk aşamasında kurulan modelde yer alan seriler için tanımlayıcı istatistiklerin incelenmesi yapılmıştır. Tablo 1'de serilerin tanımlayıcı istatistiklerine yönelik olarak belirlenen bulgular yer almaktadır.

Tablo 1: Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Ortalama	Medyan	Maximum	Minimum	St. Sapma	Çarpıklık	Basıklık	JB
LnDEF	3.801	3.717	5.894	1.902	0.731	0.307	3.719	21.49***
LnGDP	4.568	4.617	5.049	3.864	0.238	-0.634	3.166	40.40***
LnECOglob	1.889	1.897	1.979	1.682	0.050	-0.669	3.334	45.58***
LnPOLglob	1.947	1.964	1.993	1.714	0.049	-1.833	6.007	538.9***
LnSOCglob	1.911	1.916	1.965	1.801	0.035	-0.912	3.442	84.53***

Not: ***, %1 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir.

Tanımlayıcı istatistikleri verilen serileri oluşturan kesitler arasındaki bağımlılığın sınanması amacıyla kullanılan test bulguları ise Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2: Yatay Kesit Bağımlılığı Test Bulguları

	LnDEF	LnGDP	LnECOglob	LnPOLglob	LnSOCglob
LM	372.814***	937.874***	500.341***	662.575***	599.125***
CD_{LM}	2.973***	26.041***	8.179***	14.802***	12.212***
CD	-2.717***	-1.694**	-1.748**	-2.107**	-2.556***
LMadj	54.128***	19.511***	7.155***	23.185***	3.766***

Not: *, **, *** sırasıyla %10, %5 ve %1 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Elde edilen bulgular, serileri oluşturan kesitler arasında yatay kesit bağımlılığı olduğunu güçlü bir şekilde doğrulamaktadır. Diğer bir ifadeyle seçilmiş ülkelerde politik, ekonomik veya sosyal anlamda bir ilişki bulunduğunu ifade etmektedir. Ayrıca ülkelerin kendilerine özgü spesifik dinamiklere sahip olup olmadığını gösteren eğitim homojenite testi amacıyla kullanılan Swamy testi bulguları ise Tablo 3’te yer almaktadır.

Tablo 3: Swamy Testi Bulguları

	LnDEF	LnGDP	LnECOglob	LnPOLglob	LnSOCglob	Model
Test İstatistiği	=69249.21	=12945.55	=7119.64	=6886.80	=608.82	=7.990
Olasılık Değeri	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

Elde edilen bulguların olasılık değerlerine göre, %1 düzeyinde sıfır hipotezinin reddildiği görülmektedir. Bu durum, kesitlerin kendilerine has özelliklere sahip olmakla birlikte heterojen bir yapı içerdiğini göstermektedir.

Tablo 4: Birim Kök Testi Bulguları

CIPS Birim Kök Testi						
Değişkenler	Düzye Seviyede	Fark Düzeyinde	Kritik Değerler			Bulgu
LnDEF	-1.715	-4.006***	-2.07	-2.15	-2.3	I(1)
LnGDP	-1.360	-2.996***	-2.07	-2.15	-2.3	I(1)
LnECOglob	-2.203**	-	-2.07	-2.15	-2.3	I(0)
LnPOLglob	-2.500***	-	-2.07	-2.15	-2.3	I(0)
LnSOCglob	-2.449***	-	-2.07	-2.15	-2.3	I(0)

Not: *, **, *** sırasıyla %10, %5 ve %1 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Yapılan birim kök testi sonuçları, ekonomik, politik ve sosyal küreselleşme değişkenleri için CIPS testi sıfır hipotezinin reddedildiğini ve değişkenlerin düzey hallerinde durağan olduğunu göstermektedir. Modelde yer alan diğer değişkenlerden ekonomik büyüme ve savunma harcamalarının ise fark değerleri alınarak durağan hale geldiği, diğer bir ifadeyle I (1) olduğu tahmin edilmiştir. Değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkinin katsayı tahmininin yapılması amacıyla kullanılan AMG testi bulguları ise Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5: AMG Testi Bulguları

Bağımlı Değişken (LnDEF)	AMG TESTİ			
	LnGDP	LnECOglob	LnPOLglob	LnSOCglob
İsviçre	-5.990	-0.083	0.009	-3.274**
Hollanda	6.210**	-1.335**	-0.003	-0.810*
Belçika	-8.350	0.977	0.010**	-0.524
İsveç	-5.760	1.418*	0.012	-1.230
İngiltere	-0.001***	-1.382***	-0.003	4.712
Avusturya	3.500	-0.190	-0.138	-0.327
Almanya	8.900**	-0.519**	-0.005	-1.204
Danimarka	-1.730	-0.258	0.001	-0.327
Finlandiya	8.790	-2.324**	0.006	3.325*
Fransa	4.670	-0.468	0.004	-0.043
Norveç	5.220	-0.515	0.011	1.188
İspanya	-5.430	0.696	0.012	-0.711
Çekya	-0.003**	0.560	0.008	-2.031**
Macaristan	5.800	-1.270	0.025	-0.797
Portekiz	0.002	-1.611**	-0.005	0.535**
Kanada	-1.960	-1.255*	0.038	2.528
İrlanda	-1.230***	2.397***	0.001	0.361**
Estonya	0.003***	-0.436	-0.001	3.496**
Slovakya	0.002***	-0.339	0.015	-6.148**
Singapur	-1.140	-2.232*	-0.002*	4.295***
Lüksemburg	8.540***	-0.872	-0.007***	-0.220
İtalya	0.002***	0.163	-0.160*	0.233
ABD	4.520	-2.859	-0.006	4.135***
Yunanistan	0.001*	0.308	0.232	-3.285***
Avustralya	0.002***	-0.884	0.003	-1.353
PANEL GRUBU	5.860**	-0.490**	0.004*	0.100

Not: *, **, ***, sırasıyla %10, %5 ve %1 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Belirlenen panel grubunda yer alan tüm ülkeleri kapsayan örneklem için elde edilen bulgular savunma harcamalarının, ekonomik büyüme ve politik küreselleşmeden pozitif; ekonomik küreselleşmeden ise negatif yönde etkilendiğini göstermektedir. Sosyal küreselleşmenin ise savunma harcamaları üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı gözlemlenmiştir.

Ülke özelinde elde edilen bulgular incelendiğinde, ekonomik büyümenin savunma harcamalarını İngiltere, Çekya ve İrlanda'da negatif, Hollanda, Almanya, Estonya, Slovakya, Lüksemburg, İtalya, Yunanistan ve Avustralya'da ise pozitif yönde etkilediği görülmektedir. Ekonomik küreselleşme savunma harcamalarını Hollanda, İngiltere, Almanya, Finlandiya, Portekiz, Kanada ve Singapur'da negatif, İsveç ve İrlanda'da ise pozitif yönde etkilemektedir. Ayrıca, politik küreselleşmenin savunma harcamaları üzerindeki etkisinin ise Belçika'da pozitif; Singapur, Lüksemburg ve İtalya'da ise negatif olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Sosyal küreselleşmenin savunma harcamaları üzerindeki etkisinin ise, İsviçre, Hollanda, Çekya, Slovakya ve Yunanistan'da negatif; Finlandiya, Portekiz, İrlanda, Estonya, Singapur ve ABD'de ise pozitif yönde olduğu görülmektedir. Kurulan modelde yer alan bağımlı değişken olan savunma harcamaları ile diğer bağımsız değişkenler (ekonomik büyüme, ekonomik, sosyal ve politik küreselleşme) arasındaki nedensellik ilişkisinin tespit edilmesi amacıyla uygulanan Dumitrescu-Hurlin nedensellik testi bulguları ise Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6: Dumitrescu- Hurlin Nedensellik Testi Bulguları

	W-bar	Z-bar stat.	Olasılık
LnDEFlnGDP (Savunma harcamaları ekonomik büyümenin nedeni değildir)	5.749	-0.777	0.439
LnGDPLnDEF (Ekonomik büyüme savunma harcamalarının nedeni değildir)	12.055	3.127	0.001***
LnDEFlnECOglob (Savunma harcamaları ekonomik küreselleşmenin nedeni değildir)	10.932	2.463	0.000***
LnECOglobLnDEF (Ekonomik küreselleşme savunma harcamalarının nedeni değildir)	6.070	-0.575	0.565
LnDEFlnPOLglob (Savunma harcamaları politik küreselleşmenin nedeni değildir)	8.593	0.985	0.324
LnPOLglobLnDEF (Politik küreselleşme savunma harcamalarının nedeni değildir)	6.585	-0.256	0.797
LnDEFlnSOCglob (Savunma harcamaları sosyal küreselleşmenin nedeni değildir)	12.133	3.175	0.001***
LnSOCglobLnDEF (Sosyal küreselleşme savunma harcamalarının nedeni değildir)	7.725	0.448	0.653

Not: ***, %1 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir. Gecikme uzunluğu (4) olarak alınmıştır.

Elde edilen nedensellik testi bulgularına göre “ekonomik büyüme savunma harcamalarının nedeni değildir”, “savunma harcamaları ekonomik küreselleşmenin nedeni değildir” ve “savunma harcamaları sosyal küreselleşmenin nedeni değildir” şeklindeki H0 hipotezleri %1 anlamlılık düzeyinde reddedilmektedir. Diğer ifadeyle ekonomik büyümeden savunma harcamalarına, savunma harcamalarından ekonomik ve sosyal küreselleşmeye doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi olduğu tespit edilmiştir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

20. yüzyılın son çeyreğinden itibaren geniş bir alanda etkisini hissettiren liberalleşme eğilimleri, küreselleşme sürecinin hız kazanmasında önemli bir faktör olmuştur. Ticaretin, sermayenin ve emeğin serbest dolaşımının yarattığı refah etkisi sadece ekonomik alanla sınırlı kalmamakta, ülkeleri sosyal ve politik açıdan da dünyaya entegre olmaya yöneltmektedir. Bu entegrasyon ülkelere birtakım avantajlar sağlarken, aynı zamanda ekonomik kazanımların politik ve askeri çekişmelerle kaybedilmemesi için müzakere kanallarını da açarak çatışmaları azaltmaktadır. Bu durum ülkelerin savunma harcamalarına yönelik kaygılarını azaltarak, bütçelerini sosyal refah devleti anlayışına uygun olarak kullanmalarının önünü açmaktadır. Diğer taraftan sınırların kalkması neticesinde ülkelerin heterojen küresel kurguyla karşı karşıya gelmesi güvenlik alanında bir takım endişeler yaratmakta ve ülkelerin yüksek düzeyde savunma harcamaları yapmaları kaçınılmaz olmaktadır.

Söz konusu kapsamdan hareket ederek 2017 yılına göre en yüksek küreselleşme endeksine sahip 25 ülke için 1995-2017 yılları arası verilerle ekonomik, politik ve sosyal küreselleşmenin savunma harcamaları üzerindeki etkisi incelenmiştir. Panel grubunu oluşturan ülkelerin tamamı için elde edilen analiz bulguları, ekonomik büyüme ve politik küreselleşmenin savunma harcamalarında artışa yol açtığını, buna karşılık ekonomik küreselleşmenin ise savunma harcamalarında azalışa neden olduğunu ortaya koymaktadır. Sosyal küreselleşmenin savunma harcamaları üzerinde ise herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Ülke özelinde ele alındığında ise değişkenler arasındaki sonuçlar farklılaşmaktadır. Buna göre İngiltere, Çekya ve İrlanda’da ekonomik büyüme, savunma harcamalarını negatif; Hollanda, Almanya, Estonya, Slovakya, Lüksemburg, İtalya, Yunanistan ve Avustralya’da pozitif yönde etkilemektedir. İsviçre, Belçika, İsveç, Avusturya, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Norveç, İspanya,

Macaristan, Portekiz, Kanada, Singapur ve ABD için ekonomik büyümenin savunma harcamaları üzerindeki etkisi anlamlı bulunmamıştır. Küreselleşme kategorileri bazında incelendiğinde ise ekonomik küreselleşme, Hollanda, İngiltere, Almanya, Finlandiya, Portekiz, Kanada ve Singapur'da savunma harcamaları üzerinde negatif, İsveç ve İrlanda'da ise pozitif etkiye sahiptir. Politik küreselleşmenin savunma harcamaları üzerindeki etkisinin ise Belçika'da pozitif; Singapur, Lüksemburg ve İtalya'da ise negatif olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Sosyal küreselleşmenin ise İsviçre, Hollanda, Çekya, Slovakya ve Yunanistan'da savunma harcamalarını negatif; Finlandiya, Portekiz, İrlanda, Estonya, Singapur ve ABD'de pozitif yönde etkilediği ortaya konulmuştur.

Kurulan modelde yer alan bağımlı değişkenler (savunma harcamaları) ile bağımsız değişkenler (ekonomik büyüme, ekonomik, sosyal ve politik küreselleşme) arasındaki nedensellik ilişkisinin tespit edilmesi amacıyla yapılan Dumitrescu-Hurlin nedensellik testi sonuçları, ekonomik büyümeden savunma harcamalarına, savunma harcamalarından ekonomik ve sosyal küreselleşmeye doğru tek yönlü nedensellik ilişkisine işaret etmektedir.

21. yüzyılın ikinci çeyreğine doğru ilerlediğimiz bir dönemde ülkeler, küreselleşmenin yarattığı olumlu etkiler yanında birçok olumsuzlukla da karşı karşıya kalmıştır. Teorik ve ampirik olarak ortaya konulan yaklaşımlar dikkate alındığında, her ne kadar ülkeler küreselleşen dünyaya ekonomik, politik ve sosyal açıdan entegre olmaya çalışsalar da savunma harcamalarını artırmaya yönelik eğilimlerinin güncelliğini koruduğu gerçeği değişmemektedir. Jeopolitik risklerle birlikte ulusal sınırlar içerisinde yaşanan çatışmalar bu durumu tetikleyen unsurlar olarak öne çıkmaktadır.

Buna ilave olarak neoliberal küreselleşme ideolojisinin öngördüğü iyileşmeler yerine uyuşmazlıkların ve çatışmaların yaygınlaşması küreselleşmeye yönelik eleştirileri artırmakla birlikte, ülkelerin bazı değerlerinin sorgulanmasına da yol açmıştır. Örneğin 2010'dan sonra Orta Doğu başta olmak üzere dünyanın birçok yerinde göç olgusuna karşı gelişmiş ülkeler ve özellikle AB'nin tutumu, güvenlik paradigmasını daha fazla ön plana çıkarmak şeklinde tezahür etmiştir. Bu durum, ulusal sınır güvenliğinin daha fazla korunması adına savunma harcamalarına yönelik artışı tetikleyen unsur olmuştur. Böylelikle küresel ölçekte yaşanan gelişmelerle birlikte değerlendirildiğinde, dünyanın giderek militarize olma eğilimi gösterdiği söylenebilir. Ulus-devletlerin sanılanın aksine hâlâ egemen güç oldukları gerçeği de dikkate alındığında, jeopolitik risklerin arttığı bu dönemde savunma harcamalarının payının da artmaya devam edeceği öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acemoglu, Daron ve Yared, Pierre (2010), "Political Limits To Globalization", NBER Working Paper Series, pp. 1-12.
- Ali Raza, Syed; Shahbaz, Muhammad ve Paramati, Sudharshan Reddy (2017), "Dynamics of Military Expenditure and Income Inequality in Pakistan", Soc Indic Res, 131, pp. 1035-1055.
- Antonakis, Nicholas (1997), "Military Expenditure and Economic Growth in Greece, 1960-90", Journal of Peace Research, 34(1), pp. 89-100.
- Blanton, Robert G. ve Apodaca, Clair (2007), "Economic Globalization and Violent Civil Conflict: Is Openness A Pathway to Peace?", The Social Science Journal, 44(4), pp. 599-619.
- Bond, Stephen R. ve Eberhardt, Markus (2013), "Accounting for Unobserved Heterogeneity in Panel Time Series Models", University of Oxford, pp. 1-11.
- Breusch, Trevor S. ve Pagan, Adrian R. (1980), "The Lagrange Multiplier Test and Its Applications to Model Specification in Econometrics", The Review of Economic Studies, 47(1), pp. 239-253.
- d'Agostino, Giorgio; Dunne, John Paul ve Pieroni, Luca (2012), "Corruption, Military Spending and Growth", Defence and Peace Economics, 23(6), pp. 591-604.
- Dreher, Axel (2006), "Does Globalization Affect Growth? Evidence From a New Index of Globalization", Applied Economics, 38(10), pp. 1091-1110.
- Dumitrescu, Elena-Ivona ve Hurlin, Christophe (2012), "Testing for Granger Non-Causality in Heterogeneous Panels", Economic Modelling, 29(4), pp. 1450-1460.
- Dunne, J. Paul ve Tian, Nan (2015), "Military Expenditure, Economic Growth and Heterogeneity", Defence and Peace Economics, 26(1), pp. 15-31.
- Gartzke, Erik ve Li, Quan (2003), "War, Peace, and The Invisible Hand: Positive Political Externalities of Economic Globalization", International Studies Quarterly, 47, pp. 561-586.
- Gupta, Sanjeev; Mello, Luiz D. ve Sharan, Raju (2001), "Corruption and Military Spending", European Journal of Political Economy, 17, pp. 749-777.

- Gygli, Savina; Haelg, Florian; Potrafke, Niklas ve Sturm, Jan-Egbert (2019), "The KOF Globalisation Index-Revisited", *Review of International Organizations*, 14(3), pp. 543-574.
- Hegre, Havard, Oneal, John R. ve Russett, Bruce (2010), "Trade Does Promote Peace: New Simultaneous Estimates of The Reciprocal Effects of Trade and Conflict", *Journal of Peace Research*, 7(6), pp. 763-774.
- Hirmissa, M. T. ve Baharom, A. H. (2009), "Military Expenditure and Economic Growth in Asean-5 Countries", *Journal of Sustainable Development*, 2(2), pp. 192-202.
- Hirschman, Albert O. (1980), *National Power and the Structure of Foreign Trade*, University of California Press, London.
- Hudson, John ve Jones, Philip (2008), "Corruption and Military Expenditure: At 'No Cost to the King'", *Defence and Peace Economics*, 19(6), pp. 387-403.
- Hülsemeyer, Axel (2003), "Introduction: Globalization in the Twenty-First Century", *Globalization in the Twenty-First Century: Convergence or Divergence?*, Axel Hülsemeyer (Ed.), Palgrave Macmillan, London.
- Im, Kyung So; Pesaran, M. Hashem ve Shin, Yongcheol (2003), "Testing for Unit Roots in Heterogeneous Panels", *Journal of Econometrics*, 115(1), pp. 53-74.
- Iranoust, Manuchehr (2018), "Militarism and Globalization: Is There An Empirical Link?", *Qual Quant*, 52, pp. 1349-1369.
- Kant, Immanuel (1960), *Ebedi Barış Üzerine Felsefi Deneme*, (Çev. Y. Abadan ve S. L. Meray), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Ankara.
- Kentor, Jeffrey, Jorgenson, Andrew K. ve Kick, Edward (2012), "The "New" Military and Income Inequality: A Cross National Analysis", *Social Science Research*, 41, pp. 514-526.
- Kollias, Christos ve Paleologou, Suzanna-Maria (2017), "The Globalization and Peace Nexus: Findings Using Two Composite Indices", *Soc Indic Res*, 131, 871-885.
- Kurt, Ünzüle ve Kılıç, Cüneyt (2019), "Küreselleşmenin Savunma Harcamaları Üzerindeki Etkisi: Türkiye İçin Var Analizi", *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(1), ss. 237-247.
- Lin, Eric S. ve Ali, Hamid E. (2009), "Military Spending and Inequality: Panel Granger Causality Test", *Journal of Peace Research*, 46(5), pp. 671-685.

- Martin, Philippe; Mayer, Thierry ve Thoenig, Mathias (2008), "Make Trade Not War?", *Review of Economic Studies*, 75, pp. 865-900.
- McGuire, Martin C. (2007), "Economics of Defense in a Globalized World", *Handbook of Defense Economics*, Vol. 2, Keith Hartley ve Todd Sandler (Eds.), Elsevier.
- Meng, Binbin; Lucyshyn, William ve Li, Xiangqian (2015), "Defense Expenditure and Income Inequality: Evidence on Co-integration and Causality for China", *Defence and Peace Economics*, 26(3), pp. 327-339.
- Nikolaïdou, Eftychia (2008), "The Demand For Military Expenditure: Evidence From The EU15 (1961-2005)", *Defence and Peace Economics*, 19(4), pp. 273-292.
- Paul, T.V. ve Ripsman, Norrin M. (2004), "Under Pressure? Globalisation and the National Security State", *Millennium: Journal of International Studies*, 33(2), pp. 355-380.
- Pesaran, M. Hashem; Ullah, Aman ve Yamagata, Takashi (2008), "A Bias Adjusted LM Test of Error Cross Section Independence", *The Econometrics Journal*, 11(1), pp. 105-127.
- Pesaran, M. Hashem ve Smith, Ron P. (1995), "Estimating Long-Run Relationships From Dynamic Heterogeneous Panels", *Journal of Econometrics*, 68, pp. 79-113.
- Pesaran, M. Hashem (2004), "General Diagnostic Tests for Cross Section Dependence in Panels", *CESifo Working Paper Series No. 1229; IZA Discussion Paper No. 1240*.
- Pesaran, M. Hashem (2007), "A Simple Panel Unit Root Test in the Presence of Cross Section Dependence", *Journal of Applied Econometrics*, 22(2), pp. 265-312.
- Pieroni, Luca (2009), "Military Expenditure and Economic Growth", *Defence and Peace Economics*, 20(4), pp. 327-339.
- Seiglie, Carlos (2016), "Openness of the Economy, Terms of Trade, and Arms", *Southern Economic Journal*, 82(3), pp. 748-759.
- Seitz, Michael; Tarasov, Alexander ve Zakharenko, Roman (2015), "Trade Costs, Conlicts, and Defense Spending", *Journal of International Economics*, 95, pp. 305-318.

- Smith, Ron (2000), "Military Expenditure and Globalization", Political Economy and The New Capitalism, Jan Toporowski (Ed.), Routledge, London.
- Solarin, Sakiru Adebola (2018), "Determinants of Military Expenditure and The Role of Globalisation in A Cross-Country Analysis", Defence and Peace Economics, 29(7), pp. 853-870.
- Sözen, İlyas & Tufaner, M. Batuhan (2020), "The Relationship Between Military Expenditures and Economic Freedom in the Middle East and North Africa Region", Alanya Academic Review Journal, 4(1), pp. 63-76.
- Staples, Steven (2000a), Ten Ways Globalization Promotes Militarism. The Polaris Institute, <http://rense.com/general41/prono.htm> (Erişim Tarihi: 17.03.2020).
- Staples, Steven (2000b), "The Relationship Between Globalization and Militarism", Social Justice, 27(4), pp. 18-22.
- SIPRI (2019), SIPRI Yearbook 2019, Stockholm International Peace Research Institute.
- SIPRI (2020), Military Expenditure Database, Stockholm International Peace Research Institute, <https://www.sipri.org/databases/milex> (Erişim Tarihi: 10.03.2020).
- Swamy, Paravastu A. V. B. (1970), "Efficient Inference in A Random Coefficient Regression Model", Econometrica, 38(2), pp. 311-323.
- Tatoğlu, Ferda Yerdelen (2017), Panel Zaman Serileri Analizi, Beta Yayınları, İstanbul.
- World Bank (2020), <https://data.worldbank.org/> (Erişim Tarihi: 10.03.2020).
- Wu, Tsung-Pao, Fan, Dian ve Chang, Tsangyao (2016), "The Relationship Between Globalization and Military Expenditures in G7 Countries: Evidence From A Panel Data Analysis", Economic Computation and Economic Cybernetics Studies and Research, 3(50), pp. 285-302.
- Yıldız, Barış ve Yıldız, Gizem Akbulut (2019), "Ortadoğu Ülkelerinde Askeri Harcamalar ile Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Bootstrap Panel Granger Nedensellik Analizi", Sayıştay Dergisi, 112 (Ocak-Mart), ss. 53-74.



İNSANİ GELİŞİMİŞLİK ENDEKSİ İLE DOLAYLI- DOLAYSIZ VERGİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

*RELATIONSHIP BETWEEN HUMAN DEVELOPMENT INDEX
AND INDIRECT-DIRECT TAXES: THE CASE OF TURKEY*

İsmail CİĞERCİ¹

Rabia Tuğba EĞMİR²

ÖZ

Toplumların refah seviyelerinin artırılması ve yaşam standartlarının yükseltilmesi kamu politikalarının temel amaçlarından birisidir. Kişilerin ödemiş olduğu vergiler, kişilerin gelir düzeyi, yaşam kalitesi ve refah düzeyine etki edebilmektedir. Bu çalışmada dolaylı ve dolaysız vergi geliri ile insani gelişmişlik endeksi arasındaki ilişkiyi tespit edebilmek amaçlanmıştır. Çalışmada, Türkiye’de 1990-2019 yılları arasında tahsil edilen dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri ile insani gelişmişlik endeksi arasındaki ilişki Toda-Yamamoto (1995) Nedensellik Analizi ile test edilmiştir. Gerçekleştirilen analiz sonucunda, dolaysız vergiden insani gelişmişlik endeksine doğru tek yönlü, insani gelişmişlik endeksinden ise dolaylı vergiye doğru tek yönlü olmak üzere nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Türkiye’de 1990-2019 yılları arasında dolaysız vergi gelirleri insani gelişmişlik üzerinde etkili olmaktadır. Ayrıca insani gelişmişliğin dolaylı vergi geliri üzerinde etkili olduğu görülmektedir.

¹ Dr. Öğretim Üyesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü icigerici@aku.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8858-5685

² Doktora Öğrencisi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, tugbaegmir@outlook.com, ORCID: 0000-0001-7073-7401

Gönderim Tarihi/Submitted: 12.05.2020

Revizyon Talebi/Revision Requested: 27.05.2020

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 18.06.2020

Kabul Tarihi/Accepted: 19.06.2020

Sorumlu Yazar/Corresponding Author: Cığerci, İsmail

Atıf/To Cite: Cığerci, İsmail ve Eğmir, Rabia Tuğba (2020), İnsani Gelişmişlik Endeksi ile Dolaylı-Dolaysız Vergiler Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği, Sayıştay Dergisi, Cilt: 32, Sayı: 117, s.139-153

ABSTRACT

Increasing welfare levels of societies and increasing living standards is one of the main objectives of public policies. Taxes paid by people can affect their income level, quality of life and welfare. This study aims to determine the relationship between direct and indirect tax income and human development index. It tests the relationship between direct and indirect tax revenues that were collected between the years 1990-2019 in Turkey and human development index with Toda-Yamamoto (1995) Causality Analysis. The analysis indicated a one-way causality relationship from direct tax to human development index and one-way causality relationship from indirect tax to human development index. Direct tax revenues had an impact on human development between the years of 1990-2019 in Turkey. In addition, human development had an impact on indirect tax revenue.

Anahtar Kelimeler: Dolaylı Vergiler, Dolaysız Vergiler, İnsani Gelişmişlik Endeksi, Nedensellik Testi.

Keywords: Indirect Taxes, Direct Taxes, Human Development Index, Causality Test

GİRİŞ

İnsani gelişmişlik seviyesi, kalkınma ile artan kişisel refahın yanında bireylerin yeterli eğitim ve sağlık hizmetlerine sahip olmalarını ifade eden ve bu yönüyle bir kişinin çok yönlü gelişimini hedefleyen bir göstergedir. İnsani gelişmişlik endeksi ise, bir ülkenin ekonomik durumu yanında eğitim ve sağlık seviyeleri gibi bireylerin kalkınmasına odaklı değişkenleri de göz önüne alan ve kalkınmanın göstergesi olan bir kriter olarak kullanılmaktadır. İnsani gelişme endeksi, bu özellikleri nedeniyle kişi başına düşen milli gelir seviyesi eşit olan ülkelerde bile farklılaşabilmektedir.

Ülkeler arası kıyaslamalarda önemli bir ölçüt olarak kabul edilen insani gelişmişlik endeksi üç bileşenden oluşmaktadır. Sağlık bileşeni doğum sonrasındaki yaşama oranı, eğitim bileşeni 25 ve üzeri yaştaki bireylerin ortalama okula devam süresi ve okula başlama yaşındaki çocukların beklenen eğitim süresi ile ölçülmektedir. Yaşam standardı bileşeni ise kişi başına düşen gayrisafi milli hasılanın logaritmik değeri kullanılarak belirlenmektedir (Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı, 2020). Bu bakımdan bir ülkenin insani gelişmişlik seviyesinin, ülkenin eğitim, sağlık ve gelir düzeyi ile doğrudan ilişkili olduğu görülmektedir. Bir ülkedeki eğitim ve sağlık alanındaki iyileşmeler, eğitim ve sağlık alanında gerçekleşen harcamalar yoluyla, gelir düzeyindeki gelişim ise ülkenin genel üretim düzeyinin artırılmasıyla sağlanabilir.

Sen (1997), kişilerin yeterli bir eğitim ve sağlık imkanına sahip olmasının yanı sıra kişilerin toplumda yer bulabilmesi, siyasi açıdan ifade özgürlüğüne sahip olabilmesi gibi imkanların refah ölçütünde bulunması gerektiğini belirtmiştir. Kirmanoğlu (2017: 203) ise gelir ve servet gibi unsurların somut nitelikte olmasından dolayı refah ölçütünde kullanılabilen kavramlar olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca devletin yapacağı sosyal müdahalelerle (düşük gelirli kimselere eğitim, sağlık ve sosyal hizmetlerin sağlanması gibi) gelir dağılımındaki bozulmalar minimum düzeyde tutularak refah seviyesi iyileştirilebilecektir.

Kamu gelirleri arasında önemli bir yeri olan vergi gelirleri ile kalkınma arasında iki yönlü bir ilişkinin varlığından söz edilebilir. Özellikle vergilerin bir takım nedenlere (ülkelerin gelişmişlik düzeyi, vergi teşvikleri vb.) bağlı olarak kalkınmayı olumlu yönde etkilediği belirtilebilir. Ayrıca ekonomik kalkınma kişi başına düşen milli gelirin ve yaşam standartlarının gelişimi olarak da ifade edildiğinden, böylece vergi gelirlerinde de artış sağlanabilecektir (Şen ve Sağbaş, 2019: 179). Bu durum kalkınma seviyesindeki olumlu gelişmenin bireylerin vergiye gönüllü uyumundaki artışı da beraberinde getireceği ve vergi gelirlerinde artış olabileceği şeklinde ifade edilebilir.

Bireylerin ödemiş olduğu vergiler, kişilerin gelir düzeylerini doğrudan etkileyeceği için, özellikle düşük gelir düzeyine sahip olan bireylerin refah seviyelerinde azalma olabilecektir. Bununla ilgili olarak bireylerin vergi ödemek için katlandıkları maliyet, maddi kayıp ve katlanılan yük ile elde edilen vergi hasılatı dolayısıyla oluşan faydanın boyutu hem toplumsal anlamda hem de bireysel anlamda refah kavramıyla yakından ilişkilidir (Kay-King, 1978; akt. Akdoğan, 2010: 478). Verginin refah üzerindeki olası etkisi ise verginin dolaylı/dolaysız olmasına göre farklı sonuçlar doğurabilecektir. Nitekim Demir (2015: 129), dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri ayırımının gelir dağılımı üzerindeki etkisi açısından önemli olduğunu; dolaysız vergiler gelir dağılımını olumlu yönde etkilerken, dolaylı vergilerin gelir dağılımını bozucu yönde etki edebileceğini ifade etmektedir. Bu bakımdan gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı arttıkça adil bir vergi sistemine yaklaşılabilecektir.

Öztürk (2020: 163), dolaysız vergilerin gelir dağılımındaki adaletsizliği azaltabileceği ve özellikle gelir düzeyi düşük kesimin yaşam standartlarını yükseltici yönde etki edebileceğine; dolaylı vergilerin ise düşük gelir düzeyine sahip bireylerin yaşam standartlarına olumsuz etki edebileceğine ve gelir dağılımında adaleti zedeleyici etkisinin olabileceğine vurgu yapmıştır. Vergilendirme yöntemi

bakımından, gelir ya da servetin kendisi üzerinden gerçekleştirilen vergilendirme dolaysız vergi, gelir ya da servetin kullanılması veya harcanmasını ifade eden vergiler ise dolaylı vergi olarak ifade edilmektedir. Bu bakımdan dolaysız vergi kapsamına Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi gelir ve servet unsurlarını içeren vergi türleri girmekte iken, dolaylı vergi kapsamına ise Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi harcama unsurunu içeren vergiler girmektedir. Bu bakımdan dolaylı vergilerin mali anesteziye uygun olması, dolaysız vergiye göre daha esnek ve verimli olması, kolay yansıtılabilmesi ve daha az adil olması gibi temel nitelikte özellikleri bulunmaktadır (Demir, 2015: 128-129). Dolayısıyla gelir dağılımında adalete etki eden dolaylı-dolaysız vergi geliri ile refahı simgeleyen insani gelişmişlik arasındaki ilişkinin belirlenmesi önemli görülmektedir.

Bu çalışmanın temel amacı, vergi gelirleri ile insani gelişmişlik arasındaki ilişkinin ne yönde olduğunun tespit edilmesidir. Bu doğrultuda vergiler, dolaylı ve dolaysız vergi ayırımına tabi tutularak analiz edilmiş ve dolaylı ve dolaysız vergilerin insani gelişmişlik endeksi ile ne yönde ilişkili olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede öncelikle vergi ve insani gelişmişlik endeksi ile ilgili olarak literatür taramasına yer verilmiş; daha sonra Türkiye’de 1990-2019 yılları arasında gerçekleşen dolaylı/dolaysız vergilerin, insani gelişmişlik endeksi ilişkisi Zivot-Andrews Yapısal Kırılmalı Birim Kök Testi yaklaşımı ve Toda-Yamamoto nedensellik testleri kullanılarak analiz edilmiştir. Son olarak ise ampirik analiz ve analiz sonrası elde edilen bulgulara göre çalışmanın sonuçları sunulmuştur.

1. LİTERATÜR TARAMASI

İnsani gelişmişlik endeksi ile vergiler arasındaki ilişkiyi ele alan çalışmalara Tablo 1’de yer verilmektedir.

Tablo 1: Vergi ile İnsani Gelişmişlik Endeksi Arasındaki İlişkiye Yönelik Ampirik Çalışmalar

Çalışma Yapanlar Çalışma Yılı	Çalışmanın Kapsamı	Çalışmanın Yöntemi	Çalışma Sonucu
Moya (2011)	114 Ülke	Kesitsel analiz, Regresyon analizi	Kurumlar vergisi ile satış üzerindeki vergilerin insani gelişmişlik ve satın alma paritesi değeri üzerindeki etkisi ele alınmıştır. Kurumlar vergisi ve satış üzerindeki vergilerin, insani gelişmişlik endeksi üzerinde düşük düzeyde anlamlı olduğu belirtilmiştir.
Nwakanma ve Nnamdi (2013)	Nijerya, 1970-2010	OLS	Bu çalışmada, vergilendirme ve ulusal kalkınma arasındaki ilişki Nijerya’da 1970-2010 yılları arasında tahmin edilmiştir. Kalkınma göstergesi olarak insani gelişmişlik endeksi belirlenmiştir. Bu doğrultuda ilgili yıllarda ulusal kalkınma üzerinde vergilendirmenin olumlu yönde etkisi olduğu ifade edilmiştir. Petrol kar vergisi, şirket gelir vergisi ve tüketim vergisi insani gelişmişlik üzerinde olumlu etki göstermektedir. Buna ek olarak kurumlar vergisi ile insani gelişmişlik arasında olumsuz sonuç bulunmuştur.
Kızılkaya, Koçak ve Sofuoğlu (2015)	14 OECD Ülkesi, 1998-2007.	Panel veri analizi, FMOLS, DOLS	Bu çalışmada, vergilerin, kamu harcamalarının, milli gelirin ve alt yapının (elektrik tüketimi), insani gelişmişlik endeksi üzerindeki etkisi ele alınmıştır. Analiz sonucunda, insani gelişme üzerinde vergilerin negatif yönde kamu harcamaları ve milli gelirin pozitif yönde etkisi tespit edilmiştir. İnsani gelişmişlik ile elektrik tüketimi arasında ise anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Bununla birlikte, kamu harcamaları ile elektrik tüketiminin insani gelişmişliğe pozitif etkisinin bulunduğu tespit edilmiştir.
Dronca (2016)	28 AB Üyesi Ülkesi, 1999-2010	Panel Veri Analizi	Bu çalışmada vergi kaçırma mali özgürlük, hükümetin etkinliği ve insani gelişmişlik etkisi ele alınmıştır. Bu amaçla vergi kaçırma bağımlı değişken; mali özgürlük, hükümet etkinliği ve insani gelişmişlik endeksi bağımsız değişken olarak modellenmiştir. Avrupa Birliği ülkeleri coğrafi konumlarına göre sınıflandırılarak analize tabi tutulmuştur. Analiz sonuçlarına göre mali özgürlük ile vergi kaçırma yüzdesi arasında negatif ilişki tespit edilmiştir. Bununla birlikte vergi kaçırmadaki azalışın ise mali özgürlüğü artırıcı yönde etkilediği ifade edilmiştir.

Çalışma Yapanlar Çalışma Yılı	Çalışmanın Kapsamı	Çalışmanın Yöntemi	Çalışma Sonucu
Ibanichuka, Akanı ve Ikebujo (2016)	Nijerya, 1995-2014	Çoklu Regresyon Analizi	Bu çalışmada Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gümrük Vergisinin insani gelişmişlik endeksi ile ilişkisinin olup olmadığı irdelenmiştir. Bahsi geçen vergi gelirlerinin insani gelişmişlik endeksi ile pozitif ilişkisinin olduğu tespit edilmiştir.
Ofoegbu, Akwu ve Oliver (2016)	Nijerya, 2005-2014	OLS	Nijerya'nın vergi gelirlerinin ekonomik kalkınma üzerindeki etkisini incelemek için insani gelişmişlik endeksinin ve GSYİH'nin herhangi bir farkı olup olmadığını tespit edilmesi amaçlanmıştır. Analiz sonucunda, vergi geliri ile ekonomik kalkınma arasında pozitif bir ilişki bulunmuştur.
Yalçın ve Çakmak (2016)	Türkiye, 1991-2013	Regresyon Analizi	Kamu sağlık harcamalarının insani gelişmişlik üzerindeki etkisini ele alan bu çalışmada, kamu sağlık harcamasının gayrisafi hasılaya oranı, hekim başına düşen kişi sayısı ve yataklı sağlık kurumu sayısı kullanılmıştır. İlgili dönemde, sağlık harcamalarının, insani gelişmişlik üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Mutiha, (2018)	Endonezya 2013-2014-2015	Çoklu regresyon analizi	Bu çalışmada, Endonezya'da öz kaynak geliri, vergi gelir paylaşım fonu, genel tahsis fonu ve özel tahsis fonunun insani gelişmişlik endeksine bölgesel etkisi incelenmiştir. Hükümetin kamu hizmeti sunma performansında insani gelişmişlik endeksi ölçüt olarak kullanılmıştır. Analiz sonucunda bölgesel kaynak gelirin, insani gelişmişlik üzerinde olumlu bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Buna karşın vergi gelir paylaşım fonları, genel tahsis fonları ve özel tahsis fonlarının ise insani gelişmişlik endeksi üzerinde olumsuz etkileri olduğu belirtilmiştir.
Şaşmaz ve Yayla (2018)	Avrupa Birliği Geçiş Ekonomileri 2004-2015	Nedensellik Testi	Bu çalışmada, dolaylı ve dolaysız vergiler ile insani gelişmişlik endeksi arasındaki ilişki ele alınmıştır. Çalışma sonucunda, dolaysız vergilerden insani gelişmeye doğru, insani gelişmeden ise ekonomik büyümeye doğru tek yönlü, dolaylı vergiler ile insani gelişme arasında ise çift yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir.

2. VERİ SETİ VE EKONOMETRİK YÖNTEM

Bu çalışmada Zivot-Andrews Yapısal Kırılmalı Birim Kök Testi (1992) ile Toda-Yamamoto (1995) nedensellik testi kullanılarak 1990-2019 yıllarına ait dönemde Türkiye'de dolaylı-dolaysız vergi gelirinin insani gelişmişlik endeksi ile ilgili olan ilişkisi analiz edilmiştir.

2.1. Veri Seti

Çalışmada, 1990-2019 yılları arasında, Türkiye’de yıllık düzeyde gerçekleşen insani gelişme endeksi, dolaylı-dolaysız vergi geliri rakamlarının GSYİH’ ya oranı ile harcama yöntemiyle belirlenmiş GSYİH verileri kullanılmıştır. Tablo 2’de analizde kullanılan verilere ilişkin değişkenler, kısaltmalar ve veri kaynağına yer verilmiştir.

Tablo 2: Veri Setine İlişkin Bilgiler

Değişkenler	Değişken Kısaltması	Değişkenin Kaynağı
İnsani Gelişmişlik Endeksi	IGE	Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (2020)
Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (Zincirlenmiş Harcama Yöntemi)	GSYİH	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Elektronik Veri Dağıtım Sistemi (2020)
Dolaysız Vergi Geliri*	DLSZ	T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı/ Gelir İdaresi Başkanlığı (2020)
Dolaylı Vergi Geliri*	DLY	T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı/ Gelir İdaresi Başkanlığı (2020)

* Belirtilen değişkenler, GSYİH’ya oranlanarak analize dahil edilmiştir.

2.2. Ekonometrik Yöntem

Bu çalışma, öncelikle değişkenlerin durağanlıkları tek yapısal kırılmaya izin veren Zivot ve Andrews (1992) birim kök testi ile sınanmış, daha sonra Toda-Yamamoto (1995) nedensellik testi kullanılarak değişkenler arasındaki ilişki tespit edilmeye çalışılmıştır.

2.2.1. Zivot-Andrews Birim Kök Testi

Zivot ve Andrews (1992) tarafından yapısal kırılmaya izin veren bir birim kök testi bulunmuştur. Bu kapsamda serilere yönelik birim kök testi uygulanması için üç model belirlemiştir. Birinci model, verilerin farkı alınmadan gerçekleştirilen yapısal değişimi (düzeyde) ifade etmektedir. Bununla birlikte ikinci model eğimde ve üçüncü model ise eğim ve düzeyde ortaya çıkan yapısal değişimleri kapsamaktadır.

İlgili modellerin denklemleri aşağıda denklemlerde yer almaktadır (Zivot ve Andrews, 1992):

$$\text{Model 1: } y_t = \mu + \beta t + \alpha y_{t-1} + \theta_1 DU(\varphi) + \sum_{i=1}^k c_i \Delta y_{t-i} + e_t$$

$$\text{Model 2: } y_t = \mu + \beta t + \alpha y_{t-1} + \theta_2 DT(\varphi) + \sum_{i=1}^k c_i \Delta y_{t-i} + e_t$$

$$\text{Model 3: } y_t = \mu + \beta t + \alpha y_{t-1} + \theta_2 DT(\varphi) + \theta_1 DU(\varphi) + \sum_{i=1}^k c_i \Delta y_{t-i} + e_t$$

Yukarıda belirtilen *Model 1*, *Model 2* ve *Model 3* denklemleri incelendiğinde $t=1,2,3,\dots,T$ tahmin zamanını, T_B kırılma zamanını $\lambda = T_B/T$ ise kırılma noktasını belirtmektedir. Δy_{t-1} terimi, hata terimlerindeki otokorelasyon sorununu gidermek için modelin sağ tarafına ilave edilir. Uygulanan test sonucunda α 'nın hesaplanan t istatistiğinin mutlak değerinin ZA kritik değerine göre büyük olması halinde, sıfır hipotezi (yapısal kırılma olmaksızın birim kök vardır) reddedilir (Zivot ve Andrews, 1992).

2.2.2. Toda-Yamamoto Nedensellik Testi

Toda ve Yamamoto (1995) tarafından geliştirilen nedensellik testinin en önemli özelliği serilerin durağan olma zorunluluğunun bulunmamasıdır. Bu özellik bu testin üstün yanını oluşturmaktadır. Toda ve Yamamoto (1995) nedensellik testine yönelik denklemler ve hipotezler aşağıda yer almaktadır (Toda ve Yamamoto, 1995).

$$Y_t = \gamma_0 + \sum_{i=1}^{k+d_{\max}} \alpha_{1i} y_{t-1} + \sum_{i=1}^{k+d_{\max}} \beta_{1i} x_{t-1} + e_{1t}$$

$$X_t = \gamma_0 + \sum_{i=1}^{k+d_{\max}} \alpha_{2i} y_{t-1} + \sum_{i=1}^{k+d_{\max}} \beta_{2i} x_{t-1} + e_{2t}$$

Bu analiz kapsamında " $H_0 = Y$ 'den X 'e doğru nedensellik ilişkisi yoktur", " $H_1 = Y$ 'den X 'e doğru nedensellik ilişkisi vardır" şeklinde kabul görmektedir.

3. AMPİRİK ANALİZ

3.1. Zivot ve Andrews Birim Kök Testi Sonuçları

Çalışmada, yapısal kırılmanın içsel olarak tespit edilebildiği Zivot-Andrews (1992) birim kök testi kullanılarak değişkenlerin bütünleşme dereceleri analize tabi tutulmuştur. Bu analize ilişkin sonuçlara Tablo 3'te yer verilmiştir.

Tablo 3: Zivot-Andrews Birim Kök Testi Sonuçları

SABİT MODEL				
SEVİYE				
	IGE	GSYİH	DLSZ	DLY
Test İstatistiği	-1.588 (0.99)	-1.242 (0.99)	1.275 (0.99)	-0.106 (0.99)
Kırılma Tarihi	2009	2010	2016	2000
BİRİNCİ FARK				
	IGE	GSYİH	DLSZ	DLY
Test İstatistiği	-4.557 (0.0371)**	-6.084 (0.01)***	-6.349 (0.01)***	-4.837 (0.0159)**
Kırılma Tarihi	2015	2009	2017	1999

Not: Zivot-Andrews birim kök testinde %1 (***) düzeyinde -4.94, %5 (** düzeyinde -4.44 ve %10 (*) düzeyinde ise -4.19 olarak gerçekleşmiştir. Parantez içinde verilen değerler prob. değerini ifade etmektedir.

Zivot-Andrews (1992) test sonuçları incelendiğinde, değişkenlerin seviyelerinde durağan olmadıkları, birinci farkları alındığında durağan hale geldikleri görülmektedir. Kırılma tarihlerine bakıldığında ise insani gelişmişlik endeksinin kendi seviyesinde 2009 yılı olarak gerçekleşmekte iken, farkı alındığında ise 2015 yılının kırılma yılı olarak gerçekleştiği görülmektedir. İnsani gelişmişlik endeksinde görülen kırılmalarda ilgili yıllarda endeksteki artışın etkili olduğu belirtilebilir. GSYİH değişkeninde ise kırılma noktasının kendi seviyesinde 2009 yılı olmakta iken, farkı alındığında oluşan kırılma yılı 2010 yılı olarak gerçekleşmektedir. GSYİH verisinde gerçekleşen kırılmalarda özellikle 2008 Küresel Ekonomik Krizin etkisinden söz etmek mümkün olmaktadır.

Dolaysız vergide, kendi seviyesinde kırılma 2016 yılı olarak gerçekleşmiş, farkı alındığında ise kırılma yılı 2017 olarak gerçekleşmiştir. 2016 yılından itibaren dolaysız vergi gelirleri arasında önemli bir paya sahip olan Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi için internet vergi dairesi uygulamalarının yaygınlaştırılması ve bu doğrultuda dolaysız vergilerde artış yaşanması, dolaysız vergilerdeki kırılmanın nedeni olarak belirtilebilir. Dolaylı verginin kendi seviyesinde kırılma 2000 yılında, farkı alındığında ise 1999 yılında gerçekleşmiştir. Dolaylı vergilerde belirtilen yıllarda görülen kırılmalarda özellikle 1999 ve 2000 yıllarında görülen krizlerin etkisinden söz edilebilir. Ayrıca 1999 yılında krizle birlikte görülen 17 Ağustos depremiyle birlikte bireylerin tüketim taleplerinde düşüş yaşanmıştır. Bu

açından tüketim taleplerinde yaşanan düşüşün dolaylı vergi gelirlerinde azalmaya neden olduğu söylenebilir.

3.2. Toda-Yamamoto Nedensellik Testi Sonuçları

Çalışmada GSYİH, dolaylı ve dolaysız vergiler ile insani gelişmişlik endeksi arasındaki nedensellik ilişkisi Toda ve Yamamoto (1995) Nedensellik Testi ile analiz edilmiştir. Bu analiz doğrultusunda elde edilen sonuçlara Tablo 4'te yer verilmiştir.

Tablo 4: Toda ve Yamamoto Nedensellik Testi Sonuçları

Nedenselliğin Yönü	F Testi İstatistiği	Olasılık Değeri
GSYİH => IGE	12.0173	0.0025*
DLSZ => IGE	6.8164	0.0331**
DLY => IGE	3.0920	0.2131
IGE => GSYİH	0.1576	0.9242
DLSZ => GSYİH	5.3307	0.0696***
DLY => GSYİH	3.6815	0.1587
IGE => DLSZ	3.2313	0.1988
GSYİH => DLSZ	19.4180	0.0001*
DLY => DLSZ	13.1749	0.0014*
IGE => DLY	17.1250	0.0002*
GSYİH => DLY	5.4542	0.0654***
DLSZ => DLY	3.2837	0.1936

* Belirtilen değer/değerler %1 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

**Belirtilen değer/değerler %5 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

*** Belirtilen değer/değerler %10 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Sonuçlara göre, dolaylı vergilerden insani gelişmişlik endeksine doğru bir nedensellik bulunmamasına karşın, insani gelişmişlik endeksinden dolaylı vergilere doğru %1 anlamlılık düzeyinde nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Bu durumda insani gelişmişlik endeksi ile dolaylı vergiler arasında tek yönlü bir ilişkiden söz etmek mümkündür. Bu doğrultuda, insani gelişmişlik seviyesindeki artış kişilerin gelir düzeyini arttırmaktadır. Kişilerin gelir düzeyinin artması sonucu tüketim harcamaları artacaktır. Tüketim harcamalarının artmasıyla birlikte devletin mal ve hizmetler üzerinden alacağı dolaylı vergilerin, vergi gelirleri içerisindeki payı da artış gösterecektir. Dolayısıyla kişilerin gerçekleştirdikleri harcamalar sonucunda dolaylı vergi gelirlerinde artış olabilmektedir.

Ülkemizde uygulanmakta olan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi vergi türleri en önemli dolaylı vergi grubunda yer almaktadır. Katma Değer Vergisi genel tüketim harcamalarını vergilendirmeyi amaçlamakla birlikte zorunlu tüketim grubunda yer alan bazı tüketim mallarını da kapsamaktadır. Bu anlamda bu vergi türünün alt gelir grubu üzerinde daha fazla vergi yükü oluşturduğu ve bu yönden vergilemede adalet ilkesini zedelediği belirtilebilir. Ayrıca 2002 yılından itibaren uygulanmakta olan Özel Tüketim Vergisi ise daha çok lüks olarak ifade edilebilen tüketim mallarının vergilendirilmesi ile negatif dışsallığa sebep olan tüketim mallarının vergilendirilmesini kapsamaktadır. Bu yönüyle daha çok gelir seviyesi yüksek kesimi vergilendirmeyi amaçlamakta ve Katma Değer Vergisine göre adaleti sağlamada daha etkili olduğu söylenebilir.

Dolaysız vergiden, insani gelişmişlik endeksine doğru %5 anlamlılık düzeyinde nedensellik olduğu görülmektedir. Bu sonucun aksine insani gelişmişlik endeksinden dolaysız vergiye ise nedensellik ilişkisi bulunmadığı görülmektedir. Bu durumda insani gelişmişlik endeksi ile dolaysız vergi arasında tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğu görülmektedir. Dolaysız vergiler arasında yer alan gelir ve kurumlar vergisinin sübjektif karaktere sahip olması dolayısıyla bu vergilerde bireylerin/kurumların özel durumlarının dikkate alınarak vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Böylece kişilerin vergilendirilirken özel durumları dikkate alındığı için gelir düzeyleri bu durumdan direkt olarak etkilenmektedir. Açıkça ifade etmek gerekirse vergi mükellefi ödediği vergiyi gelir vergilerinde daha güçlü hissetmektedir. Bu doğrultuda gelir vergilerine uyumlu olan bireyler refahlarının artacağı düşüncesiyle hareket ederler. Esasen bu durum gelir vergilerine olan vergi uyumunun refah artışını da beraberinde getirmesi şeklinde ifade edilebilir. Bu bakımdan dolaysız vergiler, insani gelişmişliğin bir nedeni olarak gösterilebilir.

Kurumlar Vergisi'nde ise yine çeşitli şekillerde uygulanan yatırım teşvikleri, vergi indirimleri vb. uygulamalar, yatırımların artmasını sağlayarak kalkınmışlık seviyesine etki edebilecektir. Bununla birlikte insani gelişme endeksinden GSYİH'ya doğru nedensellik ilişkisi bulunmamıştır. Buna karşın GSYİH'dan insani gelişmişlik endeksine doğru %1 anlamlılık düzeyinde nedensellik bulunmaktadır. Bu durumda insani gelişmişlik endeksi ile GSYİH arasında tek yönlü bir nedensellik ilişkisinden söz etmek mümkün olmaktadır. Bunun nedeni olarak insani gelişmişliğin GSYİH'ya yani ülke büyümesine etki etmesinin beklenmemesi gösterilebilir. Bunun aksine bir ülkede GSYİH büyümesi ise refah artışını beraberinde getirerek insani gelişmeye etki edebilecektir.

GSYİH'dan dolaysız vergiye doğru ise %1 anlamlılık düzeyinde nedensellik ilişkisi bulunmaktadır. Bununla birlikte dolaysız vergiden GSYİH'ya doğru da %10 anlamlılık düzeyinde nedensellik bulunduğu görülmektedir. Bu durumda GSYİH ile dolaysız vergi arasında çift yönlü bir nedensellik ilişkisinden söz edilebilir. Dolayısıyla GSYİH artışı üretim artışını da beraberinde getireceği için potansiyel olarak vergilendirilebilecek kesimde de artış olacaktır. Özellikle bu aşamada dolaysız vergiler arasında yer alan Kurumlar Vergisi yatırım potansiyeline sahip olan kurumları vergilendirmeyi amaçladığı için yatırımlardaki artış hem GSYİH artışına neden olacak hem de elde edilecek olan dolaysız vergi gelirine katkı sağlayacaktır.

Ayrıca dolaylı vergiden, dolaysız vergiye doğru %1 anlamlılık düzeyinde nedensellik ilişkisi bulunmaktadır. Bu bakımdan dolaylı vergi ile dolaysız vergi arasında tek yönlü bir nedensellik ilişkisinden söz edilebilir. Bunlara ilave olarak diğer değişkenler arasında ise herhangi bir nedensellik ilişkisi bulunmamaktadır.

SONUÇ

Bir ülkedeki bireylerin eğitim, sağlık ve gelir dağılımı gibi değişkenleri esas alan ve kalkınmanın bir göstergesi niteliğindeki insani gelişme, insanların bağlı oldukları ülkenin bir üyesi olarak vermek zorunda oldukları vergilerin düzeyinden etkilenmektedir. Dolaylı vergilerde vergi mükellefi vergiye ilişkin tepkilerini gerçekleştirdiği tüketim düzeyi ile göstermekte ve vergisini başkasına rahatlıkla yansıtabilmektedir. Öte yandan mükellefin ödediği verginin farkında olması, ödediği vergiye göre tasarruf ve tüketim tercihlerini belirlemesi ve vergisini başka bir kişiye yansıtmamasının güç olması dolaysız verginin özelliklerindedir. Dolaylı – dolaysız vergi ayrımı, vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisi bakımından önemlidir. Dolaysız vergiler genellikle gelir dağılımını pozitif etkileyen yapıya sahipken, dolaylı vergiler gelir dağılımı üzerinde regresif (gelir dağılımını bozucu) etkiye sahiptir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin, gelir dağılımındaki söz konusu etkilerinden dolayı insani gelişmişlik düzeyini ne yönde etkilediğinin belirlenmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Bu çalışmada Zivot-Andrews (1992) Yapısal Kırılmalı Birim Kök Testi ile Toda ve Yamamoto (1995) nedensellik testi kullanılarak 1990 ile 2019 yılları arasında Türkiye'de dolaylı-dolaysız vergiler ile insani gelişmişlik endeksi arasındaki ilişkinin yönü analiz edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda insani gelişmişlik endeksinden, dolaylı vergilere doğru %1 anlamlılık düzeyinde nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir.

Dolaylı vergiler arasında bulunan Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi gibi vergiler kişilerin yapmış oldukları tüketimleri vergilendirmeyi amaçlamakta ve kişilerin tüketim tercihlerini belirlemektedir. Araştırma sonuçları arasında yer alan insani gelişmişlik endeksinden dolaylı vergilere olan nedenselliğin sebebi olarak, refah düzeyi artan bireylerin tüketimlerini artırıcı yönde etki edeceği ve kişilerin harcamalarında artış olacağı belirtilebilir.

Çalışmanın diğer bir sonucu olarak, dolaysız vergiden insani gelişmişlik endeksine doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Bu sonuca göre dolaysız vergiler, gelir ve kurumlar vergilerini de kapsamına alan ve mükellefleri özel durumları göz önünde bulundurularak vergilendirmeyi amaçladığı için kişilerin (gerçek ya da tüzel) refah düzeyine ve gelir seviyesine doğrudan etki edebilmektedir. Bu bakımdan dolaysız vergilerde mükellefler ödedikleri verginin yükünü daha güçlü hissetmektedir. Böylelikle vergiye uyumlu olan kişiler ödedikleri vergilerin kendilerine kamu harcaması olarak geri döneceğini ve bu şekilde refahlarının artacağını düşünürler. Bu durumda dolaysız vergilerin refah artışını da beraberinde getireceği ifade edilebilir. Buna ilave olarak dolaysız vergilerde yansıma olmayacağı için daha adil bir vergilendirmeye imkan tanıyarak insani gelişmişliğe olumlu yönde etki edebilecektir. Bu bakımdan insani gelişmişlik seviyesinde ilerleme sağlanabilmesi için daha adil ve sübjektif özellikteki vergilendirmeye ağırlık verilmelidir. Özellikle dolaylı vergiler kapsamında bulunan tüketim üzerindeki vergi oranlarında indirimle gidilmesi, insani gelişmişlik seviyesine olumlu yönde katkı sağlayabilecektir.

Türkiye’de dolaylı vergilerin payı dolaysız vergi paylarına göre daha fazla gerçekleşmektedir. Bu durum verginin özellikle alt ve orta gelir grubu üzerinde bulunduğunu göstermektedir. Buna ilave olarak dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre ağırlıklı olarak daha fazla paya sahip olması adil olmayan bir vergi düzenine sebebiyet verecektir. Dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden fazla paya sahip olması ise kişilerin gelir dağılımını olumsuz yönde etkileyecek ve insani gelişmişlik düzeyi bu doğrultuda azalabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman (2010), Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 11. Baskı, Ankara
- Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı, (2020). www.undp.org, Erişim tarihi: 29.04.2020.
- Demir, İhsan Cemil (2015), Kamu Maliyesi, Limit Yayınları, 2. Baskı, Afyonkarahisar
- Dronca, Alexandru Theodoru (2016), The influence of fiscal freedom, government effectiveness and human development index on tax evasion in the European Union, Theoretical and Applied Economics, 23 Sayı: 4, s. 5-18.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, (2020), <http://gib.gov.tr>, Erişim tarihi: 08.04.2020
- Ibanichuka, El; Akani, FN ve Ikebujo, Ogechi Salome (2016), A Time Series Analysis of Effect of Tax Revenue on Economic Development of Nigeria, International Journal of Innovative Finance and Economics Research, Sayı: 4(3), s. 16-23.
- Kızılkaya, Oktay; Koçak, Emrah ve Sofuoğlu, Emrah (2015), The Role Of Fiscal Policies On Human Development: An Empirical Approach, Yönetim ve Ekonomi, Sayı: 22(1), s. 257-271.
- Kirmanoglu, Hülya (2017), Kamu Ekonomisi Analizi, Beta Yayınları (6. Baskı): İstanbul
- Moya, Gonzalo (2011), Cross-Sectional Analysis of Corporate Income Tax, Sales Tax, Human Development Index and Real GDP Per Capita, San Jose State University SJSU ScholarWorks.
- Mutiha, H. Arthaingan (2018), "The Effect of Regional Own-Source Revenue, Tax Revenue-Sharing Fund, General Allocation Fund and Special Allocation Fund to the Human Development Index (Based on the Study of Provincial Government in Indonesia)", The 2nd International Conference on Vocational Higher Education (ICVHE) 2017 The Importance on Advancing Vocational Education to Meet Contemporary Labor Demands, KnE Social Sciences, s. 609-624.
- Nwakanma, Prince C. ve Nnamdi, Kelechi C. (2013), Taxation and National Development, Research Journal of Finance and Accounting Sayı: 4(19), s. 176-180.

- Ofoegbu, Grace N.; Akwu, David O. ve Oliver, O. (2016), Empirical Analysis of Effect of Tax Revenue on Economic Development of Nigeria, *International Journal of Asian Social Science*, Sayı: 6(10), s. 604-613.
- Öztürk, Nazım (2020), *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınları (Güncellenmiş 5. Baskı), Bursa.
- Sen, Amartya (1997), *Resources, Values and Development*, Harvard University Press, London.
- Şaşmaz, Mahmut Ünsal ve Yayla, Yunus Emre (2018), Vergiler ve Ekonomik Büyüme ile İnsani Gelişim Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Avrupa Birliği Geçiş Ekonomileri Örneği, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 111, s. 79-99.
- Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa (2019), *Vergi Teorisi ve Politikasına Giriş*, Barış Arıkan Yayınları, Ankara.
- Toda, Hiro, Y. ve Yamamoto, Taku (1995), "Statistical Inference in Vector Autoregressions with Possibly Integrated Process", *Journal of Econometrics*, Sayı: 66, s. 225-250.
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Elektronik Veri Dağıtım Sistemi, <https://evds2.tcmb.gov.tr/> Erişim tarihi: 10.04.2020
- Yalçın, Arman Zafer ve Çakmak, Fatih (2016), "Türkiye'de Kamu Sağlık Harcamalarının İnsani Gelişim Üzerindeki Etkisi", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı: 30(4), s. 705-723.
- Zivot, Eric ve Andrews, Donald WK (1992), "Further Evidence on the Great Crash, the Oil-Price Shock, and the Unit-Root", *Journal of Business and Economic Statistics*, Sayı: 10(3), s. 251-270.

YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER

NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD



PANDEMI SÜRECİNİN YÜKSEK DENETİM DÜNYASINA ETKİLERİ

THE EFFECTS OF THE PANDEMIC ON THE SUPREME AUDIT WORLD

Banu KARAYAKA¹

GİRİŞ

Aralık 2019’da Çin’in Wuhan kentinde ortaya çıkan ve kısa sürede tüm dünyayı saran COVID-19 (Coronavirus) salgını, hemen her kurum ve kuruluşu etkilemiş ve iş görme yöntemleri konusunda yeniden düşünmeye zorlamıştır. Bu çerçevede mevcut düzenlemelerin, üretim tarzının, hizmet sunum yöntemlerinin, yönetim mekanizmalarının, işgücü planlanmasının, bilişim teknolojisinin kullanım alanları ve stratejilerinin, kısacası tüm organizasyon ve süreçlerin gözden geçirilmesi zorunlu olmuştur.

Pandemi süreci ile çalışma hayatında kaçınılmaz olarak yaşanan en önemli gelişme, birçok kurum ve kuruluşun uzaktan çalışma modeline yönelmesi, iletişim teknolojisinin sağladığı olanaklarla zaman ve mekan ölçeğinden giderek soyutlanmaya başlayan yeni çalışma modeline adapte olmaya çalışmasıdır. Bu süreçte denetim faaliyetlerinin de yeni koşullara uyarlanarak yürütülmesi için arayışlar hızlanmış; denetim uygulamalarının standartlardan taviz verilmeden ya da makul düzeyde bir sapma ile yürütülebilmesi yolları aranırken, özellikle denetim eğitimi, denetim yönetimi ve denetim alanındaki uluslararası işbirliğinin sürdürülmesinde, yeni dönemin gerektirdiği yöntem ve yaklaşımların geliştirilerek uygulanmaya başlandığı ve bu amaçla bilişim teknolojisinin sunduğu olanaklardan etkin şekilde yararlanılmaya çalışıldığı gözlenmiştir.

¹ İstatistikçi, banu.karayaka@sayistay.gov.tr, Sayıştay Dergisi S. Yazı İşleri Müd. Yrd., Sayıştay Başkanlığı

Atf/To Cite: Karayaka, Banu (2020), Pandemi Sürecinin Yüksek Denetim Dünyasına Etkileri, Cilt: 32, Sayı: 117, s.157-163

Her kriz aynı zamanda çeşitli fırsatlara kapı aralama potansiyeline sahiptir. Pandemi ile günlük hayatın ayrılmaz bir parçası haline gelen sosyal mesafe uygulamaları, sokağa çıkma yasakları vb. önlemler, yeni fırsatların keşfedilmesine ve pandemi sonrası dönemde de çalışma hayatını kolaylaştıracak ve maliyet etkinliği sağlayacak yöntem ve yaklaşımların geliştirilmesine vesile olmuştur. Bu çerçevede denetim alanında faaliyet gösteren ulusal, bölgesel ve uluslararası denetim örgütleri, kendi aralarında ya da üyeleriyle yaptıkları toplantı ve paylaşımlarda bilişim teknolojisinin sunduğu olanakları yaygın olarak kullanmaya yönelmiştir. Özellikle yönetim kurulu toplantıları, uzaktan eğitimler, uzaktan çalışma esasına göre sürdürülen proje çalışmaları bilişim tabanlı yöntemlerle sürdürülürken, EUROSAl Kongresi başta olmak üzere, bazı önemli etkinlikler de gerçekleştirilememiş ve ertelenmesine karar verilmiştir.

1. ONBİRİNCİ EUROSAl KONGRESİ

COVID-19 virüsünün tüm dünyada hızla yayılması nedeniyle 2020 yılı Mayıs ayında Prag'da düzenlenmesi planlanmış olan 11. EUROSAl (Avrupa Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı) Kongresinin gerçekleştirilmesinden vazgeçilmiş ve Kongre'nin 2021 yılına ertelenmesi kararlaştırılmıştır. Buna bağlı olarak, Türk Sayıştayının 2017-2020 yılları arasında başarıyla sürdürdüğü ve Kongrede Çek Cumhuriyeti Sayıştayına devredilmesi planlanan EUROSAl Dönem Başkanlığı, bir yıl süreyle uzatılmıştır.

Söz konusu EUROSAl Kongresi kapsamında düzenlenmesi planlanan 51. EUROSAl Yönetim Kurulu Toplantısının, EUROSAl üye Sayıştaylarından alınan onay ile Türk Sayıştay başkanlığında e-ortamda düzenlenmesi ve EUROSAl faaliyetlerinin aksatılmadan devam ettirilmesi için gerekli ivedi kararların bu toplantıda alınması kararlaştırılmıştır.

Bu kapsamda, Türk Sayıştayının dönem başkanlığını yürüttüğü EUROSAl 51. Yönetim Kurulu Toplantısı 3 Haziran 2020 tarihinde sekiz üye Sayıştay Başkanının da katılımıyla, EUROSAl Dönem Başkanı ve Sayıştay Başkanı Sayın Seyit Ahmet BAŞ başkanlığında online olarak gerçekleştirilmiştir.

Toplantıda, 11. EUROSAl Kongresi gerçekleştirilene kadar geçecek süreçte EUROSAl faaliyetlerinin devam etmesini sağlamak için gereken temel hususlar ve diğer konular ele alınmış, Kongrenin ertelenmesine ilişkin süreç ve Yönetim Kuruluna devredilen yetkiler değerlendirilmiş, EUROSAl bütçesi ile

EUROSAI Çalışma Grupları ve Görev Güçlerinin devamına, Portfolyolara ilişkin raporlama yükümlülüklerinin ve Operasyonel Planın güncellenmesine, Kongre’de yapılacak olan Başkanlık, Yönetim Kurulu ve Denetçilik seçimlerine ve EUROSAI 30. Yıldönümü Kutlamalarına ilişkin kararlar alınmış; son olarak da bir sonraki Yönetim Kurulu tarihine ilişkin müzakerelerde bulunulmuştur.

EUROSAI faaliyetlerinin pandemi sürecinde de en etkin şekilde devam ettirilmesi için önemli kararlar alınan 51. EUROSAI Yönetim Kurulu Toplantısı, e-ortamda başarılı bir şekilde gerçekleştirilmiştir.²

2. EUROSAI “COVID 19 PANDEMİSİNE KARŞI MÜDAHALELERİN DENETLENMESİ” PROJE GRUBU

2.1. Proje Grubunun Kurulması

Bütün dünyayı hızlı bir şekilde etkisi altına alan ve kısa sürede küresel bir soruna dönüşen COVID-19 pandemisi, Sayıştayların da COVID-19’un hükümetler ve politikaları üzerindeki istisnai etkisini ve benzeri görülmemiş tepkilerini gözlemlemesini ve kuşkusuz bu süreçte sahip oldukları hassas rolü ne şekilde oynayacaklarına bir an önce karar vermelerini zorunlu kılmıştır.

Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (EUROSAI) bünyesinde bu zorunluluğu göz önünde bulunduran İngiltere ve Finlandiya Sayıştayları tarafından geniş bir işbirliği girişimi başlatılmış ve bu çabalarının sonucunda EUROSAI bünyesinde, söz konusu pandemi krizinin yönetilmesinde Sayıştayların rolünü ortaya çıkarmayı hedefleyen “Covid 19 Pandemisine Karşı Müdahalelerin Denetlenmesi” Proje Grubu kurulmuştur. Başkanlığını İngiltere Sayıştayının, Yardımcı Başkanlığını ise Finlandiya Sayıştayının yürütmekte olduğu Proje Grubu, tüm EUROSAI üyelerine açık olup geniş bir iletişim ve işbirliği ağı hedeflemektedir. Kurulma sürecinden itibaren Proje Grubuna ve Liderlerine her türlü desteği sunan ve aynı zamanda EUROSAI Dönem Başkanlığını yürüten Türk Sayıştay’ı da söz konusu Proje Grubunun bir üyesi olup, aktif olarak katkı sunmaya başlamıştır.

4 Haziran 2020 tarihinde düzenlenen açılış Webinarı ile çalışmalarına büyük bir hız ve heyecanla başlayan Proje Grubu, Covid 19 Pandemisine

² Konu ile ilgili bilgi için bkz: “51. EUROSAI Yönetim Kurulu Toplantısı e-Ortamda Gerçekleştirildi”, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12917> ve “Update From the 51 st EUROSAI Governing Board Meeting”, <https://www.eurosai.org/en/calendar-and-news/news/Update-from-the-51st-EUROSAI-Governing-Board-meeting-00001/>

Karşı Müdahaleleri “hazırlık, müdahale, çıkış stratejisi ve uzun vadeli etkilerin yönetilmesi” şeklinde dört aşamalı bir sistematikte ele almakta ve öncelikli olarak sağlık hizmetleri, geniş çaplı acil durum müdahale planları ve ekonominin korunmasına ilişkin politikalara odaklanmaktadır.

Proje Grubunun temel hedefleri ise; EUROSAl üyelerinin COVID-19 çalışmalarının koordinasyonu ve iletişimini sağlamak, COVID-19 denetim programı gibi bir aracın tasarlanması ile üyelerin denetim yaklaşımlarının ve çıktılarının paylaşımını kolaylaştırmak ve ileriki dönemlerde yayımlanması muhtemel “çıkarılan derslere ilişkin raporlar”ın kapsamının belirlenmesini sağlamaktır.

16-24 Haziran 2020 tarihleri arasında yine e-ortamda düzenlenmesi planlanan yuvarlak masa toplantılarında katılımcı ülkelerdeki COVID-19 durumu, ülkelerin bu alandaki denetim planlamaları ve Proje Grubunun Operasyonel Planında yer alması gereken faaliyet ve konuların tartışılması; söz konusu yuvarlak masa toplantılarının sonuçlarının ise 2 Temmuz 2020 tarihinde düzenlenmesi planlanan Webinar’da ele alınması kararlaştırılmıştır.

Online toplantılar ile çalışmalarını yürütmesi planlanan Proje Grubunun ilerleme raporu, 2021 yılında gerçekleştirilecek 11. EUROSAl Kongresinde sunulacaktır.³

2.2. “COVID-19 Pandemisine Karşı Müdahalelerin Denetlenmesi” Proje Grubunun İlk Toplantısı

Birleşik Krallık ve Finlandiya Sayıştayları liderliğinde ve EUROSAl üye ülkelerinin geniş katılımıyla kurulan “COVID-19 Pandemisine Karşı Müdahalelerin Denetlenmesi” EUROSAl Proje Grubu, ilk yuvarlak masa toplantısını 16 Haziran 2020 tarihinde Blackboard uygulaması aracılığıyla düzenledi.

Moderatörlüğünü Birleşik Krallık Sayıştayının yaptığı yuvarlak masa toplantısında Türkiye, Malta, Norveç, İsrail, Danimarka ve Romanya Sayıştayları şu üç konu ile ilgili sunumlar yapmıştır:

- Kendi ülkelerindeki COVID-19 salgını ile ilgili durum,
- COVID-19 salgını ile mücadelede verilen veya planlanan denetim yanıtları,
- Proje Grubunun Operasyonel Planına dâhil edilmesi gereken faaliyet ve konulara ilişkin öneriler.

³ Konu ile ilgili bilginin kaynağı için bkz: “Sayıştay Covid 19 Pandemisine Karşı Müdahalelerin Denetlenmesi Konulu EUROSAl Proje Grubuna Katıldı.” <https://www.sayistay.gov.tr/?p=2&ContentID=12922>

İlk kısımda katılımcı ülkeler, ülkelerindeki COVID-19 pandemisinin temel dönüm noktaları ve sosyal ve tıbbi önlemlerin yanı sıra ekonomik ve finansal kurtarma paketleri dâhil olmak üzere hükümetler tarafından atılan ilgili adımları özetlemişlerdir.

Toplantının ikinci kısmında her Sayıştay, denetim yanıtı olarak benimsenen yaklaşım ve metodolojiyi paylaşmış ve bu yanıtın denetim planlaması ve uygulamasına nasıl yansıtıldığını açıklamıştır. Katılımcı ülke Sayıştaylarının başkanları tarafından ifade edilen temel endişe, hükümetlerin hızlı ve esnek reaksiyonları ile kamu kaynakları kullanıcılarını hesap verebilir ve şeffaf tutmaya yönelik devam eden misyonları arasında dengeyi sağlamanın zorluğu olmuştur. En çok vurgulanan denetim tema ve alanları, satın almaların uygunluk kriterleri çerçevesinde değerlendirilmesi, hızlı finansal tepkiler nedeniyle usulsüzlük ve düzensizlik riskini ortadan kaldırmak için iç kontrollerin etkinliğinin belirlenmesi ve olası ve en ilgili performans denetimi konularının belirlenmesi olmuştur.

Son kısımda ise katılımcı Sayıştaylar, tüm EUROSAI üye ülkeleri arasında denetim yaklaşımları, uygulamaları ve öğrenilen derslerin etkili ve hızlı bir şekilde yayılmasına yönelik daha iyi işbirliği için Proje Grubunun Operasyonel Planının daha da geliştirilmesi hususunda fikir ve önerilerini paylaşmıştır.

Sayıştay Başkanı Sayın Seyit Ahmet Baş da toplantıya katılarak Türk Sayıştayı adına sunumlar yapmıştır. Aynı konuda yuvarlak masa toplantıları diğer Sayıştayların katılımıyla 24 Haziran 2020 tarihine kadar devam etmiş olup, bu toplantıların sonuçları 2 Temmuz 2020'de düzenlenecek ikinci Webinar'da ele alınacaktır.⁴

3. PANDEMİ DÖNEMİNDE ULUSLARARASI UZAKTAN EĞİTİM FAALİYETLERİ

3.1. ECOSAI e-Semineri

Covid-19 pandemisi nedeniyle ECOSAI eğitim faaliyetleri ve yıllık toplantılarının iptal edilmesi üzerine, Kazakistan Sayıştayının öncülüğünde "Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinin Denetimi" konulu seminer, ECOSAI üyesi ve gözlemci ülkelerinin katılımıyla online ortamda 9 Haziran 2020 tarihinde

⁴ Bilginin kaynağı için bkz: "Covid-19 Pandemisine Karşı Müdahalelerin Denetlenmesi" Proje Grubunun İlk Toplantısı Düzenlendi", <https://www.sayistay.gov.tr/?p=2&ContentID=12935>

gerçekleştirilmiştir. Yönetimini Kazakistan Sayıştayının yaptığı seminere Afganistan, Azerbaycan, Kırgızistan, Pakistan, Tacikistan, Türkiye, Belarus, Filistin, Katar ve Kuveyt Sayıştayından toplam 22 katılımcı iştirak etmiştir.

Açılış konuşmaları sonrasında katılımcı ülke temsilcileri, seminer konusu ile ilgili kendi ülke uygulamalarını ve Sayıştayların yaklaşımlarını ele alan sunumlar gerçekleştirmiştir. Yapılan sunumları takiben katılımcılar tarafından yapılan değerlendirmeler ve yorumlar ile sona eren seminer, ECOSAI tarihinde en fazla katılımcı ülke sayısına ulaşılan faaliyet olmuştur.⁵

3.2. EUROSAL WGEA Sürdürülebilir Enerji e-Semineri

Covid-19 salgını, Malta Sayıştayının EUROSAL Çevre Denetimi Çalışma Grubu (EWGEA) 2020 Bahar Toplantısını diğer üyeleri ile işbirliği içinde düzenleme planlarını iptal etmeye mecbur kılmış, fiziksel toplantının sanal bir toplantıya dönüştürülmesi kararı alınmıştır. EUROSAL WGEA Yönetim Kurulu birkaç yıldır düzenli olarak tele-toplantılar aracılığıyla bir araya gelmesine rağmen, yaklaşık 70 katılımcılı e-Seminer tüm grup için türünün ilk örneğini oluşturmuştur.

Bahar Oturumunun bu şekilde düzenlenmesi kararı üyeleri memnun etmiş; yaşanan bu e-Seminer deneyimi, e-araçların sunduğu olanaklar ışığında, bazı fiziksel toplantıların düzenli olarak sanal toplantılarla değiştirilmesinin düşünülebileceği konusunda üyeleri cesaretlendirmiştir.

EUROSAL WGEA, 7-8 Nisan 2020'de düzenlenen ve çevrimiçi EUROSAL etkinlikleri planlayan diğer meslektaşların ilgisini çekebilecek EWGEA Sürdürülebilir Enerji e-Seminerinden bazı gözlemler ve dersler derlemiş ve web sitesinde yayımlamıştır.⁶

SONUÇ

Covid-19 salgını dünya nüfusunun çok büyük bir kısmını evlerine hapsedip birçok kurum ve kuruluşu uzaktan çalışma modeline yöneltmekle, işlerin büyük bir kısmının işyerlerine gitmeden evlerden yürütülebileceğini de göstermiş oldu. Keza bu vesileyle teknoloji hayatımızda büyük bir yer edinerek, bundan sonraki süreçlerde de hayatın ayrılmaz bir parçası olduğunu kanıtladı. Özellikle farklı

⁵ Bkz: "ECOSAI e-Semineri gerçekleştirildi", <https://www.sayistay.gov.tr/?p=2&ContentID=12920>

⁶ Bkz: "Lessons Learned From Organizing the EUROSAL WGEA Spring Session as an e-Seminar", <https://www.eurosai.org/en/calendar-and-news/news/Lessons-learned-from-organizing-the-EUROSAL-WGEA-Spring-Session-as-an-e-seminar-00001/>

lokasyonlarda çalışmak zorunda olan ekiplerin fiziksel olarak bir araya gelmeden, düşük maliyetli ve verimli çalışmalar gerçekleştirebileceği fikrini kalıcı hale getirdi.

Bu koşullarda yüksek denetim dünyasında da salgın tehdidinin fırsata dönüştürülmesi yönünde önemli adımlar atıldığı ve e-toplantı, e-seminer, online paylaşım gibi maliyet-etkin yöntemlerin gelecekte de daha yaygın kullanılması için gerekli düşünsel ve teknik altyapının oluşmaya başladığı görülmektedir. Bu alanda yeterli bir hazırlık ve ihtiyaç duyulan donanım tam olarak temin edilememiş olmasına rağmen, yapılan faaliyetlerin yüksek bir tatmin düzeyi ile sonuçlanmış olması ve yeni çalışma sisteminin kişi ve kurumlara sağladığı avantajların bariz olarak görülmüş olmasının, bundan sonraki süreçte yaşanacak dönüşümün yönü hakkında da yeterli fikir verdiği düşünülmektedir.

SAYIŞTAY KARARLARI

DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Temyiz Kurulu Kararları

Decisions of Board of Appeal



TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 22.01.2020

No : 47144

Konu: Belediye sınırları içinde bulunan muhtelif adreslerde cadde, sokak ve kavşaklarda billboard ve megalit totem reklam panolarının kiralama işinin mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılması ve gelirin belediye bütçesine aktarılması gerektiği hk.

Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ

489 sayılı Ek ilamın 1'inci maddesi ile; Belediyesi sınırları içinde belediyeye ait billboard, megalit ve totem şeklindeki ilan reklam yerlerini kiraya verme yetkisinin belediye şirketi olan İmar ve İnşaat Sanayi Teknik Hizmetler Ltd. Şti.'ne verilmesi nedeniyle Belediyenin uğradığı kira kaybı sonucu kamu zararına neden olduğu gerekçesiyle, 210 sayılı asıl ilamın 2'nci maddesi ile verilen tazmin kararının, Temyiz Kurulunun 15.12.2015 tarih ve 41183 sayılı Kararında, mevzuata aykırı işlemlerin Belediye Başkanının verdiği olurla gerçekleştirildiği anlaşılmakla birlikte ortada bir sözleşmenin olduğu dolayısıyla yetkili bir kiralama işleminin olduğu bu nedenle elde edilen gelirin tamamına kamu zararı denilmesinin mümkün olmadığı fakat Belediyece yapılan kiralama işleminin Belediye Şirketine bırakılması işlemi ve şirketçe belediye mülkünün izinsiz kullanımının usulsüz olduğu ve idari soruşturma konusu yapılması gerektiği gerekçesi ile bozularak Dairesine tevdi edilmesinin akabinde, Belediye tasarrufunda bulunan yerlerin bir başka kişi tarafından mevzuata aykırı olarak kiraya verilmesi durumunda da belediyenin gelir kaybına uğramış olacağına hükmedildiğinden TL için tazmin kararı verilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Kamu Zararı" başlıklı 71. maddesinde;

" Kamu zararının belirlenmesinde;

e) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

Esas alınır." denilmektedir.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun 11. maddesinde;

" İmar planlarında; meydan, yol, park, yeşil saha, otopark, toplu taşıma istasyonu ve terminal gibi umumi hizmetlere ayrılmış yerlere rastlayan Vakıflar Genel Müdürlüğüne ait gayrimenkuller ile askeri yasak bölgeler, güvenlik bölgeleri ile ülke güvenliği ile doğrudan doğruya ilgili Türk Silahlı Kuvvetlerine ait hareket ve savunma amaçlı yerler hariç Hazine ve özel idareye ait arazi ve arsalar belediye veya valiliğin teklifi, Maliye ve Gümrük Bakanlığının onayı ile belediye ve mücavir alan sınırları içinde belediyeye; belediye ve mücavir alan hudutları dışında özel idareye bedelsiz terk edilir ve tapu kaydı terkin edilir..." denilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Meclisin Görev Ve Yetkileri" başlıklı 18. maddesinin (e) bendinde ;

"Taşınmaz mal alımına, satımına, takasına, tahsisine, tahsis şeklinin değiştirilmesine veya tahsisli bir taşınmazın kamu hizmetinde ihtiyaç duyulmaması hâlinde tahsisin kaldırılmasına; üç yıldan fazla kiralanmasına ve süresi otuz yılı geçmemek kaydıyla bunlar üzerinde sınırlı aynî hak tesisine karar vermek" denilmek suretiyle üç yıldan fazla kiralamaların belediye meclisinin yetkisinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı Kanun'un; "Encümenin Görev Ve Yetkileri" başlıklı 34. maddesinin (g) bendinde ise;

"Taşınmaz mal satımına, trampasına ve tahsisine ilişkin meclis kararlarını uygulamak; süresi üç yılı geçmemek üzere kiralanmasına karar vermek" encümenin görevleri arasında sayılmıştır.

2886 sayılı Devlet ihale Kanunu'nun "Kapsam" başlıklı 1. maddesinde belediyelerin de bu Kanuna tabi olduğu ifade edilmiştir. Dolayısı ile belediyeler adı geçen Kanunda bulunan hükümler doğrultusunda kiralama işlemlerini yapacaklardır.

.... Belediyesi sınırları içinde muhtelif adreslerde bulunan, 150 adet 350*150 cm ebatında billboard ve 15 adet megalit totem reklam panosunun, Belediye Şirketi olan İmar ve İnşaat Sanayi Teknik Hizmetler Ltd. Şti. tarafından başka bir şirkete kiralanabilmesi için, Belediye Başkanlığından 30.12.2010 tarihli bir yazı ile devir izini talep edildiği, Belediye Başkanı tarafından söz konusu talebe "olur" verildiği görülmüştür. Bu olur üzerine İmar ve İnşaat Sanayi Teknik Hizmet Şti. ile Reklam Matbaa Promosyon San. Tic. Ltd. Şti. arasında 01.01.2011 tarihinde yapılan bir sözleşme ile, bahse konu billboard ve totemlerin işletmesi, 1 yıllığına KDV dahil TL bedelle (KDV hariç TL bedelle) Reklam Matbaa Promosyon San. Tic. Ltd. Şti.'ne devredilmiştir.

Yukarda yer verilen mevzuat hükümleri ile belediyenin mülkü taşınmazların ve belediyenin tasarrufu altındaki kamuya ait alanların kiralanması işleminin yetkisi, üç yıla kadar olanlarda belediye encümeninde ve üç yıldan fazla olanlarda ise belediye meclisinde olmasına rağmen belediye başkanının kendi tasarrufu ile bu yönde işlem tesis etmesi hukuken mümkün değildir.

Sorumlu temyiz dilekçesinde; 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan işgal harcı karşılaştırması yapılmaksızın hesaplama yapıldığı konusunda itirazda bulunmuş olsa da burada konu edilen husus, Belediyenin elde edilebileceğinden daha az gelir elde edilmesi hasebiyle kamu zararına uğramış olması değil, yetkisiz bir devir ile elde edeceği gelirden mahrum kalması olduğundan itirazın yersiz olduğu değerlendirilmiştir.

Belediye tasarrufunda olan yerlerin kiraya verilmesi neticesinde belediyenin gelir elde edeceği açıktır. Ancak ilk Temyiz Kurulu Kararı üzerine Denetçisi tarafından yerinde yapılan incelemeler neticesinde; sözleşme bedelinin ilgili şirketçe belediye şirketinin hesabına yatırıldığı, fakat belediye veznesine ulaşan bir tutar olmadığının görüldüğü, düzenlenen Ek Raporda kanıtlayıcı belgeleri ile birlikte sunulmuştur. Yapılan sözleşme ile bir gelir elde edilmiş olmakla birlikte, bu gelirin Belediyenin değil, Belediye Şirketinin hesabında yer aldığı anlaşılmıştır. Bu sebeple burada Belediye açısından bir gelir kaybı söz konusudur.

5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinde idare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması halinde kamu zararına neden olunacağı ifade edilmiştir. Belediyesi sınırları içinde bulunan muhtelif adreslerde cadde, sokak ve kavşaklarda 150 adet 350*150 cm ebatında billboard ve 15 adet megalit totem reklam panosunun kiralama işinin mevzuat

hükümleri çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Bu hususa uyulmaması nedeniyle de sözleşme bedeli kadar (..... TL) kamu zararına sebebiyet verilmiştir.

Bu itibarla, sorumlu iddialarının reddedilerek 489 sayılı Ek İlamın 1. maddesiyle TL'ye ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 29.01.2020

No : 47157

Konu: Mimari ve Kentsel Tasarım Proje Yarışmasına ait jüri üyesi ödemelerinde Bütçe Kanunu'na ekli (K) cetveli hükümlerinde öngörülen tutardan fazla ödemede bulunulamayacağı hk.

Duruşmaya katılan sorumlu ile Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ

231 sayılı ilamın 2. maddesi ile, Büyükşehir Belediyesi Hizmet Binası, Meydan ve Çevresinin Düzenlenmesi Mimari ve Kentsel Tasarım Proje Yarışması'na ait jüri üyesi ödemelerinde 2015 yılı Bütçe Kanunu'na ekli (K) cetveli hükümlerinde öngörülen tutardan fazla ödemede bulunulması neticesinde TL'ye verilen tazmin hükmünün 10.10.2018 tarih ve 45169 sayılı Temyiz Kurulu Kararıyla tasdikine karar verilmiştir.

2015 yılı Bütçe Kanunu'na ekli (K) Cetvelinin "IV. Diğer Ödemeler" başlıklı bölümünün dördüncü fıkrasında;

"Genel yönetim kapsamında bulunan kamu idareleri ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar ve özel kanunlarla kurulmuş fonlar tarafından yapılacak her türlü etüt, plan, proje, güzel sanatlarla ilişkin yarışmalarda jüri üyesi veya raportör olarak görevlendirilen 657 sayılı Kanunun 87'nci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlarda çalışan personele, her bir asli jüri üyeliği veya raportörlüğü için 1.410 Türk Lirasını geçmemek üzere Maliye Bakanlığının görüşü alınarak kurumlarınca belirlenecek tutarda ücret ödenir. Bu personelden,

- Danışman jüri üyeliği görevi yapanlara aynı koşullarla, yukarıda belirtildiği şekilde tespit edilen tutarın 1/2 'si,

- Yedek jüri üyelerine ön ve soru-cevap toplantılarına katılmaları halinde yedeği oldukları danışman jüri veya asli jüri üyelerine ödenen tutarın 1/4 'ü,

- Asli jüri üyesinin zorunlu bir nedenle çalışmalara devam edememesi halinde kendisine yedek jüri üyesi ücreti, asli jüri üyesinin yerini alacak yedek jüri üyesine de asli jüri üyesi ücreti,

- Raportör yardımcılarında raportörlere ödenen tutarın 1/5 'i,

ödenir. Anılan jürilerde üye veya raportör olarak görev yapan ve yukarıda belirtilen kapsama girmeyen 657 sayılı Kanunun 87'nci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlarda çalışan personel dışındaki kişilere ise, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 23 ve 53'üncü maddeleri uyarınca yayımlanmış olan Mimarlık, Peyzaj Mimarlığı, Mühendislik, Kentsel Tasarım Projeleri, Şehir ve Bölge Planlama ve Güzel Sanat Eserleri Yarışmaları Yönetmeliği hükümlerine göre ücret ödenir. Ancak verilecek tutar, bu maddenin birinci cümlesinde belirtilen tutarın iki katından fazla olamaz.”;

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 87'nci maddesinde;

“Memurlara;

a) Bu Kanuna tabi kurumlarda,

b) Sermayesinin tamamı Devlet tarafından verilmek suretiyle kurulan iktisadi kurumlar ile sermayesinin yarısından fazlası Devlete ait bankalarda,

c) Özel kanunlarla veya özel kanunların verdiği yetkiye dayanılarak kurulan banka ve kuruluşlarda,

ç) Yukarıdaki bentlerde yazılı idare, kuruluş ve bankalar tarafından sermayelerinin yarısından fazlasına katılmak suretiyle kurulan kuruluşlarla bunların aynı oranda katılmaları ile vücut bulan kurumlarda,

İkinci görev verilemez; bu kurumlardan her ne ad ile olursa olsun para ödenemez ve yarar sağlanamaz.

Ancak, bu Kanunun memurlara ikinci görev verilmesini öngören hükümleri ile hakem, tasfiye memuru ve bilirkişilere takdir olunan İl Genel Meclisi ve İl Daimi Encümeni başkanları, özel kanunlarla kurulan ve asli görevlerinin devamı niteliğinde olmayan çeşitli kurul, komisyon, heyet ve jüri çalışmalarına, Üniversiteler, Akademiler, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü ve Özel Kanunlarla kurulan araştırma kurumları tarafından idareyle ilgili olarak yapılan inceleme ve araştırma çalışmalarına katılanlar için özel kanunlarınca gösterilen veya bu kanunlara dayanılarak tespit edilen ücretlerin ödenmesine ilişkin hükümler saklıdır.”;

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki idarelerin, mimarlık, peyzaj mimarlığı, mühendislik, kentsel tasarım projeleri, şehir ve bölge planlama ve güzel

sanat eserleri ile ilgili bir plan veya tasarım projesi elde edilmesine yönelik olarak yaptıracakları yarışmalara ilişkin esas ve usulleri düzenlemek amacıyla 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 23 ve 53'üncü maddelerine dayanılarak hazırlanan ve 24.12.2002 tarih 24973 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Mimarlık, Peyzaj Mimarlığı, Mühendislik, Kentsel Tasarım Projeleri, Şehir Ve Bölge Planlama Ve Güzel Sanat Eserleri Yarışmaları Yönetmeliği"nin jüri üyelerinin tespiti başlıklı 38'inci maddesinde ise;

"Yarışmalarda görev alan danışman ve asli jüri üyeleri ile raportörlerin her birine, yarışmacılara verilecek ödüllerin toplam tutarının %4'ünü geçmemek üzere idarece belirlenecek miktarda ücret ödenir.

Hazırlık çalışmalarına katılıp soru-yanıt ve değerlendirme çalışmalarına katılmayan jüri üyelerine ücretin 1/3'ü,

Hazırlık ve soru-yanıt toplantılarına katılıp değerlendirme toplantılarına katılmayan veya değerlendirme toplantılarına katılıp önceki toplantılara katılmayan jüri üyelerine ücretin 1/2'si,

Yedek jüri üyelerine, danışman ve asli jüri üyelerine ödenen miktarın 1/2'si,

Raportör yardımcılarında (Teknik ressam, daktilo ve benzeri) raportör ücretlerinin 1/5'i, hizmetlilere ise 1/10'u,

ödenir." hükümleri yer almaktadır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; belediyelerin bir plan veya tasarım projesi elde edilmesine yönelik olarak yaptıracakları yarışmalarda görev alan jüri üyelerine yapılacak ödemelerde, görevlendirilen kişinin görevinin niteliği ve 657 sayılı Kanun'un 87'nci maddesinde sayılan kurumlarda çalışıyor olup olmaması kriterlerine göre farklı miktarlarda bir tavan limit getirilmiştir.

Bu doğrultuda;

657 sayılı Kanunun zikredilen 87'nci maddesinde belirtilen kurumlarda çalışan asli jüri üyeleri ve raportörlere 1.410,00 TL'yi, danışman jüri üyelerine (1.410,00/2=) 705,00 TL'yi, yedek üyelere danışmanlık için (705,00/2=) 352,50 TL, jüri üyeliği için (1.410,00/2=) 705,00 TL'yi, raportör yardımcılarında ise (1.410,00/5=) 282,00 TL'yi geçen miktarlarda,

657 sayılı Kanunun 87'nci maddesinde belirtilen kurumlarda çalışmayan (örneğin üniversite öğretim görevlisi, özel sektör çalışanı, vb) jüri üyeleri ve raportörlere $(1.410,00 \times 2 =) 2.820,00$ TL'yi, danışman jüri üyelerine $[(1.410,00/2) \times 2 =] 1410,00$ TL'yi, yedek üyelere danışmanlık için $[(705,00/2) \times 2 =] 705,00$ TL, jüri üyeliği için $[(1.410,00/2) \times 2 =] 1.410,00$ TL'yi, raportör yardımcılarına ise $[(1.410,00/5) \times 2 =] 564,00$ TL'yi geçen miktarlarda ödeme yapılması mümkün değildir.

Rapor dosyası ve eki belgelerin incelenmesi neticesinde; Büyükşehir Belediyesi Hizmet Binası, Meydan ve Çevresinin Düzenlenmesi Mimari ve Kentsel Tasarım Proje Yarışması'na ait 'Jüri Üyesi' ödemelerinde; 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'na göre kurulan üniversitelerde 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu'na göre sürekli görevlerde çalışan, dolayısıyla 657 sayılı Kanun'un 87'nci maddesinde belirtilen kurumlarda çalışmayan asli jüri üyeleri, ve 'a tavan sınır olan 2.820,00 TL yerine TL tutarında; yedek jüri üyeleri ve 'e tavan sınır olan 1.410,00 TL yerine TL tutarında ödemede bulunduğu, 04.08.1997 tarihinde ...Büyükşehir Belediyesi,.... Büyükşehir Belediyesi bağlı kuruluşu ... Genel Müdürlüğü,Büyükşehir Belediyesi'nin diğer iştirakleri ...Fabrikaları San ve Tic. A.Ş. Ulaşım San. ve Tic. A.Ş. ve Beton Elemanları ve Hazır Beton Fabrikaları San. ve Tic. A.Ş. katılımıyla kurulan Peyzaj, Eğitim Hizmetleri ve Hayvanat Bahçesi İşletmeciliği Sanayi ve Ticaret A.Ş.'de çalışan, dolayısıyla 657 sayılı Kanun'un 87'nci maddesinin (ç) fıkrasında belirtilen kurumlardan birinde çalışıyor olan yedek jüri üyesi 'a tavan sınır olan 352,50 TL yerine TL tutarında ödemede bulunduğu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'nun 20'nci maddesi uyarınca Başkan Danışmanı olarak çalışan, dolayısıyla 657 sayılı Kanun'un 87'nci maddesi kapsamındaki kurumda çalışan danışman jüri üyesi Mimar 'a tavan sınır olan 705,00 TL yerine TL tutarında ödemede bulunduğu görülmüştür.

Sorumlu; 657 sayılı Kanuna tabi olan üyelere Bütçe Kanununa ek "K" cetveli hükümlerine göre, 657 sayılı Yasa dışında kalan üyelere ise ilgili yarışma yönetmeliği ve başkanlık oluru doğrultusunda ödeme yapıldığını bu sebeple mevzuata aykırı bir husus bulunmadığını ve verilen kararın yapılan projenin özellikli bir proje olması, görevlendirilen kişilerin seçkin ve konularında uzman kişiler olduğunu, yoğun bir çalışma temposu içerdiğini, ayrıca konu ile ilgili olarak 11.03.2003 tarih ve 26180 nolu Temyiz Kurulu Kararında benzer yarışma konusu ile ilgili çıkan tazmin hükmünün kaldırılması yönünde karar verildiğini, adı geçen kararda ödemelerin "Mimarlık, Peyzaj Mimarlığı, Mühendislik, Kentsel

Tasarım Projeleri, Şehir Ve Bölge Planlama Ve Güzel Sanat Eserleri Yarışmaları Yönetmeliği" ne istinaden yapıldığını ve harcanan efor, jüri üyelerinin sıfatları ve bu evsafa daha düşük ücretlerle jüri üyelerinin görevlendirilmesinin mümkün olmamasından dolayı yapılan uygulamayı destekler nitelikte karar verildiğini belirtmiştir.

657 sayılı Kanunun 87. maddesinde sayılan kurumlarda çalışmasına rağmen bazı jüri üyelerinin İş Kanunu, Belediye Kanunu hükümlerine göre çalıştığı varsayılarak farklı oranlarda ücret belirlenmiş, ancak 87. maddede hangi kurumların kapsam dahilinde olduğu tek tek sayılmıştır, bu sebeple bu kişileri 87. madde kapsamı dışında kabul ederek ödeme yapma olanağı bulunmamaktadır. Bunun yanında, 2015 yılı Bütçe Kanunu'nun "K" cetvelinin dördüncü fıkrasının son bendinde açıkça 657 sayılı Kanunun 87'nci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlarda çalışan personel dışındaki kişilere, Mimarlık, Peyzaj Mimarlığı, Mühendislik, Kentsel Tasarım Projeleri, Şehir ve Bölge Planlama ve Güzel Sanat Eserleri Yarışmaları Yönetmeliği hükümlerine göre ücret ödenebileceği belirtilmiş olup, bu kişilere verilecek tutarın, bu maddenin birinci cümlesinde belirtilen tutarın iki katından fazla olamayacağı ifade edilmiştir. Ancak söz konusu olayda 657 sayılı Kanunun 87'nci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlarda çalışan personel dışındaki jüri üyelerine Bütçe Kanunu'ndaki limitlere dikkat edilmeden ödeme yapılmıştır.

Diğer yandan dilekçi aynı konuda Sayıştay Temyiz Kurulu'nun tazmin hükmün kaldırılması yönünde kararı bulunduğunu belirtmişse de, dilekçede emsal olarak gösterilen Sayıştay Temyiz Kurulu'nun 11.03.2003 tarih ve 26180 sayılı kararının ref gerekçesinde; 657 sayılı Kanunun 87'nci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlarda çalışan personel dışındaki jüri üyelerine "Mimarlık, Peyzaj Mimarlığı, Mühendislik, Kentsel Tasarım Projeleri, Şehir Ve Bölge Planlama Ve Güzel Sanat Eserleri Yarışmaları Yönetmeliği" hükümlerine göre ödeme yapılmasında mevzuata aykırı bir husus bulunmadığından kaldırma kararı verilmiştir; çünkü ilgili yıl Bütçe Kanunu'nda, söz konusu kişilere yapılacak ödemelere limit getirilmemiş, sadece adı geçen Yönetmelik uyarınca ödeme yapılabileceği belirtilmiştir. Halbuki 2015 yılı Bütçe Kanunu'nda ilgili Yönetmelik uyarınca yapılacak ödemelere limit getirildiğinden adı geçen Temyiz Kurulu Kararının emsal alınması mümkün görünmemektedir.

Bu itibarla, 10.10.2019 tarih ve 45169 sayılı Temyiz Kurulu Kararında, KARAR DÜZELTİLMESİNE MAHAL OLMADIĞINA,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 12.02.2020

No : 47213

Konu: Eğitim Fakültesi Pedagojik Formasyon Sertifika Programında görev alan öğretim elemanlarından Dekan Yardımcılarına yöneticilik faaliyetleri için ek ödeme matrahlarının toplam %500'ü geçmeyecek şekilde ek ödeme yapılması gerektiği hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ

2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun "Döner sermaye" başlıklı 58 inci maddesinde:

"c) Tıp ve diş hekimliği fakülteleri ile sağlık uygulama ve araştırma merkezlerinin hesabında toplanan döner sermaye gelirleri bakiyesinden, bu yerlerde;

1) Gelir getiren görevlerde çalışan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine aylık (ek gösterge dahil), yan ödeme, ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (28/3/1983 tarihli ve 2809 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca ödenen tazminat dahil, makam, temsil ve görev tazminatı ile yabancı dil tazminatı hariç) toplamından oluşan ek ödeme matrahının yüzde 800'ünü, araştırma görevlilerine ise yüzde 500'ünü; bu yerlerde görevli olmakla birlikte gelire katkısı olmayan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine yüzde 600'ünü, araştırma görevlilerine ise yüzde 300'ünü,

2) Diğer öğretim elemanlarına ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi personel (...) ile aynı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre sözleşmeli olarak çalışan personele ek ödeme matrahının; uzman tabipler için yüzde 600'ünü, hastaneler başmüdürü ve eczacılar için yüzde 250'sini, başhemşireler için yüzde 200'ünü, diğer öğretim elemanları ile diğer personel için yüzde 150'sini, ... geçmeyecek şekilde aylık ek ödeme yapılır...

Nöbet hizmetleri hariç olmak üzere mesai saatleri dışında gelir getirici çalışmalarından doğan katkılarına karşılık olarak (1) numaralı bentte belirtilen personel için yüzde 50'sini, (2) numaralı bentte belirtilen personel için yüzde 20'sini geçmeyecek şekilde ayrıca aylık ek ödeme yapılır....

d) Ziraat ve veteriner fakülteleri, sivil havacılık yüksekokulu ve bünyesinde atölye veya laboratuvar bulunan yükseköğretim kurumları ile sürekli eğitim merkezleri, açık öğretim hizmeti veren yükseköğretim kurumları ile düzenli döner sermaye geliri olan yükseköğretim kurumlarında üretilen mal ve hizmetlerden elde edilen döner sermaye gelirlerine katkısı bulunan öğretim elemanlarına yapılacak ek ödemeler hakkında da (c) fıkrası hükümleri uygulanır.

e) Yükseköğretim kurumlarının (c) ve (d) fıkraları kapsamına girenler haricindeki diğer birimlerinde döner sermaye işletmesi hesabına yapılan iş veya hizmetler karşılığında tahsil edilen gelirlerden kanuni kesintiler ile varsa yapılan iş veya hizmetle bağlantılı giderler düşüldükten sonra geri kalan tutar, hizmet karşılığı olarak gelir tahsilatının yapıldığı tarihi izleyen bir ay içinde veya hizmet bedelinin peşin tahsil edilmesi halinde hizmetin gerçekleşme oranına bağlı olarak aylara bölünerek hizmeti veren öğretim elemanına ödenir.

Tıp ve diş hekimliği fakültelerindeki öğretim elemanlarının sağlık hizmeti dışında verdikleri hizmetler karşılığında döner sermaye hesabına tahsil edilen paradan pay alma hususunda bu fıkra hükümleri uygulanır. Bu kapsamda bulunan hizmetler ile öğretim elemanlarının yükseköğretim kurumlarının imkânlarını kullanmaksızın verdikleri hizmetler karşılığında elde edilen gelirlerden (b) fıkrasının birinci bendi uyarınca yapılacak kesintilerin uygulanmasında asgari yüzde 15 oranı uygulanır.

f) Rektör, rektör yardımcısı ve genel sekreterlere gelir getirici katkılarına bakılmaksızın, üniversite yönetim kurulunun uygun gördüğü birimin döner sermaye hesabından yönetici payı olarak ayrılan tutardan ek ödeme yapılır. Yapılacak ek ödemenin tutarı ek ödeme matrahının, rektörler için yüzde 600'ünü, rektör yardımcıları için yüzde 300'ünü, genel sekreterler için yüzde 200'ünü geçemez.

Döner sermaye gelirinin elde edildiği birimlerin dekan, başhekim ve enstitü ve yüksekokul müdürleri ile bunların yardımcısına, gelir getirici katkılarına bakılmaksızın, görev yaptıkları birimin döner sermaye gelirlerinden yönetici payı olarak ayrılan tutardan ek ödeme yapılır. Yapılacak ek ödemenin tutarı, ek ödeme matrahının, dekan, enstitü ve yüksekokul müdürü için yüzde 250'sini, bunların yardımcıları için yüzde 100'ünü, tıp ve diş hekimliği fakülteleri dekanları ile sağlık uygulama ve araştırma merkezleri başhekimleri için yüzde 500'ünü, bunların yardımcıları için yüzde 300'ünü geçemez.

Bu fıkra kapsamında bulunan yöneticilere, mesai saatleri içerisinde verdikleri mesleki hizmetlerinden dolayı ayrıca ek ödeme yapılmaz. Mesai saatleri dışında döner sermaye gelirlerine katkıları bulunması hâlinde alabilecekleri toplam ek ödeme tutarı, hiçbir şekilde yönetici payı dahil ilgisine göre (c) ve (d) fıkralarında belirtilen esaslara göre hesaplanacak tutarı geçemez.”

Hükümleri yer almaktadır.

Bu maddede ek ödeme yapılacak gruplar;

Birincisi, (c) fıkrasında tıp ve diş hekimliği fakülteleri ile sağlık uygulama ve araştırma merkezlerinde çalışanlar,

İkinci grupta (d) fıkrasında sayılanlardan ziraat ve veteriner fakülteleri, sivil havacılık yüksekokulu ve bünyesinde atölye veya laboratuvar bulunan yükseköğretim kurumları ile sürekli eğitim merkezleri, açık öğretim hizmeti veren yükseköğretim kurumları ile düzenli döner sermaye geliri olan yükseköğretim kurumlarında üretilen mal ve hizmetlerden elde edilen döner sermaye gelirlerine katkısı bulunanlar,

Üçüncü grupta ise (e) fıkrasında Yükseköğretim kurumlarının (c) ve (d) fıkraları kapsamına girenler haricindeki diğer birimlerinde katkısı bulunanlar,

Olarak sayılmıştır.

Görüleceği üzere 2547 sayılı Kanunun 58 inci maddesinde pedagojik formasyon programlarının ismi hiçbir şekilde zikredilmemiş, bu anlamda uygulamada (d) veya (e) fıkrasında değerlendirilmesi konusunda ciddi tereddütler hasıl olmuştur.

Mezkûr Kanunun 58 inci maddesinin (e) fıkrası, (c) ve (d) fıkraları kapsamında değerlendirilemeyecek olan, diğer bir ifade ile geçici ve arızı faaliyetlerden elde edilen döner sermaye gelirlerinin dağıtımını konu edinmiştir. Bu tip faaliyetlerden elde edilen gelirlerin, kanuni kesintiler ve diğer giderler düşüldükten sonra kalan tutarının, herhangi bir limit sınırlaması olmaksızın, hizmeti veren öğretim görevlilerine dağıtılması öngörülmüştür.

58 inci maddenin (d) fıkrasında ise [(c) fıkrasına atıfla] bir limit sınırlamasına gidilmiş ve hizmeti veren öğretim görevlilerine ek ödeme matrahının belirlenen limitlerini aşamayacak şekilde bir dağıtımda bulunulması istenmiştir. Diğer bir ifade ile kanun koyucu, (d) fıkrası kapsamında zikrettiği kurumların döner sermaye

gelirlerinin dağıtımını, (c) fıkrasında zikrettiği “Tıp fakültelerinde elde edilen döner sermaye gelirlerinin dağıtımındaki limit sınırlamasına” tabi tutmuştur.

Bununla yetinmeyen kanun koyucu 2011 yılında yaptığı bir değişiklikle (d) fıkrasının kapsamını genişletmiş, böylece (e) fıkrasını tamamen istisnai bir konuma getirmiştir. Kanun koyucunun 2011 yılında (d) fıkrasına eklediği cümle şu şekildedir:

“Sürekli eğitim merkezleri, açık öğretim hizmeti veren yükseköğretim kurumları ile düzenli döner sermaye geliri olan yükseköğretim kurumlarında üretilen mal ve hizmetlerden elde edilen döner sermaye gelirleri”.

Dikkat edileceği üzere kanun koyucu 2011 yılındaki bu değişiklikle, “düzenli döner sermaye geliri olan yükseköğretim kurumlarında üretilen mal ve hizmetlerden elde edilen döner sermaye gelirleri” şeklindeki “genel” ifadeyi kanun metnine ekleyerek, bu tip döner sermaye geliri elde eden birimlerin (d) fıkrası kapsamında değerlendirilmesini ve yapılacak dağıtımın limit sınırlamasına tabi tutulmasını amaçlamıştır.

2547 sayılı Kanununun 58 inci maddesi (d) fıkrasında “düzenli döner sermaye geliri”nden ne kastedildiği hususuna gelince;

2547-58 inci maddede; “Döner sermaye işletmesinin gelirleri, işletme adına yapılan mal ve hizmet satışları ile diğer gelirlerden oluşur.” ifadesine yer verilmiş olup, gelirin elde edilmiş olduğu sıklık veya aralığa göre, nasıl tanımlanması gerektiği belirtilmemiştir.

Aynı şekilde Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 3/g maddesi; “Döner sermaye geliri: İlgili mevzuatı uyarınca mesai saatleri içinde ve mesai saatleri dışında döner sermaye faaliyetleri sonucunda elde edilen geliri ifade eder.” demek suretiyle sadece geliri tanımlamıştır.

Bu durumda 2547 sayılı Kanununun 58/d maddesinde belirtilen düzenli döner sermaye gelirinden ne kastedilmekte olduğunun cevabını Kurumlar Vergisi Kanununda aramak gerekmektedir. Söz konusu Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapmak üzere çıkarılan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1) 2.4. maddesinde; “Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin

devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.” denilmektedir.

Buradan hareketle, yıl içinde birden fazla defa tekrarlanan faaliyetler sonucunda elde edilen döner sermaye gelirlerinde devamlılık olması halinde bu gelirleri düzenli döner sermaye geliri olarak adlandırmak gerekecektir.

Tüm bu açıklamaların yanı sıra, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün (..... Üniversitesi Rektörlüğüne hitaben yazdığı) 05.02.2015 tarih ve 45516914-110.04.12-[830.291]/1236 sayılı görüşü aşağıdaki gibidir;

“İlgi yazı ile Üniversiteniz Eğitim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde yürütülen “Pedagojik Formasyon Programı” kapsamında gelire katkısı bulunan öğretim elemanlarına 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 58 inci maddesinin hangi bendi kapsamında ödeme yapılacağı hususunda Bakanlığımız görüşü istenilmektedir.

Bilindiği üzere, yükseköğretim kurumlarında döner sermayeden yapılacak ek ödemelere ilişkin hususlar 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 58 inci maddesi ile bu madde uyarınca hazırlanmış olan ve 18/02/2011 tarihli ve 27850 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik” de düzenlenmiş bulunmaktadır.

2547 sayılı Kanunun 58 inci maddesinde, yükseköğretim kurumlarında döner sermayeden yapılacak ek ödemelerin personelin görev yaptığı birim, görevi ve tabi olduğu personel kanununa göre farklı kurallara tabi olacağı şeklinde esaslar benimsenmiştir.

Bu kapsamda, söz konusu 58 inci maddenin (d) bendinde;

“Ziraat ve veteriner fakülteleri, sivil havacılık yüksekokulu ve bünyesinde atölye veya laboratuvar bulunan yükseköğretim kurumları ile sürekli eğitim merkezleri, açık öğretim hizmeti veren yükseköğretim kurumları ile düzenli döner sermaye geliri olan yükseköğretim kurumlarında üretilen mal ve hizmetlerden elde edilen döner sermaye gelirlerine katkısı bulunan öğretim elemanlarına yapılacak ek ödemeler hakkında da (c) fıkrası hükümleri uygulanır.”

denilmek suretiyle, ismen belirtilmiş olan yükseköğretim kurumlarının yanı sıra sürekli eğitim merkezleri ile düzenli döner sermaye geliri bulunan kurumların

elde edilen döner sermaye gelirlerine katkısı bulunan öğretim elemanlarına yapılacak ödemeler hakkında da aynı maddenin (c) bendi hükümlerinin uygulanması öngörülmüştür.

Bu çerçevede, döner sermaye işletmesi bünyesinde yürütülen "Pedagojik Formasyon Programında anılan maddenin (d) bendinde belirtilen "düzenli döner sermaye geliri bulunan yükseköğretim kurumlarında üretilen hizmetler" kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu hizmetler nedeniyle gelirin elde edilmesine katkısı bulunan öğretim elemanlarına yapılacak ödemeler hususunda da aynı bent hükümlerinin dikkate alınması gerektiği değerlendirilmektedir,

..."

Sonuç itibarıyla, pedagojik formasyon programlarının 2547 sayılı Kanunun 58 inci maddesi (d) fıkrasında anılan "düzenli döner sermaye geliri bulunan yükseköğretim kurumlarında üretilen hizmetler" kapsamında değerlendirilmesi ve aynı maddenin (c) fıkrasında belirlenen limitlere uyulması gerekmektedir.

Bu fıkra kapsamında Pedagojik Formasyon Programında görev alan bahse konu yönetici pozisyonundaki öğretim elemanlarına yapılabilecek ödeme tutarı hususu değerlendirilecek olursa;

2547 sayılı Kanunun 58 inci maddesinin (c) fıkrasında, tıp ve diş hekimliği fakülteleri ile sağlık uygulama ve araştırma merkezlerinin hesabında toplanan döner sermaye gelirleri bakiyesinden, bu yerlerde; gelir getiren görevlerde çalışan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine aylık (ek gösterge dahil), yan ödeme, ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (28/3/1983 tarihli ve 2809 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca ödenen tazminat dahil, makam, temsil ve görev tazminatı ile yabancı dil tazminatı hariç) toplamından oluşan ek ödeme matrahının yüzde 800'ünü, araştırma görevlilerine ise yüzde 500'ünü; bu yerlerde görevli olmakla birlikte gelire katkısı olmayan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine yüzde 600'ünü, araştırma görevlilerine ise yüzde 300'ünü geçmeyecek şekilde aylık ek ödeme yapılması; bununla birlikte nöbet hizmetleri hariç olmak üzere mesai saatleri dışında gelir getirici çalışmalarından doğan katkılarına karşılık olarak yukarıda belirtilen görev unvanlarını taşıyan personel için yüzde 50'sini geçmeyecek şekilde ayrıca aylık ek ödeme yapılması öngörülmüştür.

Dolayısıyla, Pedagojik Formasyon Programında görev alan yöneticilere, öğretim üyeleri için belirlenen % 800'lük tavan tutar esas alınmak suretiyle, mesai

saatleri dışında gelir getirici çalışmalarından kaynaklanan katkı karşılığında, gelir getirici faaliyet cetveliyle desteklenmek koşuluyla en fazla % 400 oranında ek ödeme yapılabilecektir.

Bu açıklamalar karşısında, (Ek) İlamda,Üniversitesi Eğitim Fakültesi Pedagojik Formasyon Sertifika Programında görev alan öğretim elemanlarından Dekan Yardımcılarına 2547 sayılı Kanunun 58 inci maddesi (f) fıkrası kapsamında yöneticilik faaliyetleri için ek ödeme matrahlarının % 100'ü, mesai dışı faaliyetleri için ek ödeme matrahlarının (mesai içi % 800'ün yarısı) % 400'ü olmak üzere toplamda ek ödeme matrahlarının % 500'ü üzerinden ek ödeme yapılabileceği, bu limitten daha yüksek yapılan ödemelerin kamu zararı oluşturduğu gerekçesiyle verilen tazmin hükmünde hukuken bir isabetsizlik görülmemektedir.

Sorumlularca, tazmine konu olan bu limit aşımının önemli olmadığı, önemli olanın; Yönetmelikte yöneticiler için belirlenen %1600'lük toplam tavan oranın aşılmaması olduğu ve sadece bu tavan oranı aşan ek ödemelerin dikkate alınması gerektiği iddia edilmekte ise de; her bir ödeme çeşidi (mesai içi, mesai dışı, yönetici payı vb.) için Kanun ve Yönetmelikte tavan oranları bilinçli bir şekilde ayrı ayrı belirlenmiş olduğundan bu oranlara riayet edilmesi yasal bir zorunluluktur.

Son olarak, sorumlular tarafından; aynı konu ile ilgili Üniversitesi Rektörlüğü İç Denetim Biriminin dönemin Eğitim Fakültesi Dekan ve Dekan Yardımcılarına pedagojik formasyon kapsamında 2547 sayılı Kanunun 58'inci maddesinin (c) ve (f) fıkrasına göre yapılması gerekmesine rağmen (e) fıkrasına göre yersiz ve yüksek ödeme yapıldığını belirttiği ve geri ödeme talebinde bulunduğu, konu ile düşülen ihtilafın adliyeye intikal etmesi üzerine (Sayıştay 2. Dairesinin Üniversitesi 2014 yılı için düzenlediği 162 sayılı İlamın 15. maddesinde 2547 sayılı Kanunun 58/f maddesindeki yöneticilere yapılacak ek ödeme konusuna hiç girmeden verdiği "beraat" hükmü de dikkate alınmak suretiyle) ... 9. Asliye Hukuk Mahkemesinin 2016/203 E. 2018/83 K. sayılı Kararıyla, Üniversitenin yapmış olduğu mütalaanın yanlış bulunduğu ve ilgili Dekan Yardımcısına ödenen ücretlerin 58 inci maddenin (c) ve (f) fıkralarının uygulanmasının mümkün olmadığına belirtildiği ve formasyon gelirlerinin düzenlilik arz etmediğine yönelik hükümde bulunularak (e) fıkrasına göre uygulanması gerektiğine karar verildiği iddia edilmekte ise de; söz konusu Kararın doğrudan karar düzeltilmesine esas kamu idaresiyle ilgili olmaması (sorumlular adına alınan herhangi bir mahkeme kararı olmaması) bir yana; 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 78'inci maddesi gereğince adli, idari ve askeri mahkemelerce verilen hükümler, Sayıştay'ın denetim

yapmasına ve hükme bağlamasına engel teşkil etmediğinden yukarıda yapılan açıklamalara etki eder mahiyette değildir.

Sonuç itibariyle, sorumlu(lar) tarafından temyiz aşamasında ve bu aşamada ileri sürülen iddia ve itirazların tamamının Temyiz Kurulunca verilen Kararda karşılandığı ve Kararın Kanuna aykırı bir yönünün bulunmadığı anlaşıldığından ve ayrıca Kararın düzeltilmesini icap ettiren başka bir husus da ileri sürülmediğinden; [308 sayılı (Ek) İlamın 1. maddesiyle verilen TL'lik tazmin hükmünü tasdik eden] söz konusu 19.09.2018 tarihli ve 45050 tutanak (29162 ilam) sayılı Temyiz Kurulu Kararında KARAR DÜZELTİLMESİNE MAHAL OLMADIĞINA,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 22.01.2020

No : 47152

Konu: Belediye meclis üyeleri arasından Belediye Başkan Yardımcısı olarak görevlendirilenlere sosyal denge ödemesi yapılamayacağı hk.

Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ

126 sayılı İlamın 3 üncü maddesi ile; Belediyesi meclis üyeleri arasından Belediye Başkan Yardımcısı olarak görevlendirilen' e sosyal denge adı altında TL ödemede bulunulması nedeniyle kamu zararına hükmedilmişse de, söz konusu kamu zararının 11.06.2018 gün ve 778959 numaralı tahsilat makbuzu ile ilgisinden tahsil edildiği anlaşıldığından konu hakkında ilişilecek bir husus kalmadığına hükmedilmiştir.

6289 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesiyle 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye eklenen Ek 15'inci maddesinde özetle, "Belediyeler ve bağlı kuruluşları ile il özel idarelerinin kadro ve pozisyonlarında istihdam edilen kamu görevlilerine sosyal denge tazminatı ödenebilir. ... denilmektedir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 49 uncu maddesinde;

"Belediyelerde belediye meclis üyelerinin belediye başkanının onayı ile belediye başkan yardımcısı olarak görevlendirilebileceği, bu şekilde görevlendirilen meclis üyelerine belediye başkanına verilen ödeneğin 2/3'ünü aşmamak üzere belediye meclisi tarafından belirlenen aylık ödeneğin verileceği ve kendilerinin taleplerine göre bir sosyal güvenlik kurumu ile ilişkilendirilebileceği, ancak yapılan görevlendirmenin, memuriyete geçiş, sözleşmeli veya işçi statüsünde çalışma dâhil ilgililer açısından herhangi bir hak teşkil etmeyeceği ve yapılan görevlendirmenin belediye meclisinin görev süresini aşamayacağı hükme bağlanmıştır.

.... Belediyesi ile Sendikası (...-Sen) arasında 08.01.2016 tarihinde imzalanan ve 01.01.2016- 31.12.2017 tarihleri arasında geçerli sözleşmenin Mali Haklar Başlıklı altıncı bölümünde;

“Madde 21-İyileştirme Zammı:

a)SEN üyesi çalışanlara almakta oldukları aylıklarına ilave olarak her ayın 15’inde 657 sayılı Devlet Memuruna aylık net 700 TL (yedi yüz TL) iyileştirme zammı ödenir.

b)-SEN üyesi sözleşmeli olarak çalışan personele her ayın 15’inde aylık net 300 TL (üç yüz TL) iyileştirme zammı ödenir.

Madde 22- İkramiye ve Sosyal Haklar

a) Ramazan Bayramında net 350 TL (üç yüz elli TL) ve Kurban Bayramında net 700 TL (yedi yüz TL)ödeme yapılır.

.....

c) Meclis üyesi iken Başkan Yardımcılığı görevine getirilenler Başkan Yardımcılığı görevinde kaldıkları süre boyunca sözleşme hükümlerinden faydalanırlar.

hükümleri yer almaktadır.

5393 sayılı Kanun’un yukarıda da yer verilen 49 uncu maddesi uyarınca, meclis üyesi iken belediye başkan yardımcısı olarak atanana belediye başkanına verilen ödeneğin 2/3’ünü aşmamak üzere belediye meclisi tarafından belirlenen aylık ödenek verilebilecektir. Bunun haricinde meclis üyesi başkan yardımcısına ödeme yapılabileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Yine 6289 sayılı Kanun’un 33 üncü maddesiyle 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye eklenen Ek 15 inci maddede, belediyelerde kadro ve pozisyonlarında istihdam edilen kamu görevlilerine sosyal denge tazminatı ödenebileceği hüküm altına alınmıştır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, sosyal denge tazminatı belediyede kadro ve pozisyonlarında istihdam edilen kamu görevlilerine ödenebilecektir. Meclis üyeleri arasından atanan başkan yardımcısı herhangi bir kadro veya pozisyon karşılığında görev yapmamaktadır ve belediye başkan yardımcılığı görevleri belediye başkanının görev süresi ile sınırlıdır. Bu bağlamda söz konusu kişilere sosyal denge tazminatı ödenebilme olanağı bulunmamaktadır. Bunlara ödeme yapılabileceğine dair toplu iş sözleşmesine konulan hüküm ise geçersizdir.

Söz konusu durum Devlet Personel Başkanlığının istişari yazısında da teşvik edilmiştir. Devlet Personel Başkanlığının “Mahalli idarelerde sözleşme” konulu 10.04.2015 gün ve 55921223-450.01-E.2475 sayı ile İçişleri Bakanlığına (Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü) yazılan yazıda,

“...5393 sayılı Kanununun 49’uncu maddesinin yedinci fıkrası kapsamında meclis üyeleri arasından görevlendirilen belediye başkan yardımcılarının belediye norm kadro sayısına bağlı kalınmaksızın görevlendirildikleri ve kamu kurum ve kuruluşların kadro ve pozisyonlarında istihdam edilmeyenlerin 4688 sayılı Kanun kapsamında kamu görevlisi olarak değerlendirilemeyeceği açıktır.

Bu itibarla, mahalli idare genel seçimleri ile belediye meclis üyeliğine seçilen ve belediye başkan yardımcısı olarak görevlendirilenlerin, belediye başkan yardımcısı kadrosunda istihdam edilmemeleri nedeniyle 4688 sayılı Kanun kapsamında kamu görevlisi olarak değerlendirilemeyeceği, bu sebeple sosyal denge tazminatı oranını belirlemek üzere imzalanan mahalli idarelerdeki sözleşme hükümlerinden faydalandırılmayacakları değerlendirilmektedir.” denilmektedir.

Sorumlularca yapılan savunmalarda, bazı kanunlar açısından belediye başkan yardımcılarının da memur konumunda değerlendirildiği, meclis üyesi kökenli başkan yardımcılarının memur kökenli başkan yardımcılarını ile aynı işleri yaptığı ve aynı sorumluluklara sahip oldukları ifade edilmiştir. Her kanunda yer alan kamu görevlisi ifadesi yine o kanundaki düzenlemeler için hüküm ifade eder. Zira geniş anlamda memur kavramının içerisine Cumhurbaşkanlığı makamı bile girebilmektedir. Bu sebeple, 657 sayılı Kanun çerçevesinde değerlendirilemeyecek kamu görevi yapan kişilerin bu kapsamda değerlendirilerek sosyal denge ödemesinden faydalanabilme olanağı bulunmamaktadır. Meclis üyesi kökenli başkan yardımcılarının memur kökenli başkan yardımcılarını ile aynı iş yükü ve sorumluluğa sahip olduğu konusunda ise, her iki başkan yardımcısı için de ne kadar ödeme yapılabileceği ilgili Kanunlarında belirlenmiştir. Dolayısıyla, meclis üyesi kökenli başkan yardımcısına 5393 sayılı Kanun’un 49 uncu maddesinde belirlenen ödenekten fazla bir ödemede bulunabilme olanağı bulunmamaktadır.

Belediye Başkanı ... ile Başkan Yardımcısı ve ...söz konusu ödeme evraklarında imzalarının bulunmaması sebebiyle sorumluluklarının bulunmadığını iddia etmiş iseler de, imzalamış buldukları sözleşme yukarıda yapılan açıklamalar gereğince mevzuata aykırı olarak düzenlenmiş bulunduğundan yapılan ödemeden de sorumludurlar.

Diğer taraftan; sorumlular, haklarında verilen tazmin hükmünün kaldırılmasını veya düzeltilmesini talep etmekte iseler de 126 nolu İlamın 3’ üncü maddesinde, söz konusu kamu zararının 2018 yılında ilgililerinden tahsil edildiğinden bahisle, konu hakkında ilişilecek bir husus kalmadığına karar verilmiştir.

Bu itibarla, yukarıda sayılan gerekçeler ile temyiz dilekçesindeki iddiaların reddedilerek; 126 sayılı İlamın 3. maddesiyle verilen ilişilecek bir husus kalmadığı hükmünün TASDİKİNE,

karar verildi.



T.C.

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

Mesleki Gelişim Grup Başkanlığı

06520 Balgat / ANKARA

dergi@sayistay.gov.tr

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X