**ANKARA ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**AB VE ULUSLARARASI EKONOMİK İLİŞKİLER**

**ANA BİLİM DALI**

**EKONOMİ-MALİYE BİLİM DALI**

# AB SAYIŞTAYI VE TÜRK SAYIŞTAYI'NIN BÜTÇE SÜREÇLERİNDEKİ ROLLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Yüksek Lisans Tezi

Göktürk Serhan UĞUR

**ANKARA – 2012**

**ANKARA ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**AB VE ULUSLARARASI EKONOMİK İLİŞKİLER**

**ANA BİLİM DALI**

**EKONOMİ-MALİYE BİLİM DALI**

# AB SAYIŞTAYI VE TÜRK SAYIŞTAYI'NIN BÜTÇE SÜREÇLERİNDEKİ ROLLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Yüksek Lisans Tezi

Göktürk Serhan UĞUR

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

**ANKARA – 2012**

**ANKARA ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**AB VE ULUSLARARASI EKONOMİK İLİŞKİLER**

**ANA BİLİM DALI**

**EKONOMİ-MALİYE BİLİM DALI**

# AB SAYIŞTAYI VE TÜRK SAYIŞTAYI'NIN BÜTÇE SÜREÇLERİNDEKİ ROLLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

Tez Jürisi Üyeleri

| **Adı ve Soyadı** | **İmzası** |
|---|---|
| Prof. Dr. Belgin AKÇAY | ……. |
| Doç Dr. H. Hakan YILMAZ | ……. |

Tez Sınavı Tarihi: ……

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ**
**ANKARA ÜNİVERSİTESİ**
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.

Göktürk Serhan UĞUR
Ekonomi-Maliye Yüksek Lisans Öğrencisi
99912813

**İÇİNDEKİLER**

**Kısaltmalar Dizini** ……..……..X

**Giriş** ……...XIII

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**TÜRKİYE VE AB BÜTÇELERİ İLE BÜTÇELEME SÜREÇLERİ**

I – AB BÜTÇESİ VE BÜTÇELEME SÜRECİ

A – AB Bütçesi

1 – AB'nin Tarihçesi…….……..…..…….……..……..17

2 – Bütçe Sürecinde Yer Alan AB Kurumları Hakkında Genel Bilgiler….…….……..22

3 – AB Bütçesi – Kısa Tarihçe……...…….....26

4 – AB Bütçesinin Özellikleri ……..……..…29

5 – AB Bütçesinin Temel İlkeleri ……..……...30

6 – AB Bütçesini Diğer Uluslararası Kuruluşların Bütçelerinden Ayıran Temel Özellikler ……..…31

7 – AB Bütçesini Ulusal Bütçelerden Ayıran Özellikler …….…….…….....….32

8 – Bazı Temel Kavramlar ……..…..32

B – AB'de Bütçeleme Süreci

1 – Genel Bilgiler ……...…….…....33

2 – AB Bütçesinin Hazırlanma ve Onaylanma Süreci …….....34

3 – AB Bütçesine İlişkin Kurucu Antlaşmadaki Hükümler ve Başlıca İkincil Mevzuat …….…..….35

4 – AB Bütçesinin Gelirleri ve Harcamaları ……...….40

II – TÜRKİYE'DE BÜTÇELEME SÜRECİ

1 – Türk Bütçe Sistemi ve Tarihçesi ..…….……..48

2 – Bütçenin Genel Özellikleri ……..……....51

3 – Bütçe İlkeleri ……..…….55

4 – Bütçenin Hazırlanma ve Onaylanma Süreci ...…..……...…57

5 – Bütçe İle İlgili Başlıca Mevzuat …….……..…62

6 – Bütçenin Gelirleri ve Harcamaları ……..……....63

## İKİNCİ BÖLÜM

## AB SAYIŞTAYI VE DENETİM FAALİYETLERİ

I – AB SAYIŞTAYI

1 – Kuruluşu, Tarihçesi, Genel Bilgiler, Antlaşmalardaki Yeri ve İşlevi ……...…..…...67

2 – Misyonu, Vizyonu ve Temel Değerleri ..…….……75

3 – AB Kurumsal Yapısı İçindeki Yeri ve Konumu…..…..…….....78

4 – Örgütlenme ve Yapı …..……...…….82

II – DENETİM FAALİYETLERİ

1 – Denetim Kapsamı ……..…….…….84

2 – Denetim Yaklaşımı ……..……86

3 – Denetim Süreci ……..…..……90

4 – Raporları ve Çalışmaları ……...……...94

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

## TÜRK SAYIŞTAYI VE DENETİM FAALİYETLERİ

I – TÜRK SAYIŞTAYI

1 – Kuruluşu ve Tarihçesi ……..…….....97

2 – Misyonu, Vizyonu ve Temel Değerleri ……..…….....99

3 – Devlet Yapısı İçindeki Yeri ve Konumu ……..……..…..….101

4 – Örgütlenme ve Yapı ……..……...……...…...102

II – DENETİM FAALİYETLERİ

1 – Denetim Kapsamı ……..……....107

2 – Denetim Yaklaşımı ……..……..108

3 – Denetim Süreci ……..……....110

4 – Raporları ve Çalışmaları ……...……..…111

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

## AB STANDARTLARINA UYUM ÇERÇEVESİNDE (İLERLEME RAPORLARI BAĞLAMINDA) TÜRK SAYIŞTAYI'NIN DURUMU (MALİ KONTROL FASLI) VE HER İKİ KURUMUN BÜTÇE SÜREÇLERİNDEKİ ROLLERİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

I – MALİ KONTROL FASLI

A – GENEL BİLGİLER

1 – AB Müktesebatı……..……...118

2 – Katılım Ortaklığı Belgesi ve Ulusal Programda Sayıştay ile İlgili Olarak İhdas Edilen Hedefler ve Beyan Edilen Taahhütler……..…120

3 – Müzakerelerin Açılması ve Kapanış Kriterleri……..……120

B – AB AÇISINDAN DIŞ DENETİM KONUSUNDA TÜRKİYE'NİN MALİ KONTROL FASLI AÇILMADAN ÖNCEKİ VE AÇILDIKTAN SONRAKİ DURUMU

1 – Mali Kontrol Faslı Açılmadan Önceki Durum…….…….121

2 – Mali Kontrol Faslı Açıldıktan Sonraki Durum……..……128

II – HER İKİ KURUMUN BÜTÇE SÜRECİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

A – Kuruluş Biçimleri Bakımından…….…....130

B – Konumları Bakımından…….....131

C – Denetim Alanları Bakımından…….…132

D – Denetimin Sonuçları Bakımından…….....134

E – Yürütme Organını İbra Etme Rolleri Bakımından.……..…135

F – Karar Alma Süreçlerine Katılım…….…...137

Tablo……....139

**GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ** ……..…….……...140

**KAYNAKÇA** ……..……..…..158

**YARALANILAN İNTERNET SİTELERİ**……...…162

**ÖZET** …….…….163

## KISALTMALAR DİZİNİ

| | |
|---|---|
| AAET | Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu |
| AB | Avrupa Birliği |
| ABAD | Avrupa Birliği Adalet Divanı |
| ABİDA | Avrupa Birliğinin İşleyişine Dair Antlaşma |
| AET | Avrupa Ekonomik Topluluğu |
| AKÇT | Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu |
| AP | Avrupa Parlamentosu |
| AT | Avrupa Topluluğu |
| ATAD | Avrupa Toplulukları Adalet Divanı |
| ATKA | Avrupa Topluluklarını Kuran Antlaşma |
| ATRG | Avrupa Toplulukları Resmi Gazetesi |
| AYB | Avrupa Yatırım Bankası |
| BM | Birleşmiş Milletler |
| CEAD | Coordination, Evaluation, Assurance and Development. (Eşgüdüm, Değerlendirme, Ölçme ve Gelişme) |
| DAS | Déclaration D'assurance (Uygunluk Bildirimi) |
| DPT | Devlet Planlama Teşkilatı |

| | |
|---|---|
| DTM | Dış Ticaret Müsteşarlığı |
| EFTA | European Free Trade Area (Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi) |
| EPB | Ekonomik ve Parasal Birlik |
| ESA | European System of Account (Avrupa Muhasebe Sistemi) |
| FEOGA | Fonds Européen d'Orientation et de Garantie Agricole (Avrupa Tarımsal Garanti ve Yönlendirme Fonu) |
| GFS | Government Fiscal Statistics (Devlet Mali İstatistikleri) |
| GSMH | Gayri Safi Milli Hâsıla |
| IMF | International Monetary Found (Uluslararası Para Fonu) |
| İKV | İktisadi Kalkınma Vakfı |
| KDV | Katma Değer Vergisi |
| KHK | Kanun Hükmünde Kararname |
| KİMK | Kamu İç Mali Kontrolü |
| KMYK | Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu |
| NAO | National Audit Office (Ulusal Denetim Bürosu) |
| NATO | North Atlantic Treaty of Organisation (Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı) |
| OECD | Organisation for Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) |

| | |
|---|---|
| OGT | Ortak Gümrük Tarifesi |
| OTP | Ortak Ticaret Politikası |
| SPK | Sermaye Piyasası Kurulu |
| TBMM | Türkiye Büyük Millet Meclisi |
| TCK | Türk Ceza Kanunu |
| TESEV | Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı |
| TOBB | Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği |
| TODAİE | Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü |
| TSK | Türk Silahlı Kuvvetleri |
| USAK | Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kurumu |
| YPK | Yüksek Planlama Kurulu |

## GİRİŞ

Kendine özgü kurumları, kuralları, işleyiş mekanizmaları ve uluslar üstü niteliği ile günümüzde ulaşılmış en ileri bütünleşme modelini oluşturan Avrupa Birliği, İkinci Dünya Savaşını izleyen dönemde özellikle Fransa ve Almanya arasındaki sorunların kalıcı olarak çözülmesi ve kıtaya barış ve refah tesisi amacıyla oluşturulmuş bir projedir.

Avrupa Birliği, ne Amerika Birleşik Devletleri ve Federal Almanya gibi bir Federasyon, ne de Türkiye Cumhuriyeti ve Fransa gibi üniter bir devlettir. Yaygın kanının aksine, BM gibi devletlerarası bir işbirliği organizasyonu da değildir. Esasen AB, şahsına münhasır « sui generis » bir birliktir. AB'yi oluşturan ülkeler (üye devletler) kendi egemenlik haklarının bir kısmını birliğin kurumlarına devrederek belirli konularda ortak politika izlemektedirler. Bu ortak politikalar 1951 de kurulan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'ndan beri gelişmekte, bu duruma paralel olarak Avrupa Birliği kurumları da çoğalmaktadır.

Bu çerçevede, bugün Avrupa Birliği olarak bilinen yapıyı oluşturan üç Topluluktan ilki olan AKÇT'nin kurulması yönündeki ilk girişim, 9 Mayıs 1950 tarihinde Fransız Dışişleri Bakanı Robert Schuman'dan gelmiştir. Schuman Bildirgesi olarak anılan bu çağrı ile savaş sanayinin ana maddeleri olan kömür ve çeliğin üretim ve kullanımının uluslar üstü bir organın sorumluluğuna verilmesi öngörülmüştür.

Buradaki amaç Avrupa için hayati önem taşıyan, hem uluslararası güvenlik hem de ekonomik büyüme açısından anahtar konumda bulunan demir çelik sektöründeki çıkarların birleştirilerek Avrupa'da yeni bir savaşın engellenmesidir.

Türkiye Cumhuriyeti kurulduğu günden bu yana, çağdaş medeniyetler seviyesine ulaşma yolunda her zaman uluslararası konjonktürdeki gelişmeleri yakından takip etmiş ve OECD, NATO gibi uluslararası oluşumlarda kendini konumlandırmıştır. İnsanlık tarihinin en büyük barış projesi olarak nitelendirilen Avrupa Ekonomik Topluluğunun (AET) 1958 yılında kurulmasından kısa bir süre sonra Türkiye de bu gelişmeye kayıtsız kalmamış ve Temmuz 1959'da Topluluğa tam üye olmak için başvurmuştur.

3 Ekim 2005 tarihinde Lüksemburg'da yapılan Hükümetler arası Konferans ile Türkiye resmen AB'ye katılım müzakerelerine başlamıştır. Yine aynı gün bir basın toplantısı düzenlenerek Türkiye için Müzakere Çerçeve Belgesi yayımlanmıştır. Böylece, Türkiye ile AB arasındaki inişli çıkışlı ilişki, çok önemli bir dönüm noktasını aşarak yepyeni bir sürece girmiştir.

Devlet yetkilerinin bazılarını, ancak en önemlilerini kullanan AB'nin, bütçe sürecinin tüm aşamalarında denetim organı olan Sayıştay'ın (European Court of Auditors – ECA) konumu, görevi ve yetkilerinin neler olduğu; inceleme/denetim sonrasında yargılama, hüküm verme veya raporlama faaliyetlerinden hangisinin/hangilerinin mevcut olduğu, AB Sayıştayı'nın bu

faaliyetleri hangi ölçüde yapacağı ve bu bağlamda Türk Sayıştayı'nın durumu ile aradaki benzerlik ve farklılıkların boyutu, bu tezin konusunu teşkil etmektedir.

Bir uluslar üstü oluşumun mali denetim kurumu ile bir devletin mali denetim kurumunu, bütçe süreçlerindeki yerleri ve rolleri bakımından karşılaştırmak çok rastlanan bir durum olmasa da, bu uluslar üstü birliktelikte, mali iş ve işlemlerde saydamlık ve hesap verme bilincine ne ölçüde sahip olunduğu ve ortak bazı yaklaşım ve değerler ile uygulamalara yakınlık derecesini göstermesi açısından bu karşılaştırma, yararlı olacaktır.

"AB Standartları" bağlamında Türk Sayıştayı'nın AB Sayıştayı'na yakınlaşması ve aynı sistem ya da yaklaşımlarla denetim yapmasının elzem olup olmadığı ve bununla birlikte mali kontrol faslı çerçevesinde hangi adımların atıldığı ve ülkemizin hangi noktaya geldiği yani, mali sistem ve denetim konusundaki "AB Standartlarına" Türk mali sistemi ve denetim anlayışının ne ölçüde yaklaştığı, konusuna ışık tutulması amaçlanmaktadır.

Her iki kurumun da; rapor formatları, idari uygulamalar, insan kaynakları ve benzeri konulardaki politikaları ile üye ülkelerin Sayıştay veya mukabili kurumlarının yapısına ilişkin konular, tezin kapsamı dışında kalmaktadır.

Bu tez çalışması ile Türk Sayıştayı'nın, denetim ve raporlama konularında AB'nin öngördüğü çalışma sistemi ve yaklaşımlara ne ölçüde yakın olduğu tespit edilerek, farklılıkların giderilebilmesine katkı sağlanabileceği düşünülmektedir.

Çalışma dört bölümden müteşekkil olup, ilk bölümde Türkiye ve AB bütçeleri ile bütçeleme süreçleri anlatılacak, ikinci bölümde AB Sayıştayı, üçüncü bölümde de Türk Sayıştayı hakkında bilgiler verilecek, dördüncü bölümde mali kontrol faslında ülkemizin geldiği nokta İlerleme Raporları ışığında değerlendirilecek ve her iki kurumun bütçe süreçlerindeki yeri ve rolleri karşılaştırılacak, Genel Değerlendirme ve Sonuç kısmında ise ulaşılan sonuçlar açıklanacaktır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

# TÜRKİYE VE AB BÜTÇELERİ İLE BÜTÇELEME SÜREÇLERİ

Bu bölümde, AB'nin tarihçesi kısaca anlatıldıktan sonra, AB bütçesinin özellikleri ve bütçeleme süreçleri hakkında bilgiler verilecek, sonrasında da ülkemiz bütçesi ve bütçe sürecine dair açıklamalara yer verilecektir.

## I – AB BÜTÇESİ VE BÜTÇELEME SÜRECİ

### A – AB Bütçesi

#### 1 – AB'nin Tarihçesi

Günümüzde AB, sınırlandırılmış mali sorumluluklar içerisinde bir konfederasyondur.[1]

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa'da yaşanan gelişmeler ve soğuk savaşın başlaması, savaşın yıkıcı etkilerini derinden yaşayan Batı Avrupa'yı, güvenlik kaygıları nedeni ile, 4 Nisan 1949 tarihinde Kuzey Atlantik Antlaşması'nı imzalayarak önemli bir savunma mekanizması temelini atmaya götürmüştür.

AB'nin kurucuları, Avrupa'daki düzenin tekrar kuruluşunun ve Avrupalı ülkeler arasında bir daha savaş yaşanmamasının çaresini, Avrupalı ülkelerin egemenliklerinin bir kısmından vazgeçerek bir çatı altında bir araya gelmelerinde görmüşlerdir. Ancak, savaşın henüz bitmiş olması ve insanların bunun için hazır olmaması bu düşüncenin hayata geçirilmesini zorlaştırmıştır. Bu zorluk Avrupalıları, amaçları belli alanlara yönelterek

[1] Rattso, Jorn, **Fiscal Federalism in the EU: Lessons from Decentralized Government**, CESifo, Münih, Ekim – 2003, s. 3.

psikolojik açıdan istenen etkiyi sağlayacak ve giderek daha fazla sorumluluk alacak ortak bir karar alma mekanizması kurmaya yöneltmiştir.[2]

Avrupa Birliği fikrinin doğuşundan itibaren hedef olarak kabul edilen ekonomik birlik kavramının temelini, bütçe uygulaması ve politikası oluşturmaktadır.[3]

Birleşik bir Avrupa'nın temeli 9 Mayıs 1950'de Schuman Planı ile atılmıştır. Bu plan Jean Monnet'nin bir projesine dayanıyordu. Plana göre Avrupa'da barışın sağlanması Fransız-Alman dostluğuna bağlıydı. Başka bir deyişle Avrupa ancak Fransız-Alman çekirdeği etrafında, yüksek bir otoritenin yönetimine girerek bütünleşebilirdi. İşte bu fikir ekseninde altı ülke; Federal Almanya, Fransa, İtalya, Hollanda, Belçika ve Lüksemburg ilk adımı atarak, 1951 Paris Antlaşması ile Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu (AKÇT) kurdular. AKÇT ile tarihte ilk kez, devletler ulusal egemenliklerinin bir kısmını uluslar üstü bir kuruma devretmiş oldu. Bugünkü AB'nin temeli işte böyle atılmıştır.[4]

Kıta Avrupasında bütünleşme ideali, yüzyıllar öncesine uzanır. Avrupa'nın henüz tamamlanmamış olan ekonomik ve siyasal bütünleşme sürecine Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'nu kuran 1951 Paris ve 1957 Roma Antlaşmaları ile somut bir başlangıç yapılabilmiştir. Altı üye ile kurulan Avrupa Topluluğu, zaman içinde üye sayısını arttırırken, Gümrük Birliği,

---

[2] **Avrupa Birliği ve Türkiye**, DTM Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü yayını, 6. baskı, Ankara, Eylül – 2007, s. 7.

[3] Özpençe, Özay, **Avrupa Parasal Birliği'nde Maliye Politikası Koordinasyonu ve Türkiye Analizi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2009, s. 127.

[4] Dura, Cihan & Atik, Hayriye, **Avrupa Birliği, Gümrük Birliği ve Türkiye**, Nobel Yayınları (No:164), 3. Baskı, Ankara, 2007, s. 41.

Tek Pazar ve Ekonomik ve Parasal Birlik oluşumu ile ekonomik bütünleşmesini de büyük ölçüde tamamlayabilmiştir.[5] Bu Antlaşmalar, 01.01.1958 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.[6]

1 Temmuz 1967 tarihinde yürürlüğe giren Füzyon Antlaşması ile; üç ayrı ortaklık, hukuki varlıklarını korumalarına rağmen bazı konularda birleştirilmiş ve üç Topluluğu ifade etmek üzere "Avrupa Toplulukları" deyimi kullanılmaya başlanmıştır. Üç Topluluk o vakte kadar ayrı ayrı yürütme ve karar organlarına sahipken bunlar; tek Komisyon, tek Parlamento, tek Konsey çatısı altında birleştirilmiştir. Bundan dolayı da "Avrupa Toplulukları Komisyonu", "Avrupa Toplulukları Parlamentosu", "Avrupa Toplulukları Adalet Divanı" deyimleri kullanılmaya başlanmıştır. Aynı Antlaşma ile üç Topluluğun bütçelerinin de birleştirilmesi yoluna gidilmiştir. AB, kuruluşundan itibaren üye ülkeler arasında var olan koruma önlemlerinin kaldırılması doğrultusunda sürekli çaba sarf etmiştir. Bu konuda ilk önemli gelişme 1 Temmuz 1968 tarihinde tamamlanmıştır. Bu tarihten itibaren üye ülkeler arasındaki gümrükler ve miktar kısıtlamaları kaldırılmış, üçüncü ülkelere karşı da ortak gümrük tarifesi uygulamasına geçilerek gümrük birliği gerçekleştirilmiştir.[7]

Tek Avrupa Senedi (The Single European Act), AT Konseyi'nin Aralık 1985 tarihinde yaptığı toplantının sonucunda ortaya çıkmış çok önemli bir hukuki belgedir.[8] Tek Avrupa Senedi ile altı alanda

---

[5] Tecer, Meral, **Avrupa Birliği ve Türkiye – Sorular Yanıtlar**, TODAİE Yayınları (No:340), 1. Basım, Ankara, 2007, s. 9.
[6] Bilici, Nurettin, **Avrupa Birliği – Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler ve İktisadi-Mali Konular)**, Seçkin Yayınları (No:6), 4. baskı, Ankara, Ekim – 2010, s. 39.
[7] Bilici, Nurettin, 2010, s. 39.
[8] Karluk, S. Rıdvan, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Beta Yayınları (No:1758/6), 6. Baskı, İstanbul, 2007, s. 48.

yeni hedeflere ulaşılması kabul edilmiştir. Bunlar; sınırların serbest bir Pazar için kaldırılarak mal, hizmet ve sermaye gibi üç temel sektörde serbest dolaşımın sağlanması, ekonomik ve sosyal bütünleşmenin gerçekleştirilmesi, işçilerin sağlık ve güvenlik şartlarının iyileştirilmesi, çevrenin korunması, araştırma ve teknolojik gelişmenin hızlandırılması ile ekonomik ve parasal birliğin sağlanmasıdır.[9]

AT'de tek para birimi ve ortak bir merkez bankası sistemine dayanan "Ekonomik ve Parasal Birlik (EPB)" ve hükümetler arası işbirliği kurularak yürütülecek ortak dışişleri ve savunma politikası ile Birliğin iç güvenliğini sağlayacak adalet ve içişleri politikasına dayanan bir "siyasi birlik" oluşturulmasını öngören, "Maastricht Antlaşması (resmi adıyla Avrupa Birliği Antlaşması – Treaty on European Union)" 7 Şubat 1992 tarihinde Hollanda'nın Maastricht kentinde imzalanmış ve 1 Kasım 1993'te yürürlüğe girmiştir. Antlaşma esas itibari ile, ortak dışişleri ve güvenlik, Avrupa vatandaşlığı, sosyal Avrupa konuları ile EPB için gerçekleşme takvimi ve gerekli ekonomik kriterler üzerinde durmuştur.[10]

29 Ekim 2004 tarihinde, 25 üye devlet ve 3 aday ülke tarafından, Anayasa Antlaşması imzalanmıştır. İmzalanan metin, anayasa karakterli bir Uluslararası antlaşmadır. Bu anayasa ile ATKA (1957), Avrupa Tek Senedi (1986), AB Antlaşması (1992), Amsterdam Antlaşması (1997) ve Nice Antlaşması (2001) gibi temel Antlaşmalar yürürlükten kalkacak, Avrupa Anayasası tek hukuki metin haline gelecektir. Ayrıca, mevcut 3 sütunlu yapı

[9] Karluk, S. Rıdvan, a.g.e, s. 49.
[10] Tecer, Meral, a.g.e, s. 17.

ortadan kalkmakta ve tüm sütunlar AB adı altında yerini almaktadır. Ancak, Fransa ve Hollanda'da yapılan halk oylamaları sonucunda Anayasa Taslağı reddedilince, süreç zorunlu olarak kesintiye uğramıştır.[11]

Yürürlüğe giremeyen Anayasa'daki bazı kurum ve düzenlemeler Lizbon Antlaşması ile hayata geçirilmiştir. Bu Antlaşma ile AB'ye "Avrupa Birliği" adı altında tek bir tüzel kişilik kazandırılmıştır, üç sütunlu yapı da bu tek tüzel kişilik altında birleştirilmiştir (ABİDA, m.47). Bu şekilde AB tek bir yasal kişilik haline getirilmiş, Topluluk ve Birlik ayrımı ortadan kalkmış olmaktadır. AB'ye hukuki kişilik kazandırılması; "AB'nin yetkisi olan her alanda sözleşme yapabilmesini, uluslararası konvansiyona taraf olabilmesini ve uluslararası bir örgütün üyesi olabilmesini mümkün kılmaktadır.[12]

Altı kurucu ülke ile yola çıkan AT, birbirini izleyen katılımlarla genişledi. Danimarka, İrlanda, ve İngiltere 1973 yılında, Yunanistan 1981 yılında, İspanya ve Portekiz 1986 yılında ve Avusturya, Finlandiya ve İsveç 1995 yılında AB'ye üye oldular. 2004 yılında on yeni ülke Avrupa Birliği'ne üye oldu ("Kıbrıs" adı ile Kıbrıs Rum Kesimi, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan, Letonya, Litvanya, Malta, Polonya, Slovakya ve Slovenya). Bulgaristan ve Romanya ise 2007 yılında AB üyesi olmuştur. Böylelikle üye sayısı 27'ye ulaşmıştır.

AB'nin kuruluş Antlaşmalarında belirtilen ilk amaçları esas itibari ile ekonomik nitelik taşır. Bu amaç; "üye ülkelerin, malları ve üretim

---

[11] Bilici, Nurettin, **Avrupa Birliği – Türkiye İlişiklileri (Temel Bilgileri ve İktisadi-Mali Konular)**, Seçkin Yayınları (No:6), 3. baskı, Ankara, 2007, s. 48-51.
[12] Bilici, Nurettin, 2010, s. 42.

faktörlerini serbestçe mübadele edebilecekleri tek bir ekonomik bölge oluşturmaları" şeklinde ifade edilebilir. Başka bir deyişle bölgede tek bir ekonomik sistem, bir ekonomik birlik oluşturulacaktır.[13]

İkinci olarak Birliğin kuruluşu siyasi nitelik taşır. Başka bir deyişle Avrupa'nın siyasal bütünleşmesi sağlanacak, bir "Avrupa Birleşik Devletleri" kurulacaktı. Bu hedefin temelinde "Avrupa'nın, çatışan millyetçilikler arasındaki yıkıcı bir savaşa, bir daha asla sahne olmaması ortak iradesi" yatmaktadır. Avrupa bütünleşmesi; hukuk, demokrasi ve insan haklarına saygı ilkelerine dayanmaktadır.[14]

**2 – Bütçe Sürecinde Yer Alan AB Kurumları Hakkında Genel Bilgiler**

AB Antlaşması'nın 3. maddesinde (eski numaralandırmada C maddesi), Birliğin, Topluluk müktesebatına tamamen saygı içinde ve bunu geliştirerek hedeflerine erişmek için, yürütülen faaliyetlerin bütünlüğünü ve sürekliliğini sağlayan tek bir kurumsal çerçeveye sahip olduğu, açıkça belirtilmiştir. Aynı Antlaşma'nın 5. maddesinde (eski numaralandırmada E maddesi) Avrupa Parlamentosu, Konsey, Komisyon, Adalet Divanı ve Sayıştay, bir yandan Avrupa Topluluklarını Kuran Antlaşmaların ve bunları değişikliğe uğratan ve tamamlayan antlaşma ve senetlerin hükümlerinde, diğer yandan bu Antlaşma'nın diğer hükümlerinde öngörülen koşullar ve amaçlar çerçevesinde yetkilerini kullanır, hükmü yer almaktadır.[15]

---

[13] Dura, Cihan & Atik, Hayriye, a.g.e., s. 41.
[14] Dura, Cihan & Atik, Hayriye, a.g.e., s. 41.
[15] Tezcan, Ercüment, **Avrupa Birliği Kurumlar Hukuku**, USAK Yayınları No: 8/4, s. 5, 2. baskı, Ankara, 2005.

a) Avrupa Parlamentosu (AP), tüm üye devletlerin halklarını ve onların demokratik siyasi iradelerini temsil eder. AP, ulusal meclislerin aksine, yasama yetkisini bağımsız olarak kullanamaz; Avrupa Komisyonu ve Bakanlar Konseyi ile paylaşır. AP'nin Konsey ile paylaştığı bütçe yetkisi ve "yürütme"yi (Konsey ve Komisyon) denetleme yetkisi de vardır.[16] AP bütçe üzerindeki yetkisi ile AB harcamalarında da söz sahibi olabilmektedir. Bütçenin yürürlüğe, girebilmesi için nihai olarak AP tarafından kabul edilmesi gereklidir. Yasama yetkisinde olduğu gibi, bütçe yapma yetkisinde de Parlamento ile Konsey ortak sorumludur. AP, yıllık bütçedeki harcamaların çoğunda (örneğin az gelişmiş bölgelere yapılacak harcamalar, işsizliği azaltmak için yapılacak eğitim harcamaları, v.b.) son sözü söyleme hakkına sahiptir.[17] Parlamento sadece bütçeyi onaylamakla kalmaz, Bütçe Denetleme Komisyonu aracılığı ile bütçe harcamalarını da sürekli kontrol ederek yolsuzluk ve kötü yönetimi engellemeye çalışır.[18]

AT'nin ilk kurulduğu yıllarda bütçe üzerinde söz sahibi olan kurum Konsey olmasına karşın, bütçenin büyümesi ve özellikle Ortak Tarım Politikası uygulamasına başlamasıyla bütçe konusunda Parlamentonun yetkilerinin geliştirilmesi söz konusu olmuştur. 1970 yılında yürürlüğe giren Lüksemburg Antlaşması ile Parlamentonun bütçe üzerindeki yetkileri arttırılmıştır.[19]

Bütçenin kabulü prosedürü AP'nin 1970 yılından itibaren devamlı olarak yetkisini arttırdığı alanlardan biri olmuştur. AP bu konuda giderek

---

[16] Tecer, Meral, a.g.e, s. 27 ve 29.
[17] Sanlı, Leyla, **Avrupa Birliği ve Demokrasi Açığı**, Alan Yayıncılık (No: 33/200), 1. baskı, Ankara, Ekim – 2005, s. 94.
[18] Sanlı, Leyla, a.g.e., s. 94.
[19] Demir, Nesrin, **Avrupa Birliği Parlamentosu**, Nobel Yayınları (No:827), 1. basım, Ankara, Eylül – 2005, s. 82.

modern demokrasilerde mevcut olan parlamentoların yetkisine yakın yetkiler elde etmiştir. AP, bütçenin ilk hazırlık aşamasından harcama aşamasına kadar her safhasında bulunur ve bütçeye ilişkin olarak yetkili olan iki kuruluştan biridir.[20]

AP önceleri, özellikle danışma işlevi görmekte idi ve yetkileri çok sınırlıydı, ancak sorumlulukları yavaş yavaş artmış ve misyonları 19. y.y. parlamenter monarşilerin parlamentolarına yakın olan bir meclis durumuna gelmiştir.[21]

AP'nin bütçe konusundaki yetkilerinin, bir ölçüde arttırılmakla birlikte demokratik parlamenter rejimlerdeki yasama organlarının sahip oldukları bütçe yetkilerine kıyasla, geri durumda olduğu açık bir şekilde görülmektedir. Bütçe konusu, AB kurumları arasında son derece yoğun tartışmalara yol açan bir konudur.[22]

Lizbon Antlaşması ile AP'nin bütçeye ilişkin yetkileri de arttırılarak, özellikle yıllık bütçenin kabulü konusunda Bakanlar Konseyi ile "eşit" bir yasama organı haline getirilmiştir.[23]

b) Avrupa Birliği Bakanlar Konseyi, (The Council of the European Union) üye devletlerin temsil edildiği bir AB karar kurumudur. Üye devletlerin bakan seviyesindeki temsilcilerinden oluşur. AB Bakanlar Konseyi yasama faaliyetini nihai olarak gerçekleştiren kurum olarak AB kurumsal yapısı içinde çok güçlüdür. Farklı karar usülleri bulunmakla

---

[20] Bozkurt, Enver & Özcan, Mehmet & Köktaş, Arif, **Avrupa Birliği Hukuku**, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti, 2. baskı, Ankara – 2004, s. 83.
[21] Mathieu, Jean-Luc, **Avrupa Birliği**, Çev. İsmail Yerguz, Dost Kitabevi, Ankara, Eylül – 2006, s. 53.
[22] Demir, Nesrin, a.g.e, s. 83.
[23] DTM Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü yayını, 2009, s. 25.

birlikte, gittikçe yaygınlaşan bir biçimde "nitelikli çoğunlukla" karar almaktadır. Birliği şekillendirir, yönetir ve dış politikasını belirler. Roma Antlaşması'na göre (m. 145), (*ABİDA m. 161*) Konsey, üye ülkelerin ekonomik politikalarının koordinasyonunu sağlar.[24]

c) Avrupa Komisyonu (European Commission), AB'nin bürokrasisi işlevini gören, bir anlamda kamu hizmeti veren kurumudur. Üye ülkelerin Antlaşmalar uyarınca ortaya çıkan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediklerini gözetir, Topluluk adına hareket etme ve ikili, çok taraflı müzakereleri yürütme yetkisi vardır, AB taslak bütçesini hazırlar, yapısal Fonları idare eder. Ayrıca, birinci sütun (Birlik vatandaşlığı, Topluluk politikaları ve EPB) kapsamında AT yetki alanına giren hususlarda "girişim başlatma" yetkisine sahiptir.[25]

Komisyon, AB bütçesinin ve Parlamento ve Konsey tarafından kabul edilen politika ve programların uygulanmasını sağlar. Bu konudaki uygulamalar büyük ölçüde ulusal ve yerel yetkililerle yapılmakla birlikte, Komisyon denetleyici kurumdur. Komisyon, Adalet Divanı ile birlikte AB'de iyi bir mali yönetim sağlanması için görevlidir.[26]

d) Avrupa Toplulukları Adalet Divanı (ATAD) [*Avrupa Birliği Adalet Divanı* (*ABAD*)], üye ülkelerin ve diğer ilgili tarafların Topluluk mevzuatına saygılı olmasını güvence altına almak üzere kurulmuştur. AT ortak mevzuatına aykırı davranılması durumunda; Komisyon veya üye ülkeler konuyu ATAD'a götürerek aykırılığın önlenmesini

[24] Karluk, S. Rıdvan, a.g.e, s. 143.
[25] DTM Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü yayını, 2007, s. 17 ve 18.
[26] Karluk, S. Rıdvan, a.g.e, s. 158.

isteyebilmektedirler. Diğer taraftan, ATAD Topluluk mevzuatının yorumu konusunda da görev yapmaktadır. Kararları, uyulması zorunlu, tüm topluluk açısından bağlayıcı özelliği olan kaynaklar arasında yer almaktadır.[27] AT Antlaşması'nın 230. maddesi (eski numaralandırmada 173) (*ABİDA m. 263*) uyarınca Adalet Divanı, Topluluk kurumlarının hukuksal etki doğuran eylemlerine karşı açılan iptal davalarına bakma yetkisine sahiptir. Bu tür davaları bir üye devlet, Konsey veya Komisyon ya da yetkilerini korumak amacı ile AP, Sayıştay ve Avrupa Merkez Bankası açabileceği gibi özel veya tüzel kişiler de açabilir.[28]

e) Sayıştay (The European Court of Auditors – ECA) hakkında ayrıntılı bilgi ve açıklamalar, takip eden bölümde yer almaktadır.

### 3 – AB Bütçesi - Kısa Tarihçe

AB bütçesi, belirli bir mali döneme ilişkin gelir ve giderleri gösteren, Birliğin organlarınca gerekli giderlerin gerçekleştirilip, gelirlerin toplanmasına izin veren bir tasarruf niteliğindedir.[29]AKÇT'nin, 1951 yılında kurulduğunda idari bütçesi ile araştırma ve yatırım bütçesi olmak üzere iki ayrı bütçesi vardı ve bu bütçelerin gelirlerini, kömür ve çelik üretiminden elde edilen gelirler üzerinden alınan azami %1 oranındaki pay oluşturmakta idi.[30] AAET için 1957 yılında, idari bütçe ile araştırma ve yatırım bütçesi olmak üzere iki ayrı bütçe oluşturulmuştur. Bütçe üye devletlerin doğrudan katkıları ile finanse edilmiştir.[31]

---

[27] Bilici, Nurettin, 2010, s. 57.
[28] Tezcan, Ercüment, a.g.e, s. 86.
[29] Bilge, Semih & Çelikay, Ferdi, AB Bütçesinin Geleceği: Bütçe Revizyon Çalışmaları, **Maliye Dergisi**, sayı 157, Temmuz – Aralık 2009, s. 152.
[30,31] Bilici, Nurettin, 2010, s. 120.

1957 yılında kurulan AET için ise, tek bir bütçe oluşturulmuştur. Bu bütçe de üye ülkelerin doğruda katkıları ile finanse edilmiştir.[32] Doğrudan katkı payları üye ülkelerin ekonomik gücü dikkate alınarak belirlenmiştir. İlk kuruldukları dönem içerisinde Avrupa Topluluklarının her birinin ayrı bütçeleri olduğu ve söz konusu bütçelerin tipik bir uluslararası kuruluş bütçesine benzediği görülmektedir.[33]

8 Nisan 1965'te imzalanıp, 1 Temmuz 1967'de yürürlüğe giren Füzyon Antlaşması, AKÇT ve AAET'nin idari bütçelerini, AET bütçesine dâhil etmiştir. AAET araştırma ve yatırım bütçesi de 1970 Lüksemburg Antlaşması ile AET bütçesi içine alınmıştır. Bu şekilde dışarıda kalan tek bütçe AKÇT'nin araştırma ve yatırım bütçesi olmuştur. Üç Topluluğun bütçelerinin birleştirilmiş hali "Avrupa Toplulukları Bütçesi" şeklinde isimlendirilmeye başlanmıştır. AKÇT'nin hukuki varlığı 23.07.2002'de sona ermiştir. Günümüzde AT Bütçesi iki Topluluğun tüm gelir ve harcamalarını kapsamaktadır ve "Avrupa Birliği Bütçesi" ismi ile adlandırılmaktadır. [34]

24 Haziran 1988 tarihinde Konsey tarafından kabul edilen Delors Raporu doğrultusunda bütçe reformu yapılmıştır. Reform ile, dördüncü özkaynak olarak GSMH payı kabul edilmiştir ("GSMH Payı" ismi, 2007

---

[32] Bu üç bütçeye ilave olarak üye ülkelerin, çoğu Afrika'da bulunan eski sömürgeleri için oluşturdukları Avrupa Kalkınma Fonu da ilave bir bütçe olarak sayılabilir. Günümüzde hala varlığını sürdüren bu Fonun kaynağını da üye ülkelerin doğrudan katkıları oluşturmaktadır. (Bilici, Nurettin, 2007, s. 84, *77 numaralı dipnot*)

[33] Wallace, H., Wallace, W., Pollack M.A., **Policy Making in the EU**, Oxford University Press, Oxford, 2005, s. 193.

[34] Bilici, Nurettin, 2010, s. 121.

yılından itibaren, hesaplama şekli de farklı olan "Gayri Safi Milli Gelir payı" olarak değiştirilmiştir).[35]

Topluluk bütçesi ilk yıllarında devletlerin doğrudan yaptıkları katkılardan oluşurken, zamanla kendi kaynaklarına kavuşmuş ve bütünleşme sürecinin derinleşmesi ile önem kazanmıştır. Bunun bir sonucu olarak, bütçenin kararlaştırılması hem üye ülkeler arasında hem de Topluluk kurumları arasında çeşitli görüş ayrılıklarına ve çekişmelere neden olmuştur.[36] AB bütçesi, Birliğin kurulduğu yıllardan günümüze kadar olan süre içerisinde gittikçe artan bir öneme sahip oldu ve bu da beraberinde, AB bütçesinin, Birliğe üye ülkeler tarafından siyasileştirilerek hemen hemen her platformda tartışılan bir alana dönüştürülmesini getirdi.[37]

Gerek üye sayısının artışı gerekse uygulamaya konulan programların finansman gereği büyümesi nedeni ile AB bütçesi giderek büyümüştür.[38] Buna bağlı olarak, Birlik bütçesinde de önemli reformlar yapılmış, bütçenin ilk başlardaki idari ve fonksiyonel görevlerine, Birliğin gelecek hedeflerini saptama ve ortak politikalara finansman sağlama gibi işlevler de katılarak, belirleyici olma özelliği kazandırılmıştır.[39] Ayrıca, Birlik bütçesi aracılığı ile gelir ve giderlerin kontrollü bir şekilde yönlendirilmek istenmesi, bütçenin denetim işlevinin öne çıkmasına sebep olmuştur. Bundan dolayı Birliğin mali anlamda giderlerini finanse edebilmek maksadı ile borçlanamaması, AB bütçesinin gelir ve giderleri

---

[35] Bilici, Nurettin, 2007, s. 93.
[36] Kaleağası, Bahadır, **Tek Pazardan Ekonomik ve Parasal Birliğe AB'nin Yetkileri ve Karar Alma Mekanizmaları**, İKV Yayınları No: 132, İstanbul, 1995, s. 109.
[37] Güvenç, Müge H., **Avrupa Birliği Bütçesi ve Reform İhtiyacı**, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 3, sayı (Kış) 2008, s. 17.
[38] Demir, Nesrin, a.g.e, s. 81.
[39] Güvenç, Müge H., a.g.m., s. 18.

açısından mutlaka denk bağlanması zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir.[40]

### 4 – AB Bütçesinin Özellikleri

AB bütçesinin özellikleri, genel olarak aşağıdaki şekilde sıralanabilir:[41]

1) AB Bütçesi'nin hazırlanmasında, daha önce kabul edilen çok yıllı mali planlar esas alınmaktadır.

2) Bütçenin özkaynakları (bütçenin toplam gelirleri) AB GSMH'nın belli bir oranı ile sınırlandırılmıştır.

3) Bütçenin hazırlanmasında açık bütçe yapma yolu kapatılmıştır. Sadece bütçe kaynakları ile sağlanan gelirler harcanabilmektedir ve buna ilave olarak, borçlanma yolu ile gelir sağlanması ve harcanması yolu ise kapatılmıştır.

4) İki Topluluğun gelir ve harcamaları tek bir bütçe altında düzenlenmektedir. Yani "bütçede birlik ilkesi" söz konusudur.

5) Bütçenin hazırlanıp yasalaştırılması, Topluluk kurumları tarafından gerçekleştirilmektedir.

---

[40] Bilge, Semih & Çelikay, Ferdi, a.g.m, s. 152.
[41] Bilici, Nurettin, 2010, s. 121 - 126.

## 5 – AB Bütçesinin Temel İlkeleri

AB bütçesinin temel ilkeleri de aşağıdaki şekilde tanımlanabilir;[42]

Teklik; AB bütçesi, gelir ve giderin tek bir doküman içinde yer alacağı şekilde düzenlenmektedir.

Genellik; Bütçede gelirler belirli bir harcama kalemine aktarılmamalı ve gelir ve gider kalemleri ayrı kalemler olarak gösterilmelidir.

Yıllık; Bütçe hareketleri bir yıllık bütçe dönemi için hesaplanmalıdır. Ancak çoğu AB programının birkaç yılı kapsayacak şekilde düzenlenmesi nedeni ile *taahhüt edilen tahsisat* ve *ödenecek tahsisat* kavramları oluşturulmuştur. Taahhüt edilen tahsisat, AB'nin birkaç yıl boyunca çeşitli politikaları için ödemeyi taahhüt ettiği kalemleri kapsarken; ödenecek tahsisat geçmiş senelerde ödeme taahhüdünde bulunulan miktarlar ile içinde bulunulan mali yılda ödenmesi gereken kalemleri kapsamaktadır.

Denge; Bütçede gelir ve gider kalemleri denk olmalıdır. Öngörülmeyen giderler nedeni ile bütçedeki gelirler yetersiz kalırsa, söz konusu mali yılın bütçesi değiştirilerek tahsisatlar yeniden dağıtılır ve/veya bütçeye ek gelir sağlanması için çağrıda bulunulur. AB, bütçe açığını borçla kapatamaz.

Belirlilik; Bütçedeki her bir harcama kaleminin belirli bir amaca yönelik harcandığı belirtilmelidir.

---

[42] Günay, Ayşe, **Mali Disiplinin Sağlanmasında Anayasal Denk Bütçe Yaklaşımı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2007, s. 191 ve 192.

Euro; 1 Ocak 1999'dan bu yana AB'nin para birimi Euro'dur ve AB bütçesinin gelir ve gider tahminleri Euro olarak belirlenmektedir.

Güçlü mali yönetim; ekonomiklik, etkililik ve verimlilik prensiplerinin referans alınması, olarak tanımlanır.[43]

### 6 – AB Bütçesini Diğer Uluslararası Kuruluşların Bütçelerinden Ayıran Temel Özellikler

AB Genel Bütçesi; OECD, NATO, BM ve EFTA gibi Uluslararası kuruluşların bütçelerinden farklı özellikler taşımaktadır.[44]

a) AB bütçesinin kendi özkaynakları vardır. 1970 yılında, hukuken Topluluğa ait özkaynaklar uygulaması başlatılmıştır. Dolayısı ile AT bütçesinin üye ülkelerin kamu maliyelerinden bağımsız bir karakteri vardır. Diğer Uluslararası kuruluşlar ise özkaynaklara sahip olmayıp üye ülkelerin yaptıkları katkılara bağımlıdırlar.

b) Diğer Uluslararası kuruluşların bütçeleri idari ve personel harcamaları ile sınırlı kalırken, AB bütçesi yatırımlara dönük harcamaları da içerir.

c) AB bütçesi, üye ülkelerin para birimleri dışında bir para olan Euro ile ifade edilir. Diğer Uluslararası kuruluşlar için ise böyle bir durum söz konusu değildir.

---

[43] http://eca.europa.eu/portal/page/portal/aboutus/interinstitutionallegalframework/generalbudgetEuropeanUnion <09.12.2010>

[44] Bilici, Nurettin, **Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye**, Akçağ Yayınları, 1. baskı, Ankara, 1997, s. 8-9.

## 7 – AB Bütçesini Ulusal Bütçelerden Ayıran Özellikler

AB bütçesi iki açıdan ulusal bütçelerden farklılık göstermektedir;[45]

a) Oldukça küçük olması ve Topluluk harcamalarının AB'nin toplam GSMH'nın yanlızca % 1'inin biraz üzerinde olmasıdır. Üye devletlerin ulusal harcamaları ise GSMH'nın %45'ine kadar çıkabilmektedir. Savunma harcamaları da ulusal düzeyde kalmakta ve AB bütçesinde yer almamaktadır.

b) Ulusal bütçeler işlevsel bütçeler iken, AB bütçesinin denk olması gerekmektedir.

## 8 – Bazı Temel Kavramlar

Genel bütçede yer alan ödenekler ve harcamalarla ilgili kimi kavramlar bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şu şekilde açıklanabilir;[46]

(i) Taahhüt Ödenekleri (Commitment Appropriations): Birkaç yıla sarkan ve yasal yükümlülüklerden kaynaklanan ödeneklerin ilgili finansal yıla karşılık gelenlerini ifade eder.

(ii) Ödeme Ödenekleri (Payment Appropriations): Cari mali yıl içindeki yükümlülüklerden doğan harcamaları içerdiği gibi önceki mali yıllardan gelenleri de kapsar.

(iii) Basit Ödenek (Non-differentiated Appropriations): İçinde bulunulan mali yıla ilişkin taahhütler ve ödeneklerdir.

---

[45] Iliaz, Ntilek, **AB Bütçesi ve 2007-2013 Mali Perspektifi**, The Journal Of Turkish Weekly, http://www.turkishweekly.net/turkce/makale.php?id

[46] Dura, Cihan & Atik, Hayriye, a.g.e., s. 240, 241.

(iv) Karışık Ödenek (Differentiated Appropriations): Sadece cari yıl ödenekleri ile sınırlı olmayan, yıllara yayılan ödenek türüdür.

(v) Zorunlu Harcamalar (Compulsory Expenditures): Roma Antlaşması ve bu Antlaşma çerçevesindeki akitlerden kaynaklanan harcamalardır. Zorunlu harcamalar, uygulamada Birlik harcamalarının yaklaşık %75'ini oluşturmaktadır. Avrupa Tarımsal Yönverme ve Garanti Fonu'na ilişkin harcamalar, zorunlu harcamalardır.

(vi) Zorunlu Olmayan Harcamalar (Non-compulsory Expenditures): Bu harcamalar AB yönetsel harcamaları ile Antlaşma ve akitlerde yer almayan harcamaları kapsamaktadır. Birlik bütçesine ilişkin harcamaların yaklaşık %25'i zorunlu olmayan harcamalardır. Avrupa Sosyal Fonu harcamaları, zorunlu olmayan harcamalara örnektir.

[2009 Lizbon Antlaşması ile bütçede, zorunlu olan ve zorunlu olmayan harcamalar ayrımı kaldırılmıştır.][47]

## B – AB'de Bütçeleme Süreci

### 1 – Genel Bilgiler

Avrupa Birliği bütçesinin hazırlık süreci incelendiğinde, ilk aşamada harcamaların cinsi belirlenir, ikinci aşamada bu harcamaların miktarı ve bu miktara karşılık gelecek gelirler belirlenir. Son aşamada ise bütçenin uygulanmasının kontrolü söz konusudur.[48]

---

[47] Mengiler, Özgür, AB Sayıştayı'nın Kurumsal Etkinliği, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:77, Ankara, s. 15.

[48] Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız, **Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası**, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul, Mart – 2004, s. 140.

## 2 – AB Bütçesinin Hazırlanma ve Onaylanma Süreci

Avrupa Komisyonu, en geç 1 Temmuz tarihine kadar kendi bütçe tahminlerini hazırlayan diğer Topluluk Kurumları ile de müzakerelerde bulunarak (Temmuz-Ağustos ayları) "bütçe ön taslağını" hazırlayıp en geç 1 Eylül tarihine kadar Bakanlar konseyine sunmaktadır. (ABİDA, m.314/1 ve 314/2)

Bakanlar Konseyi 1 Ekim tarihine kadar, bütçeyi nitelikli oy çokluğu kuralına göre kabul eder ve "taslak bütçeyi" Parlamento'ya yollar.

Parlamento (en fazla 45 gün içerisinde); taslak bütçeyi onaylarsa bütçe kesinleşir. Parlamento, düzeltme önerirse, bütçe Konsey'den ve AP'den eşit sayıda üyelerin oluşturduğu "Uzlaşma Komitesi" ne gönderilir.

Uzlaşma Komitesi en fazla 21 gün içinde karar vermek zorundadır. Uzlaşılan metin AP ve Konsey'e sunulur. Uzlaşma tarihinden itibaren 14 gün içinde iki Kurumdan ikisi veya sadece biri metni onaylar ve diğeri sessiz kalırsa bütçe kesinleşir.

Parlamento evet Konsey hayır demişse, Uzlaşma Komitesi metni, Konsey'in hayır kararını verdiği tarihten itibaren 14 gün içinde Parlamento'da oylanır. Toplam üye sayısının en az salt çoğunluğunun katılımı ile yapılacak toplantıda oylama yapılır. Uzlaşma Komitesi'nin önerileri bu oylamada oylamaya katılanların beşte üç çoğunluğu ile toptan veya kısmen kabul edilir veya reddedilir. Bütçe kesinleşir.

Her iki kurum da uzlaşma metnine hayır derse veya biri evet der diğeri sessiz kalırsa veya Konsey evet Parlamento hayır derse, Komisyon yeni bir bütçe taslağı hazırlamak zorundadır.

Uzlaşma Komitesi 21 gün içinde uzlaşmaya varamamışsa, Komisyon yeni bir bütçe taslağı hazırlamak zorundadır.

Süreç olumlu şekilde tamamlandığında, Parlamento kamuoyuna bütçenin kabul edildiği açıklamasını yapacaktır.

Böyle bir durumda bütçe kabul edilene kadar her ay, bir önceki yıl bütçe taahhüt ödeneklerinin (ve tartışılan yıl bütçe tasarısında yer alan taahhüt ödeneklerinin) on ikide birini geçmeyecek bir tutarın harcaması yapılabilir (ABİDA, m. 315). Bu düzenlemeler, bütçenin kabulü sürecinde ağırlıklı rolün Parlamento'ya verildiğini göstermektedir. Sonuç olarak, bütçenin AB Resmi Gazetesi'nde yayınlanabilmesi için, Parlamento'nun bütçenin tamamını oylayarak kabul etmesi gerekmektedir (ABİDA m. 314/9).

### 3 – AB Bütçesine İlişkin Kurucu Antlaşmadaki Hükümler ve Başlıca İkincil Mevzuat

AT hukuk düzenini geleneksel uluslararası hukuktan ayıran iki temel ve özgün unsur;

İlgili ulusal organlardan kendilerine geçen devlet yetkilerine benzer yetkileri kullanmak üzere kurulan bağımsız ve özerk yasama, yürütme ve yargı organlarının varlığı ve bireylerin, üye devletlerle birlikte bu yeni hukuk düzeninin süjeleri konumuna yükseltilmesidir. Bu iki temel unsur

aynı zamanda, Topluluk kurucu antlaşmasının anayasal niteliğine de işaret etmektedir.[49]

Avrupa Toplulukları'nın kurucu Antlaşmaları, bağımsız devletlerarasında imzalanmış Uluslararası antlaşmalardır. İlk kurucu antlaşma 18 Nisan 1951 tarihinde imzalanan AKÇT Antlaşmasıdır. Bu antlaşmayı, 25 Mart 1957 tarihinde imzalanan AAET ve AET antlaşmaları izlemiştir. Bu Antlaşmalardan 50 yıl süreli kurulan AKÇT'nin hukuki varlığı 23 Temmuz 2002'de sona ermiştir. Adı, önce "Avrupa Topluluğu Antlaşması" daha sonra da "Avrupa Topluluğu Kurucu Antlaşması" olarak değiştirilen AET (Roma) Antlaşması, Avrupa bütünleşmesinin en önemli hukuki belgesidir.[50]

Kurucu Antlaşma'da önemli değişiklikler yapan hukuki metinler,[51] yürürlüğe giriş tarihlerine göre;

Füzyon Antlaşması (01.07.1967)

Avrupa Tek Senedi (01.07.1987)

Avrupa Birliği (Maastricht) Antlaşması (01.11.1993)

Amsterdam Antlaşması (01.05.1999)

Nice Antlaşması (01.02.2003)

Lizbon Antlaşması (01.12.2009).

---

[49] Baykal, Sanem, "Avrupa Birliği'nin Geleceği: Meşruiyet Sorunu, Anayasallaşma Süreci ve Bütünleşmenin Nihai Hedefi Üzerine", **Uluslararası İlişkiler Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Ankara, Bahar – 2004, s. 124.

[50] Bilici, Nurettin, 2010, s. 39.

[51] Bilici, Nurettin, 2010, s. 40.

AB Antlaşmasının 3 üncü maddesinde (eski numaralandırma ile C maddesi)[52] Birliğin; Topluluk müktesebatına tamamen saygı içinde ve bunu geliştirerek hedeflerine erişmek için, yürütülen faaliyetlerin bütünlüğünü ve sürekliliğini sağlayan tek bir kurumsal çerçeveye sahip olduğunu, açıkça belirtmiştir.

a) Bütçe ile ilgili temel hükümler, ATKA'nın "Mali Hükümler" başlığını taşıyan 268-280inci maddeleri arasında yer almıştır.[53] Söz konusu hükümler, ABİDA ile değişikliğe uğramış, aynı başlıkla 310 ile 325. maddeler arasında yer almış[54] ve bazı hükümler de (örneğin 270inci madde ile 271inci madde 1inci paragraf) yürürlükten kaldırılmıştır;

Özet olarak;

310uncu maddede; AB'nin gelir ve gider kalemlerinin her mali yıl için tahmini olarak belirleneceği ve bütçede gösterileceği, bütçenin gelir ve giderlerinin denk olması gerektiği, [maddenin eski halinde (268), ASF ile ilgili gelir ve giderler de dâhildi],

---

52 Amsterdam Antlaşması saydamlık ve Antlaşma metinlerinin sadeleştirilmesi kaygısından yola çıkarak, AT Antlaşması'nda rakamların yanına harf konulması ile oluşturulan numaralandırma sistemi yerine yeni bir sistemi getirmiştir. – (Tezcan, Ercüment, Avrupa Birliği Kurumlar Hukuku, USAK Yayınları – 8, s. 5 – *7 numaralı dipnot*)

53 Ekim 2004 Avrupa Anayasası'nda da bu maddelere paralel düzenlemeler bulunmaktadır: Bütçenin özkaynakları ile ilgili kararlar yine oy birliği ile alınacaktır. Bütçe giderlerinin dağıtılması konusundaki kararların alınmasında ise 2007 yılından itibaren oy birliğinden oy çokluğu esasına geçilmektedir. Mali planlar en az 5 yıl süreli yapılacaktır. Zorunlu-Zorunlu olmayan harcama ayrımı kaldırılmaktadır. Bu aslında Parlamento'nun bütçe sürecindeki yetkilerinin bir parça daha genişletilmesi anlamına gelmektedir. Bütçenin yasalaştırma süreci yeniden düzenlenmektedir. – (Bilici, Nurettin, 2007, s. 85, *80 numaralı dipnot*)

54 http://eca.europa.eu/portal/page/portal/aboutus/interinstitutionallegalframework <09.12.2010>

311inci maddede; Diğer gelirlerin saklı kalması kaydı ile bütçenin tamamen özkaynaklardan karşılanacağı,

312nci maddesinde, AB bütçesinin çok yıllı mali çerçevede yapılacağı, öngörülen sürenin en az 5 yıl olacağı, yıllık bütçelerin de çok yıllı mali çerçeve ile uyumlu olması gerektiği, mali çerçeveye ilişkin diğer esaslar ile Konsey'in bazı görev ve sorumlulukları,

313üncü maddede; mali yılın 1 Ocak – 31 Aralık tarihleri arasında kabul edileceği,

314üncü maddede; AP ve Konsey tarafından yürütülecek bütçe hazırlanması ve onaylanması sürecine dair detaylar,

315inci maddede; Bütçenin mali yılbaşından önce onaylanmaması durumunda uygulanacak prosedür,

316ncı maddede; bütçe ödeneklerinin ertesi yıla aktarılma koşulları ile ödeneklerin çeşitli kriterlere göre tasnif edilebileceği,

317nci maddede; Bütçenin, Komisyon tarafından iyi mali idare ilkesine ve 322nci madde hükmü uyarınca çıkarılacak Tüzüklere uygun bir şekilde kullanılacağı ve bu konuda üye devletlerin Komisyon ile işbirliği yapacağı, bölümler arası aktarım ve benzeri işlemlerin yapılabileceği,

318inci maddede; Komisyon'un önceki mali yıl hesaplarını Konsey ve Parlamento'ya sunacağı,

319uncu maddede; Parlamento'nun ve Konsey'in alacakları kararlar ve yapılacak oylama ile Komisyonu ibra etme süreci, AB Sayıştayı'nın inceleme ve raporlama faaliyeti ile bu süreçteki rolü,

320nci maddede; çok yıllı mali çerçevenin ve yıllık Bütçenin Euro cinsi para biriminden hazırlanacağı,

321inci maddede; Komisyon'un bir üye devletin kendi para cinsinden sahip olduğu varlıkları, o devletin ilgili makamlarına haber vermek kaydı ile, diğer bir üye devletin para cinsine çevirebileceği ve bu konu ile ilgili diğer detaylar,

322nci maddede; Konsey'in, Komisyon'un önerisi ile, Parlamento'ya danıştıktan ve Sayıştay'ın görüşünü aldıktan sonra, bütçe ile ilgili mali tüzük çıkaracağı, bütçe gelirleri ve nakit ihtiyaçları için usül ve esaslar ile başvurulacak önlemleri belirleyebilmesi, bütçe denetimine dönük kuralların tespiti,

323üncü maddede; AP, Konsey ve Komisyon'un, mali tedbirlerin, Birliğin Antlaşma yapacağı tüm üçüncü taraflarla yapılan işlemlerde de uygulanmasını sağlayacağı,

324üncü maddede de; AP Başkanlığı, Konsey ve Komisyon'un düzenli toplantılarla bir araya geleceği ve inisiyatifin Komisyon'da olacak şekilde, bütçe prosedürü ile ilgili konularda bu Başlığa atıf yapılacağı,

hakkında hükümler bulunmaktadır.

b) 2002 yılında çıkarılan Konsey Mali Tüzüğü'nde, bütçenin oluşumu, uygulanması, muhasebesi, kontrolü gibi konularda ayrıntılı düzenlemeler bulunmaktadır.[55] 1605/2002 sayılı bu Tüzük, AT Genel Bütçesine (*bütününe*) uygulanabilir statüdedir. Bu tüzüğün ayrıntılı

55 Bilici, Nurettin, 2010, s. 121, 117 numaralı dipnot: Financial Regulation, (Avrupa Toplulukları Genel Bütçesine Uygulanacak Konsey Mali Tüzüğü, OJ L 248, 16.09.2002, s. 1)

kuralları da (*uygulama usül ve esasları*) 23.12.2002 tarihinde Komisyon tarafından belirlenmiştir (2342/2002, OJ L 357)[56]

c) Avrupa Parlamentosu, Konsey ve Komisyon arasında Bütçe Disiplini ve Bütçe Usulünün Geliştirilmesi Hakkında Kurumlar Arası Antlaşma ile, özellikle bütçenin kabulü sürecinde "uzlaşma usulünün" nasıl gerçekleşeceği konusu düzenlenmektedir.[57]

### 4 – AB Bütçesinin Gelirleri ve Harcamaları

a) AB Bütçesinin Gelirleri

AB bütçesi, gelir cetveli (söz konusu mali yıl için Topluluğun tahmin edilen gelirleri ve önceki mali yılın gelirleri) ile harcama cetvelinde oluşmaktadır. Harcama cetveli 6 bölüme ayrılmıştır; AP (I. Bölüm), Bakanlar Konseyi (II. Bölüm), Komisyon (III. Bölüm), ATAD (IV. Bölüm), Sayıştay (V. Bölüm), Ekonomik ve Sosyal Komite ile Bölgeler Komitesi (VI. Bölüm). I, II, IV, V ve VI. Bölümler yanlızca idari harcamalar için olan ödeneklerdir. Komisyona ait III. Bölümdeki ödenekler ise, İdari Ödenekler (A kısmı) ve Faaliyetler için ödenekler (B kısmı) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.[58]

AB bütçesi özkaynaklar sistemi yolu ile finanse edilmektedir. Özkaynaklar, "üye ülke otoritelerinin ayrı bir kararına gerek kalmadan,

---

[56] http://eca.europa.eu/portal/page/portal/aboutus/interinstitutionallegalframework/financialregulation <09.12.2010>

57 Bilici, Nurettin, 2010, s. 121, (OJ C172, 18.06.1999).

[58] European Commission, Directorate General for Budget, Structure of Budget, http://europa.eu.int/comm/budget/budget/sturcture_en.htm <08.02.2011>

bütçeyi finanse etmek amacı ile Topluluğa ödenmesi baştan kabul edilen vergi karakterindeki gelirler" şeklinde tanımlanabilir.[59] Özkaynakların varlığı, Avrupa Birliği'nin temel özelliklerinden biridir ve bütçe sektöründe Avrupa entegrasyonunun orijinalliğini sembolize etmektedir. İç pazarın tamamlanması, ortak politikaların uygulanması ve üye ülkelerle ilişkilerinde kendi ayrı kimliğini öne sürmesi ile, Toplulukların üye ülkelerden bağımsız bir finansmanı olması gereği ortaya çıkmıştır.[60]

AB bütçesinin gelirlerini, ana kalemler itibari ile aşağıdaki gibi tasnif etmek mümkündür:

i) GSMH payı

Üye ülkelerin elde ettiği GSMH'lara belirli bir oranın uygulanması sonunda elde edilen miktarlar, AB bütçesine aktarılır. Özkaynaklar GSMH payı, 1 Ocak 1989'dan başlayarak uygulanmaya konulmuştur. Üye ülkelerin GSMH'larına uygulanan oran, bütçe gereklerine göre her yıl değişmektedir. Üye ülkelerin GSMH'larına belirli bir oranın uygulanması GSMH'sı fazla olan ülkelerin AB bütçesinin finansmanında yüksek bir paya sahip olmalarına neden olmaktadır. Bu durum, AB bütçesine en fazla katkı sağlayan Almanya, Fransa ve Belçika gibi ülkelerin, AB'nin genişlemesi ve az gelişmiş bölgelere yapılacak yardımların belirlenmesi gibi konularda zaman zaman itirazlarına yol açmaktadır.[61]

---

[59] Bilici, Nurettin, 1997, s. 34.

[60] European Commission, Directorate General for Budget, **European Union Public Finance**, Office for Official Publications of the EU, Luxembourg, 2002, s. 101.

[61] Dura, Cihan & Atik, Hayriye, a.g.e., s. 246, 247.

ii) KDV Payı

1970 yılından bu yana bütçenin özkaynakları arasında yer alan KDV, AB'nin ortak harcama vergisidir. Üye ülkeler KDV matrahının %0,30'unu[62] bütçenin özkaynağı olarak vermektedir. KDV matrahının GSMH içindeki payı %50'nin üzerinde olan ülkeler için bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre bu ülkelerle ilgili KDV hesabı yapılırken toplam KDV matrahının sadece %50'lik kısmı dikkate alınacaktır.[63]

iii) Gümrük Vergileri

Gümrük vergileri, üçüncü ülkelerden yapılan ithalatta uygulanmakta olan OGT'nin uygulanması ile elde edilen gelirler olup, 21 Nisan 1970 tarihinde kabul edilen ve 1 Ocak 1971 tarihinde yürürlüğe giren Konsey Kararı ile kademeli olarak Topluluk bütçesine devredilmiş ve 1975 yılından itibaren bütçenin özkaynaklarından biri haline gelmiştir. İthalattan alınması nedeniyle, gümrük vergisi gelirlerinde daha çok sanayileşmiş ülkelerin payı daha yüksektir.[64]

iv) Tarımsal Vergiler ile Şeker ve Glikoz Vergileri

Tarımsal vergiler, AT'nin uyguladığı ortak tarım politikasının sonucunda sağlanan vergilerdir. İki çeşittir. Birincisi, Topluluk dışı ülkelerden ithal edilen tarım ürünlerinden alınır. Topluluk destekleme fiyatı ile normal dünya fiyatı arasındaki fark kadardır. Miktarı, her ürün için Topluluk ve dünya piyasasının durumuna göre değişir. İkincisi, üye ülkeler

[62] Bu oran; %1 olarak uygulanırken, 2002 yılında %0.75'e, 2004 yılından itibaren ise %0.50'ye, 2007/436 sayılı Özkaynaklar Kararı ile %0,30'a indirilmiştir.
[Bilici, Nurettin, 2010, s.129, *96 numaralı dipnot.*]

[63] DTM Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü Yayını, 2007, s. 163.

[64] Şahin, Ragıp, **AB Bütçesi – Fonları ve Türkiye'nin Tam Üyeliği**, DPT AB ile İlişkiler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1998, s. 9 ve 10.

arasındaki ticarette iç fiyatlar ile ithal fiyatlar arasındaki farkı gidermek için alınan dâhili vergilerdir. Tarımsal vergiler bütçenin FEOGA Fonu'nda toplanmaktadır. Şeker vergileri, 1 Ocak 1971 tarihinde bütçenin özkaynaklarına dâhil edilmiştir. Bu vergi gerek şeker üretimini gerekse şeker satışlarının düzenliliğini desteklemek (stoklamaya yardım) amacıyla alınmaktadır. Vergi şeker üretimi üzerinden bizzat üretici işletmeler tarafından ödenmektedir. Bu kaynaktan toplanan vergi bütçeye gelir olarak yazılmakta arkasından da Komisyon bütçesinin ilgili fasıllarında amaca uygun olarak kullanılmak üzere gider gösterilmektedir.[65]

b) AB Bütçesinin Harcamaları

Bütçe harcamaları Topluluk politikalarının gerçekleştirilmesi için yapılmaktadır. Topluluk düzeyinde hangi harcamanın yapılacağı, harcamaların Topluluk düzeyinde mi yoksa üye ülkeler düzeyinde mi yapılmasının daha yararlı olacağı yetki ikamesi (subsidiarite) kuralına göre belirlenir. Topluluk harcamalarının bileşenini oluşturan azami miktarlar mali perspektiflerde belirlenmektedir.[66] Mali perspektifin amacı, bütçe disiplinini arttırmak, harcamalardaki toplam artışı kontrol altında tutmak ve prosedürün düzgün işlemesini sağlamaktır. Mali perspektif, harcamalar üzerinde biri toplam diğeri her bir harcama kategorisi için olmak üzere ikili bir tavan getirmektedir. Bütçede, Birliğin harcamalarının ana başlıklarını; tarım, yapısal faaliyetler, iç politika, dış faaliyetler, rezervler, katılım öncesi mali yardımlar ve idari harcamalar oluşturmaktadır. Bu harcama kalemleri 2007-2013 dönemini içeren son mali perspektifte değişikliğe

[65] Bilici, Nurettin, 2007, s. 93, *95 numaralı dipnot*.
[66] DTM Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü Yayını, 2007, s. 168.

uğramıştır.[67] Komisyon, ayrıca, kurumsal zaman çizelgesi ile uyumlu olması açısından, (Komisyon ve Parlamento'nun görev süreleri beş yıldır) 2013 yılından itibaren mali perspektiflerin beş yılda bir hazırlanmasını önermektedir.[68]

2007-2013 Mali Perspektifinde harcama kalemleri altı ana başlık altında toplanmıştır:[69]

i) Sürdürülebilir büyüme.

- Büyüme ve istihdam için rekabet gücü.

- Büyüme ve istihdam için uyum.

ii) Doğal kaynakların korunması ve yönetimi.

iii) Vatandaşlık, özgürlük, güvenlik ve adalet.

iv) Küresel ortak olarak AB. (Dış İlişkiler)

v) İdari harcamalar.

vi) Tazminatlar. (Katılım sözleşmelerinde kabul edilen geçiş dönemleri için yeni üyelere telafi edici ödemeler)

Harcamaların yapılmasında önemli iki ortak özellik öne çıkmaktadır. Fonlardan tahsisatlar projeler temelinde yapılır. Fon,

---

[67] European Union Online, SCUDPlus; Financial Perspectives System, http://europa.eu.int/scudplus/leg/en/lvb/I34012.htm <05.02.2011>

[68] European Union Online, SCUDPlus; Towards a New Financial Framework 2007-2013, http://europa.eu.int/scudplus/leg/en/lvb/I34004.htm <07.02.2011>

[69] http://www.euractiv.com/en/agenda2004/deal_reached_eu_budget_2007_2013/article_15940_30k; http://www.europarl.europa.eu/.../034-7022-093-04-14-905-20060404/PR07021-03-04-2006-false/default_de.htm.25k-

yapılacak harcamanın tamamını değil bir kısmını karşılar, geri kalan kısım ise ilgili üye ülke veya kuruluş tarafından karşılanır.[70]

AB bütçesinden yapılan harcamalar içinde iki önemli kalem vardır. Bunlar, Ortak Tarım Politikası harcamaları (FEOGA Garanti Bölümü) ile Yapısal Politika harcamalarıdır. Toplam harcamaların %80'inden fazlasını oluşturan bu iki harcama kalemi, AB bütçesinin en önemli gider kalemleridir.[71]

i) OTP kapsamındaki harcama kalemleri; tahıllar ve pirinç, zeytinyağı ve yağlı bitkiler ile süt ve süt ürünleri için yapılan harcamalardır.[72] 1980'li yıllarda tarım ürünleri üretiminde hızlı bir artış (yıllık ortalama %2,5), buna karşılık tüketim artışının %0,5 düzeyinde kalması özellikle; süt ürünleri, sığır eti, hububat, şarap, zeytinyağı gibi ürünlerde eritilemeyen stokların oluşmasına yol açmıştır. Bu gelişme sonucunda ortaya çıkan müdahale alımları ise üretimi körüklemiştir. Bunun üzerine ayrıntıları "Yeşil Rapor" isimli çalışmada açıklanan, tarımsal desteklerin azaltılmasına yönelik bir reform politikası uygulamaya konulmuştur. 1991 yılında Tarım Komiseri Mac Sharry'nin hazırladığı yeni bir reform uygulaması ile destekleme alımları yerine doğrudan yardım sistemine geçilmiştir. 1993'te çok taraflı ticaret müzakeresi olan Uruguay Round'un imzalanması üzerine, tarım sübvansiyonlarının azaltılması ve aynı şekilde tarımsal prelevmanların da aşamalı olarak aşağıya çekilmesi konusunda (*Avrupa Birliği*) uluslararası yükümlülük altına girmiştir.[73]

[70] Bilici, Nurettin, 2010, s. 95.
[71] Karluk, S. Rıdvan, a.g.e, s. 428.
[72] Karluk, S. Rıdvan, a.g.e, s. 428.
[73] Bilici, Nurettin, 2007, s. 98.

ii) Yapısal politikalardan kaynaklanan harcamalar ise; Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu, Avrupa Sosyal Fonu ve Avrupa Tarımsal Garanti ve Yönverme Fonu'nun Yönverme Bölümü'nden oluşmaktadır.[74]

Bu harcamalar, AB'nin geri kalmış bölgelerini kalkındırmaya yönelik olarak yapılmaktadır. Birliğin daha yoksul bölgelerini daha gelişmiş bölgelerin artan ticaret ve rekabeti ile mücadele edebilmesine yardımcı olmak amaçlanmaktadır. Yapısal harcamalar, 7 yıllık 4. mali plan döneminde (2007-2013) 380 milyar Euro'ya yükselmiştir. Yapısal fonlarla; bölgelerin rekabet gücünün ve istihdam imkânlarının arttırılması, bu şekilde ekonomik ve sosyal uyumun sağlanması amaçlanmaktadır.[75]

iii) Diğer harcamalar arasında; idari harcamalar, diğer iç politikalara yönelik harcamalar ve dış harcamalar yer almaktadır.[76]

AB kuruluşundan bugüne değin değişik aşamalardan geçmiş ve bu süreç içerisinde Birlik bütçesinde de önemli değişiklikler olmuştur. AB bütçesi, üye ülkeler arasındaki bölgesel ve ekonomik farklılıkları azaltıcı, hedeflenen büyük ve güçlü ekonomik ve siyasi bütünleşmeyi kolaylaştırıcı ortak politikaları finanse eden ve siyasi ve ekonomik hedefleri gerçekleştirmede kullanılan etkili bir araçtır. AB, temel siyasi ve ekonomik tercih ve önceliklerini hazırlamış olduğu bütçeler ile ortaya koymakta ve

[74] Karluk, S. Rıdvan, a.g.e, s. 428. (Sosyal Fon, 22 Nisan 1970 tarihli Konsey Kararı uyarınca bu tarihten genel bütçe dışında finanse edilmeye başlanmıştır – *109 numaralı dipnot*)
[75] Bilici, Nurettin, 2007, s. 96.
[76] Bilici, Nurettin, 2007, s. 99.

bu bütçeler ile koyduğu hedefler doğrultusunda uygulayacağı temel politika alanlarını belirlemektedir.[77]

AB'nin bütçe ile ilgili gerçekleştirdiği faaliyetlerin çok sınırlı kaldığı görülmektedir. Gelir dağılımı politikasına ilişkin birçok alana, mesela sosyal refah ödemelerinin sağlanması (işsizlik ödeneği) konusuna dokunulmamıştır. Sağlık ve eğitim gibi merit mallar ile savunma gibi kamu malları ise hala ulusal denetim alanındadır. Şu ana kadar ekonomik denkliği sağlamanın rolü de, nerede ise tamamen ulusal hükümetlerin inisiyatifine bırakılmıştır. Ulusal devletlerin AB politikaları ile ilişkileri yalnızca birkaç alanda – mesela tek Pazar içindeki ekonomik faaliyetler ve harcamalar – önemlidir. Bu durum AB bütçesini, ulusal bütçelere kıyasla alt birim bütçelerine daha fazla yaklaştırmaktadır. AB'de egemen mali gücün, ulusal bütçe otoriteleri olduğu görülmektedir.[78]

AB bütçesi, Birliğin iktisadi, mali, idari ve siyasal faaliyetlerinin temel bir belirleyicisi niteliğinde olup, Birlik bünyesinde izlenecek olan ortak politikaların özgün bir örneğini temsil etmektedir. Bu yönüyle bütçe, Birlik bünyesinde sosyo-ekonomik, politik ve kültürel amaçlara hizmet edecek olan sürekli bir gelişim sürecinin yaşanması noktasında üye devletlerin ortak bir tutumunu sergilemektedir.[79]

AB Bütçesi, AB faaliyetlerinin etkisini uzun dönemde maksimize etmede ve var olan politika amaçlarının gerçekleştirilmesinde AB için

---

[77] Bilge, Semih, **AB Bütçe Sistemi ve Son Dönem AB Bütçeleri Üzerine Genel Değerlendirmeler**, Türk ve AB Bütçelendirme Süreçlerinin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi (Editör: Ercan Sancak), Gazi Kitabevi, 1. Basım, Ankara, Eylül – 2009, s. 454.

[78] Meriç, Metin, **AB'de Denk Bütçe Uygulamaları ve Sonuçları**, SPK Yayınları (No:177); AB Üzerine Yazılar, Ankara, Şubat – 2006, s. 258.

[79] Bilge, Semih & Çelikay, Ferdi, a.g.m, s. 151.

önemli bir kaldıraçtır. Günün politik, sosyal ve ekonomik şartlarına uygun olarak AB Bütçesi, ortaklaşa kabul edilen politik önceliklerin gerçekleştirilmesine ait etkin verimli bir araç haline gelmelidir.[80]

## II – TÜRKİYE'DE BÜTÇELEME SÜRECİ

Birinci bölümün bu kısmında, ülkemizdeki bütçe sistemi ve bütçeleme süreci ile ilgili bilgiler verilecektir.

### 1 – Türk Bütçe Sistemi ve Tarihçesi

Ülkemizde bütçe anlayışının tam anlamıyla yerleşmeye başlaması 19 uncu yüzyılın ikinci yarısına rastlamaktadır.[81]

Tanzimat'a kadar bütçeler, önceleri şeriat kanunlarına göre ve sonraları hükümdar kararnamelerine dayanarak yapılmıştır. Bütçeleme anlayışının benimsenmesiyle birlikte muvazene defteri nizamnamesi ve bütçe nizamnamesi gibi kanunlar çıkarılmıştır.

Bütçe hakkı ilk defa 1876 Anayasası ile kabul edilmiştir. Ayrıca bu anayasayla klasik bütçe anlayışı benimsenerek bütçeler idari sınıflandırma esasına göre yapılmış, devletin bütçesi tanımlanarak gelir ve giderlerin bölümler itibariyle onanması ve bütçenin yıllık olması ilkeleri ile Sayıştay denetimi ve Kesin Hesap Kanunu esasları kabul edilmiştir.

Türkiye Cumhuriyetinin ilk bütçesi ise 1924 yılı bütçesidir. Ülkemizde çağdaş bütçe hakkı, mali sistemimizin yakın zamana kadar

[80] Bilge, Semih & Çelikay, Ferdi, a.g.m, s. 162.
[81] http://www.bumko.gov.tr/PEB/Genel/BelgeGoster.aspx?- <16.02.2011>

temelini teşkil eden 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun 1927 yılında kabul edilmesiyle gerçekleşmiştir. Bu kanunla devletin her türlü malvarlığı, gelir ve giderlerinin idaresi ve muhasebesi düzenlenmiştir. Bu dönemde klasik bütçeleme sisteminin uygulanmasına devam edilmiş, ancak harcamaların sınıflandırılmasında bir yenilik yapılmıştır. 1950 yılına kadar bütçe harcamaları yalnız organik temele göre basit bir sıralamaya tabi tutulurken, bu tarihten itibaren cari harcamalar- yatırım harcamaları şeklinde ikili bir tasnif uygulanmaya başlanmış olup ilk kez ekonomik sınıflandırma yapılmıştır.

1961 Anayasası ile bütçelemeye ilişkin yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu anayasayla, yasaların Anayasa'ya uygunluklarının Anayasa Mahkemesi tarafından yargısal denetime tabi tutulması ile diğer kanunların yanı sıra vergi, gider ve bütçe kanunlarına da yargı denetimi yolu açılmıştır. 1961 Anayasası ile bütçenin iktidar grubu üyelerinin çoğunlukta olduğu daha uzman kişilerden oluşan komisyonda şekillenmesi, genel kurulda da genel olarak buna uyulması istenmiştir.

Bütçe harcamalarının tasnifinde benimsenen ikili sınıflandırma, 1964 yılından itibaren cari-yatırım ve transfer harcamaları olarak üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

1964–1973 yılları arasında ise kurum ve kuruluşların tüm faaliyetleri belirlenerek kendi bütçelerinde harcama kalemlerini temsil eden bölüm başlıkları altında gösterilmiştir.

1973 yılında Türk bütçe sisteminde "program bütçe sistemi"ne geçilmiştir. Yeni sistem ile idari yapıda fonksiyonel bir değişiklik

yapılmadan, bütçe kod yapısı fonksiyonel sınıflandırma yapısına uygun olarak değiştirilmiştir.

Program bütçe sistemi ile sınıflandırma; program, alt program, ödenek türü, faaliyet-proje ve harcama kalemi şeklinde yapılmıştır. Ancak, bu sistem yeterli altyapının olmaması ve düzenli olarak gözden geçirilip geliştirilememesi nedenleriyle tam olarak uygulanamamış ve birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de program bütçeden beklenen sonuçlar elde edilememiştir.

1980 sonrası dönemde ekonomide görülen liberalleşme akımı bütçe sistemine de yansımıştır. Bu dönemde normal kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılayamaması, uluslararası ekonomik ve mali ilişkilerin artması nedenleriyle 1995 yılında "Kamu Mali Yönetimi Projesi" kapsamında ulusal ve uluslararası karşılaştırmalara imkân verecek, ölçme ve analiz yapmaya elverişli bir bütçe kod yapısının oluşturulması konusunda çalışmalara başlanmıştır. Bu kapsamda IMF uzmanlarının da yardımlarıyla GFS (Devlet Mali İstatistikleri) ve AB'de uygulanan ESA'95 (Avrupa Muhasebe Sistemi) kod yapısına uyumlu bir bütçe kod yapısı olan analitik bütçe sınıflandırması, ilk defa 2004 yılında konsolide bütçe kapsamındaki idarelerin bütçelerinde uygulamaya konulmuştur. Mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile özel bütçeli idareler ise 2006 yılından itibaren bu sınıflandırma sistemine göre bütçelerini hazırlamaya başlamıştır.

Bütçe ile kalkınma planları arasında bağ kurulamaması, bütçe uygulamalarının tek mali yılla sınırlı olması ve AB'ye uyum süreci, mevcut mali yönetim anlayışımızda değişiklik yapılmasını gerektirmiştir. Bu

kapsamda hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYK) 10.12.2003 tarihinde TBMM tarafından kabul edilmiştir.

Bu kanunla ülkemizde kamu kaynaklarının daha etkin, etkili ve ekonomik kullanımı, plan-program ve bütçe ilişkisinin kurulması, mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması gibi ilkeler ile çok yıllı bütçeleme anlayışı benimsenmiş olup, çıktı-sonuç odaklı kaynak tahsisinin gerçekleştirilmesi amacıyla performans esaslı bütçelemeye geçiş çalışmaları başlatılmıştır.

**2 – Bütçenin Genel Özellikleri**

Dünyada performans esaslı bütçelemeye geçiş yönünde yaşanan gelişmelere paralel olarak Türkiye'de de Maliye Bakanlığı'nca, 2001 yılında "Sürekli Kalite Geliştirme ve Kamu Bütçeleme Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Projesi" çerçevesinde (altı) kurumda çeşitli faaliyet ve projeler pilot olarak seçilerek performans esaslı bütçeleme çalışmaları yapılmıştır. Bu kurumlardaki faaliyet/projeler için 2003-2007 yıllarını kapsayan stratejik plan ile 2003 yılı performans planı (programı) hazırlanmıştır.[82]

Türk bütçe sürecinde 2003 yılında kabul edilen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni bir dönem başlamıştır. Bu süreçte ortaya çıkan gelişmelerden birisini Kanunun 9. 10. 13. ve 16. maddelerinde yer bulan girdi-çıktı esasına dayanan performans esaslı bütçeleme sistemi ve bu sisteme dayalı öğeler (stratejik plan ve çok yıllı bütçeleme süreci)

[82] Maliye Bakanlığı yayını, 2004(a), s. 2.

oluşturmuştur.[83] Bu bağlamda, bütçe sisteminde genel özellikler olarak aşağıdakiler sıralanabilir:

a) Bütçe-Plan İlişkisinin Kurulması

5018 sayılı KMYK Kanunu'nun 9. maddesi ile bütçenin her bir harcamacı birim tarafından kalkınma planları esas alınarak hazırlanacak olan stratejik plandaki amaçlara dayandırılması bütçe-plan ilişkisinin kurulmasında atılmış olan önemli bir adımdır. Diğer yandan; Türk bütçe sistemine 5018 sayılı KMYK Kanunu ile kazandırılmış olan orta vadeli harcama sistemi de bütçe-plan ilişkisinin kurulması yönünde atılmış önemli bir adımdır.[84]

b) Mali Saydamlığın Sağlanması

Mali saydamlık; hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır.[85] Bu doğrultuda, 5018 sayılı KMYK Kanunu'nda mali saydamlık; "her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi" olarak ifade edilmiştir.[86]

Mali saydamlığın sağlanmasında performans esaslı bütçeleme sürecinin önemi, performans göstergelerinin belirlenmesi açısından ortaya çıkmaktadır.[87]

---

[83] Demircan S. Esra, Yeni Ekonomik Düzende Bütçe Sistemlerindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, c. 13, sayı 2, Celal Bayar Üniv. İİBF, Manisa, 2006, s. 55.
[84] Demircan S. Esra, a.g.m, s. 56.
[85] Maliye Bakanlığı yayını, 2004(b), s. 62.
[86] Maliye Bakanlığı yayını, 2006, s. 16.
[87] Demircan S. Esra, a.g.m., s. 56.

c) Performans Denetimi

Performans denetimi, kamu mali yönetiminde son dönemlerde önem kazanmaya başlamış olan bir denetim şeklidir. Bu denetimin sağlanmasında en etkili olan bütçe sistemi ise performans esaslı bütçeleme sistemidir.[88]

5018 sayılı KMYK Kanunu'nun 9uncu maddesinde yer alan "Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergelerinin kuruluşların bütçelerinde yer almaları ve performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilmesi" ifadesi,[89] performans denetiminin Türk kamu mali yönetimine dâhil olduğunu ortaya koyan ifadelerdir.

d) Kamu Hizmetlerinde Etkinliğin Sağlanması

Kamu hizmetlerinde etkinlik bir kamu hizmetinin sunumundan elde edilen fayda ile kamu hizmetinin maliyeti arasındaki ilişkiye bağlıdır. Kamu hizmetlerinde fayda-maliyet değerlemesinin yapılması aynı zamanda kaynak-harcama dengesinin sağlanması açısından da önemlidir.[90]

5018 sayılı KMYK Kanunu'nun 13üncü maddesine göre; "bütçelerin kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanması, uygulanması kontrol edilmesi"91 esası performans esaslı bütçeleme sisteminin fayda-maliyet analizine imkân veren bir sistem olduğunu ortaya koymaktadır.

---

[88] Demircan S. Esra, a.g.m., s. 57.
[89] Maliye Bakanlığı yayını, 2006, s. 18.
[90] Demircan S. Esra, a.g.m, s. 57.
[91] Maliye Bakanlığı yayını, 2006, s. 22.

e) Orta Vadeli Harcama Sisteminin İşlerliği

Çok yıllı bütçeleme, temelde politika, plan ve bütçe bağlantısının kurulmasının en önemli aracıdır. Nitekim etkin bir bütçeleme, ihtiyaçlar ve kaynaklar arasındaki dengeyi etkin bir şekilde kurmayı gerektirir. Bu bağlamda çok yıllı bütçeleme; politika ve bütçe arasındaki bağlantıyı sağlamak suretiyle, bütçelerin öngörülebilirliğinin ve güvenirliliğinin arttırılmasına katkıda bulunur.[92]

Bu sistemin başarısı aynı zamanda hükümetlerin ekonomik ve mali programların yürütülmesi, mali disiplinin sürdürülmesi ve kamu mali reformlarının gerçekleştirilmesi konusundaki kararlılığını gösterir.[93]

5018 Sayılı KMYK Kanunu'nun 16ncı maddesinde yer alan "merkezi yönetim bütçe hazırlık sürecinin Bakanlar Kurulu'nun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde DPT Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesi ve Resmi Gazete'de yayınlamasıyla başlaması" orta vadeli harcama sistemine geçişin yasal dayanağını teşkil etmektedir.[94]

f) Mali Disiplinin Sağlanması

Performans esaslı bütçeleme sisteminin esasında bulunan orta vadeli plan uygulaması, stratejik plan uygulaması, performans denetimi ve

---

[92] Kesik, Ahmet, Avrupa Birliği Sürecinde Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği, **Sosyo-Ekonomi Dergisi**, Yıl:1, Sayı:1, s. 131.

[93] Aktan, H., Basri, Çok Yıllı Bütçeleme ve Türkiye Uygulaması, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:286, s. 17.

[94] Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2006, s. 25.

fayda-maliyet analizinin öngörülmesi ile kamu kesiminde kaynak-harcama dengesinin sağlanması, aynı zamanda mali disiplini de ortaya koyan temel ilkelerdir.[95]

Nitekim 5018 sayılı KMYK Kanunu'nun kabul edilme amacı olarak 1inci maddesinde yer alan "…….kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını……"[96] ifadesine göre kanunun temel amacı, mali disiplinin sağlanmasıdır.

5018 sayılı KMYK Kanunu, benzer dünya uygulamalarında olduğu şekilde bütçe hakkının kullanılmasında TBMM'nin konumunu güçlendirmekte ve bütçe görüşmelerinin niteliğini değiştirerek milletvekillerinin kamu politikası seçenekleri arasında tercih yapabilmelerine imkân veren bilgilendirme sistemi getirmektedir. Bu çerçevede, 5018 sayılı Kanunla, kamu kaynaklarının kullanılmasında başlıca dört temel ilke benimsenmiştir; mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, performans esaslı bütçeleme ve çok yıllı bütçeleme. Bu temel ilkeler doğrultusunda oluşturulan yeni bütçe sürecinin, kapsamlı bir bütçe paketine, parlamentoya sunulan ve kamuoyuna açıklanan etkin raporlama sistemine dayanması da öngörülmüştür.[97]

**3 – Bütçe İlkeleri**

5018 sayılı KMYK Kanunu'nun 13üncü maddesine göre; bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde aşağıdaki ilkelere uyulur:

---

[95] Demircan S. Esra, a.g.m., s. 58.
[96] Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2006, s. 11.
[97] Yılmaz, H. Hakan & Biçer, Mustafa, Parlamento'nun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi, **Maliye Dergisi**, sayı 158, Ocak-Haziran – 2010, s. 217.

a) Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.

b) Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.

c) Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.

d) Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.

e) Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.

f) Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.

g) Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.

h) Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır.

i) Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce TBMM veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.

j) Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.

k) Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır.

l) Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.

m) Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.

n) Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.

o) Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.

**4 – Bütçenin Hazırlanma ve Onaylanma Süreci**

Bütçe süreci, (toplumsal) talepler, temel politika önceliklerinin belirlenmesi, yasama, yürütme, denetim ve kontrol gibi farklı aşamalardan oluşmaktadır. Parlamentonun, bütçe sürecine resmen katılımı normalde bu aşamaların ikisinde yoğunlaşmaktadır. Bunlar, bütçe tasarısının incelenmesini içeren bütçenin kanunlaşması ve kamu hesaplarının geriye dönük olarak kontrol edilmesi olan denetim aşamalarıdır.[98]

Bütçe, esas itibariyle bir kanun olmasına karşın bütçe yasa tasarısının hazırlanması, mecliste görüşülmesi ve kanunlaşması açısından özellik arz eden bir kanundur. Bütçe yasası, kamu yönetiminin faaliyetlerini hukuki normlara bağlayan bir yasadır.[99]

Ülkemizde devlet bütçesi yasal dayanağını, Anayasa ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndan almaktadır.[100]

Kamu idareleri için 5018 sayılı Kanun'la öngörülen bütçe hazırlama esasları ilk defa, 2006 mali yılı merkezi yönetim bütçesi ile birlikte uygulanmaya başlanmıştır.[101]

5018 sayılı KMYK Kanunu'na göre; Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar

---

[98] Yılmaz, H. Hakan & Biçer, Mustafa, a.g.m., s. 209.
[99] http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx? <22.02.2011>
[100] http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx? <22.02.2011>
[101] Mutluer, Kamil M. & Öner, Erdoğan & Kesik, Ahmet, **Bütçe Hukuku**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, Kasım – 2006, s. 214.

toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde DPT Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlar. Orta vadeli program, aynı süre içinde Resmî Gazete'de yayımlanır.

Orta Vadeli Program İçeriği;

- Kamu ve özel kesim için öngörülebilirliği artıracak bir yol haritası niteliğindedir.

- Çeşitli alanlarda birbirleriyle tutarlı bir amaç, politika ve öncelikler seti sunmaktadır.

- Makro politikaların yanı sıra, temel gelişme eksenlerini ve ana sektörleri kapsar.

- Uzun vadeli amaçlara katkıda bulunacak şekilde, üç yıllık dönemde üzerinde yoğunlaşılacak öncelikleri tespit eder.

- Uygulamaların sonuçları ve genel şartlardaki değişmeler dikkate alınarak, her yıl yenilenecek dinamik bir yapı arz eder.

- Üç yıllık perspektife sahiptir.[102] Orta vadeli program, kalkınma planları ve hükümetlerin öncelikleri ile uyumlu olmak zorundadır.[103]

Bütçe hazırlığı ile ilgili ikinci önemli belge, orta vadeli mali plandır.[104] Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye

[102] http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx? <22.02.2011>
[103] Mutluer, Kamil M. & Öner, Erdoğan & Kesik, Ahmet, a.g.e, s. 214.
[104] Mutluer, Kamil M. & Öner, Erdoğan & Kesik, Ahmet, a.g.e, s. 215.

Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli malî plan, Haziran ayının onbeşine kadar YPK tarafından karara bağlanır ve Resmî Gazetede yayımlanır.

Orta Vadeli Mali Planda yer alacak en önemli unsur Mali Planda yer alan politika öncelikleri ve makroekonomik göstergelere dayanarak ekonomik sınıflandırma bazında yapılan merkezi yönetim bütçe ödenek teklif tavanlarıdır. Belirlenmiş olan tavan; söz konusu kurumun verebileceği hizmetler için ayrılmış olan maksimum kaynağı ifade etmekte olup, kurumun bütçe teklifinde belirteceği hizmetlere ihtiyaç duyulup duyulmamasına göre bu kaynağın tamamı tahsis edilebilir veya edilmeyebilir.[105]

Kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi Maliye Bakanlığınca, Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ise DPT Müsteşarlığınca hazırlanarak Haziran ayının sonuna kadar Resmî Gazetede yayımlanır.

Bütçe Çağrısı, gelecek yıl bütçesinin hazırlanmasında uyulacak genel esasları içeren ve bütçe hazırlığında yer alacak idareler ile piyasalara verilecek mesajları belirleyen bir belgedir. Başbakan tarafından imzalanan Yatırım Genelgesi de yatırım programının hazırlanmasında uyulacak genel esasları içermektedir.[106]

Bütçe gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında; - Orta vadeli program ve malî planda belirlenen temel büyüklükler ile ilke ve esaslar,

---

[105] http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx? <22.02.2011>
[106] Mutluer, Kamil M.& Öner, Erdoğan & Kesik, Ahmet, a.g.e, s. 216.

- Kalkınma planı ve yıllık program öncelikleri ile kurumun stratejik planları çerçevesinde belirlenmiş ödenek tavanları,

- Kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu çok yıllı bütçeleme anlayışı,

- İdarenin performans hedefleri,

dikkate alınır.[107]

Makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç Ekim ayının ilk haftası içinde YPK'da görüşülmesinden sonra, Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezî yönetim bütçe kanun tasarısı ile millî bütçe tahmin raporu, malî yıl başından en az yetmiş beş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ne sunulur.

Merkezî yönetim bütçe kanun tasarısına, TBMM'nde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere;

1) Orta vadeli malî planı da içeren bütçe gerekçesi,

2) Yıllık ekonomik rapor,

3) Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,

4) Kamu borç yönetimi raporu,

5) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleşmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,

6) Mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,

[107] http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx? <22.02.2011>

7) Merkezî yönetim kapsamında olmayıp, merkezî yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesi, eklenir.

TBMM ve Sayıştay ile Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini Eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine, bir örneğini de Maliye Bakanlığına gönderirler (5018 sayılı Kanun, m. 18).

Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ne sunulan bütçe kanun tasarısı; Meclis başkanı tarafından Plan ve Bütçe Komisyonuna gönderilir. Bu komisyon bütçe yasa tasarısı üzerinde teknik incelemeyi yapan komisyon olup, buradaki çalışmaların 55 gün içerisinde tamamlanması gerekir. Komisyon, merkezi yönetim bütçesine dâhil kuruluşların bütçe tasarılarını tek tek görüşür. Komisyonca, tasarı, program bazında onaylanıp gerekli değişikliklerle kabul edildikten sonra yapılan değişiklikleri ve ekleri içeren bir komisyon raporu ile birlikte TBMM Genel Kurulu'na sunulur.[108]

Genel Kurul, bütçeleri daireler ve bölümler itibari ile ayrı ayrı görüşür ve onaylar. Bütçenin tümü üzerinde yapılan oylamada evet oylarının, hayır oylarından daha yüksek olması gereklidir. Aksi halde bütçe tasarısı reddedilmiş olur.[109] TBMM tarafından kabul edilen kanun tasarısı onaylanmak üzere Cumhurbaşkanlığı'na gönderilir. Cumhurbaşkanı, Anayasanın 89 uncu maddesi gereği, bütçe kanununu yeniden görüşülmek üzere TBMM'ne iade edemez. Cumhurbaşkanı tarafından onaylanan

[108] http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx? <22.02.2011>
[109] Mutluer, Kamil M. & Öner, Erdoğan & Kesik, Ahmet, a.g.e, s. 228.

merkezî yönetim bütçe kanunu malî yılbaşından önce Resmî Gazetede yayımlanarak mali yılbaşında yani 1 Ocak'ta yürürlüğe girer.[110]

### 5 – Bütçe İle İlgili Başlıca Mevzuat

i) Anayasa

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 161inci maddesinde bütçenin hazırlanması ve uygulanması, 162nci maddesinde bütçenin görüşülmesi, 163üncü maddesinde ilke olarak bütçe ödeneğinin aşılamayacağı, 164üncü maddesinde kesin hesapla ilgili esaslar, 160ıncı maddesinde kamu harcamalarının Sayıştay tarafından denetlenmesi ve 73üncü maddesinde de bütçe gelirlerinden olan vergilerin ilkeleri, düzenlenmiştir.[111]

ii) Kanun

Bütçe Kanunu, hukuki mahiyeti bakımından bir kural-işlem değil, devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine kamu harcamalarında bulunmak ve kamu gelirlerini toplamak konusunda belli bir süre için yetki veren bir şart-işlemdir.[112] Ancak, bütçe kanunu denetim rejimi bakımından diğer kanunlarla aynı hükümlere tabi tutulmuştur. Bütçe kanununun şekil ve esas yönünden Anayasa'ya aykırılığı iddiası ile diğer kanunlarda olduğu gibi Anayasa Mahkemesi'ne başvurulabilir.[113]

Bütçe kanunlarında kamu idarelerine tahsis edilen ödenekler ile bir yıl içinde toplanacak gelirlerin toplamı ve bütçe kanununun eki belgeler

---

[110] http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx? <22.02.2011>
[111] Mutluer, Kamil M. & Öner, Erdoğan & Kesik, Ahmet, a.g.e, s. 28.
[112] Özbudun, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. baskı, Ankara, 1995, s. 178.
[113] Özbudun, Ergun, a.g.e, s. 180.

yer alır. Ayrıca bütçe kanununda, bütçe uygulamasına yön veren mevzuat da bulunur.[114]

Kanun olarak kabul edilen yıllık bütçeler, bütçenin yasal dayanağını meydana getirir. Bunlar dışında, bir bakıma bütçenin uygulama kanunları şeklinde adlandırılabilecek kanunlar da (ihale kanunları, personel kanunları gibi), hiç tartışmasız bütçe hukukunun kanun şeklindeki kaynaklarıdır.[115]

5018 sayılı KMYK Kanunu (m.1); devlet bütçesinin esas ve şekle ait hükümlerini, hazırlanma esaslarını ve bütçenin uygulanmasını esaslı bir şekilde saptamış ve yasal ilkeleri belirlemiştir.[116] Bu Kanunun amacı, (...) kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.

TBMM, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır. Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanır. (5018 sayılı Kanun, m. 42)

**6 – Bütçe Gelirleri ve Harcamaları**

2011 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu eki B cetvelinde başlıca bütçe gelirleri;

i) Vergi gelirleri (gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler, mülkiyet üzerinden alınan vergiler, dâhilde alınan mal ve hizmet vergileri,

[114] Mutluer, Kamil M. & Öner, Erdoğan & Kesik, Ahmet, a.g.e, s. 25 ve 26.
[115] Mutluer, Kamil M. & Öner, Erdoğan & Kesik, Ahmet, a.g.e, s. 29.
[116] http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx? <22.02.2011>

uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler, damga vergisi ve harçlar ile başka yerde sınıflandırılmayan vergiler)

ii) Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri (mal ve hizmet satış gelirleri, malların kullanma ve faaliyette bulunma izni gelirleri, KİT ve kamu bankaları gelirleri, kurum karları, kira gelirleri, diğer teşebbüs ve mülkiyet gelirleri)

iii) Alınan bağış ve yardımlar ile özel gelirler (yurt dışından alınan bağış ve yardımlar, özel gelirler)

iv) Diğer gelirler (faiz gelirleri, kişi ve kurumlardan alınan paylar, para cezaları, diğer çeşitli gelirler)

v) Sermaye gelirleri (taşınmaz satış gelirleri, taşınır satış gelirleri, diğer sermaye satış gelirleri)

olarak sıralanmıştır.

2011 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu eki A cetvelinde başlıca bütçe harcama kalemleri;

i) Personel giderleri

ii) Sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi ödemeleri

iii) Mal ve hizmet alımı giderleri (Üretime yönelik mal ve hizmet alımları, tüketime yönelik mal ve hizmet alımları, yolluklar, görev giderleri, hizmet alımları, temsil ve tanıtma giderleri, menkul mal-gayri maddi hak alım, bakım ve onarım giderleri, gayrimenkul mal bakım ve onarım giderleri, tedavi ve cenaze giderleri)

iv) Faiz giderleri

v) Cari transferler (kar amacı gütmeyen kuruluşlara yapılan transferler, yurt dışına yapılan transferler)

vi) Sermaye giderleri (Mamül mal alımları, gayrimaddi hak alımları, gayrimenkul sermaye üretim giderleri, gayrimenkul büyük onarım giderleri)

vii) Sermaye transferleri

viii) Borç verme

ix) Yedek ödenek

olarak sıralanmıştır.

Bütçe gelirlerin toplanmasına, harcamaların yapılmasına ve bunlara ilişkin uygulama esaslarının belirlenmesine dair düzenlemeleri içinde toplar. Tüm bu mali işlemleri gerçekleştirirken, sözü edilen işlemlere hukukilik kazandırmak kaçınılmazdır. [117]

Bütçe kanunları, hükümet edenlerin toplumun talepleri doğrultusunda belirlemiş olduğu önceliklere göre yürütmeye taahhüt ettiği kamu hizmetlerini ve bunların finansmanını kapsar. Yani kamu politikalarının eyleme dönüştürüldüğü nihai metinler, bütçe kanunlarıdır. Esasında bütçe, kamu kaynaklarının dağılımının doğrudan karar vericiler ile bunların kararlarını etkileyen toplumsal grupların etkileşimi sonucu oluşan belgelerdir. Bu belge, yöneten ile yönetilen arasındaki hesap verme sorumluluğu sisteminin en önemli unsurudur. Bütçe, kamu politikalarını karara dönüştürecek siyasal erki elinde bulunduran seçilmişler ile bunları

[117] Mutluer, Kamil M. & Öner, Erdoğan & Kesik, Ahmet, a.g.e, s. 75.

yönetme erkini kullanma yetkisi veren vatandaş arasındaki asil-vekil (principal-agent) olarak tanımlanan ilişkileri somutlaştıran mekanizmadır.[118]

AB ve ülkemiz bütçe sistemleri, bütçe özellikleri, bütçeleme süreçleri ve de bütçelerin gelir ve harcama kalemleri ile işlevleri genel olarak açıklanmış olup, izleyen bölümlerde sırası ile AB Sayıştayı ve Türk Sayıştayı hakkında daha ayrıntılı bilgiler verilecektir.

[118] Yılmaz, H. Hakan & Biçer, Mustafa, a.g.m., s. 207.

# İKİNCİ BÖLÜM

# AB SAYIŞTAYI VE DENETİM FAALİYETLERİ

Bu bölümde; AB Sayıştayı'nın kuruluşu, tarihçesi, kurumsal yapısı hakkında bilgiler verilip, Antlaşmalardaki ve AB kurumsal yapısı içindeki yeri ve işlevi ile ilgili kısaca açıklama yapıldıktan sonra; misyonu, vizyonu, temel değerleri ile denetim kapsamı, denetim yaklaşımı, denetim süreci, raporları ve çalışmalarına yer verilecek, bununla birlikte AB Sayıştayı'nın bütçe sürecindeki rolü belirlenmeye çalışılacaktır.

## I – AB Sayıştayı

### 1 – Kuruluşu, Tarihçesi, Genel Bilgiler, Antlaşmalardaki Yeri ve İşlevi

i) Kuruluş ve Tarihçe

Başlangıçta finansal denetim, üye devletlerin ya benzeri denetimi yapan memurlarından ya da yine üye devletlerin maliye veya benzeri işleve sahip herhangi bir bakanlıkta çalışanlarından oluşan bir Denetleme Kurulu'na bırakılmıştı. Bu Denetleme Kurulu'nun tarafsız faaliyet göstermesi, Topluluğun menfaatlerini ön plana alması ve etkili denetleme yapması daima bir sorun teşkil etmiştir. O kadarki 15 Mayıs 1959 tarihinde Konsey bir kararla Denetleme Kurulu'nun görevini, Topluluğun genel menfaatlerini gözeterek yerine getirmesini istemiştir. 1970'lerden itibaren de Denetleme Kurulu'ndan, Topluluğun yıllık gelir ve giderleri hakkında bir

rapor vermesi istenmiştir. Bu rapor, Komisyon'un ibrasına esas teşkil etmiştir.[119]

1977 yılına gelinceye kadar Topluluk, AET Antlaşması'nın 206, AAET Antlaşması'nın 180 ve AKÇT Antlaşması'nın 78d maddeleri çerçevesinde faaliyet gösteren bir "Denetim Bürosu" (Audit Board) tarafından mali yönden kontrol edilmiştir. Zamanla Topluluğun mali bağımsızlığının artması ve bütçe harcamalarının genişlemesi sonucunda bağımsız bir hesap mahkemesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.[120]

AB Sayıştayı, AP'nin yetkilerinin arttırılmasına koşut olarak oluşturulmuşsa da, Birliğin kurumsal yapısı çerçevesinde kendine, önemi yadsınamayacak bir konum elde etmeyi başarmıştır. Öyle ki, kurumsallaşması henüz tamamlanarak, 2009 Lizbon Antlaşması ile teyit edilen, üye devletlerin devlet ya da hükümet başkanlarının oluşturduğu Avrupa Konseyi'nden de Avrupa Merkez Bankası'ndan da önce, Birliğin resmi organı statüsünü kazanmıştır. Bu başarı, kuşkusuz, AB Sayıştayı'nın kurumsal etkinliği ile yakından ilgilidir.[121]

ii) Genel Bilgiler

22 Temmuz 1975 tarihinde üye ülkeler, imzaladıkları bir Antlaşma ile (Finansal Hükümler Antlaşması – Bu Antlaşma 1 Haziran 1977'de yürürlüğe girmiştir. [ATRG (1977) L. 359/20] Bu Antlaşma'nın 15. maddesi AETA'nın 206. maddesinin yerine geçmiştir.) AP'nin AT bütçesi üzerindeki yetkilerini arttırdılar. Bu arada da yapılan Antlaşma'da dış finansal denetim ile ilgili önemli değişiklikler yapıldı ve değişikliklerle

[119] Tekinalp, Gülören & Tekinalp, Ünal, **AB Hukuku**, 2. bası, İstanbul, 2000, s. 271.
[120] Karluk, S. Rıdvan, a.g.e, s. 199.
[121] Mengiler, Özgür, a.g.m, s. 26.

uyumlu olarak da Denetleme Kurulu'nun adı Denetleme Kurumu olarak değiştirildi. Bu organın adında bazı ülkeler "mahkeme" kelimesini bile kullandılar. Nitekim İngilizce'de Denetleme Kurumu, "Court of Auditors", Fransızca'da "La Cour des Comptes", olarak adlandırıldı. Almanca'da kullanılan "Rechnungshof" teriminde yer alan "der hof" kelimesinin "yüksek mahkeme" anlamı da vardır. Rechnungshof, "hesapları inceleyen yüksek mahkeme"yi ifade etmektedir. Ancak, Denetleme Kurumu, bir mahkeme olmadığı gibi, hiçbir fonksiyonu itibari ile mahkemeye benzememektedir. Çünkü Denetim Kurumu, yargılama yapmamakta, bağlayıcı ve icra edilebilir karar verememektedir. AT'nin Denetleme Kurumu için bazı Türkçe kitaplarda "Sayıştay" kelimesi kullanılmıştır. "Sayıştay"ın tamamı ile Türkiye'ye özgü olması bir yana, Sayıştay Anayasa'da "yargı" bölümü içinde yer almakta, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak" yetkisine sahip bulunmaktadır.[122]

Sayıştay, AB genel bütçesinin uygulanmasını, Avrupa Kalkınma Fonlarını ve diğer AB kurum ve ajanslarını denetler. Denetim alanı, AB kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının yıllık olarak incelenmesinin yanı sıra kurumun kendi takdirine bağlı olarak uygun göreceği herhangi bir Birlik bütçesi ile veya özel ilgi kapsamına giren yönetim konusuna ilişkin seçilmiş denetim faaliyetlerini içerir.[123]

Sayıştay, Topluluklar bütçesinin uygulanması sırasında Parlamento'ya ve Konsey'e yardım eder.[124]

---

[122] Tekinalp, Gülören & Tekinalp, Ünal, a.g.e, s. 271.
[123] Bilge, Semih, a.g.e, s. 437.
[124] http://eca.europa.eu/portal/page/portal/aboutus/interinstitutionallegalframework/treatymandate <09.12.2010>

Sayıştay'ın başlıca görevi, AB bütçesinin doğru uygulandığını denetlemek ve güçlü bir mali yönetimi sağlamaktır. Başka bir deyişle, bütçenin amaca ve kurallara göre gerçekleşmesini güvence altına alır; vergi gelirleri ile oluşturulan Birlik fonlarının yönetimini, tüm gelir ve gider hesaplarını ve hesap işlemlerinin yasallığını, düzenliliğini ve mali yönetimin hukuka ve amaca uygunluğunu ayrıntılı bir şekilde kontrol eder.[125]

Sayıştay, Topluluğun ve bağlı kuruluşların gelir ve harcamalarını incelemek ve bunların yasalara uygun şekilde yürütülmesini sağlar.[126] Topluluk vergi mükelleflerinin menfaatlerini temsil etmektedir.[127]

Sayıştay'ın Topluluk kurum ve kuruluşları ile ilgili hazırladığı denetim sonuçlarını içeren "AT Hesapları Hakkında Yıllık Rapor" AB Resmi Gazetesi'nde yayınlanmaktadır. Bu Rapor ışığında Avrupa Parlamentosu, bütçenin uygulayıcısı olan Komisyonu ibra etmektedir.[128]

ATAD gibi uluslar üstü niteliği tartışmasız olan bu kurum, yıllık bütçenin yanı sıra Topluluk programlarının ve müdahalelerinin mali işleyişi hakkında herhangi bir zamanda özel bir rapor hazırlama yetkisine sahiptir.[129]

Denetleme Kurulu (*Sayıştay*), harcamalarda AT düzenlemelerine aykırılıklara ve ihlallere, ilgili ve sorumlu kurum, kuruluş ve kişilerin dikkatini çeker ve bunların yapılan ikazları dikkate almamaları halinde, harcamalara veya söz konusu hesaplara onayını vermez. Bu da mezkûr

---

[125] Tecer, Meral, a.g.e, s.40.
[126] DTM & TOBB Ortak Yayını, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Ankara, 2002, s.28.
[127] Horvath, Zoltan, **Avrupa Birliği El Kitabı**, Macaristan Ulusal Asamblesi, 2007, s. 164.
[128] Bilici, Nurettin, 2010, s. 58.
[129] Kaleağası, Bahadır, a.g.e, s. 111 ve 112.

kuruluşun ibra edilmemesi sonucunu doğurur. Nihayet Denetleme Kurulu (*Sayıştay*), hareketsizlik davasını (ATKA m. 232) (*ABİDA m. 265*) açabilir.[130]

Söz konusu denetim her ne kadar mali işlemlerin Birlik hukukuna uygun olup olmadığına yönelik olsa da, AB'nin yargı organı olan Adalet Divanı'nın yaptığı hukuka uygunluk denetiminden farklıdır. Çünkü AB Sayıştayı, giderlerin yasal olup olmadığını denetlerken bütçeyi ve ilgili ikincil hukuk normlarını referans almaktadır.[131]

Sayıştay, AB'nin parasını bütçe kural ve yönetmeliklerine ve amaçlarına uygun olarak kullanmasının garantörüdür. Bu nedenle, Sayıştay fonların AB kurumları tarafından yönetimini kapsamlı ve ayrıntılı biçimde denetler, rapor ve görüşlerini yayınlar.[132]

AB fonlarına erişim hakkına sahip olan her kurum ve organ denetime tabidir ve istenen bilgi ve belgeleri Sayıştaya vermekle yükümlüdür. Yalnızca Avrupa kurumları Sayıştayın görev kapsamında olmayıp, Topluluk fonlarını yöneten ulusal, bölgesel ve yerel yönetimler ile Birlik içinde ve dışında Topluluktan yardım alanlar da, her şeyin usulüne uygun olduğu konusunda Sayıştayı tatmin etmelidir.[133]

Diğer Topluluk kurumları da Sayıştay'dan özel konularda görüş bildirme (istişari mütalaa) talebinde bulunabilir. Ayrıca, Avrupa Sayıştayı'nın görüşleri, mali nitelikteki tüm yasaların benimsenmesinde başvurulması zorunlu olan görüşlerdir. Bu tür mevzuat arasında özellikle

---

[130] Tekinalp, Gülören & Tekinalp, Ünal, a.g.e, s. 272 (5. p).
[131] Mengiler, Özgür, a.g.m, s. 12.
[132] http://www.deltur.cec.eu.int <23.10.2009>
[133] http://www.deltur.cec.eu.int <23.10.2009>

mali tüzükler ve öz kaynakların elverişli kılınmasına ilişkin tüzükler vardır (AT Antlaşması'nın 209. Maddesi. Bu görüşler, Avrupa Toplulukları Resmi Gazetesi'nde yayınlanır).[134]

Kimilerine göre Sayıştay, AB'nin "mali vicdanı", "parasının bekçisi", "Topluluğun Hesap Mahkemesi"dir.[135]

iii) Antlaşmalara Göre AB Sayıştayı

7 Şubat 1992 tarihli Maastricht Antlaşması, Avrupa Sayıştayını Avrupa Topluluklarının bir kurumu haline getirerek bağımsızlık ve yetkisini arttırmıştır. Maastricht Zirvesi sonunda imzalanan Avrupa Birliği Antlaşması Sayıştay'ı Topluluk Kurumu haline getirmiştir (Madde 189 ve 189A). Yani Sayıştay; Konsey, Komisyon ve Parlamento ile aynı konuma gelmiştir.[136] Antlaşma, Sayıştay için topluluk hesaplarının güvenilirliği ve bu hesapların temelini oluşturan işlemlerin yasallığı ve uygunluğu hakkında yıllık bir Uygunluk Bildirimi (Fransızca déclaration d'assurance teriminden kısaca, DAS olarak da bilinir) yayımlama yükümlülüğü getirmiştir. Üye devlet vatandaşlarının ödedikleri vergilerin amacına uygun kullanıldığına ilişkin bir güvence olarak tasarlanan bu bildirimin ilki, 1994 yılı hesaplarına ilişkin olarak hazırlanmıştır.[137]

2 Ekim 1997 tarihli Amsterdam Antlaşması, Sayıştay'ın denetim kapsamını Birliğin ikinci ve üçüncü sıradaki kurumlarını (dış ilişkiler ve güvenlik politikası ile adalet ve içişleri) da içerecek şekilde resmi olarak genişletmiştir. Antlaşma Sayıştay'ın düzensizlikler ve yolsuzlukla mücadele

[134] Sayın, İsmail, Hakkı, **Avrupa Birliği Sayıştayı –** İnceleme, T.C Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75. Yılı Yayınları Dizisi, Ankara, 1998, s. 87.
[135] Dura, Cihan & Atik, Hayriye, a.g.e., s. 223.
[136] Sayın, İsmail, Hakkı, a.g.e, s. 101.
[137] Sayın, İsmail, Hakkı, a.g.e., s. 101.

için alınacak tedbirler hakkındaki rolüne vurgu yapmış ve ayrıca, Sayıştay'ın diğer AB kurumlarıyla ilgili imtiyazlarını korumak üzere Adalet Divanı'nda dava açma hakkını teyit etmiştir.[138]

26 Şubat 2001 tarihli Nice Antlaşması ile Sayıştay'ın her Üye Devlet'ten gelecek birer Üye'den oluşması hükme bağlanmıştır. Antlaşma ile Sayıştay'a belirli bir takım rapor ve görüşlerin genel kurul yerine daireler tarafından kabul edilebilmesi imkânını tanınmıştır. Avrupa Birliği'nin her bir temel faaliyet alanı için özel DAS değerlendirmeleri yayınlama uygulaması teyit edilmiştir. Yine Antlaşma'da ayrıca, Sayıştay ile Üye Devletlerin Sayıştayları arasındaki işbirliği de vurgulanmaktadır.[139]

AB fonlarının bağımsız bir denetim kurulu (audit board) tarafından denetlenmesi, başlangıçtan bu yana Avrupa Topluluklarını kuran antlaşmalarda yer almıştır. Demokrasiyle idare edilen devletlerde bütçe denetiminin, bağımsız denetim kurumları tarafından gerçekleştirildiği göz önüne alındığında, daha kuruluşundan itibaren Topluluk mevzuatında bağımsız denetimin yer almış olması, Avrupalı fikir ve siyaset adamlarının entegrasyona gitme amaçlarının, yalnızca son yıllarda ortaya çıkan bir olgu olmadığını göstermektedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetimin öngörülmesi, entegrasyona gitme amacının göstergelerinden birisidir.[140]

---

[138] Avrupa Sayıştayı Dış İlişkiler Departmanı Yayını, 2006, s. 5.
[139] Avrupa Sayıştayı Dış İlişkiler Departmanı Yayını, 2006, s. 7.
[140] Sayın, İ. Hakkı, a.g.e., s. 100.

iv) AB Sayıştayı'nın İşlevi

AB Sayıştayı, Birliğin karar organları olan AP'na ve Konsey'e, Birlik bütçesinin uygulanmasına ilişkin yetkilerini kullanırken yardımcı olmaktadır. Aslında Birliğin herhangi bir politika alanına ilişkin aldığı kararlar yasama işlemi olmanın yanı sıra bütçe bileşenini de içinde barındırmaktadır. Birlik bütçesi harcamalara dayalı olduğundan, kaynakların kullanımı -önceden belirlenen gelir ve gider sınırları çerçevesinde kalmak üzere- politikaların yürütülmesinin gerektirdiği ölçüde gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle, Birliğin yasama işlemleri ile bütçeye ilişkin yetkilerinin birbirinden kesin çizgilerle ayrılması olanaklı görünmemektedir. Dolayısı ile AB Sayıştayı'nın AP'na ve Konsey'e bütçeye ilişkin olarak yardımcı olması büyük önem taşımaktadır.[141]

Başlıca amacı AB bütçesi uygulamalarında Avrupa vatandaşlarının çıkarlarını korumak olan Sayıştay, AB Komisyonu'nun Parlamento tarafından aklanmasında (ibra edilmesinde) yardımcı olmak amacı ile, önceki mali döneme ilişkin yıllık denetim raporları hazırlar. Ayrıca diğer kurumlarca istenildiği taktirde Avrupa mali mevzuatına ve yolsuzlukla mücadele eylemlerine ilişkin öneriler konusunda da görüş bildirir ve raporlar hazırlar.[142]

Sayıştay, AB genel bütçesinin gelir ve giderleri ile ilgili yıllık raporlar hazırlamakta, ayrıca, Avrupa Geliştirme Fonu kurumlarının sağlıklı mali yönetimini kontrol etmektedir. Sayıştay ayrıca, bütçe yönetiminin özel alanlarında genellikle çeşitli yıllarda yapılan denetimlerde ortaya çıkan

[141] Mengiler, Özgür, a.g.m, s. 15.
[142] Tecer, Meral, a.g.e, s.41.

tespitlerin yer aldığı özel raporların yanında hesapların güvenilirliği ve hukukiliği ile gelir ve harcamalardan faydalananlara yapılan belirli ödemelerin düzeni konusunda açıklamalar yayınlamaktadır.[143]

Sayıştay'ın AP ve AB Konseyi'ne yardımcı olma görevi, temel olarak bütçenin uygulanması açısından ibra prosedürü dahilinde yürütülür. Bu prosedür, Sayıştaya, önceki mali yıla ilişkin yıllık raporunda (Rapor, ATRG'de yayınlanır, ayrıca kayıt amacıyla önceki beş yıllık sürede Sayıştay tarafından benimsenen rapor ve görüşlerin bir listesi de raporda yer alır) yer alan gözlemlerini yetkili mercilere sunma konusundaki en uygun fırsatı verir. Her yılın Kasım ayında benimsenmesinden hemen sonra, Sayıştay Başkanı, raporu AP'na sunar. Bu rapor, Parlamentonun, Komisyonu ibra etme konusundaki kararında çok önemli bir belgedir (AT Antlaşması'nın 206. Maddesi ve Mali Tüzüğün 89. maddesi).[144]

### 2 – AB Sayıştayı'nın Misyonu, Vizyonu ve Temel Değerleri

i) Misyon

Avrupa Birliği Sayıştayı da, mali denetimin etkinleştirilmesi yoluyla Birliğin hesap verebilirlik düzeyindeki bu eksikliğin giderilmesi amacıyla oluşturulmuştur. AB Sayıştayı'nın 1 Haziran 1977'de yürürlüğe giren 22 Temmuz 1975 tarihli Bütçe Antlaşması uyarınca kuruluşu, Birlik bütçesinin tümüyle üye devletlerin katkılarıyla oluşturulması yerine kendi kaynaklarına dayandırıldığı sisteme geçiş ile gerçekleşmiştir. Aslında, AB Sayıştayı için öngörülen mali denetim işlevi, bütünleşme sürecinin

[143] İKV Yayınları, **AB Bütçesi ve Türkiye'deki Bütçe Sisteminin AB'ye Uyumu**, İstanbul, 2004, s. 18.
[144] Sayın, İ. Hakkı, a.g.e, s. 86-87.

başlangıcından itibaren gerekli görülmüş ve bütünleşmenin önemli dönemeçlerinde -özellikle Avrupa Parlamentosu'na (AP) tanınan yetkilerin artmasına koşut olarak- yerini almıştır.[145]

Birlik bütçesindeki artış, yolsuzlukların kamuoyunda giderek daha çok tepkiye neden olması ve Birliğin karar alma sürecinde daha çok saydamlığa gereksinim duyulması sonucunda, AB Sayıştayı'nın işlevi zamanla daha çok önem kazanmıştır.[146]

Sayıştay'ın temel misyonu; Avrupa Birliği fonlarının tahsili ve harcanmasını bağımsız olarak denetlemek ve bu şekilde Avrupa kurumlarının bu işlevleri yerine getirme şeklini, değerlendirmektir.[147]

ii) Vizyon

Sayıştay, benimsemiş olduğu temel değerler çerçevesinde, AB fonlarının yönetimine katkıda bulunmayı amaçlar.[148]

Sayıştay, mali işlemlerin doğru olarak kaydedilip kaydedilmediklerini, yasal ve düzgün bir biçimde uygulanıp uygulanmadıklarını ve ekonomi, verimlilik ve etkinliliği sağlayacak şekilde yönetilip yönetilmediklerini denetlemektedir.[149]

Sayıştay, çalışmalarının sonuçlarını konuyla ilgili, tarafsız ve zamanında yayınlanan raporlarla duyurmaktadır. Sayıştay, Birlik vatandaşları açısından paranın karşılığının en iyi şekilde alınmasının sağlanması için çalışmalarını gerçekleştirirken, Avrupa Birliği

---

[145] Mengiler, Özgür, a.g.m, s. 5.
[146] Mengiler, Özgür, a.g.m, s. 5.
[147] Avrupa Sayıştayı Dış İlişkiler Departmanı Yayını, 2006, s. 3.
[148] Avrupa Sayıştayı, **2008 yılı Faaliyet Raporu**, Lüksemburg, 2009, s. 6.
[149] Avrupa Sayıştayı, "**International Peer Review Of The European Court Of Auditors**" adlı Özel Raporu, Lüksemburg, 2008, s. 1.

kaynaklarının mali yönetiminin her düzeyde geliştirilmesine katkıda bulunmayı amaçlamaktadır.[150]

AB'nin dış denetim organı olarak Sayıştay, AB'nin mali yönetiminin gelişmesine katkıda bulunur ve AB vatandaşlarının mali çıkarlarının bağımsız bir koruyucusudur.[151]

iii) Temel Değerler

AB Sayıştayı'nın benimsemiş olduğu temel değerler, 2008 yılı Faaliyet Raporu'nda belirtildiği üzere:

Sayıştay'ın bağımsızlığı ve tarafsızlığı; en iyi ürünlerin elde edilmesi ve diğer AB kurumlarından veya herhangi bir dış kaynaktan baskı görmemesinin sağlanması bakımından mensupları ile idaresi için ve ayrıca kurumsal mevcudiyetinin korunması açısından, gereklidir.

Profesyonellik; yapılan işlerde yüksek ve örnek teşkil edecek standartların benimsenmesi ve bu konuda AB'de olduğu kadar dünya çapında da kamu denetiminin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Değer katma; önemli, zamanında, yüksek kaliteli ve güçlü deliller ve belgelere dayalı bulgular ile tüm taraflara otoriter mesaj veren raporlar hazırlanmasıdır. Bu bağlamda, AB yönetiminin geliştirilmesine katkıda bulunma ve AB fonlarının sağlıklı ve hesap verebilir biçimde yönetiminin sağlanması da öngörülür.

150 Avrupa Sayıştayı Dış İlişkiler Departmanı Yayını, 1978, s. 4.

151 http://eca.europa.eu/portal/page/portal/aboutus/abouttheeca <09.12.2010>

Mükemmellik ve Etkinlik; bireylere katkıda bulunma, yeteneklerin geliştirilmesi ve performansların ödüllendirilmesi ile takım ruhunun yükseltilmesi için etkili iletişimin sağlanması ve de yapılan işin tüm yönlerinde verimliliğin en üst düzeye çıkarılması, gereklidir.

### 3 – AB Kurumsal Yapısı İçindeki Yeri ve Konumu

AB Sayıştayı'na göre denetim; (kamu kesiminde) bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini ya da işlemesini güvence altına almak üzere incelenmesidir. Bu incelemenin amacı, düzenli aralıklarla düzeltici önlemi gerektirecek sapmaları belirlemektir.[152]

Modern demokratik bir toplumda kamu fonlarının kullanımında hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi için bağımsız bir dış denetleme işlevi şarttır. AB Sayıştayı, Avrupa Birliği'nin dış denetim kurumudur. Birliğin fonlarının mali yönetiminin tüm yönleriyle geliştirilmesine katkıda bulunulmasında, Birlik vatandaşları için hayati bir rol oynar.[153]

AB Sayıştayı, özgün adında "Divan" (Court) sözcüğü kullanılmasına karşın yargısal işlev görmemektedir. Ancak, bu bağlamda AB Sayıştayı'nın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde öngörüldüğü üzere "kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme" olarak tanımlanamaması, söz konusu organın bağımsız olmadığı anlamını taşımamaktadır. Tam aksine, AB Sayıştayı'nın tümüyle bağımsız olması ve

---

[152] Yörüker, Sacit, **Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri**, Sayıştay Başkanlığı Yayını, Araştırma-İnceleme-Çeviri Dizisi, Eylül – 1999, s. 2.

[153] Avrupa Sayıştayı Dış İlişkiler Departmanı Yayını, 2006, s. 5.

Birliğin genel çıkarı için çalışması kurucu antlaşma ile güvence altına alınmıştır. (ABİDA, md.285).[154]

Denetlenen organlardan ve dış etkilerden bağımsız olunması, denetim işlevi üstlenen kurumlar için bir gerekliliktir. AB bağlamında, AB Sayıştayı'nın özel bir konumda bulunduğu gözlenmektedir. Zira, AB'nde mali denetim üç düzeyde gerçekleştirilmektedir. İlk olarak, Birlik fonlarının üye devletlerce kullanılan bölümü, Birlik bütçesinin uygulanmasında üye devletlerin de pay sahibi olması nedeniyle, ulusal düzeyde denetlenmektedir. İkinci olarak, iç denetim her organın ilgili birimi tarafından yapılmakta ve ulusal denetimin Birlik kıstaslarını ne ölçüde karşıladığına ilişkin olmakla sınırlı kalmaktadır. Buna karşılık, AB Sayıştayı'nın gerçekleştirdiği dış denetim, "tümüyle tarafsız" olarak nitelendirilmektedir.[155]

Sayıştay yargısal yetkiye sahip değildir ancak yasal olarak bağlayıcılığı olmayan rapor ya da görüşleri vasıtası ile AB Bütçesinin yürürlükteki kural ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesine yardımcı olur.[156]

Denetleme Kurulu (Sayıştay), özellikle Konsey'e ve AP'ye yardımcı olan, belirli konularla ilgili rapor hazırlayan, kurum ve kuruluşlardan gelen istek üzerine görüşler hazırlayan ve yılda bir defa da genel alamda rapor veren ve bu raporu ATRG'de yayınlanan Kurum olarak az yetkili bir

[154] Mengiler, Özgür, a.g.m, s. 6.
[155] Mengiler, Özgür, a.g.m, s. 6.
[156] http://ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1258, Erişim: <15.12.2010>

organdır. Ancak, yıllık raporları ile gittikçe etkili olmakta ve bağımsızlığı ile etkenliği hakkındaki şüpheleri gün geçtikçe ortadan kaldırmaktadır.[157]

AB Sayıştayı'nın denetlediği alanın kapsamı geniş olmasına karşın, yetkisinin kapsamı sınırlı tutulmuştur. Her şeyden önce yapılan denetim, hukuksal bağlayıcılığı bulunan bir yargı kararı gibi sonuçlanmamaktadır. Dolayısı ile Sayıştay kararlarının res judicata değeri bulunmamaktadır.[158]

Sayıştayın yargısal yetkileri yoktur ve hukuka aykırı davranan kişilere karşı yasal soruşturma tesis edemez. Topluluk yasal sistemi içinde mali yargıçlar yoktur. Sayıştay raporları hukuki etkiden daha çok siyasi etki yapar.[159]

AB Sayıştayı, kullandığı yetkinin sınırlılığı itibari ile daha çok yalnızca parlamentoya bağlı olarak çalışan ve denetim yetkisi yargısal olmayıp rapor sunması ile sınırlı kalan İngiltere'deki Ulusal Denetim Ofisi (NAO) ile benzerlik göstermektedir.[160]

Sayıştay'ın yargı yetkisi yoktur ve bu yüzden raporları ya da görüşleri yasal olarak bağlayıcı değildir. Ancak, Sayıştay çalışmaları, AB programları ve maliyesinin yönetim ve idarelerinin geliştirilmesinde kullanılmak üzere yasa hazırlamakla görevli olanlar tarafından değerlendirilir.[161]

---

[157] Tekinalp, Gülören & Tekinalp, Ünal, a.g.e, s. 272 (6. p).

[158] Skiadas, Dimitrios V., "**Judicial, Controlling and Advisory Institutions of the EU**", Handbook of the Public Administration and Policy in the EU, MÖ.P. van der Hoek (der.), CRC Press, Florida, ABD, 2005, s. 214.

[159] MIDDELHOEK, A. J, **The Relation of the Court of Audit [Auditors] of the European Union with the Parliament**, the Audit [Auditors] of the Member States, Jurisdiction and Mass-Media, EUROSAI SEMINAR, Romania 1995, s. 228.

[160] Mengiler, Özgür, a.g.m, s. 12.

[161] Avrupa Sayıştayı Dış İlişkiler Departmanı Yayını, 2006, s. 7.

AB Sayıştayı, her yıl gerekli denetimi yapmasının ardından bütün hesapların gerçeği yansıttığını ve bütün mali işlemlerin yasal ve düzenli olduğunu açıklayarak güvence bildiriminde bulunmaktadır. Sonuçları yeterli bulmaması halinde, güvence bildiriminde bulunmayı reddetme hakkına sahiptir. Bu durum, Sayıştay'a, sahip olmadığı hukuksal yaptırım yetkisinin bir ölçüde de olsa eksikliğini giderici bir olanak sağlamaktadır. Sayıştay'ın performansını yetersiz bulduğu organa ciddi eleştiriler yönelteceğinden, ilgili organın gerekli düzeltmeleri yapma yönünde harekete geçeceğinin varsayılması doğaldır. Böylelikle, Sayıştay'ın ilgili organ üzerinde siyasi yaptırım gücüne sahip olduğu sonucuna varmak yanlış görünmemektedir.[162]

Sayıştay kontrolü, AP'nin ibra süreci bakımından önemli ve değerli bir temel teşkil etmektedir. İbra, AP'nin AT Antlaşmasını'nın 276. maddesine dayanak aldığı, Konsey tavsiyelerine dayanan, bütçenin geçerliliğinin sona erdiğini bildirerek, bütçenin idaresinde Komisyon'un sorumluluğunu sona erdiren bir karardır. AP kararını, Sayıştay'ın bulgularının ve Sayıştay'ın yorum ve eleştirilerine diğer kurumların cevaplarının yanı sıra, Antlaşma'nın 275. maddesinde belirtilen hesap ve mali denge belgelerinin incelenmesine ve Konsey'in her yıl 31 Mart'ta Parlamento'ya gönderdiği ibra tavsiyelerine dayandırır. AP ibranın yapılması, reddedilmesi veya ertelenmesi konusunda karar alır. Bu karar, beraberinde, Komisyon'a yöneltilen ve karşılığında yeterli faaliyette bulunulması zorunlu olan görüş ve soruları içerir. Komisyon, alınan

[162] Mengiler, Özgür, a.g.m, s. 15 ve 16.

önlemleri izler ve sonuçlanan mali yılı izleyen ikinci yılın 15 Aralığına kadar Parlamento'ya bununla ilgili bir rapor gönderir.[163]

**4 – Örgütlenme ve Yapı**

ABİDA'da, Avrupa Sayıştayı'nın her bir Üye Devlet'ten gelecek birer Üye'den oluşması gerektiğini belirtilmektedir.

Antlaşma'ya göre Üyeler, dış denetim kurumlarında çalışan veya çalışmış olan ya da bu görev için uygun vasıflara sahip olduğu üye ülke Sayıştayı tarafından onanmış olan kişiler arasından seçilir.

Üyeler, her bir Üye Ülke'nin gösterdiği adaylar esas alınarak ve Avrupa Parlamentosu'na danıştıktan sonra Avrupa Birliği Konseyi tarafından atanır.

Üyelerin çalışma süresi altı yıl olup, yenilenebilir. Üyelerin görevlerini tam bir bağımsızlık içinde ve Avrupa Birliği'nin genel çıkarlarına uygun olarak yapmaları gerekir.

Avrupa Sayıştayı'na, Üyeler tarafından kendi aralarından seçilen bir Başkan başkanlık yapar. Başkan'ın görev süresi üç yıl olup, yenilenebilir.

[163] İKV Yayınları, s. 19.

Başkan'ın rolü primus inter pares - eşitler arasında birincidir. Sayıştay toplantılarına başkanlık eder, Sayıştay kararlarının uygulanmasını ve kurum faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yönetilmesini sağlar. Başkan Sayıştay'ı, bütün dış ilişkilerde; özellikle aklama makamı, diğer AB kurumları ve üye devletler ile lehdar[164] ülke Sayıştaylarına karşı olmak üzere, temsil eder. Başkan, dış ilişkiler departmanı ve hukuk servisinden sorumludur.

Genel Sekreter kurumdaki en üst düzeyli memur olup Sayıştay tarafından atanır. Mesleki eğitim ve her bir resmi dil için bir birimden oluşan bir çeviri servisi dahil olmak Sayıştay'ın personel ve idaresinin yönetiminden sorumludur.

Gruplara ayrılan Denetçiler, Sayıştay'ın kararlarına dayanak olan rapor taslaklarını hazırlar.[165] Denetçiler sık sık diğer Birlik kurumlarına, üye devletlere ve AB'den yardım alan ülkelere inceleme gezileri yaparlar.[166]

Sayıştay, denetim raporları ve görüşlerini oy çoğunluğuyla kabul eden üyeleri ile bir heyet olarak çalışır. Sayıştay toplantıları açık değildir. Sayıştay, iç çalışma şeklini düzenleyen çalışma usullerini hazırlar ve onay için AB Konseyi'ne sunar. Sayıştay, bütçenin farklı alanlarını kapsayan uzmanlaşmış bölümlerden oluşan denetim grupları seklinde örgütlenmiştir. CEAD denetleme grubu; uygunluk bildirimi, kalite

---

[164] "Lehdar", Kelime anlamı "yandaş, taraftar"'dır. (Türk Dil Kurumu Sözlüğü, 9. Baskı, Ankara, 1998)
[Kaynak olarak yararlandığımız Avrupa Sayıştayı Dış İlişkiler Departmanı yayınının Türkçe çevirisinde, "**ilgili** olan – muhatap alınan- (işlemin gerçekleştiği; harcamanın yapıldığı veya gelirin tahsil edildiği) **devlet, kurum veya kişi**" anlamında kullanıldığı, anlaşılmaktadır.]
[165] Tecer, Meral, a.g.e, s.41.
[166] http://europa.eu.int <26.10.2010>

güvencesi ve Sayıştay'ın denetim metodolojisinin geliştirilmesinin koordinasyonundan sorumludur.

Sayıştay, her Üye'yi bir gruba atar. Her bir gruba, kendi üyeleri arasından yenilenebilir iki yıllık süreyle seçilen bir "Dekan" başkanlık eder. Dekan, grubun diğer Üyeleri'yle birlikte grubun ve gruba bağlı diğer bölümlerin düzgün çalışmasını sağlar.[167]

## II – DENETİM FAALİYETLERİ

### 1 – Denetim Kapsamı

Sayıştay, AB'nin bütün gelir ve gider hesaplarını denetler. Sayıştay aynı şekilde, kuruluş metinlerinde denetimi engelleyen bir hüküm bulunmadıkça, AB tarafından kurulan bütün kurumların gelir ve gider hesaplarını denetler.

Denetim alanı, AB kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının yıllık olarak incelenmesinin yanı sıra kurumun kendi takdirine bağlı olarak uygun göreceği herhangi bir Birlik bütçesi ile veya özel ilgi kapsamına giren yönetim konusuna ilişkin seçilmiş denetim faaliyetlerini içerir. Sayıştay, AB fonlarını yöneten ya da bunlardan faydalanan tüm kuruluş veya kişileri denetleyebilir.[168]

Denetimler genellikle bütçe yılı hesaplarının kapatılmasından önce yapılır. Denetimler belgeler üzerinde, gerekirse ilgili kurumlarda ya da üye devletlerde yapılabilir.[169]

---

[167] Avrupa Sayıştayı Dış İlişkiler Departmanı Yayını, 2006, s. 10.
[168] Bilge, Semih, a.g.e, s. 437.
[169] Dura, Cihan & Atik, Hayriye, a.g.e., s. 263.

Sayıştay, Topluluk bütçesini ve harcamalarını denetim yetkisinin kapsamına diğer kurumların yanı sıra üye devletler ve hatta üçüncü ülkeler de girmektedir. Örneğin, Topluluğun üçüncü bir ülkede yürüttüğü bir yardım ve işbirliği programının harcamalarını Sayıştay denetleyebilir.[170] Amsterdam Antlaşması ile Sayıştay denetimi, Topluluk bütçesinden yararlanan gerçek veya tüzel kişilerle, AYB tarafından yönetilen gelir ve giderlere de teşmil edilmiştir.[171]

Bütçe gelirleri ile ilgili olarak, üçüncü ülkelerden yapılan ithalat üzerine uygulanması gereken ortak gümrük tarifesinin uygulanmaması veya eksik uygulanması sonucu, kayıplar ortaya çıkmaktadır. Özellikle sigara, içki gibi ürünlerle diğer bazı değerli ürünler, AB alanına vergisi ödenmeden kaçak olarak sokulmaktadır. AT bütçesi gelir kaynaklarından bir tanesi olan gümrük vergisinin alınmaması, bütçeyi zarara uğratmaktadır. Gümrük vergisinin alınmaması, bir diğer bütçe gelir kalemi olan KDV'nin de alınmaması anlamına gelmektedir. Bu yolla bütçe gelirleri aşındırılmaktadır. Bütçe harcamaları alanında özellikle, tarım harcamaları ve yapısal harcamalarda yolsuzluklar yapılmaktadır. Düzmece belgeler-raporlarla bazı harcamalar yapılmadığı halde yapılmış gibi gösterilmektedir. AB'nin idari kurumları içinde idari harcamaların yapılmasında da bazı yolsuzluk vakalarına rastlanılmaktadır.[172]

[170] Kaleağası, Bahadır, a.g.e, s. 111.
[171] Tezcan, Ercüment, a.g.e, s. 95.
[172] Bilici, Nurettin, 2010, s. 126.

### 2 – Denetim Yaklaşımı

Diğer kamu denetim kurumlarına paralel olarak, Avrupa Sayıştay'ı iki farklı türde denetim yapar, bunlar mali denetim ve performans denetimidir;[173]

a) Mali Denetim

Antlaşmalara ve Mali Düzenlemelere göre, Avrupa Birliği'nin genel bütçesi, Avrupa Kalkınma Fonları ve Birlik tarafından kurulan tüm kurum ve kuruluşların gelir ve harcamalarıyla ilgili mali tablolarının denetlenmesi Sayıştay'ın görevidir. Genel olarak, bunlar bir bilanço, bir ekonomik sonuç hesabı, bir nakit akış tablosu, bir sermaye değişiklikleri tablosu ve açıklayıcı notlardan oluşur. Amaç mali tabloların, işlemlerin, varlıkların ve yükümlülüklerin tam ve doğru bir biçimde muhasebe kayıtlarına girip girmediğini, mevcut olup olamadıklarını, denetlenen kuruma ait olup olmadıklarını ve mali tablolarda doğru biçimde sunulup sunulmadıklarını belirtecek şekilde gerçek ve doğru bir görünüm sergileyip sergilemediklerini tespit etmektir.

Antlaşmalar ve Mali Düzenlemeler, Sayıştay'ın AB'nin bütçesini finanse ettiği ve uyguladığı işlemlerin yasallığı ve düzenliliğini denetlemesini öngörmektedir. Amaç işlemlerin geçerli kural ve düzenlemelere uygun olarak yapıldığı, gerçekten var oldukları, doğru şekilde hesaplandıkları ve AB yardımı lehdarlarının[174] yükümlülüklerini yerine getirip getirmediklerinden emin olmaktır.

---

[173] Avrupa Sayıştayı Dış İlişkiler Departmanı Yayını, 2006, s. 17.
[174] Bkz. 164 numaralı dipnot.

Denetim, komisyon tarafından değişik yönetim kademeleri vasıtasıyla yapılan alındı ya da ödemelerden nihai lehdar[175] tarafından gerçekleştirilen AB gelir öğelerine ya da alındılarına kadar bütün hususları kapsar.

b) Uygunluk Bildirimi (DAS)

1994'ten itibaren AB Antlaşması tarafından Sayıştay'ın, Avrupa Birliği'nin mali tablolarının güvenilirliği ve bunları oluşturan işlemlerin yasallığı ve düzenliliği hakkında bir görüş içeren bir Uygunluk Bildirimi (DAS – déclaration d'assurance), vermesi gerekli kılınmıştır. DAS, ayrıntılı mali denetim sonuçlarına dayalı olarak gerçekleştirilir.

DAS'ın başlıca amacı;

AT'nin, Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan genel bütçesiyle ilgili konsolide mali tablolarının yıl içerisindeki ve yıl sonundaki mali işlemlerin gerçek ve doğru bir görünüm sunup sunmadığı ve bütçe uygulanırken hukuksal ve akdi hükümlerin gözetilip gözetilmediği, hususlarında aklama makamını bilgilendirmektir.

Sayıştay'ın genel DAS görüşü, Avrupa Birliği faaliyetlerinin belli başlı her bir alanı için geliştirilen, hata kaynakları, zayıf noktalar ve yönetimin nasıl geliştirileceği konusunda ayrıntılı bilgiler içeren özel değerlendirmelere dayalı olarak yapılır.

Özel değerlendirmeler;

---

[175] Bkz. 164 numaralı dipnot.

Hem Komisyon içerisinde hem de Üye ve lehdar[176] Devletler'de iç kontrol sistemlerinin işleyişinin (özellikle de gözetim sistemlerinin) değerlendirilmesi, her bir bütçe alanından alınacak işlem örneklerinden birinin test edilmesine dayanan denetim kanıtları, diğer denetçiler tarafından AB mali kaynakları üzerinde yapılan denetimlerden kaynaklanan kanıtlara ve Avrupa Komisyonu'nun Genel Direktörlükleri tarafından yayınlanan yıllık faaliyet raporları ve bildirimlerin incelenmesi, hususlarında yapılmaktadır.

DAS özel değerlendirmeleri mali yönetimin kalitesi hakkında nesnel bir değerlendirme sağlamak ve zaman içerisindeki ilerlemenin izlenmesine olanak vermek üzere izleme öğelerini içerir. DAS bildirimi, eki bilgilerle birlikte, Sayıştay'ın AP ve Konsey'e sunduğu Yıllık Raporu'nda yayınlanır. Bildirim ayrıca ATRG'de, AB'nin mali tablolarıyla birlikte yayınlanır.

Genel bütçenin uygulanmasıyla ilgili görüşüne ek olarak, Sayıştay ayrıca Avrupa Kalkınma Fonu'nun hesaplarının güvenilirliği ve bunların temelini oluşturan işlemlerin düzgünlüğü hakkında bir yıllık Uygunluk Bildirimi verir. AB'nin kurum ve kuruluşlarının mali tabloları hakkında da benzer görüşler verilir.

c) Sağlıklı Mali Yönetim Denetimi

Amaç Komisyon ve Üye Devletlerin sağlıklı mali yönetim ilkelerini - ekonomi, verimlilik ve etkinlik – Avrupa Birliği fonlarının yönetiminde ne kadar iyi uyguladıklarını değerlendirmektir. Bu gibi

[176] Bkz. 164 numaralı dipnot.

denetimlere “Performans Denetimleri” ve “Paranın Değeri Denetimleri” adı da verilir.

Finansal Tüzük’e göre, AB fonları aşağıdaki ilkeler esas alınarak yönetilmelidir:

Ekonomi; belli bir çıktı veya amaç için minimum miktarda fon kullanılmıştır.

Verimlilik; harcanan para için en iyi değer elde edilmiştir.

Etkililik; AB politikası hedefleri karşılanmıştır.

Sayıştay’ın diğer kamu denetim kurumlarıyla ortak olarak, denetlenen konu ve içerdiği risklere bağlı olarak Performans denetimlerine iki farklı yaklaşımı vardır. Birinci yaklaşım harcamanın ve özellikle de paranın karşılığını elde etmek için alınan önlemlerin yönetimini değerlendirmektir. Bu, paranın karşılığını sağlamak için yönetimin benimsediği yaklaşımın ve kullanılan sistemlerin değerlendirilmesini ve alınan kararların test edilmesini içerir. Denetim, yönetim tarafından benimsenen yaklaşımın paranın karşılığını sağlamasının muhtemel olup olmadığına ve değilse nasıl geliştirilebileceğine karar verir.

İkinci yaklaşım, belli bir program veya projenin amacına ulaşıp ulaşmadığını ve paranın karşılığını elde edip etmediğini değerlendirmektir. Bu yaklaşım; belirli bir harcamanın amaçlarının karşılanıp karşılanmadığının ve nasıl karşılandığının, ayrıca bu sonuç için asgari düzeyde kaynak kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesini içerir. Denetim, program için paranın karşılığının elde edilip edilmediğine ve edilmemişse nasıl geliştirilebileceğine karar verir.

**3 – Denetim Süreci**

Her bir denetim üç ana aşamada gerçekleştirilir: planlama, test ve raporlama;[177]

a) Planlama

Sayıştay, çalışma programının planlamasını yıllık ve çok yıllı olarak gerçekleştirir. Çok yıllık plan Sayıştay'ın stratejisinin tanımlanması ve güncellenmesine olanak tanırken, yıllık plan söz konusu yılda gerçekleştirilecek ayrı ayrı görevleri belirler. Seçilmiş denetimler için çalışma, söz konusu denetimin ayrıntılı bir denetim yapılmasına değip değmeyeceğinin, yani denetimin bir etkisi ve maliyet-etkin olma olasılığını değerlendirecek bir ön çalışma ile başlar. Bu aşamada denetçiler, ana yönetim ve iç kontrol sistemlerinin genel bir özetini hazırlamak üzere Avrupa Komisyonu ile Üye ve lehdar[178] Devlet idarelerinden veri toplar ve bunların analizini yapar. Denetçiler söz konusu risklerin ayrıntılı bir değerlendirmesini yapar ve potansiyel denetim kanıtı kaynaklarını belirlerler. Bu bilgi, denetçilerin genel ve ayrıntılı denetim amaçlarını ve bunları gerçekleştirmek için gerekli ayrıntılı testlerin türleri ve kapsamlarını tanımlamalarına yardımcı olur. Denetim amaçları, denetimin neyi gerçekleştirmeyi tasarladığının ve/veya denetimin cevaplayacağı soruların kesin bir ifadesidir. Ön çalışma raporu, ayrıntılı bir denetimin beklenen etkisi ve toplam maliyetinin bir değerlendirmesiyle sona erer.

b) Testler

---

[177] Avrupa Sayıştayı Dış İlişkiler Departmanı Yayını, 2006, s. 23.

[178] Bkz. 164 numaralı dipnot.

Denetim testlerinin amacı, denetçilerin denetim amaçları konusunda yargıya varmaları için yeterli, konuyla ilgili ve güvenilir denetim kanıtları elde etmektir. Denetim testleri iki veya üç kişilik denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilir. Denetçiler, denetim programına uygun olarak hem Avrupa Birliği kurumları içinde hem Üye ve lehdar[179] Devletler'de yerinde kanıt toplarlar. Denetim türüne bağlı olarak bu çalışmalar, genellikle tüm ilgili idari düzeylerde sistem ve işlemlerin incelenmesini ve test edilmesini içerir. Çoğu zaman, bir dizi işlemin temsili bir görüntüsünü elde etmek için etkili bir yöntem olarak istatistiksel örnekleme teknikleri kullanılır. Bazı denetimler için Sayıştay, uzmanlık bilgisi sağlamak üzere dış uzmanlardan faydalanır.

Denetim kanıtları denetçi tarafından, genel olarak temel destekleyici belgelerin incelenmesi, fiziksel inceleme ve sorguyu içeren çeşitli şekillerde elde edilir. Gereken kanıt türü söz konusu işlem veya denetim konusuna ve özellikle de AB yardımını alma şartlarına bağlıdır. Örneğin, çiftçilere ödenen sağmal inek priminin denetimi için denetçinin hayvanların mevcut olduğuna, yaş gibi uygunluk ölçütlerine uyduğuna ve uygunluk süresi boyunca çiftçi tarafından elde bulundurulduğuna dair kanıt elde etmesini gerektirir. Bölgesel altyapı projeleri için ödenen AB yardımı, lehdar[180] tarafından yapılan ve ödenmesi talebinde bulunulan harcamaların gerçekliği ve uygunluğunun yanı sıra, projenin de fiziksel olarak mevcudiyetinin kanıtlanmasını gerektirir.

[179] Bkz. 164 numaralı dipnot.
[180] Bkz. 164 numaralı dipnot.

Sayıştay kurulmadan önceki denetim kurulunun bilgi ve belgeye erişme konusundaki sıkıntısı, Sayıştay için söz konusu değildir. Bütün AB kurumları (AYB dahil) Sayıştay'ın denetim görevini yerine getirebilmek için isteyeceği her türlü belgeyi geciktirmeksizin vermek zorundadır.

c) Sistem Tabanlı Denetim Yaklaşımı

Denetimler genellikle gerekli destekleyici kanıtlar elde etmek için işlemlerin bir örneğinin doğrudan test edilmesini gerektirir. Bununla birlikte bu test işleminin kapsamı, iç kontrol sistemlerine güven duyulduğu zamanlarda ve bunun mümkün ve ekonomik olması halinde, daraltılabilir. Sistem tabanlı yaklaşım, etkinlikleri konusunda kanıt elde etmek üzere denetlenen kurumun iç kontrol sistemlerinin dizayn ve işleyişlerinin ayrıntılı bir incelemesi ve test edilmesiyle başlar.

İç kontrol sistemleri aşağıdaki hususları sağlamak üzere yönetim tarafından devreye konulan sistemlerdir:

Kurumun hedeflerinin ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi; dış kurallar (yasalar, tüzükler) ve yönetim politikalarına uyma; varlıklar ve bilginin korunması; yolsuzluk ve hatanın önlenmesi ve tespiti ve muhasebe kayıtlarının beklenen kalitede olması ve güvenilir mali ve yönetim bilgilerinin zamanında üretilmesi.

Denetim testleri sistemlerin iyi düşünülmüş ve etkili şekilde çalıştığını gösterirse, denetim hedeflerini karşılamak için gerekli olan işlemlerin doğrudan test miktarı azaltılabilir. Sistem tabanlı yaklaşım hem mali denetim hem de performans denetimi için kullanılır ve iç kontrol sistemleri hakkında, sistematik zayıflıkların belirlenmesi ve

geliştirme önerilerinin yapılmasına olanak veren ayrıntılı gözlemler sağlama avantajına sahiptir.

d) Raporlama

Denetim raporlarının amacı, Sayıştay'ın çalışmalarının sonuçlarının denetlenene, aklama makamına ve halka bildirilmesidir. Denetim raporlarının yayınlanması, AB fonlarının yönetimi ve kullanımı sürecinin denetimine şeffaflık sağlanmasında önemli bir öğedir.

Programlanan denetim çalışmaları tamamlanıp denetim kanıtlarının analizi yapıldıktan sonra, denetçiler; denetim gözlemleri ve bulguları, denetim amaçlarıyla ilgili sonuçlar ve geliştirme tavsiyeleri içeren bir taslak denetim raporu (Sayıştay'ın ön gözlemlerini) hazırlar.

Taslak denetim raporu önce denetim grubu tarafından incelenir ve ardından Sayıştay'ın onayına sunulur. Taslak rapor, denetlenenin sunulan bilgileri kontrol ettiği ve Sayıştay'ın gözlemlerine resmi bir yanıt verdiği bir iki taraflı tartışma usulü çerçevesinde denetlenene Avrupa Komisyonu veya söz konusu diğer Avrupa Birliği kurumuna gönderilir. Bu yanıtta Üye Devletlerin tepkileri de dikkate alınır. Yanıta bağlı olarak Sayıştay orijinal gözlemlerine devam eder veya herhangi bir hata ya da yanlış anlaşılmayı düzeltmek üzere bunlarda değişiklik yapar. Denetlenen kurumun yanıtı denetim raporuyla birlikte yayınlanır. İki taraflı tartışma usulünün sonunda Sayıştay nihai denetim raporunu kabul eder.

**4 – Sayıştay'ın Raporları ve Çalışmaları**

a) Yayınlar

Sayıştay'ın denetim raporları ve görüşleri tüm AB dillerinde Sayıştay'ın www.eca.europa.eu adresindeki web sitesinde ve Avrupa Birliği Resmi Gazetesi'nde yayınlanır.

b) Sayıştay'ın Raporları ve Görüşleri

Yıllık Rapor: Sayıştay'ın Uygunluk Bildirimleri ve her mali yıl için AB genel bütçesi ile Avrupa Kalkınma Fonlarının uygulanması ile ilgili diğer gözlemleri içerir.

Özel Yıllık Raporlar: Her bir AB kurumu ve kuruluşu hakkındaki raporlardır.

Özel Raporlar: Sayıştay'ın özel bütçe alanları veya yönetimi konuları hakkındaki ayrıntılı mali denetimlerinin ve performans denetimlerinin sonuçlarını içerir.

Görüşler: Mali bir etkisi olan yeni veya değişiklik yapılmış mevzuatla ilgili olarak Sayıştay'ın görüşlerini ortaya koyar.

Yıllık Rapor söz konusu mali yılı takip eden yılın Kasım ayında yayınlanır. Özel Raporlar ve Görüşler yıl boyunca herhangi bir zamanda yayınlanabilir. Sayıştay'ın denetim raporları ve görüşleri AB kurumlarının Başkanlarına ve AP'nin Bütçe Denetimi Komitesi'nin başkanına resmi olarak iletilir. Buna ek olarak, Yıllık Rapor, Üye Devletlerin ulusal parlamentoları ve Sayıştay Başkanlarının yanı sıra Konsey'in bütçe Komitesi'ne de gönderilir. Denetim raporları ve buna eşlik eden basın bültenleri ayrıca uluslararası basına ve ilgilenen diğer taraflara da iletilir.

c) Avrupa Parlamentosu ve Konseye Sunum

Sayıştay Başkanı Yıllık Rapor'u Bütçe Denetimi Komitesi'ne sunduktan sonra, bir genel kurul toplantısında Avrupa Parlamentosu'na sunar. Ardından, Komisyon'un görüşü de dinlenir. Bu halka açık sunumlar, uluslararası basın tarafından yakından takip edilir. Sayıştay Başkanı raporu ayrıca Üye Devletlerin Ekonomi ve Maliye Bakanlarından oluşan Konseye de sunar. Özel Yıllık Raporlar gibi Özel Raporlar da prensip olarak Sayıştay'ın sorumlu Üyesi tarafından AP'nin Bütçe Kontrol Komisyonu'na sunulur. Ayrıca, AP ve Konsey'in diğer uzman komisyonları da Sayıştay'ın raporlarını inceler ya da dikkate alırlar. AP, Sayıştay'ın denetim gözlemleri ile ilgili kararları kabul eder ve Konsey de Sayıştay'ın denetim bulgularını esas alarak Komisyon veya diğer AB Kurumu tarafından yapılacak düzeltici işlemler konusunda tavsiyelerde bulunur.

d) Yıllık Aklama Usulü

AB Sayıştayı'nın belirli bir yıl için olan raporları, yıllık aklama usulü için başlangıç noktasıdır. Aklama makamı olan AP, Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan genel bütçenin yıllık hesaplarını inceler. Parlamento, Bütçe Denetim Komisyonunun önerisi ve Konsey'in tavsiyesini takiben söz konusu mali yıl için Komisyon ve diğer kurumların bütçenin uygulanmasından dolayı aklanıp aklanmayacağına karar verir.

Aklama, Komisyon'un veya diğer AB kurumlarının AB fonları ile ilgili yönetimlerinin sağlıklı, harcamalarının yasal ve düzenli, mali yönetimlerinin etkin ve verimli ve tahsisat kullanımlarının AB

politikalarının hedeflerini gerçekleştirmelerine yardımcı olduklarının kabulü anlamına gelir.

Aklamamak AP'nin Komisyon veya diğer AB kurumlarına karşı yapabileceği en ağır eleştirilerden biridir. Parlamento ayrıca, Komisyon veya diğer AB kurumlarının temel zayıflıklarla ilgili olarak gerekli düzeltici önlemleri alana kadar, aklamayı erteleyebilir.

Her yıl Komisyon'un aklama makamına, bir önceki aklama kararları esas alınarak yapılan düzeltici önlemler hakkında rapor vermesi gerekir.

e) Önceki Denetim Gözlemlerinin Takibi

Sayıştay denetimi tamamlandıktan birkaç yıl sonra, denetim sonucunun takibi gerçekleştirilir. Amaç, Sayıştay ve aklama makamının tavsiyeleri esas alınarak ne gibi düzeltici tedbirlerin yapıldığını tespit etmektir. Takip çalışmalarının sonuçları, Sayıştay'ın Yıllık Raporu'nda açıklanır ve böylece aklama makamına bildirilir.

AB Sayıştayı'na ilişkin bu açıklamalardan sonra, izleyen bölümde benzer yönlerden Türk Sayıştayı ile ilgili bilgiler verilecektir.

# ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

# TÜRK SAYIŞTAYI VE DENETİM FAALİYETLERİ

Önceki bölümde, AB Sayıştayı'nın kuruluşu ve tarihçesi kısaca anlatılıp misyonu, vizyonu ve temel değerleri açıklanmış ve diğer alt bölümlerde ise denetim yaklaşımı, denetim kapsamı, denetim süreci ile raporları hakkında bilgiler verilerek, bütçe sürecindeki rolü ortaya konmuştur. Bu bölümde de; aynı başlıklar altında Türk Sayıştayı hakkında bilgiler verilecek ve ülkemiz bütçe sürecindeki rolü açıklanmaya çalışılacaktır.

## I – TÜRK SAYIŞTAYI

### 1 – Kuruluşu ve Tarihçesi

Osmanlı İmparatorluğu'nda devlet mallarına ve parasına hükmedenlerin hesaplarının her yıl denetlenmesi ve yargılanması amacıyla bağımsız bir denetim ve yargı organı olarak bir müessesenin kurulabilmesi, ancak 1862 yılında mümkün olabilmiştir. Fransız Sayıştayı'ndan esinlenilerek, 29 Mayıs 1862 tarihinde Divan-ı Muhasebat adıyla mahkeme kurulmuştur. Bu kuruma, hem harcamaların denetimi hem de yargılanması görevi verilmiştir.

Divan-ı Muhasebat, 1876 yılında ilan edilen Kanun-i Esasi'nin 105-107. maddelerinde yer alarak, Anayasal bir kuruluş statüsüne kavuşmuştur. İlk Meclis'in 1878 yılında kapatılması ve Anayasa'nın da yürürlükten kaldırılmasına rağmen, Divan-ı Muhasebat varlığını ve faaliyetlerini sürdürmeye devam etmiştir. Fransız Sayıştayı esas alınarak 1879 yılında yürürlüğe konulan Divan-ı Muhasebat'ın Sureti Teşkil ve

Vezaifine Dair Kararname ile bu kuruma yeni bir yapı kazandırılmıştır. Ancak bu düzenleme, 1934 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

Divan-ı Muhasebat, 1924 Anayasası'nın 100'üncü maddesinde de yerini alarak Anayasal kurum olma niteliğini devam ettirmiştir. 1934 yılında da, 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun, Divan-ı Muhasebat'ın yargısal niteliğini arttırmıştır.

1945 yılında Divan-ı Muhasebat adı, Anayasa'daki değişiklikle "Sayıştay" olarak değiştirilmiştir.

1967 yılında da 832 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun'la Sayıştay, yeni bir kuruluş ve işleyişe kavuşturulmuştur.

832 sayılı Kanunda 1260, 2534, 3162, 3677, 4149, 4963, 4969 ve 5018 sayılı kanunlarla günün ihtiyaçlarına paralel çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Sayıştay Kanununa 4149 sayılı Kanunla eklenen "Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmesi" maddesi ile Sayıştay'a son derece çağdaş yetkiler ve sorumluluklar verilmiştir. Anılan kanun hükmüne göre Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkili kılınmıştır.[181]

03.12.2010 tarihinde kabul edilen ve 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile de 832 sayılı Kanun yürürlükten kalkmıştır.

[181] Sayıştay Başkanlığı, **145. Yıl Tanıtım Kitabı**, Ankara, Mayıs – 2007, s. 6.

## 2 – Misyonu, Vizyonu ve Temel Değerleri

i) Sayıştay'ın Misyonu:

TBMM'nin bütçe hakkını kullanmasına yönelik olarak, kamu idarelerinin etkin, verimli, ekonomik ve hukuka uygun biçimde faaliyet göstermesini, kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesini, saklanmasını ve kullanılmasını sağlamak için denetim yaparak raporlar üretmek ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamaktır.[182]

ii) Sayıştay'ın Vizyonu

Sayıştay, 2000 yılında ilk strateji bildirimini yayınlamış ve faaliyetlerini bu strateji bildirimine dayalı olarak yönlendirme çabasına girmiştir.

90'lı yıllar boyunca devam eden yeniden yapılanma çalışmalarının bir devamı olarak yayımlanan Strateji Bildirimi (2000-2004), kamu yönetiminde stratejik yönetim çabalarının da öncü bir iyi uygulamasıdır. Bu strateji bildirimi ile Sayıştayın vizyonu,

"Sayıştay, kamu yönetiminin Türk halkının refah ve mutluluğuna daha fazla hizmet edecek şekilde yenilenmesine ve geliştirilmesine katkıda bulunmayı amaçlar." şeklinde ifade edilmiştir.

Stratejik Planlama anlayışının 5018 sayılı KMYK Kanunu ile bütün kamu idareleri için yasal bir zorunluluk haline gelmesi sonrasında 2009-2013 Stratejik planı hazırlanmış ve bu çalışmada 5018 sayılı Kanunun ana ilkeleri ve Sayıştaya verilen görevler yeniden ele alınarak

[182] Sayıştay Başkanlığı, **Stratejik Plan: 2009-2013**, s. 23.

Sayıştay'ın vizyonu; "hesap veren ve saydam kamu yönetiminin teminatı Sayıştay" olarak yenilenmiştir.[183]

iii) Temel Değerler

Sayıştay'ın temel değerleri;[184]

Tarafsızlık ve Objektiflik; denetimlerin dürüst, önyargıdan uzak ve tarafsız bir biçimde yürütülmesi kurumsal güvenilirliğin vazgeçilmez bir unsurudur.

Bağımsızlık, Sayıştayın bir yüksek denetim ve yargı kurumu olarak varlığının ve tarafsız hizmetler sunabilmesinin ön koşuludur.

Mesleki Yetkinlik; denetimde kalitenin sağlanması; yaratıcı ve analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın, denetim kültürünü özümsemiş, mesleki sorumluluklarını yerine getirmek için sahip olmaları gereken bilgi ve becerilerini sürekli geliştirmeyi hedefleyen mensupların varlığıyla mümkün olacaktır.

Kalite; üstün kalitede hizmet sunulması için denetimlerin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde planlanıp yürütülmesi ve izlenmesi esastır.

Yeniliğe açıklık; sürekli gelişim anlayışıyla denetim dünyasındaki gelişmelerin izlenmesi ve Sayıştayın ihtiyaç duyduğu yeniliklerin gerçekleştirilmesi büyük önem taşımaktadır.

İhtiyaçlara ve beklentilere duyarlılık; parlamento ve kamuoyu ile, denetlenen kurumların ve kuruluşların beklentilerine ve ihtiyaçlarına

---

[183] http://www.sayistay.gov.tr/tc/vizyon.asp - <16.02.2011>

[184] http://www.sayistay.gov.tr/tc/temel.asp - <17.02.2011>

duyarlı olunması ve karşılıklı anlayış içinde çözümler üretilmesine yönelik çaba gösterilmesi son derece önemlidir.

Mesleki Gizlilik; elde edilen bilgilerin görev sınırları dışında üçüncü şahıslara ifşa edilmemesi esastır.

Çalışanların en değerli varlık olarak kabulü; çalışanların verimli ve huzurlu bir şekilde görev yapacakları uygun bir çalışma ortamının oluşturulması ve sürdürülmesi oldukça önemlidir.

Katılımcı ve paylaşımcı yönetim; bu anlayışla, motivasyonu arttırmak ve performansı yükseltmek mümkün olacaktır.

### 3 – Devlet Yapısı İçindeki Yeri ve Konumu

Anayasa'daki Sayıştay'la ilgili maddede, Sayıştay'a hesap ve işlemleri kesin hükme bağlama görevi verilmiş ve Sayıştay kararlarının idari yargıya götürülemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Hüküm vermenin yargıya ilişkin bir kavram olması nedeni ile Sayıştay'ın faaliyetlerini yargısal faaliyetler olarak kabul etmek gerekir. Diğer taraftan da verilen kararların kesin olduğunu, yani kararların idari yargıya götürülemeyeceğini dikkate alarak, Sayıştay'ı bir yüksek mahkeme olarak nitelendirmek yerinde olacaktır.[185]

Ülkemizde, Sayıştay tarafından, denetim ve hükme bağlama görevi dolayısıyla yargı kararları, denetim ve inceleme faaliyetlerinin diğer bir sonucu olarak da Sayıştay Raporları hazırlanacaktır. Yargı süreci, Sayıştay içerisinde kesin hükme bağlanarak sorumlular açısından yerine getirilmesi zorunlu hükümler haline gelmekte, Sayıştay

[185] Mutluer, Kamil M. & Öner, Erdoğan & Kesik, Ahmet, a.g.e, s. 369.

Raporlarına ilişkin süreç ise hazırlanan raporların TBMM'ye sunulması yolu ile sona ermektedir.

Türk Sayıştayı, bir yandan mali denetim organı, bir yandan da -özel yönetsel yargı- kuruluşudur. Sayıştay özel yönetsel yargı kuruluşu olarak, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlar.[186]

Sayıştay yalnızca TBMM adına denetim yapmakla sınırlı kalmayıp, aynı zamanda yargı yetkisi kullanarak sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakta ve beraatlerine ya da tazmine karar vermektedir.[187]

### 4 – Örgütlenme ve Yapı

Sayıştay'ın kuruluşuna dahil olan organlar; Başkanlık, Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu, Denetim-Planlama ve Koordinasyon Kurulu ile Başsavcılıktır.

Sayıştay Başkanı, Sayıştayı yönetir ve temsil eder. Sayıştay Başkanı, Kurumun en üst yöneticisi olup genel işleyişten sorumludur; kanunlarla verilen görevlerin iyi yapılması ve yönetimin düzenli bir surette yürütülmesi için gerekli tedbirleri alır.

Sayıştay Başkanı, biri denetim diğeri yönetim ile ilgili işlerde kendisine yardımcı olmak üzere üyeler arasından iki başkan yardımcısı görevlendirir. Başkan yardımcıları daire başkanı statüsündedir.

---

[186] Gözübüyük, A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, Turhan Yayınevi, 7. baskı, Ankara, 1994, s. 313.
[187] Gözübüyük, A. Şeref & Akıllıoğlu, Tekin, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992, s. 313.

i) Daireler

Bir başkan ile altı üyeden kurulu daireler birer hesap mahkemesidir. Daireler, bir başkan ve dört üye ile toplanır, hüküm ve kararlar oy çokluğuyla verilir.

ii) Kurullar

Genel Kurul Sayıştay Başkanının başkanlığında başkan yardımcıları, daire başkanları ve üyelerden oluşur.

Genel Kurul;

a) Genel uygunluk bildirimlerini görüşür.

b) İçtihadın birleştirilmesi kararı alır.

c) Bu Kanun gereğince hazırlanacak yönetmelikler hakkında görüş bildirir.

ç) Sayıştaya ilişkin kanun tasarısı ve teklifleri hakkında görüş bildirir.

d) Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenilen diğer konular hakkında görüş bildirir veya karar verir.

e) Bu Kanunla verilen diğer görevleri yapar.

Başsavcı oy hakkı olmamak üzere Genel Kurul toplantılarına katılır ve görüşünü açıklar.

Temyiz Kurulu; Sayıştay Genel Kurulunca, Rapor Değerlendirme Kuruluna seçilenler dışında kalan daire başkanları ile üyeler arasından dört yıl için seçilecek dört daire başkanı ve her daireden seçilecek ikişer üyenin katılımı ile kurulur. Her yıl Kurul üyelerinin dörtte biri yenilenir. Üyeliği sona erenler dört yıl geçmeden tekrar seçilemez.

Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder. Temyiz Kurulu Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm merciidir.

Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu ile Temyiz Kuruluna seçilen daire başkanı ve üyelerin dışında kalan daire başkanı ve üyelerden kurulur. En kıdemli daire başkanı Kurula başkanlık eder. Daireler Kurulu; Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular, hakkında görüş bildirir ve bu Kanunla kendisine verilmiş olan diğer görevleri yapar.

Rapor Değerlendirme Kurulu, Sayıştay Genel Kurulu tarafından iki yıl için seçilen iki daire başkanı ve her daireden birer üye ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından oluşur. Rapor Değerlendirme Kurulu, Sayıştay raporları ile Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirir. Sayıştay raporlarının Kurulda görüşülmesi sırasında ilgili grup başkanı veya raporun denetçisi katılarak görüşünü açıklar. Sayıştay raporlarının görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir.

Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşur. Kurul'un görevleri; Kurum stratejik planı ve yıllık performans programını hazırlamak, TBMM'nin, kamuoyunun ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri de dikkate alınarak denetim stratejik planlarını ve yıllık denetim programlarını yapılacak risk analizleri doğrultusunda hazırlamak, Plan ve

programların uygulanmasını izlemek, değerlendirmek, gerekli koordinasyonu sağlamak, performans ölçüm sistemlerini oluşturmak ve Sayıştay faaliyet raporunu hazırlamak, Denetime ilişkin yönetmelik, standart, rehberleri hazırlamak ve mesleki etik kurallarını belirlemek, Sayıştay Başkanının görüşülmesini istediği konularda görüş bildirmektir.

iii) Başsavcılık

Başsavcılık, Başsavcı ve savcılardan oluşur. Başsavcı;

a) Başsavcılığa intikal eden yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri savcılara havale eder.

b) İlama ilişkin yargılamaya esas raporları hazırlayan denetçiler tarafından yapılan temyiz istemini gerçekleştirir veya temyiz isteminde bulunmama gerekçesini, ilgili denetçiye bildirilmek üzere Başkanlık makamına sunar. İlamların infazını izler ve bu hususla ilgili gerekli işlemleri yapar.

c) Hakkında suç duyurusunda bulunulan sorumluların ve diğer ilgililerin durumlarını izler.

ç) Sayıştayca belirtilen süreler içerisinde verilmeyen hesapları takip eder, hesabı ve istenilen bilgi ve belgeleri vermeyen sorumlular ve diğer ilgililer hakkında bu Kanunda belirtilen gerekli işlemleri yapar.

d) Kanunlarla ve Sayıştay Başkanı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirir.

Savcı;

a) Kendisine havale edilen yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri inceleyerek düşüncesini gerekçeli olarak bildirir.

b) Oy hakkı bulunmamak üzere hesap yargılamasına katılır ve görüşünü açıklar.

c) Başsavcı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirir.

iv) Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları

Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları, bir grup başkanı ile yeterli sayıda denetçiden oluşur.

Denetim grup başkanlıkları, Sayıştayın denetim alanındaki bütün kamu idarelerinin sektör ve faaliyet bütünlüğünü kapsayacak ve kalkınma planları, yıllık programlar ile stratejik planları izlemeye imkân verecek şekilde Sayıştay Başkanının onayı ile kurulur.

Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları; Sayıştaya bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak üzere Başkanlıkça verilen görevleri yapar.

Denetçiler, Sayıştay Başkanı veya onun adına grup başkanlarınca kendilerine verilen denetim ve inceleme görevlerini, kanun, tüzük, yönetmelik, standart, genelge ve rehberlerdeki esas ve usuller dairesinde yerine getirerek sonucunu bir raporla Başkanlığa bildirmek ve bu Kanunla verilen diğer işleri yapmakla görevlidir.

Denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarına yardımcı olmak üzere yeterli sayıda yönetim mensubu görevlendirilir.

## II – DENETİM FAALİYETLERİ

### 1 – Denetim Kapsamı

Anayasa'nın 160ncı maddesine göre; Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.[188]

Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır.[189]

Sayıştay;

a) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak % 50'den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

b) (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,

c) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve

---

[188] 29.10.2005 tarih ve 5428 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile değiştirilen madde.
[189] 29.10.2005 tarih ve 5428 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile eklenen madde.

kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,

ç) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, denetler.

Sayıştay; yapılan antlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de denetler.

2.4.1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2 nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.

**2 – Denetim Yaklaşımı**

i) Denetim Amaçları

Denetim;

a) Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM'ne ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması,

b) Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması,

c) Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi,

ç) Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması, amacıyla gerçekleştirilir.

ii) Denetim Esasları

Denetimin genel esasları şunlardır:

a) Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınamaz.

b) Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür.

c) Sayıştay ve denetçiler denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütür. Sayıştaya denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemez.

ç) Denetimler, güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirilir.

d) Denetim görevinin etkin bir biçimde yerine getirilmesi için Kurum mensuplarının teknik ve mesleki yeterlikleri geliştirilir.

e) Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir.

## 3 – Denetim Süreci

i) Denetim Türleri

Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar. Düzenlilik denetimi;

a) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,

c) Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi,

suretiyle gerçekleştirilir.

Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Bu denetimler sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususlar da rapor edilebilir.

ii) Genel Olarak Denetim Süreci

Denetimler;

a) Denetimin planlanması,

b) Denetim programının hazırlanması ve uygulanması,

c) Sonuçların ve tavsiyelerin raporlanması,

ç) Raporların, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ve ilgili kamu idaresine gönderilmesi,

d) Raporların izlenmesi,

aşamalarından oluşur.

Denetim sürecine ilişkin hususlar, kanunlar dikkate alınmak ve genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarından yararlanmak suretiyle hazırlanacak yönetmelik, standart ve rehberlerde belirtilir.

## 4 – Sayıştay'ın Raporları ve Çalışmaları

i) Yargı Raporları

Denetçiler tarafından yapılan incelemeler esas itibariyle, belge üzerinden gerçekleştirilmekle birlikte, gerektiğinde kayıtlar ile fizikî-fiili durumlar arasındaki uygunluk da araştırılır. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulduğunda bilirkişilere de başvurulabilir. İncelemeler sırasında muhasebe yetkilileri ve diğer ilgililer, kendilerinden denetçilerce istenen her türlü bilgi ve belgeyi vermek zorundadırlar. Denetçiler tarafından eksik, hatalı, mevzuata aykırı görülen işlemler ile açıklanması istenilen hususlar ilgililere bildirilir ve kendilerinin savunmaları veya görüşleri alınır. İnceleme tamamladıktan ve ilgililerin savunmaları ve görüşleri alındıktan sonra denetçiler vardıkları sonuçları, ilgisine göre, "yargı raporu" ve/veya "değerlendirme raporu" şeklinde Sayıştay Başkanlığına sunarlar.[190]

Denetçiler tarafından yazılan yargı raporu, raporda yer alan hususlar hakkındaki yazılı düşünceleri alınmak üzere Sayıştay Savcısına

[190] Sayıştay Başkanlığı, **145. Yıl Tanıtım Kitabı**, s. 16-17.

havale edilir. Daha sonra ilgili dairenin bir üyesi raporu ve savcının düşüncelerini inceleyerek görüşlerini yazılı olarak bildirir. Böylece tekemmül ettirilen rapora konu işlemler daire heyetince, daha önce bildirilen savcı ve üye mütalâaları da dikkate alınmak suretiyle, tek tek ve ayrıntılı olarak görüşülür. Denetçinin hatalı gördüğü işlemden ötürü sorumlular hakkında ya beraat ya da tazmin hükmü verilir. Bu yargılama sürecinin sonunda ilgili hesabın tamamı hakkındaki genel değerlendirmeyi de içeren ve sorumluların rapora konu işlemler bakımından sorumluluk durumlarını belirten bir ilâm düzenlenir.

ii) Genel Uygunluk Bildirimleri

Kesinhesap kanunu tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak, en geç yedi ay sonra, Bakanlar Kurulunca TBMM'ne sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesinhesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde TBMM'ne sunar. (Anayasa, m. 164/1.)

Genel uygunluk bildirimi, yürütmenin bir yıllık bütçe uygulamalarının aklanması anlamına gelen kesin hesap kanunlarının görüşülmesinin temel dayanağını oluşturur ve bu anlamda demokratik işleyişin ülkemiz açısından vazgeçilemez araçlarından biridir.[191]

[191] Sayıştay Başkanlığı, **145. Yıl Tanıtım Kitabı**, s. 19.

Esasen, Genel Uygunluk Bildirimi, teorik olarak, tek tek kurum hesaplarının tasdiki yerine topluca devlet bütçesinin uygulama sonucunun tasdikini öngören, adeta Sayıştay'ın yıllık mali denetim raporu olma niteliklerini taşıması gereken bir belgedir.[192]

Genel uygunluk bildirimleri, hükümetlerin bir yıllık bütçe uygulamalarının yasama organının amaç ve niyetiyle uyum derecesini göstermesi açısından önemli bir belgedir.

Genel uygunluk bildirimleri, bir yandan kesin hesap kanunlarına dayanak teşkil etmesi dolayısı ile kurumsal sorumluluğun ve aklanmanın anlamlı ve önemli bir aracıdır ve ayrıca, sonraki yıl bütçe yasa tasarılarının görüşülmesi sırasında da, Yasama organının politika ve önceliklerinin isabetli bir şekilde belirlenmesine katkı sağlar. Sayıştay tarafından TBMM'ne sunulan genel uygunluk bildirimlerine "Hazine İşlemleri Raporu" da eklenmektedir.

Genel Uygunluk Bildirimi uygulaması, Sayıştay'ın devlet bütçesinin hesabının kesilmesi için parlamentoya sunması gereken bir mali denetim raporu ve devlet hesabının bütünü için verilmiş bir tasdik şerhi yerine geçmektedir.[193]

---

[192] Gören, İhsan, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim**, **Parlamento ve Sayıştay Denetimi**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000, s. 146.
[193] Gören, İhsan, a.g.e, s. 147.

iii) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Öngörülen ve Sayıştay'ın TBMM'ne Sunacağı Diğer Raporlar

Sayıştay, bu Kanun'un 68inci maddesine göre Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nu, 41inci maddesine göre Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu'nu, 52nci maddesine göre Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu'nu, TBMM'ne sunmak zorundadır.

iv) 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda Öngörülen ve Sayıştay'ın TBMM'ne Sunacağı Raporlar

Denetim ve incelemeler sonucunda hazırlanan ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun diğer maddelerinde öngörülenler dışında kalan raporlar, ilgili daire ve Rapor Değerlendirme Kurulu'nca, Sayıştay Başkanı tarafından belirlenen süreler içinde hakkında görüş bildirildikten sonra, Sayıştay Başkanı, bu raporları Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar veya ilgili kamu idaresine gönderir. (6085 sayılı Sayıştay Kanunu, m. 42)

TBMM Başkanlığı; araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Sayıştay'dan, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla, denetimine tâbi olup olmadığına bakılmaksızın; özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde, her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerinin denetlenmesini talep edebilir. Denetim sonuçları Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur.

Türkiye Büyük Millet Meclisinden gelen denetim taleplerine öncelik verilir. Cumhurbaşkanlığı, kapsam dışındadır.

v) Performans Raporları

4149 sayılı Kanunla (mülga) 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na ilave edilen Ek 10'uncu maddede performans denetimi sonuçlarına ilişkin raporların TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşüldükten sonra Komisyonun önerileri ile birlikte TBMM Genel Kuruluna sunulması öngörülmüştür. Bu denetim ile;[194]

- Sayıştay'ca seçilecek alanlarda kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı hakkında TBMM'ye tarafsız ve bağımsız bilgi, görüş ve tavsiyeler sunarak, yasamanın yürütme üzerindeki denetiminin eksiksiz yapılmasına yardımcı olmak,

- Sayıştay denetimine giren idarelerin performans yönetimlerini kurup geliştirmelerini teşvik etmek; iyi uygulama örneklerinin bulunup ortaya çıkarılarak tüm kamu yönetimine yaygınlaştırılmasına imkân sağlamak,

- Kamu yönetiminde performansa ilişkin hesap verme sorumluluğunun kurumsal ve yöneticiler düzeyinde yerleşmesine ve derinlik kazanmasına katkıda bulunmak ve böylece kamu yönetiminde yenilenme ve yeniden yapılanma çalışmalarına ivme kazandırmak, amaçlanmaktadır.

[194] Sayıştay Başkanlığı, **145. Yıl Tanıtım Kitabı**, s. 21.

Bu bağlamda;

- Kültür Bakanlığına Bağlı Müzelerin Faaliyetlerinin İncelenmesi,
- Karayolları Genel Müdürlüğü Yol Yapım, Onarım ve Bakım Faaliyetleri,
- Bayındırlık ve İskân Bakanlığının Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetleri,
- İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor?
- Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele Etme,
- Ormanların Korunması,
- Vakıflar Genel Müdürlüğünün Sorumluluğundaki Tarihi Eserlerin Korunması,
- Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç, Tıbbi Sarf Malzemesi ve Tıbbi Cihaz Yönetimi,
- E-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetler,
- E-Devlete Geçişte Kamu Kurumları İnternet Siteleri,
- Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi
- Atık Yönetimi

Konulu performans raporları hazırlanmış ve TBMM'ne sunularak, kamuoyuna duyurulmuştur.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre; Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar. Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir. Performans; Kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesini, ifade eder.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz.

Ülkemizde Sayıştayı'nın ağırlıklı işlevi denetimdir. Ancak, bu denetim yürütme organı adına yapılmadığı gibi, sonuçları da yürütme organına sunulmamaktadır. Aksine denetimin muhatabı (süjesi) idaredir. Bu yönüyle Sayıştayın yürütme organı içinde ve o bölümde yer alması uygun görülmemiştir. Denetim parlamento adına yapılmakla birlikte, Sayıştay parlamentonun bir organı değildir. Denetimi idari denetimden çok farklı olmasına karşın yasama etkinlikleri arasında da sayılamaz. Sayıştay görevlerini yürütürken tamamen bağımsızdır.[195]

[195] Bayar, Doğan, Sayıştay'ın Anatomisi, **Maliye Dergisi**, sayı:148, Ankara, 2005, s. 75.

# DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

# AB STANDARTLARINA UYUM ÇERÇEVESİNDE (İLERLEME RAPORLARI BAĞLAMINDA) TÜRK SAYIŞTAYI'NIN DURUMU (MALİ KONTROL FASLI)

# VE

# HER İKİ KURUMUN BÜTÇE SÜREÇLERİNDEKİ ROLLERİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde, "AB Standartlarına Uyum Çerçevesinde Türk Sayıştayı'nın Durumu ve Her İki Kurumun Bütçe Süreçlerindeki Rollerini Etkileyen Unsurlar Bakımından Karşılaştırılması" başlığı altında; mali kontrol faslında gözetilen kriterler açısından durum değerlendirmesi yapılacak ve özellikle bütçe sürecindeki asli rolleri bakımından her iki kurum arasındaki benzerlik ve farklılıklar ortaya konulacak ve bazı somut örneklerle bunların nedenleri tartışılacaktır.

## I – MALİ KONTROL FASLI

### A – GENEL BİLGİLER

#### 1 – AB Müktesebatı

Mali Kontrol faslı, genişleme sürecinde AB fonlarının kullanımı sırasında hem Birliğin hem de aday ülkelerin mali çıkarlarının korunması gereğinin ortaya çıkması ile oluşturulmuştur.

Mali kontrol alanındaki mevzuat, kamu iç mali kontrolü, dış denetim, AB öz kaynaklarının kontrolü, AB fonlarının denetimi,

uluslararası iç ve dış denetim gibi alanları kapsamaktadır. Bu alandaki sınırlı sayıdaki yasal düzenleme, genelde tüzük ve kararlardan oluşmakta ve söz konusu tüzük ve kararlar doğrudan etkili olduğu için ulusal mevzuata aktarılmaları gerekmemektedir. Mali kontrol alanındaki müktesebat ayrıca temelde uluslararası alanda kabul gören somut mali yönetim ve kontrol kurallarından oluşmaktadır.[196]

"Mali Kontrol" Faslı, AB müktesebatını oluşturan 32 numaralı fasıldır. Mali kontrol konusu, müktesebat içinde taşıdığı önem yanında, yolsuzluk, rüşvet, kara para aklama gibi pek çok alanla da bağlantılı olması nedeniyle diğer başlıklarla da yakından ilgilidir. Bu fasıl dört temel politika alanını içermektedir:

- Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK)[197]
- Dış Denetim
- AB Mali Çıkarlarının Korunması[198]
- Avro'nun Sahteciliğe Karşı Korunması[199]

---

196 http://www.ikv.org.tr/icerik.asp?konu=haberler&baslik=M%DCZAKERE%20S%DCREC%DD%20%DDZLEME%20KARNES%DD...&id=1504 <02.12.2011>

197 1605/2002 Sayılı Mali Tüzük: AB Genel Bütçesinin Oluşumu ve Uygulanmasına İlişkin Kurallar
- 2342/2002 Sayılı Uygulama Tüzüğü
- 2343/2002 Sayılı Uygulama Tüzüğü
İç Kontrolün Gelişmesi için INTOSAI Rehberi ve Avrupa'da İç Denetim Hakkında ECIIA Pozisyon Belgesi

198 2988/95 sayılı AB'nin Mali Çıkarlarının Korunması ile İlgili Tüzük ile 2185/96 sayılı ve 1073/99 sayılı Tüzükler.

199 1338/2001 Sayılı Tüzük: Euro'nun Sahteciliğine Karşı İdari Hukukta Gerekli Önlemler, 1339/2001 Sayılı Tüzük: Euro Bölgesi'ne Dahil Olmayan Ülkelerin Yükümlülükleri, 2182/2004 Sayılı Tüzük: Euro Madeni Paralarına Benzeyen Madalyon ve Bozuklukların Engellenmesine Dair Teknik Kurallar

Dış denetimle ilişkili olarak, aday ülkenin INTOSAI tarafından tanımlanan normlara, özellikle yüksek denetim kurumlarının fonksiyonel, kurumsal ve mali olarak bağımsız olmasını öngören Lima Deklarasyonuna uyması beklenmektedir.[200]

**2 – Katılım Ortaklığı Belgesi ve Ulusal Programda Sayıştay ile İlgili Olarak İhdas Edilen Hedefler ve Beyan Edilen Taahhütler**

Bu belgelerde, Sayıştay'ın işleyişinin INTOSAI standartları ve ilkeleri ile uyumlu olmasının sağlanması için, beklemekte olan mevzuatın kabul edilmesi hedeflenmiş olup, bu işle ilgili Kurumun Sayıştay Başkanlığı olduğu belirtilmiş ve bununla birlikte Kurumun (Sayıştay'ın) yeniden yapılandırılması ve bu işle ilgili finansman ihtiyacının bulunmadığı beyan edilmiştir.

**3 – Müzakerelerin Açılması ve Kapanış Kriterleri**

Mali Kontrol faslında müzakereler 26 Haziran 2007 tarihinde açılmış ve şu kapanış kriterleri belirlenmiştir:

i) Kamu İç Mali Denetimi düzenlemesi ve ilgili politikaların kabul edilerek uygulanması

ii) Sayıştay'ın bağımsızlığının garanti edilmesi için gerekli yasal düzenlemelerin kabul edilerek uygulanması

iii) Türk Ceza Yasası'nın AB'nin Mali Çıkarlarının Korunması Konvansiyonu ve ilgili protokolleri ile uyumlaştırılması

---

200 http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=97&l=1 <08.12.2011>

iv) Avrupa Topluluğu'nu Kuran Antlaşma'nın 280(3). Maddesi'nden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmesi amacıyla bir koordinasyon birimi oluşturulması

v) Avro'nun sahteciliğe karşı korunmasına yönelik müktesebata yasal ve idari olarak uyum sağlanması.

## B – AB AÇISINDAN DIŞ DENETİM KONUSUNDA TÜRKİYE'NİN MALİ KONTROL FASLI AÇILMADAN ÖNCEKİ VE AÇILDIKTAN SONRAKİ DURUMU

### 1 – Mali Kontrol Faslı Açılmadan Önceki Durum

**2000 yılı İlerleme Raporu**

Mali kontrol alanında, köklü bir ilerleme kaydedilmemiştir. Ancak, Türk hükümetinin, mali saydamlık değerlendirmesi için IMF'ye yapmış olduğu talep gibi kamu sektöründe iç ve dış mali kontrol ve saydamlığı arttırmaya yönelik spesifik eylemlere girişmiş olduğu not edilmelidir. Türk hükümeti, devlet ile ekonominin geri kalanı arasındaki ilişki ile devlet kurumlarının rolleri açısından, rollerin ve sorumlulukların yeterince belirgin olmadığını tespit etmiştir.

(…) Sayıştay, bütün hükümet ödeme emirlerinin "ex-ante" denetimi nedeniyle, bütçe harcamaları üzerindeki dış denetim görevlerini düzgün biçimde yerine getirememektedir. Bu "ex-ante" denetimler, içsel niteliktedir ve Sayıştay'ın esas "ex-post" kontrol işlevleri ve görevleri ile çatışmaktadır.

Dış denetim, hükümetten bağımsız hareket eden bir organ tarafından uygulanmalıdır. Bu organ, yürütmenin sorumluluğu altındaki işlemlerin

onaylanmasına müdahil olursa, müdahil olduğu bu işlemlerin kendileri uygunsuz, gayri meşru veya düzensiz bulundukları ölçüde, bu durum onun dış denetim kapasitesi ve yetkisini otomatik olarak zayıflatır.

Sayıştay'ın bazı yasal görevleri, bakanlıklardan yeterli işbirliği görülememesi nedeniyle yerine getirilememektedir. Ayrıca, bütçenin kapsamı toplam kamu harcamalarına göre çok dar olduğundan, Sayıştay'ın denetim kapasitesi büyük ölçüde sınırlanmıştır: 1999 yılında Sayıştay bütün kamu hesaplarının sadece altıda birini denetlemiştir.

**2001 yılı İlerleme Raporu**

Bu alandaki ilerleme sınırlıdır. Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) alanında az gelişme kaydedilmektedir. Buna karşın, hükümet mevcut mali yönetim ve kontrol sistemlerine ilişkin eksiklikleri ve zayıflıkları tespit etmiştir. AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin 2001 Yılı Ulusal Programı, uluslararası kabul görmüş ve AB ile uyumlu iç kontrol ve iç denetim kavram ve tanımlarıyla uyum sağlanması yönünde, mevcut Türk sistemlerindeki değişiklik ihtiyacını ortaya koymaktadır.

(…) Hem Maliye Bakanlığı hem de Türk Sayıştayı (Türkiye'deki Üst Denetim Kurumu) geniş çaplı ex ante kontrol faaliyeti gerçekleştirmektedir. Maliye Bakanlığı'nın ex ante kontrol faaliyeti taahhüt ve ödemeler ile sınırlandırılmakta ancak ödemeleri de içeren tüm mali kararlar aynı zamanda Sayıştay tarafından ex ante aşamada kontrol edilmektedir. Bununla birlikte, bahse konu denetimler sadece harcama işlemlerinin düzenliliği ve yasallığı üzerine odaklanmaktadır. Türkiye, iç denetimin Maliye Bakanlığı'ndaki tek bir birim içerisinde sıkı şekilde

merkezileştirilmesini sağlayacak şekilde, durumunu tekrar gözden geçirmeye çağrılmaktadır.

Tüm kamu ulusal bütçe harcamaları ve bütçe dışı harcamalar, her ikisinin de hükümetin mali ve bütçesel politikaları üzerinde etki yarattığı dikkate alınırsa, ex ante kontrol ve iç denetime tabi olmalıdır. Bütçe dışı fonların süregelen varlığı, pek çok önemli kamu harcama alanının kontrol ve denetimden yoksun kalmasına veya kamu sektöründe çok çeşitli ve birbirleriyle uyumsuz kontrol ve denetim sisteminin varlığına sebep olmaktadır. Bu durum, mali kontrol ve denetime yönelik bütünsel bir yaklaşımdan yoksun çok sayıdaki kontrol birimleri ile örneklenmektedir. Türk Sayıştayı, ex ante kontrollerin bir sonucu olarak, dış denetim görevlerini gerektiği gibi organize edememekte ve bu durum Sayıştay'ın temel dış (ex post) denetim fonksiyonları ve yükümlülükleri ile çelişmektedir. Sayıştay, ex ante kontrol fonksiyonuna ilişkin sorumluluğu hükümete devretmeli ve kamu bütçe harcama merkezlerinde oluşturulan KİMK sistemlerine yönelik sistem tabanlı denetimler ile performans denetimleri üzerinde yoğunlaşmalıdır. Buna ek olarak Sayıştay, Parlamento ve bakanlıklara yönelik uygun raporlama ve izleme prosedürlerine ilişkin kendi denetim çalışmalarının değerini artırmak üzere stratejiler geliştirmelidir.

**2002 yılı İlerleme Raporu**

Geçen yılki İlerleme Raporundan bu yana, bu alanda Türkiye çok az gelişme kaydetmiştir. Kamu İç Mali Kontrolü (PIFC)'ne ilişkin olarak, bütçe idaresi ve kontrolüne yönelik yeni bir kanun (Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu) hazırlanarak Meclis'e sunulmuştur. Dış kontrole

ilişkin olarak hüküm süren ve belirli düzenleyici otoriteleri Sayıştay'ın denetiminin dışında bırakan negatif eğilim, maalesef Ocak 2002'de kabul edilen Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu hakkındaki yeni Kanun'da da yer almıştır. Diğer yandan, yukarıda bahsedilen Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu ile, geri kalan bütçe dışı fonlar da dış kontrol kapsamına alınmıştır. Sayıştay'ın Lima Deklarasyonu'nda ortaya konan ilkeler uyarınca yeniden yapılandırılması ve yalnızca dış denetimden sorumlu kılınması için de çalışmalar sürdürülmektedir.

(…) Türk Hükümeti, mali kontrol sistemi reformunu sürdürürken, AT standartlarına uyumu sağlayacak önemli bir dizi asgari gerekliliği de göz önünde bulundurmalıdır. Tüm kamu harcama merkezlerindeki gelir, harcama, aktif ve pasifler tek bir ulusal bütçe altında toplanmalıdır. Bütçe dışı fonların idaresine ve borç yönetimine ilişkin hükümlerle ilgili reform sayesinde bu alanda ilerleme kaydedilmiştir. Sayıştay'ın sorumluluklarının kapsamı özerk kuruluşlar da dahil tüm genel kamu harcamalarını kapsayacak şekilde genişletilmelidir. Ulusal Bütçenin tamamının idaresi ve denetimi için – hem kamu iç mali kontrolü hem de dış denetim – tek bir yaklaşım da ayrıca gerekmektedir. Bu da, tüm kamu harcamaları için idari hesap verebilirliğin getirilmesi ile birlikte gerçekleştirilmelidir.

Ayrıca, tüm bütçe merkezlerine kendi ilgili kurumlarının denetimi ve bunların mali yönetim ve kontrollerinin değerlendirilmesinden sorumlu ve işlevsel olarak bağımsız iç denetim birimleri getirilmelidir. Bu birimlerin iç denetim yöntemleri uluslararası standartlarla uyumlu olmalı, sistemlere dayalı ve performans-denetimine yönelik işlevlere odaklanmalıdır. Burada, söz konusu birimler, Maliye Bakanlığı ve

Sayıştay arasında denetim görevine ilişkin açık ve belirgin bir ayrım yapılmalıdır. Hali hazırda, Sayıştay dış denetim yerine daha çok, tüm bütçe verile emirlerinin ex ante kontrolüne odaklanmıştır. Sayıştay, yaptığı denetimlerin performansına ilişkin olarak INTOSAI standartlarını uygulamalıdır. Kamu İç Mali Kontrolü ve dış kontrol rejimi reformlarını uygulamak için hem birincil hem de uygulamaya ilişkin uygun yasal düzenlemeler gereklidir. Bu da, Sayıştay kanununda değişiklik yapılmasını ve Sayıştay'ın operasyonel ve fonksiyonel bağımsızlığının temin edilmesini içermektedir. Sayıştay'ın denetim faaliyetlerinin değeri, bakanlıklar ve Meclis ile yapılan geliştirilmiş raporlama ve izleme yöntemleri ile raporlarının yayımlanması yoluyla artacaktır.

**2003 yılı İlerleme Raporu**

Kamu iç mali kontrolüne ilişkin yeni bir bütçe yönetim ve kontrol kanunu (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu) Meclise sunulmuş olup henüz kabul edilmemiştir. Bu kanun ile dış denetim mevcut bütçe dışı fonlara da uygulanacaktır. Yüksek Denetleme Kurumlarına ilişkin Lima Deklarasyonu'nda belirlenen ilkeler çerçevesinde, Sayıştay'ın yeniden yapılandırılmasına ilişkin çalışmalar sürdürülmektedir. Katılım öncesi fonların yönetimi için gerekli idari yapıların kurulması suretiyle yapısal eylem harcamalarının kontrolü alanında ilerleme kaydedilmiştir.

(…) Sayıştay'ın sorumluluk alanı, özerk kurumlar da dahil olmak üzere, tüm genel kamu harcamalarını kapsayacak şekilde genişletilmelidir. Bütçenin tamamının yönetimi ve denetimine ilişkin (iç mali kontrol ve dış kontrol) birleştirilmiş bir yaklaşıma ihtiyaç duyulmaktadır. Bu hususların

yanı sıra, tüm kamu harcamalarında yöneticilerin hesap verebilirliği de sağlanmalıdır.

Bunlara ek olarak, tüm bütçe birimlerinde (ilgili bakanlıklar ve kamu kurumları), kendi kurumlarının iç denetimini yapmakla sorumlu, işlevsel açıdan bağımsız, iç denetim birimleri kurulmalıdır. Kurumların iç denetim usulleri, uluslararası standartlarla uyumlu olarak, sistem tabanlı işlevlere ve performans denetimi işlevlerine odaklanmalıdır. Bütçe birimleriyle Maliye Bakanlığı'nın ve Sayıştay'ın denetim görevleri arasında açık bir ayırımın yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Tüm bütçe ödeme taleplerinin ex ante kontrolüne yoğunlaşması sebebiyle, hâlihazırda, Sayıştay, dış denetim fonksiyonunu yeterince yerine getirememektedir. Sayıştay, yaptığı denetimlere, INTOSAI standartlarını getirmelidir. Kamu iç mali kontrolü ve dış denetim sistemine yönelik reformların uygulanabilmesi için gerekli yasal değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede, faaliyet ve işlevlerinde bağımsızlığının sağlanması zorunlu olan Sayıştay'ın kanununda değişiklik yapılması gerekebilecektir. Sayıştay'ın denetim faaliyetlerinin değeri; raporlama ve ilgili bakanlıklar ve TBMM ile birlikte yapılan izleme usullerinin iyileştirilmesi ve raporlarının yayımlanması suretiyle artırılabilir. 2002 yılı İlerleme Raporunda da yer alan bu tavsiyelere ilişkin olarak henüz somut bir ilerleme kaydedilememiştir.

**2004 yılı İlerleme Raporu**

Geçen yıl yayımlanan Rapordan bu yana, mali kontrol alanında daha fazla ilerleme kaydedilmiştir. Türkiye, 2003 Aralık tarihinde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nu kabul ederek kamu iç mali kontrolü

açısından önemli bir ilerleme kaydetmiştir. Bununla birlikte, bu kanun, ancak 2007 yılında sona erecek bir geçiş dönemi süresince kademeli olarak yürürlüğe girecektir.

Bu Kanun, dış denetim alanında da olumlu gelişmeler kaydedilmesini sağlamıştır. Kanun, bütçe merkezleri olan Maliye Bakanlığı ve Sayıştay arasında denetim görevlerinin açık olarak ayrıştırılmasını sağlamış ve dış denetimi bütçe dışı fonları kapsayacak şekilde genişletmiştir. 2004 Mayıs ayında yapılan Anayasa değişikliği ile askeri amaçlarla iktisap edilen devlet mallarının denetimindeki gizlilik prensibi ortadan kaldırılmıştır.

**2005 yılı İlerleme Raporu**

Dış denetim alanında rapor edilecek yeni bir gelişme olmamıştır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, denetim görevlerinin bütçe merkezleri olan Maliye Bakanlığı ve Sayıştay arasında açık olarak ayrıştırılmasını sağlamakta ve dış denetimi bütçe dışı fonları kapsamına alacak şekilde genişletmektedir. Kanun, Sayıştay'ı tüm kamu idarelerinde uluslararası denetim standartlarına göre mali, performans ve uygunluk denetimleri gerçekleştirmekle yetkilendirmektedir. Kanun, tedricen Sayıştay'ın ön mali (ex ante) kontrol işlevini ortadan kaldırarak, kurumun denetim kapsamını genişletmektedir. Sayıştay tarafından yapılan denetimin kapsamı ve yöntemindeki değişikliklerin bir sonucu olarak ortaya çıkan ihtiyaçlara cevap verebilmek için, Türkiye'nin zaman geçirmeden INTOSAI baz alınarak revize edilen Sayıştay Kanunu'nu kabul etmesi gerekmektedir.

**2006 yılı İlerleme Raporu**

Dış denetim alanında, önceki İlerleme Raporundan bu yana kaydedilen herhangi bir gelişme olmamıştır. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Sayıştay'ın dış denetim alanını hem kapsam hem de denetim türleri açısından genişletmiştir. Türkiye'nin, bu gereklilikleri karşılamak ve AB müktesebatıyla uyum sağlamak için, INTOSAI standartlarını esas alan ve hâlihazırda Meclis'te görüşülmeyi bekleyen Sayıştay Kanunu'nu kabul etmesi gerekmektedir.

**2007 yılı İlerleme Raporu**

Dış denetim alanında herhangi bir gelişme kaydedilmemiştir. Gözden geçirilmiş Sayıştay Kanunu henüz yürürlüğe konulmamıştır. Gözden geçirilmiş Sayıştay Kanunu'nun kabul edilmesinde yaşanan gecikmenin, örneğin yerel yönetimlerin dış denetimi alanında, önemli sonuçları olmuştur. KMYK Kanunu'nun tam olarak uygulanabilmesi için Türkiye'nin gözden geçirilmiş Kanunu kabul etmesi gerekmektedir. Bu alandaki hazırlıklar gelişme göstermektedir.

**2 – Mali Kontrol Faslı Açıldıktan Sonraki Durum**

**2008 yılı İlerleme Raporu**

Dış denetim alanında birtakım ilerlemeler kaydedilmiştir. Türk Sayıştayı'nın Temmuz 2008'deki Genel Kurul kararı, Sayıştay'a, Savunma Sanayi Destekleme Fonu'nun gizlilik gerektiren harcamaları dışındaki harcamalarını denetleme yetkisi vererek önemli bir adım atmıştır. Gözden geçirilmiş Sayıştay Kanunu, hükümetin öncelik listesinde olmasına karşın henüz yasalaştırılmamıştır. Gözden geçirilmiş kanunun kabul edilmesine

ilişkin bu gecikmenin, özellikle yerel idarelerin dış denetimine ciddi etkileri bulunmaktadır.

Bu alanda orta düzeyde ilerleme kaydedilmiştir.

**2009 yılı İlerleme Raporu**

Dış denetim alanında hiçbir gelişme kaydedilmemiştir. Sayıştay'ın denetim kapsamını genişleten ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getiren Sayıştay Kanunu 2005 yılında Meclis'e gönderilmiş ancak halen kabul edilmemiştir.

**2010 yılı İlerleme Raporu**

Dış denetim alanında, ilerleme kaydedilmemiştir. Sayıştay Kanunundaki değişiklik 2005 yılından bu yana Meclis'te beklemektedir. Bu kanun, sorumluluk alanı genişleyen kuruma hukuki ve yapısal zemin sağlayacak ve denetim uygulamalarını ilgili uluslararası standartlarla uyumlaştıracaktır.

**2011 yılı İlerleme Raporu**

Dış denetim konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Bu fasıldaki müzakereler bakımından kilit unsur olan revize edilmiş Sayıştay Kanunu, Aralık 2010'da yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun, sorumluluk alanı genişleyen (kamu teşebbüsleri vs. dahil edilerek) kuruma hukuki ve kurumsal dayanaklar sağlamış ve dış denetim uygulamalarını ilgili uluslararası standartlarla daha fazla uyumlaştırmıştır. Bu Kanunun uygulanması ayrıca değerlendirilecektir. TBMM'nin, bütçe denetimi görevini etkin olarak yerine getirmek için, gerekli kurumsal yapıyı

oluşturması ve Sayıştay tarafından sunulacak teknik raporları inceleyecek uzmanlığı edinmesi gerekecektir.

Uyumun zaten oldukça ileri bir düzeyde olduğu mali kontrol alanında bazı ilerlemeler kaydedilmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun uygulanmasına ilişkin mevzuat tam olarak yürürlüktedir. Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) Politika Belgesi ve eylem planının revize edilmesi gerekmektedir. Sayıştay Kanununun kabul edilmesi, dış denetimin ilgili uluslar arası standartlarla daha fazla uyumlaştırılması bakımından önemli bir adım olmuştur.

## II – HER İKİ KURUMUN BÜTÇE SÜRECİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

A – Kuruluş Biçimleri Bakımından

AB Sayıştayı yargı yetkisi olmayan kurulsal yapılanmaya örnektir. Türk Sayıştayı ise kıta Avrupası modeline göre yapılandırılmıştır. Türk Sayıştayının yargı işlevi, model olarak alınan Fransız Sayıştayı'nda olduğu gibi, sınırlı işlemlerin sonuca bağlanmasında uygulama alanı bulmaktadır. Denetim işlevi ise, yasama organı adına ve yargıdan -bazı yönleri ile- bağımsız bir şekilde yürütülmektedir.

Ancak bugün için Sayıştay'ın denetim faaliyetleri, büyük ölçüde yargı işlevine yönlendirilmiş, yani yargı işlevi ile iç içe girmiş, TBMM'ne rapor sunmaya yönelik çalışmalar, tüm faaliyetleri arasında gittikçe azalan bir seyir izlemiştir.[201]

B – Konumları Bakımından

AB Sayıştayı, AP'nin yetkilerinin arttırılmasına koşut olarak oluşturulmuşsa da, Birliğin kurumsal yapısı çerçevesinde kendine, önemi yadsınamayacak bir konum elde etmeyi başarmıştır. Öyle ki, kurumsallaşması henüz tamamlanarak, 2009 Lizbon Antlaşması ile teyit edilen, üye devletlerin devlet ya da hükümet başkanlarının oluşturduğu Avrupa Konseyi'nden de Avrupa Merkez Bankası'ndan da önce, Birliğin resmi organı statüsünü kazanmıştır. Bu başarı, kuşkusuz, AB Sayıştayı'nın kurumsal etkinliği ile yakından ilgilidir.[202]

Anayasa'daki Sayıştay'la ilgili maddede, Sayıştay'a hesap ve işlemleri kesin hükme bağlama görevi verilmiş ve Sayıştay kararlarının idari yargıya götürülemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Hüküm vermenin yargıya ilişkin bir kavram olması nedeni ile Sayıştay'ın faaliyetlerini yargısal faaliyetler olarak kabul etmek gerekir. Diğer taraftan da verilen kararların kesin olduğunu, yani kararların idari yargıya

[201] Avrupa'da yüksek denetim kurumları temelde, 4 farklı şekilde yapılanmıştır. Bunlar; yargısal işlevleri olan ve "court" (mahkeme) olarak adlandırılanları, bir kurul eliyle yönetilip yargısal yetkisi bulunmayanları, Genel Denetçi tarafından yönetilen bağımsız denetim ofisleri ve Hükümet yapısı içinde yer alıp Genel Denetçi tarafından yönetilen denetim ofisleridir. Bunlardan ayrıca Avusturya Sayıştayı, bir Başkan tarafından yönetilmekte olup merkezi, bölgesel ve yerel düzeyde denetim yetkisini haiz, farklı bir modeli temsil etmektedir.

[202] Mengiler, Özgür, a.g.m, s. 26.

götürülemeyeceğini dikkate alarak, Sayıştay'ı bir yüksek mahkeme olarak nitelendirmek yerinde olacaktır.[203]

Sonuç olarak, ülkemizde Sayıştay Anayasal bir kurumdur; görev ve yetkilerinin genel çerçevesi, Anayasa'nın 160ıncı maddesinde belirlenmiştir. ATKA ve bu Antlaşmada değişiklik yapan diğer Antlaşmalar, AB'nin "Anayasası" olarak kabul edilirse, AB Sayıştayı'nın da aynı konumda olduğu söylenebilir.

C – Denetim Alanları Bakımından

Sayıştay, AB genel bütçesinin uygulanmasını, Avrupa Kalkınma Fonlarını ve diğer AB kurum ve ajanslarını denetler. Denetim alanı, AB kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının yıllık olarak incelenmesinin yanı sıra kurumun kendi takdirine bağlı olarak uygun göreceği herhangi bir Birlik bütçesi ile veya özel ilgi kapsamına giren yönetim konusuna ilişkin seçilmiş denetim faaliyetlerini içerir.[204]

AB fonlarına erişim hakkına sahip olan her kurum ve organ denetime tabidir ve istenen bilgi ve belgeleri Sayıştaya vermekle yükümlüdür. Yalnızca Avrupa kurumları Sayıştayın görev kapsamında olmayıp, Topluluk fonlarını yöneten ulusal, bölgesel ve yerel yönetimler ile Birlik içinde ve dışında Topluluktan yardım alanlar da, her şeyin usulüne uygun olduğu konusunda Sayıştayı tatmin etmelidir.[205]

Diğer Topluluk kurumları da Sayıştay'dan özel konularda görüş bildirme (istişari mütalaa) talebinde bulunabilir. Ayrıca, Avrupa Sayıştayı'nın görüşleri, mali nitelikteki tüm yasaların benimsenmesinde

[203] Mutluer, Kamil M. ve Öner, Erdoğan ve Kesik, Ahmet, a.g.e, s. 369.
[204] Bilge, Semih, a.g.e, s. 437.
[205] http://www.deltur.cec.eu.int <23.10.2009>

başvurulması zorunlu olan görüşlerdir. Bu tür mevzuat arasında özellikle mali tüzükler ve öz kaynakların elverişli kılınmasına ilişkin tüzükler vardır (AT Antlaşması'nın 209. Maddesi. Bu görüşler, Avrupa Toplulukları Resmi Gazetesi'nde yayınlanır).[206]

6085 sayılı Kanun ile Türk Sayıştayı'nın denetim alanı, oldukça genişlemiştir. Ancak, TCMB'nin para piyasası işlemleri, devletin %50'sinden daha azına sahip olduğu kamu şirketleri ve TSK envanterindeki ayniyat (silahlar ve mühimmatı) denetim kapsamı dışındadır. Sayıştay, Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelere ek olarak;

- Sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak % 50'den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

- Bu sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,

- Kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen her türlü borçlanma, hibe ve garanti işlemleri,

- Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini,

- Yapılan antlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de

denetleyecektir.

[206] Sayın, İ. Hakkı, a.g.e, s. 87.

Ayrıca, TBMM'nin talebi üzerine de; araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla, denetimine tâbi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde, her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerinin denetlenebilecektir.

D – Denetimin Sonuçları Bakımından

AB Sayıştayı'nın raporlarında; usulsüz işlemler veya hatalı uygulamalar sonucunda eksik gelir tahsilâtı veya fazla ödeme ile ilgili oldukları belirlenmiş kişi ya da kuruluşlara bir yaptırım öngörülmez. Bu konu, ilgili birimin yetkililerine bırakılmaktadır. Zaten, AB Sayıştayı için sistem ve süreç denetimi ön planda olduğundan bu nevi bulgular, raporlarda çok sık yer almamaktadır. Sayıştay'ın gelir tahsilâtları ve harcamalara ilişkin sistem ve süreçler hakkındaki eleştirileri, ilgili birimin yetkilileri tarafından dikkate alınarak, düzeltme yönünde çalışmalar yapılır.

Türk Sayıştayı'nın denetim ve sonrasındaki kesin hüküm verme süreci sonunda, sorumlular hakkında; tazmin veya beraat hükmü verilebildiği gibi, gerek görüldüğünde ilgili kamu idaresine soruşturma yapılması ve sonucundan bilgi verilmesi, yönünde karar alınabilmektedir. Ayrıca, TCK hükümlerine göre suç unsuru belirlenmesi halinde de, konu, mahallin Cumhuriyet Savcılığına bildirilmektedir.

Bugüne kadar TBMM'ne sunulan Genel Uygunluk Bildirimi eki Hazine İşlemleri Raporları ile belirli konulardaki Performans Denetimi Raporları üzerine, ilgili kamu idarelerince Raporlardaki eleştiri ve önerilerin ekseriyeti, gerektiğinde mevzuat değişikliği de yapılarak yerine getirilmiş, bazı eleştiri veya önerilere karşılık ise, ilgili kurumlarca çeşitli gerekçeler ileri sürülerek, eski durum (eleştirilen hal) devam ettirilmiştir.

Türk Sayıştayı, bir yandan mali denetim organı, bir yandan da -özel yönetsel yargı- kuruluşudur. Sayıştay özel yönetsel yargı kuruluşu olarak, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlar.[207]

Sayıştay yalnızca TBMM adına denetim yapmakla sınırlı kalmayıp, aynı zamanda yargı yetkisi kullanarak sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakta ve beraatlarına ya da tazmine karar vermektedir.[208]

E – Yürütme Organını İbra Etme Rolleri Bakımından

Bütçe kararlarının alınması, alınan kararların uygulanması ve sonuçların denetimi bütçe sürecidir. Bütçe aslında kaynakları belli amaçlara tahsis etme ve almaşıklar arasında seçiş yapma mekanizmasıdır. Bu yolla seçişler birbiri ile ilişkilendirilmekte ve koordine edilmektedir. Bütçe böylece uygulama için bir çalışma planı sunmaktadır. Bu uygulama eldeki kaynaklarla ulaşılmak istenen amaçları en iyi gerçekleştirdiği ölçüde etkinliği sağlamanın bir aleti olmaktadır. Bir

[207] Gözübüyük, A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, s. 313, Turhan Yayınevi, 7. baskı, Ankara, 1994.
[208] Gözübüyük, A. Şeref & Akıllıoğlu, Tekin, **Yönetim Hukuku**, s. 313, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992.

başka açıdan bakıldığında bütçe, bir sözleşme olarak kabul edilebilir. Hükümet ve parlamento belli koşullar altında belli amaçlar için kaynak tahsisi sözü vermekte, kuruluşlar da bu kaynaklar üzerinde anlaşıldığı şekilde harcama yükümlülüğünü kabul etmektedirler. Bu durum karşılıklı yükümlülükleri ve denetimleri doğurmaktadır.[209]

Bütçe süreci, (toplumsal) talepler, temel politika önceliklerinin belirlenmesi, yasama, yürütme, denetim ve kontrol gibi farklı aşamalardan oluşmaktadır. Parlamentonun, bütçe sürecine resmen katılımı normalde bu aşamaların ikisinde yoğunlaşmaktadır. Bunlar, bütçe tasarısının incelenmesini içeren bütçenin kanunlaşması ve kamu hesaplarının geriye dönük olarak kontrol edilmesi olan denetim aşamalarıdır.[210]

Sayıştay kontrolü, AP'nin ibra süreci bakımından önemli ve değerli bir temel teşkil etmektedir. İbra, AP'nin AT Antlaşması'nın 276. maddesine dayanak aldığı, Konsey tavsiyelerine dayanan, bütçenin geçerliliğinin sona erdiğini bildirerek, bütçenin idaresinde Komisyon'un sorumluluğunu sona erdiren bir karardır. AP kararını, Sayıştay'ın bulgularının ve Sayıştay'ın yorum ve eleştirilerine diğer kurumların cevaplarının yanı sıra, Antlaşma'nın 275. maddesinde belirtilen hesap ve mali denge belgelerinin incelenmesine ve Konsey'in her yıl 31 Mart'ta Parlamento'ya gönderdiği ibra tavsiyelerine dayandırır. AP ibranın yapılması, reddedilmesi veya ertelenmesi konusunda karar alır. Bu karar, beraberinde, Komisyon'a yöneltilen ve karşılığında yeterli faaliyette

---

[209] Arın, Tülay, Parlamenter Bütçe Denetimi – Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Farklılaştırma, s. 22, **Parlamento ve Bütçe Denetimi**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000.

[210] Yılmaz, H. Hakan & Biçer, Mustafa, a.g.m., s. 209.

bulunulması zorunlu olan görüş ve soruları içerir. Komisyon, alınan önlemleri izler ve sonuçlanan mali yılı izleyen ikinci yılın 15 Aralığına kadar Parlamento'ya bununla ilgili bir rapor gönderir.[211]

Ülkemizde Sayıştay'ın ağırlıklı işlevi denetimdir. Ancak, bu denetim yürütme organı adına yapılmadığı gibi, sonuçları da yürütme organına sunulmamaktadır. Aksine denetimin muhatabı (süjesi) idaredir. Bu yönüyle Sayıştayın yürütme organı içinde ve o bölümde yer alması uygun görülmemiştir. Denetim parlamento adına yapılmakla birlikte, Sayıştay parlamentonun bir organı değildir. Denetimi idari denetimden çok farklı olmasına karşın yasama etkinlikleri arasında da sayılamaz. Sayıştay görevlerini yürütürken tamamen bağımsızdır.[212]

F – Karar Alma Süreçlerine Katılım

Mali konularda, AB kurumları sık sık Sayıştay'a görüş sorarak denetim yolu ile hesap verme aşamasında derin bir kriz ile karşılaşmamayı, Sayıştay raporlarında eleştiriye maruz kalmamayı ve de Avrupa kamuoyu nezdinde itibar kaybetmemeyi hedeflemektedir. Görüş verme yolu ile de AB Sayıştayı'nın, bütçe uygulamaları esnasında da aktif olarak rol aldığı ifade edilebilir. Ayrıca, böylelikle mali işlem ve hesaplardaki yanlışlıklar daha ortaya çıkmadan önlenebilmektedir. Bu durum da Sayıştayın, AB kurumsal bütünlüğü içerisinde etkinliğini arttırması sonucunu doğuracaktır.

---

[211] **AB Bütçesi ve Türkiye'deki Bütçe Sisteminin AB'ye Uyumu**, İKV Yayınları, s. 19, İstanbul, 2004.

[212] Bayar, Doğan, Sayıştay'ın Anatomisi, **Maliye Dergisi**, s. 75, sayı:148, Ankara, 2005.

832 sayılı (mülga) Sayıştay Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince, kamu kurum ve kuruluşları, mali hüküm içeren yönetmelik taslaklarını Sayıştay'a (Daireler Kurulu'na) göndermişlerdir. Böylelikle yönetmeliklerde, daha üst hukuk normlarına (tüzük, Bakanlar Kurulu Kararı, KHK ve Kanunlara) aykırı hüküm ihdas edilerek, kamu kaynaklarından "meşru" hatalı ödemeler veya tahsilâtlar yapılmasının önüne geçilebilmiştir.

Aynı uygulama, 6085 sayılı Kanun'da da öngörülmüştür (m. 27/4). Görüldüğü üzere, AB Sayıştayı'nda olduğu gibi, her kurum, tereddüde düştüğü her mali işlem için değil, ancak mali hüküm içeren Yönetmelik veya bu düzeyde kabul edilebilecek düzenleme taslakları için Sayıştay'ın kapısını çalabilecektir. Yani ülkemizde Sayıştay, AB Sayıştayı'nın aksine, bütçeleme süreci dahilinde, (istişari görüş belirtme yolu ile de olsa) karar alma safhasında pek fazla yer almamaktadır.

İki kurum arasındaki benzerlik ve farklılıklar aşağıdaki Tabloda özet olarak gösterilmiştir.

| Bütçe Sürecine Etki Eden Karşılaştırma Unsurları | AB SAYIŞTAYI (ECA) | TÜRK SAYIŞTAYI |
|---|---|---|
| **Konumları** | Kurucu Antlaşma'da (Anayasa'da) yer alıyor. | Anayasa'da yer alıyor. |
| **Kuruluş Biçimleri** | Kurul eli ile yönetilmektedir ve yargı yetkisi yoktur. | Yargısal yetkilerle donatılmıştır.<br>Karar alma süreci kurullar (Daireler) marifeti ile işlemektedir. |
| **Denetim Alanı** | AB'nin tüm kurumları, gelir ve giderleri, hesapları ve fonları ile AB kaynaklarını kullanan gerçek ve tüzel kişiler. | Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idareler, devletin %50 oranından fazla pay sahibi olduğu şirketler, tüm kamu hesapları ve fonları.* |
| **Denetimin Sonuçları (Raporlarının/Kararlarının Mahiyeti)** | Hukuki yaptırım öngörmemektedir. | Tazmin, beraat, idari soruşturma istemi ve cezai kovuşturmalar için savcılığa sevk gibi sonuçlar içerebilir. |
| **Hesapları İbra Etme** | DAS aracılığı ile Komisyonu aklamaktadır. | Genel Uygunluk Bildirimi ile Hükümeti aklamaktadır. |
| **Karar Alma Sürecine Katılım** | AB'nin her Kurumu işlemlerinin her safhasında Sayıştay'a görüş sorabilmektedir. | Kurumlar, sadece mali hüküm içeren Yönetmelik taslakları için Sayıştay'dan istişari görüş alabilmektedir. |

*) TCMB'nin para piyasası işlemleri, devletin %50'sinden daha azına sahip olduğu kamu şirketleri ve TSK envanterindeki ayniyat (silahlar ve mühimmatı) denetim alanı dışındadır.

## GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

AB'nin asli kurumlarından biri olan Sayıştay'a, Türk Sayıştayı'nın ne ölçüde benzediği, farklılıkların hangi konularda yoğunlaştığı ve bunların nedenleri, bu çalışma kapsamında ele alınmıştır. Müzakeresi devam eden 13 fasıldan biri olan "Mali Kontrol" faslına ilişkin müktesebatta yazılı hususları, Birliğin; bütçeleme, gelir toplama, harcama yapma ve de bu süreçlerin denetimi, karşısındaki durumunu/yaklaşımını değerlendirmektir. Bu bağlamda:

**A – Her İki Kurumun Bütçe Süreçlerindeki Rollerini Etkileyen Unsurlar Bakımından Farklı ve Ortak Yanları Vardır**

1) Ülkemizde Sayıştay Anayasal bir kurumdur; görev ve yetkilerinin genel çerçevesi, Anayasa'nın 160ıncı maddesinde belirlenmiştir. ATKA ve bu Antlaşmada değişiklik yapan diğer Antlaşmalar, AB'nin "Anayasası" olarak kabul edilirse, AB Sayıştayı'nın da aynı konumda olduğu söylenebilir.

2) Bütçeleme süreçlerinde her iki kurumun ortak rolü, yürütme organının ibra edilmesidir. Ancak, AB Sayıştayı, her yıl bir önceki mali yıla ilişkin bir rapor hazırlar ve bu Raporu AP'ye ve Konsey'e sunar ve bu yıllık rapor AP'nin, Komisyon'un bütçe uygulamalarını onaylayıp onaylamamasında önemli bir rol oynar. Açıkçası ülkemizde Sayıştay henüz böylesine etkin ve yetkin bir konumda değildir. Bu durum, Avrupa'daki demokrasi kültürü ve hesap verme sorumluluğuna ilişkin bilinç düzeyi ile ülkemizdeki anlayış ve bilinç düzeyi arasındaki farkla yakından ilgilidir.

3) AB Sayıştayı, kurul eliyle yönetilip yargısal yetkisi bulunmayan bir yüksek denetim kurumu iken, Türk Sayıştayı, Fransız Sayıştayı'na benzer şekilde, yargısal yetkilerle de donatılmıştır.

4) AB'nin büyük ölçüde parlamenter sistemin esaslarına göre yapılanmış olması ve uygulamalarını da buna göre yürütüyor olması durumunda; AB Sayıştayı (ECA), AB bütçesinin hem uygulama hem de denetlenmesi aşamasında yer almıştır.

Ancak AB kurumları mali konularda sık sık Sayıştay'a görüş sorarak denetim yolu ile hesap verme aşamasında derin bir kriz ile karşılaşmamayı, Sayıştay raporlarında eleştiriye maruz kalmamayı ve de Avrupa kamuoyu nezdinde itibar kaybetmemeyi hedeflemektedir. Görüş verme yolu ile de AB Sayıştayı'nın, bütçe uygulamaları esnasında da aktif olarak rol aldığı, ifade edilebilir. Ayrıca, böylelikle mali işlem ve hesaplardaki yanlışlıklar daha ortaya çıkmadan önlenebilmektedir. Bu durum da Sayıştayın, AB kurumsal bütünlüğü içerisinde etkinliğini arttırması sonucunu doğuracaktır.

832 sayılı (mülga) Sayıştay Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince, kamu kurum ve kuruluşları, mali hüküm içeren yönetmelik taslaklarını Sayıştay'a (Daireler Kurulu'na) göndermişlerdir. Böylelikle yönetmeliklerde, daha üst hukuk normlarına (tüzük, Bakanlar Kurulu Kararı, KHK ve Kanunlara) aykırı hüküm ihdas edilerek, kamu kaynaklarından "meşru" hatalı ödemeler veya tahsilâtlar yapılmasının önüne geçilebilmiştir. Aynı uygulama, 6085 sayılı Kanun'da da öngörülmüştür (m. 27/4). Görüldüğü üzere, AB Sayıştayı'nda olduğu gibi, her kurum, tereddüde düştüğü her mali işlem için değil, ancak mali

hüküm içeren Yönetmelik veya bu düzeyde kabul edilebilecek düzenleme taslakları için Sayıştay'ın kapısını çalabilecektir. Yani ülkemizde Sayıştay, AB Sayıştayı'nın aksine, bütçeleme süreci dahilinde, (istişari görüş belirtme yolu ile de olsa) karar alma safhasında pek fazla yer almamaktadır.

5) Ülkemizdeki bütçeleme sürecinde Sayıştayın ağırlıklı rolü; denetim aşaması ve bununla birlikte genel uygunluk bildirimi ile bütçe kesin hesabının çıkarılması safhasındadır. Böylece Sayıştay, parlamenter sistemin en temel öğelerinden biri olan bütçe hakkının kullanılmasına önemli bir katkıda bulunmaktadır. Ancak, kesin hesap kanununun TBMM'nde; (gerek Komisyon gerekse Genel Kurul aşamasında) görüşmeleri esnasında, sadece rakamlar okunup oylama sureti ile kabul edilmektedir. Bütçe ödeneklerinin hangi ihtiyaçlar için ve ne miktarda harcanmış olduğu ve bununla birlikte vergi ve benzeri mali mükellefiyetlerin tahakkuk/tahsilât oranları ile tahsil edilememe gerekçeleri, hemen hemen hiçbir zaman yeterince tartışma konusu yapılmamaktadır. Görüşmelerde zamanın büyük kısmı, sonraki yıl bütçesine dair tahmini rakamlar üzerinde yoğunlaşmaktadır. AB Sayıştayı'nın DAS (Uygunluk Bildirimi) görüşü ise, AB'nin çalışma alanları için geliştirilen; hatalar, zafiyetler ve yönetimin -bilhassa mali konularda- nasıl geliştirileceği konusunda detaylı bilgi ve değerlendirmeler ortaya koyan, özellikli bir belgedir.

6) AB Sayıştayı, tüm kurumlar, tüm hesap ve işlemler ile AB kaynaklarından yararlanan gerçek ve tüzel kişileri de denetleme yetkisini haizdir. Türk Sayıştayı ise, 6085 sayılı yeni Kanun sonrasında dahi, kamu

kurum ve kuruluşların tamamını, hesap ve işlemlerin bütününü denetleme yetkisine sahip değildir. Ülkemizde kamu kaynaklarından faydalanan gerçek ve tüzel kişiler ise, Sayıştay'ın doğrudan muhatabı kabul edilmemektedir.

7) AB Sayıştayı, her yıl gerekli denetimi yapmasının ardından bütün hesapların gerçeği yansıttığını ve bütün mali işlemlerin yasal ve düzenli olduğunu açıklayarak güvence bildiriminde bulunmaktadır. Sonuçları yeterli bulmaması halinde, güvence bildiriminde bulunmayı reddetme hakkına sahiptir. Bu durum, Sayıştay'a, sahip olmadığı hukuksal yaptırım yetkisinin bir ölçüde de olsa eksikliğini giderici bir olanak sağlamaktadır. Sayıştay'ın performansını yetersiz bulduğu organa ciddi eleştiriler yönelteceğinden, ilgili organın gerekli düzeltmeleri yapma yönünde harekete geçeceğinin varsayılması doğaldır. Böylelikle, Sayıştay'ın ilgili organ üzerinde siyasi yaptırım gücüne sahip olduğu sonucuna varmak yanlış görünmemektedir.[213]

Ülkemizde, Sayıştay tarafından, denetim ve hükme bağlama görevi dolayısıyla yargı kararları, denetim ve inceleme faaliyetlerinin diğer bir sonucu olarak da Sayıştay Raporları hazırlanacaktır. Yargı süreci, Sayıştay içerisinde kesin hükme bağlanarak sorumlular açısından yerine getirilmesi zorunlu hükümler haline gelmekte, Sayıştay Raporlarına ilişkin süreç ise hazırlanan raporların TBMM'ye sunulması yolu ile sona ermektedir.

AB Sayıştayı ve ülkemiz Sayıştayı'nın bütçe süreçlerindeki rolleri başta olmak üzere, yetkileri, yetkilerini kullanabilmesi (yetkilerini

[213] Mengiler, Özgür, a.g.m, s. 15 ve 16.

kullanmasına "izin verilmesi") denetimi sonuçlandırabilmesi ve kamuoyuna açıklayabilmesi gibi konulardaki mevcut farklılığın giderilmesi, pek kolay olmayacaktır.

Ancak bütün bunlara rağmen, sorgu ile başlayan kesin hüküm tesisi süreci ve yargı raporları, performans denetimi ve raporları (6085 sayılı Kanun sonrasında eskisi gibi yapılamayabilir), Hazine İşlemleri Raporları ve diğer raporlar aracılığı ile Sayıştay, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımının temini ile hesap verme sorumluluğunun yerleşmesi ve de kamu mali sistemindeki sorunlu alanların azaltılması yönünde işlev görmektedir.

**B – AB Sayıştayı Gerek Üye Ülke, Gerekse Aday Ülke Sayıştay'ları ile Eşgüdüm İçinde Çalışmalıdır**

Daha önce de değinildiği üzere, Mali Kontrol faslı, genişleme sürecinde AB fonlarının kullanımı sırasında hem Birliğin hem de aday ülkelerin mali çıkarlarının korunması gereğinin ortaya çıkması ile oluşturulmuştur.

AB öz kaynaklarının kontrolü, AB fonlarının denetimi konularındaki sınırlı sayıdaki yasal düzenleme, genelde tüzük ve kararlardan oluşmakta olup, söz konusu tüzük ve kararlar, doğrudan etkili olduğu için AB üyesi ülkelerin ulusal mevzuata ayrıca aktarılmaları gerekmemektedir.

Ancak, AB Sayıştayı ile üye ülkeler ve aday ülkeler Sayıştay'ları genelde; ortak çalışma yürütmemektedir, bilgi paylaşımı yapmamaktadır, denetim tecrübelerini paylaşmamaktadır. Bu durum; AB'nin, üye ülkelerin ve aday ülkelerin mali çıkarlarının korunmasına, AB fonlarının

nitelikli projeler aracılığı ile doğru kullanımına ve AB öz kaynaklarının tahsilinin tüzük ve kararlarla belirlenmiş esas ve usullere uygun biçimde gerçekleşmesine katkıda bulunmayacaktır. Bu bağlamda;

i) AB Sayıştayı, 2007 yılına kadar son 13 yıl Komisyon'un yıllık hesaplarını reddetmiştir. Komisyon'un ve üye ülkelerin hesap kontrollerinde tespit edilen hatalara, karmaşık kurallar konusunda bilgi yetersizliğinin ve yetersiz kontrol sistemlerinin neden olduğu belirtilmiştir. Ancak Sayıştay, Komisyon'un 2007 yılı nakit aktarmalarına ilişkin hesaplarına onay verirken, üye ülkelerdeki yetersiz kontrol sistemlerine, naylon harcama belgelerine, karşılıksız çeklere ve şüpheli ihale süreçlerine dikkat çekmiştir. Ayrıca Komisyon'a mevcut düzeltme yöntemlerinin daha iyi kullanılması ve harcama mevzuatının basitleştirilmesi gerekliliği de hatırlatmıştır.[214]

ii) AB bütçesinin gelirlerinin tahsilâtı ve harcamalarının gerçekleşmesi aşamalarında, üye devletler ve kurumları da rol almaktadır. Sayıştay'ın, bu konularda üye devletler ve kurumları üzerinde çok etkili bir denetim gücüne sahip olduğu, kolaylıkla söylenemez. Yunanistan'ın 2005 ve 2006 yıllarında tarım desteklerini alabilmek için dağları tarım arazisi olarak göstermesi, elverişsiz arazileri de tarla veya bahçe olarak beyan etmesi, zeytin yetiştiriciliği yapılıyor izlenimi vermek için plastik zeytin ağaçları dikerek sahte zeytinlikler oluşturması, balıkçılık yardımlarından yararlanmaya devam edebilmek

---

[214] http://euractiv.com.tr/finansal-hizmetler/article/komisyon-denetlemede-temiz-cikti-peki-ya-harcamalar <20.12.2008>

için batmış tekneleri de kullanımda göstermesi[215] ve bu durumun, Yunanistan ekonomik krize girdikten sonra (özellikle 2009 yılında) ortaya çık(arıl)ması, AB Sayıştayı-üye devlet birimleri ilişkilerinde AB Sayıştayı'nın dezavantajlı konumunu ve üye ülke Sayıştayı (veya mukabili kurumları ile) koordinasyon eksikliğini açıkça göstermektedir.

**C – İlerleme Raporlarındaki Eleştiriler Yüzeysel Olarak Karşılanmış ve Mali Kontrol Faslının Gerekleri Etkin Bir Biçimde Yerine Getirilmemiştir**

1 – 5018 sayılı KMYK Kanunu

2004 yılı İlerleme Raporu'na kadar AB tarafından, tüm ulusal bütçe harcamaları ile bütçe dışı harcamaların, hükümetin mali ve bütçesel politikaları üzerinde etki yaratmakta olduğuna dikkat çekilerek, bunların iç kontrol ve iç denetime tabi olması gerektiği belirtilmiştir. Bütçe dışı fonların süregelen varlığının, pek çok önemli kamu harcama alanının kontrol ve denetimden yoksun kalmasına veya kamu sektöründe çok çeşitli ve birbirleriyle uyumsuz kontrol ve denetim sisteminin varlığına sebep olduğu vurgulanmıştır. Bu durumun, mali kontrol ve denetime yönelik bütünsel bir yaklaşımdan yoksun çok sayıdaki kontrol birimleri ile somut hale geldiği ifade edilmiştir. Türk Sayıştayı'nın, dış denetim görevlerini gerektiği gibi organize edemediği ve bu durumun da Sayıştay'ın temel dış denetim fonksiyonları ve yükümlülükleri ile çeliştiğine işaret edilmiştir. Sayıştay'ın, ex ante kontrol fonksiyonuna

215 http://www.milliyet.com.tr/default.aspx?aType=HaberDetay&Kategori=dunya&ArticleID=894327 <17.07.2008>

ilişkin sorumluluğu hükümete devretmesi gerekliliği ve kamu bütçe harcama merkezlerinde oluşturulan KİMK sistemlerine yönelik sistem tabanlı denetimler ile performans denetimleri üzerinde yoğunlaşması yönündeki, zorunluluk hatırlatılmıştır.

Yani AB, ülkemizdeki kamu mali yönetimi sistemi ile ilgili olarak, 2004 yılı İlerleme Raporu'na kadar ciddi eleştiriler getirmiş, uluslararası kabul görmüş ve AB ile uyumlu iç kontrol ve iç denetim kavram ve tanımlarıyla uyum sağlanması yönünde mevcut Türk sistemlerindeki değişiklik ihtiyacının söz konusu olduğunu vurgulamıştır.

Bu Rapor'a kadar; bütçe dışı fonların varlığını sürdürmesinin sakıncaları ifade edilerek, bütçenin tam anlamı ile ve tümünün kontrol edilebildiği, sağlıklı işleyen ve anlamlı raporlar üretebilen bir kamu mali sisteminin önemi vurgulanmış, kamu kesiminin mali "fotoğrafının" görülebildiği ve bu sayede de hesap verilebilirliğin sağlandığı düzenlemelerin gerekliliği hatırlatılmıştır.

Bu Rapor'la, 2003 yılı Aralık ayında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kabul edilmesi ile kamu iç mali kontrolü açısından önemli bir ilerlemenin kaydedildiği ancak bununla birlikte, bu kanunun, 2007 yılında sona erecek bir geçiş dönemi süresince kademeli olarak yürürlüğe gireceği de belirtilmiştir.

Ancak, 5018 sayılı KMYK Kanunu'nun tamamına yakın ölçüde yürürlüğe girdiği 2006 ve 2007 yıllarından bu yana, Kanun'un ruhuna açıkça aykırı sayılabilecek uygulamalar yapılmıştır.

i) İlerleme Raporları'nda da eleştiri konusu edilen bütçe dışı fonların büyük kısmı kapatılmış ya da bütçe içine alınmışsa da, bütçe içine alınanlarından çok ciddi miktarlarda harcama yapılmış ve gelir tahsil edilmiştir. Ancak bu harcamalar, 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü sorumluluk sistematiği dışında ve hesap verilebilirlik kriterlerine uygun olmayan formatlarda gerçekleştirilmiştir. Tahsil edilen gelirler de bütçe hesaplarına dâhil edilmemiştir. (Örneğin, Merkezi Yönetim bütçesinden bir Fon'a, genelde aylık olarak TCMB Şubeleri aracılığı ile ödenek transferleri yapılması ve bu ödeneklerin meslek kuruluşları aracılığı ile ihracat yapan şirketlere ve bir vakfa kullandırılması. Bu örnekte, Fon'un mevzuatı gereği tahsil etmesi gereken gelirler de bütçe hesapları ile ilişkilendirilmemektedir. Üstelik bu uygulama, 2000'li yılların başından bu yana her yılki bütçe kanunlarına konulan hükümlerle yapılmaktadır. Yani 5018 sayılı KMYK Kanunu hükümleri, Bütçe Kanunu hükümleri ile işlevsiz hale getirilmektedir)

ii) Bu Kanun ile hedeflenen en önemli konulardan biri, Kurumların tüm mali durumlarını gösteren konsolide tablolarını belirlenen takvime göre üretebilmeleri ve yayınlamalarıdır. Ancak bu hedefe ulaşılabildiği ileri sürülemez. Ülkemizdeki hemen hemen hiçbir kamu kurumu (buna Maliye Bakanlığı da dâhildir), Kanun'la belirlenen sürede ve hatta sürenin bitiminden sonra dahi tüm mali durumlarını gösteren konsolide tabloları üretememektedir. Bu durumun ortaya çıkmasında; döner sermaye uygulamaları, ödenek kalemine dönüştürülmüş (eski) Fonlar, bilişim sistemi altyapısının yetersiz olması, Kurumların muhasebe/bütçe/mali işler gibi birimlerinde çalışan

personelindeki muhasebe ve kayıt sistemi bilgisizliği ve buna benzer sorunlar önemli rol oynamaktadır.

iii) Birçok kamu kurumunda birden fazla (eski adı ile) saymanlık (yeni adı ile) muhasebe biriminin mevcut olması, ancak muhasebe kayıt sistemlerinin aynı standartlara dayanmıyor olması, konsolide tabloların üretilebilmesine imkân vermemektedir. Bu durum da hesap verilebilirliği engellemektedir.

iv) Yeni kurulan bazı kurumların, iş ve işlemlerini hızlı yürütebilmesi, "bürokrasi" ve "kırtasiyecilik"'ten kurtulunması adına başta 5018 sayılı KMYK Kanunu olmak üzere, kamu mali sisteminin temel düzenlemeleri dışında bırakılması da, bu Kanun ile getirilmesi öngörülen saydamlık ve hesap verebilirlik anlayışına aykırı olmaktadır. (Örneğin, Tez Çalışmasının yürütüldüğü tarihlerde "Türk Uzay Ajansı" adı ile kurulması planlanan bir kurumun kuruluş kanunu tasarısında, 5018, 4734 ve 6085 sayılı Kanunlara tabi olmayacağına ilişkin hüküm konulmuştu)

v) Ayrıca 5018 sayılı Kanun'da dış denetimin tasarımına ilişkin bazı sorunlar da mevcuttur. Kanun'un 68. maddesinde; "*Dış denetim genel kabul görmüş uluslar arası denetim standartları dikkate alınarak, a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının*

*ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, sureti ile gerçekleştirilir.*" Hükmü yer almaktadır. Denetimler sonucunda bu fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporların idareler itibari ile konsolide edileceği, bir örneğinin ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılacağı; denetim raporları ve bunlara verilen cevaplar dikkate alınarak Sayıştay'ca düzenlenen dış denetim genel değerlendirme raporunun TBMM'ye sunulacağı da hükme bağlanmıştır. Sayıştay tarafından yapılacak düzenlilik denetimi (mali denetim ve hukuka uygunluk denetimi) ile performans denetimi sonrasında düzenlenecek raporların birleştirilerek ilgili kamu idaresine gönderilmesi, idarenin savunmalarının/karşı görüşlerinin alınması, Sayıştay'da yürütülecek süreç ve bütün bu raporların "Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu" adı altında konsolide edilecek olması, oldukça uzun ve karmaşık bir yapı arz etmektedir. Birbirinden çok farklı amaç ve işlevleri olan tümüyle farklı mahiyetteki raporların konsolide edilmesi ile anlamlı sonuçlara ulaşmak ihtimal dâhilinde değildir. Her biri özgün bir konuyu ya da sorunu ele alan, ilgili idareler için çeşitli analiz ve değerlendirmeler içeren ve sonuçta bu idarelere çözüm önerileri sunan performans denetimi raporlarının bu tür bir konsolidasyona konu edilmesi, etkisini ve işlevselliğini ortadan kaldıracaktır. Sayıştay'ın, Kanun'un 41. maddesi gereği idarelerin faaliyet raporları hakkında dış denetim sonuçlarını dikkate alarak TBMM'ne görüş sunması ve 54. maddesi gereği mali istatistikler hakkında TBMM'ne değerlendirme

raporu sunması dış denetim kurumlarının uygulamaları arasında rastlanmayan işlevlerdir.[216]

vi) 1050 sayılı Kanun ile kurulmuş olan saymanlık sistematiği ve bu sistematik ile harcamaların gerçekleştirilmesi ve gelirlerin tahsil edilmesi uygulamaları, tamamen sona ermiş değildir. Bu saymanlıklar (yeni adları ile muhasebe birimleri) aracılığı ile başka kurumlar adına her türlü mali işlem yapılabilmektedir. Muhtelif yasal düzenlemelerle bu saymanlıklara çeşitli ödemeleri yapma ve gelirleri tahsil etme yetkisi de verilmektedir. Bu nevi mali iş ve işlemlerin sorumlusu ve yetkilisi olan kurum tam olarak belirlenememektedir. Bu durumda da kurumların mali tabloları düzenlenememektedir. Düzenlenebilen mali tablolar da, tam ve doğru rakamları gösterememektedir. Sonuç olarak, 1050 sayılı Kanun'un bu konuda, fiilen yürürlükte olduğu rahatlıkla ileri sürülebilir.

vii) 5018 sayılı Kanun'la öngörülen, gerek İlerleme Raporlarında (2004 yılına kadar) her defasında hatırlatılan gerekse mali kontrol faslındaki ana kapanış kriterlerinden biri olan KİMK sistemi, yani iç denetim mekanizması, (Tez Çalışmasının yapıldığı tarihler itibari ile) büyük ölçüde işlevsiz haldedir. İç denetçi atamamış olan kurumlar mevcuttur. İç denetçisi olan bazı kurumlarda dahi iç denetim ve raporlaması yapılmamaktadır. Mevcut iç denetçilerin büyük bir kısmı, 5018 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihlerde başta Maliye Bakanlığı olmak üzere, diğer denetim birimlerinden naklen atanmış kişilerdir ve bu

[216] Köse, H. Ömer, Kamu Mali Yönetim Reformunun Etkileri ve 5018 sayılı Kanun'da Dış Denetim Tasarımına İlişkin Sorunlar, **Dış Denetim Dergisi,** sayı:1, Ankara – 2010, s. 8-9,

kişilere sonradan da iç denetim ve iç mali kontrol konularında eğitim verilmemiştir.

2 – 6085 sayılı Sayıştay Kanunu

AB tarafından İlerleme Raporlarında (mali kontrol faslında aday ülkelerde aradığı kriterlere paralel içerikte); Türk Sayıştayı'nın, iç (ex ante) kontrollerin bir sonucu olarak, dış denetim görevlerini gerektiği gibi organize edemediği ve bu durumun Sayıştay'ın temel dış denetim fonksiyonları ve yükümlülükleri ile çelişmekte olduğu, Türk Sayıştayı'nın, ex ante kontrol fonksiyonuna ilişkin sorumluluğu hükümete devretmesi gerektiği ve kamu bütçesi harcama merkezlerinde oluşturulan KİMK sistemlerine yönelik sistem tabanlı denetimler ile performans denetimleri üzerinde yoğunlaşması lüzumu ifade edilmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 2010 yılı Aralık ayında TBMM tarafından (kendisine gönderilmesinden 5 yıl sonra) kabul edilmiştir. AB tarafından 2011 yılı İlerleme Raporu'nda da bu durum; dış denetim konusunda önemli ilerlemeler kaydedildiği, bu fasıldaki müzakereler bakımından kilit unsur olan revize edilmiş Sayıştay Kanunu'nun, sorumluluk alanı genişleyen (kamu teşebbüsleri vs. dahil edilerek) kuruma (*Sayıştay'a*) hukuki ve kurumsal dayanaklar sağladığı ve dış denetim uygulamalarını ilgili uluslararası standartlarla daha fazla uyumlaştırdığı, ifadeleri ile değerlendirilmiştir.

Ancak, Sayıştay'ın yeniden yapılanması ve uygulamaya geçebilmesi 2011 yılı bahar aylarında başlayabilmiştir. Yani henüz, yeni

denetim yaklaşımı ve tekniklerine dair uygulama sonuçları alınmış değildir. AB de aynı İlerleme Raporu'nda bu noktaya dikkat çekmiş ve "Bu Kanunun uygulanması ayrıca değerlendirilecektir" ifadesi ile denetim faaliyetlerini ve sonuçlarını ayrıca mercek altına alacağını açıkça deklare etmiştir.

Aynı İlerleme Raporu'nda AB, "TBMM'nin, bütçe denetimi görevini etkin olarak yerine getirmek için, gerekli kurumsal yapıyı oluşturması ve Sayıştay tarafından sunulacak teknik raporları inceleyecek uzmanlığı edinmesi gerekecektir" ifadeleri ile yeni Kanun ile başlayan yeni denetim anlayışı ve sonuçlarının değerlendirilmesi ve etkin bir denetim yapılabilmesi konusunda tüm sorumluluğun Sayıştay'da olmadığının altını çizmiştir. TBMM'nin de denetim sürecinde faal biçimde yer alacağını/yer alması gerektiğini, bu bağlamda da kendi kurumsal yapısında lazım gelen değişiklikleri yaparak, teknik bilgi birikimindeki devamlılığı ve uzmanlık düzeyini yüksek tutmayı sağlamak zorunda olduğunu hatırlatmıştır.

6085 sayılı Kanun çerçevesinde Sayıştay'a eski görevlere ek olarak yeni görevler verilmiştir. 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile getirilmiş olan saymanlık bazında inceleme, her bir idareyi aynı değerlendirme ve tek çıktı olarak yargı raporu oluşturma süreci, yerini kurumsal bazda rapor üretmeye bırakacaktır. Türkiye'de mali sistemin nasıl işlediğini, nerede aksaklıkların olduğunu ortaya koyan bir süreç işlemeye başlayacaktır. Hata aramak yerine idarelerin sistemlerinde veya kontrol

aşamalarında oluşan aksaklıkların ortadan kaldırılmasına yönelik bir denetim anlayışı uygulanacaktır.[217]

Yeni dönemde Sayıştay'ın karşılaşabileceği muhtemel sorunlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır;[218]

- İdarelerin bu tür denetime veri üretecek teknolojik alt yapısının hazır olmaması,
- Defterdarlık sisteminin oluşturacağı sıkıntılar,
- İdarelerin istenen ölçüde faaliyet raporlarını hazırlayamamış ve iç kontrol sistemlerini kuramamış olması,
- İdarelerinin çoğunun performans kriterlerini belirlememiş olması,
- 5018 sayılı Kanuna uygun bir alt yapının idareler tarafından hazırlanamaması,
- Sayıştay'ın, 832 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren hukukilik denetiminin getirdiği alışkanlıklardan kurtularak yeni denetim anlayışına kısa sürede uyum sağlamasının kolay olmaması,
- Sayıştay denetçilerinin bir kısmının bilişim teknolojilerine uzak olması,
- Tüm idarelerin her yıl mali raporlarını hazırlamalarının oluşturacağı zorluk ve riskler,

---

[217] Çalıkoğlu, Sinan, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler, **Dış Denetim Dergisi,** sayı:3, Ankara – 2011, s. 5-6.

[218] Çalıkoğlu, Sinan, a.g.m., s. 8.

- Sayıştay denetçilerinin bir kısmının ekip çalışmasına yatkın olmaması,

- Sayıştay tarafından TBMM'ne sunulacak raporların görüşülebilmesine imkân sağlayacak iç tüzük düzenlemelerinin yapılmamış olması.

Sayıştay'ın karşılaşması muhtemel bu risklerle birlikte, bazı kurum ve kuruluşların ki bunlar çok fazla parasal kaynağa sahip ve çok sayıda ihale açacak olan kurum ve kuruluşlardır, "teknik ve özel" nedenlerle denetim dışı bırakılması da dikkat çekicidir. Örneğin, Tez Çalışmasının yürütüldüğü tarihlerde çıkarılan bir KHK ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun denetim kapsamını belirleyen 4. Maddesinde yer alan "sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak % 50'den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları (% 50'den az olması halinde ortaklık hakları yönüyle)", hükmündeki parantez içi ifade madde metninden çıkarılmıştır. Böylece, Türk Hava Yolları A.O., Türk Telekom A.Ş., Havelsan ve bunlar gibi birkaç kamu sermayeli şirket, Sayıştay (dolayısı ile de TBMM) denetimi dışında bırakılmıştır.

Bu nevi düzenlemeler, 6085 sayılı Kanun'un çıkarılma amacı olan; tüm kamu kaynaklarının ve kamu payı olan şirketlerin denetim kapsamına alınması düşüncesine ters düştüğü gibi, AB müktesebatı dâhilindeki mali kontrol faslı ile tam üyeliğe aday ülkelerin benimsemelerinin beklendiği, (ülkemiz açısından İlerleme Raporlarında defalarca vurgulandığı üzere) kamu kaynaklarının tamamını denetleme

yetkisini haiz bir yüksek denetim kurumunun varlığı ilkesi ile de bağdaşmamaktadır.

6085 sayılı Kanun ile Sayıştayın denetim alanı bazı kısıtlara rağmen, alabildiğine genişlemiş olmakla birlikte, yeni kurulacak bazı kurumların, Kanun'un 82-c maddesi hükmünün mevcudiyetine karşın, denetim kapsamı dışına çıkarılması, bazı mal ve hizmet alımlarında da çeşitli gerekçelerle 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'ndaki kuralların büyük ölçüde gevşetileceği, çeşitli kesimlere/sektörlere yapılan devlet nakdi destekleri başta olmak üzere, muhtelif ödemelerin 5018 sayılı Kanun'daki sorumluluk sistematiğine dahil edilmeyeceği de, kuvvetle muhtemeldir. Bu durum da, mali kontrol faslı için gereken düzenleme ve uygulamaların görünüşte kaldığına/kalacağına delalettir.

Sonuç olarak; ülkemizin AB tam üyelik sürecinde önemli bir aşama olan AB müktesebatına uyum çalışmaları çerçevesinde, müzakeresi devam eden (32nci fasıl) Mali Kontrol Faslı'ndaki kapanış kriterlerinden biri olan INTOSAI standartlarına uygun denetim yapacak olan dış denetim organının varlığı, kanunen sağlanmış olmaktadır. Ancak, yapılan yasal düzenlemede ülkemiz dış denetim organı Sayıştay'ın denetim yetkileri, yukarıda verdiğimiz örneklerde görüldüğü üzere, kısıtlanmaya başlamıştır.

Türkiye'nin AB üyeliği yolculuğundaki sorunları; mevzuat eksiklikleri, parasal kaynak mevcudiyeti, sınaî ve teknolojik bilgi ile tüm bunlar bağlamında uyum kabiliyeti değildir. Asıl sorun, her düzeydeki mevzuatın hakkaniyetli bir şekilde uygulanması, parasal kaynakların doğru yerlerde ve uygun projelerde etkin ve verimli biçimde kullanılması, sınaî ve teknolojik bilgi birikiminin değerlendirilebilmesi ve en önemlisi de, her konuda, yetki-sorumluluk dengesinin makul temellere oturtulması, vatandaşların hesap sorma, siyasetçilerin ve bürokratların da hesap verme bilincinde, olmalarıdır.

Bununla birlikte, kamu kaynağı kullanan ancak, Sayıştay denetimi kapsamında bulunmayan kuruluşların Sayıştay denetimi kapsamına alınması, özel yasalara Sayıştay denetiminden çıkmaya imkân veren maddelerinin konulmaması, böylece kamu kaynağı kullanımının parlamento tarafından eksiksiz denetlenmesine imkân sağlanması, Sayıştayın performans denetimine daha fazla yönelmesi, Genel uygunluk bildirimleri ve eki raporlar dışında kalan Sayıştay raporlarının TBMM'nde daimi bir komisyonda görüşülüp değerlendirilmesi gereklidir.

Sayıştay ve mukabili kurumlar günümüzde demokrasinin önemli güvencelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda Türk Sayıştayı'nın üstlendiği görevi AB normlarına uygun yerine getirmesi, Sayıştay'a ve misyonuna müdahale edilmemesi kamu mali sistemimizin AB'ne uyum süreci meselesinin ötesinde anlam ifade etmekte ve önem taşımaktadır.

**KAYNAKÇA**


Aktan, H. Basri, Çok Yıllı Bütçeleme ve Türkiye Uygulaması, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 286.

Arın, Tülay, **Parlamenter Bütçe Denetimi – Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Farklılaştırma, Parlamento ve Bütçe Denetimi**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000.

Avrupa Sayıştayı Dış İlişkiler Departmanı Yayını;
- **(a)** AB Maliyesinin Denetimi, Lüksemburg, 1978.
- **(b)** Avrupa Sayıştayı, İtalya, 2006.

Avrupa Sayıştayı, **2008 yılı Faaliyet Raporu**, Lüksemburg, 2009.

Avrupa Sayıştayı, **"International Peer Review Of The European Court Of Auditors" adlı Özel Raporu**, Lüksemburg, 2008.

Bayar, Doğan, Sayıştay'ın Anatomisi, **Maliye Dergisi**, sayı:148, Ankara, 2005.

Baykal, Sanem, Avrupa Birliği'nin Geleceği: Meşruiyet Sorunu, Anayasallaşma Süreci ve Bütünleşmenin Nihai Hedefi Üzerine, **Uluslararası İlişkiler Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Ankara, Bahar – 2004.

Bilge, Semih, **AB Bütçe Sistemi ve Son Dönem AB Bütçeleri Üzerine Genel Değerlendirmeler, Türk ve AB Bütçelendirme Süreçlerinin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi** (Editör: Ercan Sancak), Gazi Kitapevi, 1. Basım, Ankara, Eylül – 2009.

Bilge, Semih ve Çelikay, Ferdi, AB Bütçesinin Geleceği: Bütçe Revizyon Çalışmaları, **Maliye Dergisi**, sayı 157, Temmuz – Aralık/2009.

Bilici, Nurettin;
- **(a) Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler ve İktisadi-Mali Konular)**, Seçkin Yayınları (No:6), 4. Baskı, Ankara, 2010.
- **(b) Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler ve İktisadi-Mali Konular)**, Seçkin Yayınları (No:6), 3. Baskı, Ankara, 2007.
- **(c) Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye**, Akçağ Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 1997.

Bozkurt, Enver ve Özcan, Mehmet ve Köktaş, Arif, **Avrupa Birliği Hukuku**, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti, 2. baskı, Ankara – 2004.

Çalıkoğlu, Sinan, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler, **Dış Denetim Dergisi**, sayı:3, Ankara – 2011, s. 5-8.

Demir, Nesrin, **Avrupa Birliği Parlamentosu**, Nobel Yayınları (No:827), 1.basım, Ankara, Eylül – 2005.

Demircan S. Esra, Yeni Ekonomik Düzende Bütçe Sistemlerindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, c. 13, sayı 2, Celal Bayar Üniv. İİBF, Manisa, 2006.

DTM Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü yayını;

**(a) Avrupa Birliği ve Türkiye**, 6. baskı, Ankara, Eylül – 2007.

**(b) Lizbon Antlaşması'nın Temel Unsurları**, Ankara, Aralık – 2009.

DTM ve TOBB Ortak Yayını, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Ankara, 2002.

Dura, Cihan ve Atik, Hayriye, **Avrupa Birliği, Gümrük Birliği ve Türkiye**, Nobel Yayınları (No:164), 3. Baskı, Ankara, 2007.

European Commission, **Directorate General for Budget**, European Union Public Finance, Office for Official Publications of the EU, Luxembourg, 2002.

Günay, Ayşe, Mali Disiplinin Sağlanmasında Anayasal Denk Bütçe Yaklaşımı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını**, Ankara, 2007.

Güvenç, Müge H, Avrupa Birliği Bütçesi ve Reform İhtiyacı, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 3, sayı (Kış) 2008.

Gören, İhsan, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim, Parlamento ve Sayıştay Denetimi**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000.

Gözübüyük, A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, Turhan Yayınevi, 7. baskı, Ankara, 1994.

Gözübüyük, A. Şeref ve Akıllıoğlu, Tekin, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1992.

Horvath, Zoltan, **Avrupa Birliği El Kitabı**, Macaristan Ulusal Asamblesi, 2007.

Iliaz, Ntilek, **AB Bütçesi ve 2007-2013 Mali Perspektifi**, The Journal Of Turkish Weekly,

İKV Yayınları, **AB Bütçesi ve Türkiye'deki Bütçe Sisteminin AB'ye Uyumu**, İstanbul, 2004.

Kaleağası, Bahadır, **Tek Pazardan Ekonomik ve Parasal Birliğe AB'nin Yetkileri ve Karar Alma Mekanizmaları**, İKV Yayınları No: 132, İstanbul, 1995.

Karluk, S. Rıdvan, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Beta Yayınları (No:1758/6), 6. Baskı, İstanbul, 2007.

Kesik, Ahmet, Avrupa Birliği Sürecinde Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği, **Sosyo-Ekonomi Dergisi**, Yıl:1, Sayı: 1.

Köse, H. Ömer, Kamu Mali Yönetim Reformunun Etkileri ve 5018 sayılı Kanun'da Dış Denetim Tasarımına İlişkin Sorunlar, **Dış Denetim Dergisi**, sayı:1, Ankara – 2010, s. 5-14,

**Maliye Bakanlığı Yayını;**

**(a)**Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi**, Ankara, 2004.

**(b)** Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2005 yılı Bütçe Hazırlama Rehberi**, Ankara, 2004.

**(c)**Strateji Geliştirme Başkanlığı, **5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Ankara, 2006.

Mathieu, Jean-Luc, **Avrupa Birliği**, Çev. İsmail Yerguz, Dost Kitabevi, Ankara, Eylül – 2006.

Mengiler, Özgür, AB Sayıştayı'nın Kurumsal Etkinliği, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:77, Ankara.

Meriç, Metin, AB'de Denk Bütçe Uygulamaları ve Sonuçları, **SPK Yayınları** (No:177); AB Üzerine Yazılar, Ankara, Şubat – 2006.

MIDDELHOEK, A. J, **The Relation of the Court of Audit [Auditors] of the European Union with the Parliament, the Audit [Auditors] of the Member States**, Jurisdiction and Mass-Media, EUROSAI SEMINAR, Romania 1995.

Mutluer, Kamil M. ve Öner, Erdoğan ve Kesik, Ahmet, **Bütçe Hukuku**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, Kasım – 2006.

Özbudun, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. baskı, Ankara, 1995.

Özpençe, Özay, Avrupa Parasal Birliği'nde Maliye Politikası Koordinasyonu ve Türkiye Analizi, **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını**, Ankara, 2009.

Rattso, Jorn, **Fiscal Federalism in the EU: Lessons from Decentralized Government**, CESifo, Münih, Ekim – 2003.

Sanlı, Leyla, **Avrupa Birliği ve Demokrasi Açığı**, Alan Yayıncılık
(No: 33/200), 1. baskı, Ankara, Ekim – 2005.

Sayın, İsmail, Hakkı, **Avrupa Birliği Sayıştayı** – İnceleme, T.C Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75. Yılı Yayınları Dizisi, Ankara, 1998.

Sayıştay Başkanlığı, **145. Yıl Tanıtım Kitabı**, Ankara, Mayıs – 2007.

Sayıştay Başkanlığı, **Stratejik Plan: 2009-2013**.

Skiadas, Dimitrios V, **"Judicial, Controlling and Advisory Institutions of the EU", Handbook of the Public Administration and Policy in the EU**, MÖ.P. van der Hoek (der.), CRC Press, Florida, ABD, 2005.

Şahin, Ragıp, AB Bütçesi – Fonları ve Türkiye'nin Tam Üyeliği, **DPT AB ile İlişkiler Genel Müdürlüğü Yayını**, Ankara, 1998.

Tecer, Meral, Avrupa Birliği ve Türkiye – Sorular Yanıtlar, **TODAİE Yayınları** (No:340), 1. Basım, Ankara, 2007.

Tezcan, Ercüment, **Avrupa Birliği Kurumlar Hukuku**, USAK Yayınları
No: 8/4, 2. baskı, Ankara, 2005.

Tekinalp, Gülören ve Tekinalp, Ünal, **AB Hukuku**, 2. bası, İstanbul, 2000.

Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız, **Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası**, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti, İstanbul, Mart - 2004.

Yılmaz, H. Hakan ve Biçer, Mustafa, Parlamento'nun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi, **Maliye Dergisi**, sayı 158, Ocak-Haziran – 2010.

Yörüker, Sacit, Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri, **Sayıştay Başkanlığı Yayını**, Araştırma-İnceleme-Çeviri Dizisi, Eylül – 1999.

Wallace, H., Wallace, W., Pollack M.A., **Policy Making in the EU**, Oxford University Press, Oxford, 2005.

**YARARLANILAN İNTERNET SİTELERİ**

www.eca.europa.eu

www.euractiv.com

www.europarl.europa.eu

www.europa.eu.int

www.deltur.cec.eu.int

www.bookshop.europa.eu

www.sayistay.gov.tr

www.hazine.gov.tr

www.bumko.gov.tr

www.muhasebat.gov.tr

www.mfa.gov.tr

www.dpt.gov.tr

www.dtm.gov.tr

www.abgs.gov.tr

www.odtu.edu.tr

www.eurdc.sakarya.edu.tr

www.tesev.org

www.tepav.org

www.ikv.org

www.abhaber.com

www.milliyet.com.tr

www.turkishweekly.net

www.biyografi.info

www.wikipedia.org

# ÖZET

UĞUR, G. Serhan. Avrupa Birliği Sayıştayı (ECA) ve Türk Sayıştayı'nın Bütçe Süreçlerindeki Rollerinin Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2011.

AB dünya tarihi içersinde çok önemli bir bütünleşme hareketini temsil etmektedir. Bu bütünleşme hareketi ekonominin bir sektörüyle başlamış ilerleyen zaman içinde ise tüm ekonomiyi içine alması öngörülmüştür. Ekonomik ve parasal birlikteki olumlu gelişmeler, bütünleşme hareketinin siyasi alanı kapsayacak şekilde yayılmasına öncülük etmiştir. Ancak Fransa ve Hollanda'daki referandumda Avrupa Anayasası'nın reddedilmesi, AB sürecindeki siyasi bütünleşme fikrinin yeterince olgunlaşmadığını göstermektedir. AB'ye dâhil olabilmek adına, Türkiye zorlu bir süreçten geçmektedir. Bu amaçla Türkiye AB'ye uyum çalışmalarını hızlandırmıştır. Bu çalışmalara katılan sorumlu ve önemli kuruluşlarından birisi de Türk Sayıştayı'dır.

AB'ye tam üyelik için aday olunmasıyla birlikte Türkiye'de uyum çalışmaları hızlandırılmış, bu doğrultuda dış denetime ilişkin mevzuatın AB ve uluslararası dış denetim standartlarına uyumlu hale getirilmesi amacıyla 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir. Bu kanun ile kamu harcama ve denetim sistemi alanında köklü değişiklikler yapılmıştır.

Bu tez çalışmasında, AB Sayıştayı ile Türk Sayıştayı'nın bütçe süreçlerindeki yerleri ve etkileri bakımından benzerlik ve farklılıkların durumu incelenmiştir. Bunun yanı sıra, Sayıştay Kanun Teklifi'nin yasalaşması sonrasında Sayıştay'ın denetim kapasitesinin gerçekten güçlenip güçlenmediği ve AB'ye uyum sağlamış bir kurum haline gelip gelmediği tartışılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Avrupa Birliği Sayıştayı, Türk Sayıştayı, Uluslararası Denetim Standartları, Bütçe Süreci, Saydamlık (Şeffaflık), Hesap Verme Sorumluluğu.

## ABSTRACT

UĞUR, G. Serhan. A Comparative Study of the Roles of European Court of Auditors' (ECA) and Turkish Court of Accounts' (TCA) in Budgetary Process, Master's Thesis, Ankara, 2011.

European Union (EU) represents a very important integration movement in the world history. While this movement has started in a sector of the economy, as time passed by it has been envisaged to embody the whole economy. The positive developments in economic and monetary union have leaded the integration movement to include the political union. However, the rejection of the European Constitution in the referendum in France and Netherlands shows that the idea of political integration in the EU has not matured yet. In order to be included in the EU, Turkey is going through a challenging process. To that end, Turkey has pushed on its harmonization efforts for the EU. One of the responsible and important institutions taking part in these efforts is TCA.

After becoming a candidate for the full membership of EU, harmonization efforts have been pushed on in Turkey and in this direction in order to comply with the legislation on external audit with that of the EU and international external audit standards, Public Financial Management and Control Law No. 5018 has come into force as of the date of 1.1.2006. By this law radical changes have been brought about in public expenditure and audit system.

In this thesis, the similarities and differences of budgetary processes of ECA and TCA have been studied from the point of view of their statute and effects. In addition to this, after the enactment of Proposal of the Law of TCA, whether the audit capacity of TCA strengthened indeed or whether TCA became an institution compliant with EU have been discussed.



**Key Words:** European Court of Accounts, Turkish Court of Accounts, International Audit Standards, Budgetary Process, Transparency, Accountability.